

# Ihre Mandanteninformationen

## September 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

#### GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Gesellschafter vermietet Arbeitszimmer an GmbH: Gilt die Abzugsbeschränkung?
2. Ist eine GmbH mit dem Bestandteil "partners" zulässig?
3. Vertretungsmacht: Keine Einschränkung durch Stiftungszweck

#### Land- und Forstwirtschaft

1. Zur Entnahme von Grundstücken bei Überschreitung der Unschädlichkeitsgrenze von 10 %

#### Lohn und Gehalt

1. Auszahlung eines Versorgungsguthabens: Liegen außerordentliche Einkünfte vor?
2. Betriebsveranstaltung: Was passiert mit den No-Show-Kosten?
3. Wenn leitende Angestellte GmbH-Anteile geschenkt bekommen: Arbeitslohn?

#### Private Immobilienbesitzer

1. Private Veräußerungsgeschäfte: Bindende Vertragserklärungen als maßgebliche Zeitpunkte

### **Sonstige Steuern**

1. Erbschaftsteuer: Sind Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar?
2. Erbschaftsteuer: Wie weit reicht die Steuerbefreiung für das Familienheim?
3. Keine eigene gesonderte Feststellung gegenüber Vermächtnisnehmern
4. Zur Bewertung eines GmbH-Anteils für die Erbschaftsteuer

### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Häusliches Arbeitszimmer: Ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig?
2. Wann eine Erzieherin ein häusliches Arbeitszimmer absetzen kann
3. Warum Kinderbetreuungskosten um Arbeitgeberzuschüsse zu kürzen sind

### **Steuerrecht Privatvermögen**

1. Kindergeld für im Ausland lebende Eltern mit inländischen Verpachtungseinkünften?

### **Steuerrecht Unternehmer**

1. Bestechungsgelder: Abzugsverbot gilt nur bei Vorsatz
2. Blockheizkraftwerk: Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei selbst produzierter Wärme
3. Flutkatastrophe in Deutschland: Diese Steuererleichterungen gibt es für Flutopfer
4. Gewerbesteuer: Der Begriff der Wohnungsbauten ist eng auszulegen
5. Ist die Wahl der EÜR bei Bilanzierungspflicht nach ausländischem Recht möglich?
6. Kauf eines Hotelappartements: Was beim Vorsteuerabzug zu beachten ist
7. Wann ist ein englisches College gemeinnützig?
8. Warum auch Kleinunternehmer zur Einreichung einer E-Bilanz verpflichtet sein können
9. Zur Bewertung eines Supermarktes mit nicht tragenden Sichtschutzdecken

## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Gesellschafter vermietet Arbeitszimmer an GmbH: Gilt die Abzugsbeschränkung?

**Mietet eine GmbH Räume in der Wohnung eines ihrer Gesellschafter an, um diese betrieblich zu nutzen, sind die Abzugsbeschränkungen für häusliche Arbeitszimmer nicht anwendbar. Auch eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt im Normalfall nicht in Betracht.**

#### Hintergrund

Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH vermietete in einer von ihm angemieteten Wohnung an seine GmbH 2 Büroräume mit ca. 35 m<sup>2</sup> für einen monatlichen Mietpreis von 352,79 EUR.

Nach Auffassung des Finanzamts wurde das Mietverhältnis nicht wie unter fremden Dritten ausgestaltet und auch nie als solches tatsächlich durchgeführt. Es war im schriftlichen Mietvertrag weder eine Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räume noch eine Abrede über die Zahlung der Mietnebenkosten getroffen worden. Bei den gemieteten Räumen handelte es sich um eine Wohnung und nicht um Büroräume. Deshalb behandelte das Finanzamt die Mietzahlungen von jährlich 4.233 EUR bei der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung. Dagegen wandte sich die GmbH mit ihrer Klage.

#### Entscheidung

Die Klage der GmbH hatte Erfolg. Der formelle Fremdvergleich bei einem Mietvertrag zwischen Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter erfordert, dass im schriftlichen Mietvertrag Mietobjekt, Mietpreis, Mietbeginn niedergelegt sind und eindeutig feststeht, auf welche Räume sich der Mietvertrag bezieht. Diese Anforderungen sah das Finanzgericht als erfüllt an. Die Vereinbarung einer Bruttomiete ohne Abrechnung der Betriebskosten war kein ausreichender Grund, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, da dies bei Untermietverhältnissen nicht unüblich ist.

Darüber hinaus entschied das Finanzgericht, dass die Regelungen über die beschränkte Abziehbarkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers bei einer GmbH, die Räume in der Wohnung des Gesellschafters zur betrieblichen Nutzung anmietet, nicht anwendbar sind.

### 2. Ist eine GmbH mit dem Bestandteil "partners" zulässig?

**Die Anforderungen des PartGG sind eng auszulegen. Ein Verstoß ist nicht bereits bei ähnlichen Begriffen anzunehmen. Deshalb ist nun die Verwendung des Begriffs "partners" als Bestandteil der Firma einer GmbH zulässig.**

## Hintergrund

Eine GmbH von Rechtsanwälten firmierte unter dem Namen "n. partners GmbH". Die Rechtsanwaltskammer sah in der Firma einen Verstoß gegen das PartGG. Denn danach dürfen nur Partnerschaften den Zusatz "Partnerschaft" oder "Partner" führen, nicht aber Kapitalgesellschaften. Die Kammer beantragte deshalb die Löschung der Firma bei dem Registergericht. Dieses lehnte den Antrag der Kammer ab. Dagegen wehrte sich die Kammer gerichtlich.

## Entscheidung

Der Bundesgerichtshof entschied, dass die Verwendung des Wortes "partners" in der Firma der GmbH kein Verstoß gegen das PartGG ist. Die Anforderungen des PartGG an die Firma und an das Führen der Wörter "Partnerschaft" oder "Partner" sind eng auszulegen. Deshalb können über den Wortlaut hinaus sinngemäße Abwandlungen nur in engen Grenzen verboten werden. Das Wort "partners" fällt nicht darunter. Denn sowohl die Kleinschreibung als auch das "s" lassen erkennen, dass es sich um den Plural des englischen Wortes "partner" handelt, und dieses fällt gerade nicht unter das PartGG.

In Bezug auf Partnerschaftsgesellschaften (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte etc.) wurden bestimmte Firmierungsgrundsätze im PartGG festgelegt. Danach dürfen nur Partnerschaften nach dem PartGG den Zusatz "Partnerschaft" oder "Partner" führen, also nicht etwa eine GmbH. Denn diese Zusätze sollen auf die besondere Form der Partnerschaftsgesellschaft hinweisen und sich somit bereits in der Firma von anderen Gesellschaftsformen eindeutig unterscheiden. Die Verwendung von englischen Begriffen wie "partners" können jedoch auch in der Firma einer GmbH oder anderen Gesellschaft verwendet werden.

## 3. Vertretungsmacht: Keine Einschränkung durch Stiftungszweck

**Im Vereins- und Stiftungsrecht kann die Vertretungsmacht des Vorstands durch bewusste Regelung eingeschränkt werden – anders als bei Kapital- und Personengesellschaften.**

## Hintergrund

Eine gemeinnützige Stiftung entwickelte u. a. Produkte zur Bekämpfung von Schlaganfällen. Die Produkte sollten von einer neu zu gründenden Management-Gesellschaft vertrieben werden. Noch vor deren Gründung verpflichtete sich die Stiftung in einem Verwertungs- und Vermarktungsvertrag zur Übertragung von Nutzungsrechten an den von ihr entwickelten Produkten an die "in Gründung befindliche" Management-Gesellschaft.

Streitig war, ob der Abschluss des Verwertungs- und Vermarktungsvertrags mit den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts vereinbar war.

## Entscheidung

Der Bundesgerichtshof entschied, dass der Abschluss des Verwertungs- und Vermarktungsvertrags dem gemeinnützigen Stiftungszweck widersprochen hatte. Denn die Stiftungssatzung sah ausdrücklich vor, dass in solchen Fällen der Stiftungsvorstand keine Vertretungsmacht haben sollte. Deshalb war die Stiftung beim Vertragsschluss durch den Stiftungsvorstand nicht wirksam vertreten worden.

Der Bundesgerichtshof stellte in diesem Zusammenhang klar, dass der Stiftungszweck allein die Vertretungsmacht des Stiftungsvorstands nicht hätte beschränken können. Dazu hätte es einer ausdrücklichen Satzungsregelung bedurft.

Der Stiftungsvorstand ist das einzige gesetzlich zwingende Organ von rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts und vertritt sie im Rechtsverkehr. Seine Vertretungsmacht ist grundsätzlich umfassend und unbeschränkt. Im Vereins- und Stiftungsrecht kann jedoch die Satzung – anders als es bei Personenhandels- und Kapitalgesellschaften der Fall ist – die Vertretungsmacht des Vorstands mit Wirkung gegenüber Dritten beschränken. Sie kann insbesondere Beschränkungen der Vertretungsmacht auf bestimmte Geschäfte oder Geschäftswerte vorsehen bzw. die Vertretungsmacht für diese Fälle modifizieren (z. B. Entfallen der Vertretungsmacht, Gesamt- statt Einzelvertretungsbefugnisse, Mitwirkungsrechte für andere Stiftungsorgane).

## Land- und Forstwirtschaft

### 1. Zur Entnahme von Grundstücken bei Überschreitung der Unschädlichkeitsgrenze von 10 %

**Eine endgültige Nutzungsänderung von mehr als 10 % der Gesamtfläche des Betriebs führt zu einer Entnahme der entsprechenden Grundstücke. Dies gilt auch bei der Bestellung von Erbbaurechten an land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken und der anschließenden Bebauung durch die Berechtigten.**

#### Hintergrund

A1, A2 und A3 sind die Erben nach ihrer Mutter M und die Nacherben nach ihrem Vater V. M veräußerte im Jahr 2012 Grundstücke. Diese hatte M im Jahr 2009 von ihrem Ehemann V geerbt. Zuvor standen sie im Eigentum des Vaters von V, des Großvaters GV der Erben A1, A2 und A3.

GV hatte einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, den er zunächst selbst bewirtschaftete. Später stellte er die Bewirtschaftung ein und verpachtete die landwirtschaftlich genutzten Flächen an verschiedene Landwirte, nicht jedoch die forstwirtschaftlichen Flächen. In den Jahren 1970 bis 1974 bestellte er an einem Großteil der Grundstücke Erbbaurechte und veräußerte weitere Grundstücke an Dritte.

Die Erben des 1981 verstorbenen GV waren sein Sohn V und seine Enkel A1, A2 und A3. Die aus diesen Personen bestehende Erbengemeinschaft setzte sich im Jahr 1984 auseinander. Die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke gingen an V. Die A1, A2 und A3 erhielten die Erbbaugrundstücke.

Das Finanzamt ging davon aus, dass es sich bei den Grundstücken, die M im Jahr 2009 von V erbt und im Jahr 2012 veräußerte, weiterhin um land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen handelte. Dementsprechend erließ das Finanzamt gegenüber M einen Bescheid über die gesonderte Feststellung eines Veräußerungsgewinns aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Wegen der Parzellierung und Bestellung von Erbbaurechten durch GV in den Jahren 1970 bis 1974 waren die betreffenden Grundstücke durch eine zwangsweise Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Damit war im Zuge der Erbauseinandersetzung 1984 der verbleibende Betrieb im Ganzen auf V übergegangen. Auf die Enkel war lediglich Privatvermögen übertragen worden. Dementsprechend führte die Erbauseinandersetzung nicht zu einer Zerschlagung bzw. Zwangsaufgabe des weiter bestehenden Betriebs.

## Entscheidung

Die Revision wurde vom Bundesfinanzhof zurückgewiesen. Der ursprünglich von GV geführte land- und forstwirtschaftliche Betrieb ging mit dessen Tod über die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft auf V über. Dieser setzte den Betrieb bis zu seinem Tod fort. Anschließend wurde der Betrieb durch M fortgeführt.

Die Wahl zwischen Betriebsaufgabe und Fortführung als Verpachtungsbetrieb gilt auch für den Fall der parzellenweise Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. GV hat indes eindeutig keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben.

Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte aufgegeben. Das gilt auch dann, wenn das Betriebsvermögen auf die Erben aufgeteilt wird. Im vorliegenden Fall wurde der landwirtschaftliche Verpachtungsbetrieb, der nach der Entnahme der Erbbaugrundstücke weiter bestand, durch die Erbauseinandersetzung jedoch nicht zerschlagen, sondern im Ganzen auf V übertragen. Denn die Erbbaugrundstücke, die die Erben A1, A2 und A3 bei der Auseinandersetzung erhielten, gehörten zu diesem Zeitpunkt bereits nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, da GV sie schon in den 1970er Jahren aus seinem Betrieb entnommen hatte.

Auch wenn aufgrund einer Nutzungsänderung eine land- oder forstwirtschaftliche Nutzung nicht mehr möglich ist, können Grundstücke bis zu einer Entnahme geduldetes Betriebsvermögen bleiben, wenn die Vermögensverwaltung den Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs nicht verdrängt. Als unschädlich gilt die Bestellung von Erbbaurechten und die Bebauung mit privaten Wohnhäusern, wenn die Nutzungsänderung einen Umfang von nicht mehr als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betrifft. Das gilt auch dann, wenn die Erträge aus der Vermögensverwaltung die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte überwiegen.

GV hatte an 10,76 % der Gesamtfläche seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs Erbbaurechte bestellt. Damit ist die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % überschritten mit der Folge, dass die Erbbaugrundstücke entnommen wurden und nicht mehr als Betriebsvermögen anerkannt werden können. Das hat weiter zur Folge, dass der ursprünglich von GV geführte Betrieb durch die Erbauseinandersetzung im Jahr 1984 nicht zerschlagen, sondern von V und dessen Erbin M im Ganzen fortgeführt wurde. Die von M im Jahr 2012 veräußerten Grundstücke gehörten somit zu ihrem Betriebsvermögen und führten zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

## Lohn und Gehalt

### 1. Auszahlung eines Versorgungsguthabens: Liegen außerordentliche Einkünfte vor?

**Wird ein Versorgungsguthaben aus einer betrieblichen Altersversorgung, das über mehrere Jahre im Rahmen der Entgeltumwandlung angesammelt worden war, ausbezahlt, kann eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit vorliegen, die tarifermäßig besteuert werden kann.**

## Hintergrund

Die Klägerin A war bis Mai 2013 nichtselbstständig beschäftigt. Aufgrund einer Konzernbetriebsvereinbarung hatte ihr Arbeitgeber ein betriebliches Versorgungswerk geschaffen, das aus dem vom Unternehmen finanzierten Basiskonto und dem optional durch Entgeltumwandlung vom Arbeitnehmer finanzierten Aufbaukonto besteht. A hatte bis zu ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen im Wege der Gehaltsumwandlung in den Versorgungsplan eingezahlt.

Im Jahr 2013 erhielt sie bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung, von der ein Teil (120.000 EUR) im Wege der Entgeltumwandlung in das Aufbaukonto eingezahlt wurde. Der ausbezahlte Abfindungsbetrag wurde ermäßigt besteuert. Die Zahlungen in die betriebliche Altersversorgung blieben nach § 3 Nr. 63 EStG unbesteuerter.

Im Jahr 2015 löste A das Aufbaukonto auf und erhielt das darauf ausgewiesene Versorgungsguthaben von 144.000 EUR als Einmalbetrag ausbezahlt. Daneben bezog sie in diesem Jahr und in den Folgejahren vom Arbeitgeber ein laufendes Überbrückungsgeld wegen Erwerbsminderung. Das Basiskonto blieb bestehen.

A beantragte für die im Jahr 2015 zugeflossene Auszahlung des Aufbaukontos die ermäßigte Besteuerung (Tarifermäßigung). Das Finanzamt lehnte das ab. Die Klage der A vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof schloss sich dem Urteil des Finanzgerichts an und entschied, dass die Auszahlung des auf dem Aufbaukonto ausgewiesenen Versorgungsguthabens ermäßigt zu besteuern ist.

Mit der Auszahlung des Versorgungsguthabens aus dem Aufbaukonto (144.000 EUR) erzielte A im Jahr 2015 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Bei dem Pensionsplan handelt es sich um eine Direktzusage. Diese Einnahmen sind im Jahr 2015 zu erfassen. In Höhe der Entgeltumwandlung ist es im Jahr 2013 nicht zu einem Zufluss gekommen. Denn die bloße Einräumung von Ansprüchen gegenüber dem Arbeitnehmer führt noch nicht zum Zufluss, sondern erst der Eintritt des Leistungserfolgs durch die Erfüllung der Ansprüche.

Die Auszahlung des Versorgungsguthabens stellt keine Entschädigung als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen dar. Eine solche Entschädigung muss unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt sowie dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen. Die Auszahlung des Versorgungsguthabens i. H. v. 144.000 EUR im Jahr 2015 ist jedoch nicht als Bestandteil dieser Abfindung anzusehen. Sie diene allein der Erfüllung des Anspruchs auf Auszahlung der auf dem Aufbaukonto gutgeschriebenen Kapitalbausteine.

Die Voraussetzung der Mehrjährigkeit i. S. v. § 34 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist erfüllt, wenn die früheren Beitragszahlungen sich über mindestens 2 Veranlagungszeiträume erstrecken und einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfassen. Dies ist hier der Fall. Das Guthaben auf dem Aufbaukonto setzte sich aus Entgeltumwandlungen aus verschiedenen Veranlagungszeiträumen zusammen.

Der Außerordentlichkeit der Auszahlung des Versorgungsguthabens im Jahr 2015 steht nicht entgegen, dass die Einzahlung in das Aufbaukonto weit überwiegend aus der Abfindung aus 2013 für den Verlust des Arbeitsplatzes aufgebracht worden ist. Eine schädliche Auszahlung einer einheitlichen Entschädigung in 2 Teilbeträgen ist hierin nicht zu sehen. Denn die Zahlungen beruhen auf unterschiedlichen Rechtsgründen. Die Verlagerung des Besteuerungszugriffs vom Zeitpunkt der Gehaltsherabsetzung auf den Eintritt des Versorgungsfalls bewirkt, dass das steuerliche Schicksal der umgewandelten Beträge losgelöst von dem des übrigen Arbeitsentgelts zu sehen ist.

Es liegt auch keine schädliche Teilauszahlung eines einheitlichen Versorgungsanspruchs vor. Denn das Überbrückungsgeld wurde unabhängig von dem Anspruch auf das jeweilige Versorgungsguthaben als zusätzliche Leistung erbracht und unterlag anderen Voraussetzungen. Auch bei den Versorgungsguthaben auf dem Basiskonto und auf dem Aufbaukonto handelte es sich um 2 selbstständige und von den Vertragspartnern getrennt behandelte Ansprüche.

## 2. Betriebsveranstaltung: Was passiert mit den No-Show-Kosten?

**Nehmen angemeldete Arbeitnehmer nicht an einer Betriebsveranstaltung teil, müssen die Gesamtkosten des Arbeitgebers zu gleichen Teilen auf die anwesenden Teilnehmer aufgeteilt werden. Damit erhöht sich im Ergebnis die Zuwendung an diese.**

### Hintergrund

Arbeitgeber A plante die Durchführung eines gemeinsamen Kochkurses als Weihnachtsfeier zum Jahresende. 27 Arbeitnehmer sagten ihre Teilnahme zu. A gab dementsprechend bei dem externen Veranstalter eine Teilnehmeranzahl von 27 Personen an, anhand derer die Veranstaltung kalkuliert wurde.

Da 2 Arbeitnehmer kurzfristig abgesagt hatten, nahmen tatsächlich nur 25 Arbeitnehmer an dem Kochkurs teil. Der mit dem Veranstalter vereinbarte Preis minderte sich dadurch nicht.

A teilte für die Ermittlung der Zuwendung an die Teilnehmer die Gesamtkosten i. H. v. 3.052 EUR nicht auf die tatsächliche Teilnehmerzahl (25), sondern auf die Anzahl der ursprünglich angemeldeten Personen (27) auf. Daraus ergab sich eine Zuwendung von 113 EUR je angemeldetem Arbeitnehmer und ein zu versteuernder Betrag von 76 EUR (113 EUR x 25 Arbeitnehmer ./ 25 Freibeträge von 110 EUR).

Das Finanzamt teilte die Kosten dagegen auf die anwesenden Teilnehmer (25) auf. Die Zuwendung errechnet sich danach auf 122 EUR je Teilnehmer. Der zu versteuernde Betrag beträgt danach (3.052 EUR ./ 25 Freibeträge =) 302 EUR.

Die Klage gegen den Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid hatte vor dem Finanzgericht Erfolg.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof schloss sich dagegen der Ansicht des Finanzamts an und entschied, dass nicht auf die Anzahl der angemeldeten Arbeitnehmer, sondern auf die an der Betriebsveranstaltung tatsächlich Teilnehmenden abzustellen ist. Die Aufwendungen sind nur auf die teilnehmenden Arbeitnehmer umzulegen.

In die Bemessungsgrundlage sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers für die Betriebsveranstaltung unabhängig davon einzubeziehen, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind. Das sind alle der Betriebsveranstaltung direkt zuzuordnenden Kosten des Arbeitgebers. Leistungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen, sind nicht zu berücksichtigen. Es besteht jedoch keine Rechtsgrundlage dafür, bestimmte einzelne Aufwendungen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Einschränkungen oder Ausnahmen hiervon sieht das Gesetz nicht vor. Auf die Bereicherung des Arbeitnehmers durch die Leistungen des Arbeitgebers kommt es nicht an.

Abzustellen ist somit auf die teilnehmenden Personen. Denn nur insoweit ist zu bewertender Arbeitslohn zugeflossen und anzusetzen. Eine Aufteilung der Gesamtkosten auf die angemeldeten Personen und die Zurechnung des so ermittelten individuellen Vorteils auf die tatsächlich teilnehmenden Arbeitnehmer würde dazu führen, dass – entgegen dem Vereinfachungszweck – nicht alle Aufwendungen angesetzt würden. Nicht teilnehmende Arbeitnehmer und Personen, die beim Arbeitgeber Kosten verursacht haben, dürfen daher den Wert der Zuwendung nicht mindern.



### 3. Wenn leitende Angestellte GmbH-Anteile geschenkt bekommen: Arbeitslohn?

**Werden einem Arbeitnehmer unentgeltlich Anteile an einer GmbH übertragen, stellt sich die Frage, ob diese als Arbeitslohn im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu versteuern sind.**

#### Hintergrund

Die Ehegatten wollten als Gesellschafter einer GmbH eine Nachfolgeregelung innerhalb der Familie herbeiführen. Eine alleinige Übertragung der Anteile an ihren gemeinsamen Sohn sahen sie jedoch als kritisch an, weil dieser nur über branchenfremde berufliche Erfahrung verfügte und keine unternehmerische Erfahrung hatte. Deshalb übertrugen sie 5 leitenden Angestellten der GmbH ebenfalls einen Anteil an der GmbH i. H. v. jeweils 5,08 %, um die Unternehmensnachfolge bei einer Übertragung der wesentlichen Anteile auf den Sohn wirtschaftlich erfolgreich zu gestalten.

Das Finanzamt wertete diese Zuwendung als Arbeitslohn, den es der Lohnversteuerung unterwarf.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht entschied im Rahmen des Aussetzungsverfahrens, dass es ernstliche Zweifel daran hat, ob die Übertragung der Anteile bei den leitenden Angestellten zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt. Diese Zweifel sind insbesondere dann angebracht, wenn der Vertrag zur Geschäftsanteilsübertragung weder einen Grund für die Übertragung angibt noch eine Gegenleistung verlangt und auch nicht regelt, dass die Übertragung der Anteile etwa für in der Vergangenheit oder in der Zukunft zu erwartende Dienste der leitenden Angestellten für die Gesellschaft erfolgen soll. Auch wenn keinerlei "Haltefrist" für die Anteile vereinbart oder geregelt wird, dass eine Veräußerung erst nach einer bestimmten Frist der Weiterbeschäftigung bei der GmbH erfolgen darf und die Übertragung "vorbehalt- und bedingungslos" erfolgen soll, ist das Vorliegen von Arbeitslohn zweifelhaft.

Vorliegend scheidet aus Sicht des Finanzgerichts die Annahme von Arbeitslohn an dem Umstand, dass nicht ersichtlich ist, für welche früheren oder in der Zukunft zu erbringenden Leistungen die Arbeitnehmer durch die Anteilsübertragung entlohnt werden sollten.

Letztlich soll die Übertragung der Anteile im Rahmen der Unternehmensnachfolge den Fortbestand des Unternehmens sichern. Insoweit stehen gesellschaftsrechtliche strategische Überlegungen im Vordergrund, sodass die Übertragung der GmbH-Anteile nicht zu Arbeitslohn führt.

## Private Immobilienbesitzer

### 1. Private Veräußerungsgeschäfte: Bindende Vertragserklärungen als maßgebliche Zeitpunkte

**Bei einem privaten Veräußerungsgeschäft liegt eine steuerpflichtige Anschaffung bzw. Veräußerung vor, wenn beide Vertragspartner ihre übereinstimmenden rechtsgeschäftlichen Verpflichtungserklärungen innerhalb der 10-Jahres-Frist bindend abgegeben haben. Auf etwaige Genehmigungsvorbehalte kommt es nicht an.**

### **Hintergrund**

Die Eheleute erwarben im Jahr 2002 eine Eigentumswohnung, die sie vermieteten. Sie gaben am 20.12.2002 ein notariell beurkundetes Angebot zum Erwerb ab, der Verkäufer nahm dieses mit notariell beurkundeter Annahmeerklärung vom 7.1.2003 an.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 27.12.2012 verkauften die Eheleute die Immobilie. Das Objekt befand sich in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet. Die für die Eigentumsumschreibung erforderliche sanierungsrechtliche Genehmigung erteilte die Gemeindebehörde am 5.2.2013.

Aus der Veräußerung erzielten die Eheleute einen Gewinn von rund 200.000 EUR. Diesen unterwarf das Finanzamt als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer, da die 10-Jahres-Frist noch nicht abgelaufen war. Als Anschaffungszeitpunkt galt nach Ansicht des Finanzamts der Zeitpunkt der Annahme des Angebots am 7.1.2003. Veräußerungszeitpunkt war der 27.12.2012. Die spätere Genehmigung wirkte auf den Zeitpunkt des Kaufvertrags zurück.

Das Finanzgericht sah dies ebenso und wies deshalb die Klage ab.

### **Entscheidung**

Die Revision vor dem Bundesfinanzgericht hatte ebenfalls keinen Erfolg. Von einer rechtsgeschäftlichen Anschaffung oder Veräußerung im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts kann nur gesprochen werden, wenn die Vertragserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Veräußerungsfrist bindend abgegeben worden sind. Mit den beiderseitigen übereinstimmenden Willenserklärungen wird der Vertragsschluss für die Vertragspartner zivilrechtlich bindend.

Für rechtsgeschäftliche Grundstücksübertragungsgeschäfte in Sanierungsgebieten gilt ein umfassender Genehmigungsvorbehalt. Das Fehlen der Genehmigung macht sowohl das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft als auch das dingliche Verfügungsgeschäft schwebend unwirksam. Gleichwohl sind die Vertragsparteien damit an ihre Willenserklärungen gebunden. Es bestehen lediglich noch keine Erfüllungsansprüche. Mit der Erteilung der Genehmigung wird das Rechtsgeschäft rückwirkend wirksam. Die Bindungswirkung eines innerhalb der Haltefrist abgeschlossenen, wegen Fehlens der Genehmigung schwebend unwirksamen Vertrags reicht jedoch aus, um die Rechtsfolgen eines privaten Veräußerungsgeschäfts eintreten zu lassen. Kann sich vor Erteilung der Genehmigung keine Partei mehr einseitig vom Vertrag lösen, sind bereits die Voraussetzungen für ein Anschaffungs- oder Veräußerungsgeschäft innerhalb der 10-Jahres-Frist erfüllt. Die ausstehende Genehmigung, auf die die Vertragsbeteiligten keinen Einfluss haben, hat auf die von den Beteiligten gewollte Bindung keinen Einfluss.

Damit lag am 27.12.2012 ein beiderseits bindender obligatorischer Vertragsschluss vor, der sich innerhalb der 10-jährigen Veräußerungsfrist befand. Dass die Erteilung der Genehmigung außerhalb der Veräußerungsfrist lag, ist damit unerheblich. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Genehmigung steuerlich auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurückwirkt. Denn die bindende Veräußerung lag danach am 27.12.2012 und damit innerhalb der maßgeblichen 10-Jahres-Frist vor.

## **1. Erbschaftsteuer: Sind Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar?**

**Erklären die Erben die Betriebsaufgabe und entstehen in diesem Zusammenhang Einkommensteuerschulden, können diese nicht als Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer abgezogen werden.**

### **Hintergrund**

Die Kläger sind gesetzliche Erben des 2016 verstorbenen Erblassers. Der Erblasser war Inhaber eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Nach dem Tod des Erblassers erklärten die Kläger rückwirkend für einen Zeitpunkt vor dem Tod des Erblassers im Jahr 2016 die Betriebsaufgabe. Aufgrund der von den Klägern erklärten Betriebsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Erblassers entstand ein ertragsteuerlicher Veräußerungsgewinn und darauf entfallende Einkommensteuer.

Bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer liess das Finanzamt die geltenden gemachten Einkommensteuerschulden, den Solidaritätszuschlag sowie die Kirchensteuer betreffend die Jahre 2015 und 2016 als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd zum Abzug zu. Die die Betriebsaufgabe betreffenden Steuern berücksichtigte das Finanzamt jedoch nicht. Dagegen richtet sich die Klage vor dem Finanzgericht.

### **Entscheidung**

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass das Finanzamt zu Recht in den Erbschaftsteuerbescheiden die von den Klägern geltend gemachten Steuerschulden nicht zum Abzug zugelassen hat.

Vom Erwerb des Erben sind die vom Erblasser herrührenden persönlichen Verbindlichkeiten, die auf die Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der Abzug setzt jedoch voraus, dass die Verbindlichkeiten rechtlich bestehen und den Erblasser im Todeszeitpunkt wirtschaftlich belastet haben. An dieser wirtschaftlichen Belastung fehlt es, wenn der Erblasser als Schuldner davon ausgehen konnte, die Verpflichtungen unter normalen Umständen nicht selbst erfüllen zu müssen.

Die Voraussetzungen für den Abzug der Kosten für die aus der Betriebsaufgabe resultierenden Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten liegen hier nicht vor. Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören diejenigen Steuerschulden, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits rechtlich entstanden sind. Die Einkommensteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraums. Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören aber auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Die Festsetzung der Steuer ist nicht Voraussetzung ihrer Entstehung, sondern setzt die Entstehung voraus. Steuerschulden können aber wie andere Nachlassverbindlichkeiten nur dann abgezogen werden, wenn sie im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben.

Fehlt die wirtschaftliche Belastung, findet der Abzug nicht statt. Da im vorliegenden Fall erst die Erben nach dem Tod des Erblassers die Betriebsaufgabe erklärt haben, fehlt in jedem Fall die wirtschaftliche Belastung des Erblassers durch die aus der Betriebsaufgabe resultierenden Einkommensteuerschulden im Zeitpunkt des Erbfalls, sodass eine Abzugsfähigkeit ausscheidet. Erst durch die Betriebsaufgabeerklärung der Erben wurde der Steuertatbestand ausgelöst. Maßgeblich für die Berücksichtigung der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeit ist jedoch, dass der Erblasser bis zu seinem Ableben selbst Steuertatbestände verwirklicht und damit das spätere Entstehen der Steuerschuld begründet hat.

## 2. Erbschaftsteuer: Wie weit reicht die Steuerbefreiung für das Familienheim?

**Die Erbschaftsteuerbefreiung für das Familienheim gilt auch für das Grundstück, auf dem sich die entsprechende Wohnung befindet. Ein unmittelbar daran angrenzendes Grundstück wird jedoch von der Steuerbefreiung nicht mehr erfasst.**

### Hintergrund

A ist Alleinerbin ihrer Mutter E. Diese hatte bis zu ihrem Tod in einer Eigentumswohnung in einem Zweifamilienhaus gewohnt. A nutzte die Wohnung nach dem Tod der E zu eigenen Wohnzwecken. Das Haus stand auf dem Grundstück 1, das sich im hälftigen Miteigentum der E befand. Neben diesem Grundstück lag unmittelbar angrenzend das unbebaute Grundstück 2. E war dessen Alleineigentümerin gewesen. Das Grundstück 2 ging im Wege der Erbfolge ebenfalls auf die A über.

In der Erbschaftsteuer-Erklärung erfasste A den Erwerb der Grundstücke 1 und 2 mit einer Summe und machte die Steuerbefreiung für den Familienheimerwerb von Todes wegen durch Kinder für den gesamten Grundstückswert geltend. Das Finanzamt erließ zunächst den Erbschaftsteuer-Bescheid im April 2015 wie beantragt.

Das für die Bewertung des Grundbesitzes zuständige Belegenheits-Finanzamt stellte im September 2015 den Wert der beiden Grundstücke jeweils als eigene wirtschaftliche Einheiten fest. Daraufhin erließ das Finanzamt einen geänderten Erbschaftsteuer-Bescheid, mit dem es die Grundstücke 1 und 2 jeweils als Einzelflächen berücksichtigte und die Steuerbefreiung nur noch für das Grundstück 1 gewährte.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

### Entscheidung

Auch die Revision der A scheiterte, denn der Bundesfinanzhof wies diese als unbegründet zurück. Egal, ob der Begriff des Grundstücks zivilrechtlich oder bewertungsrechtlich zu verstehen ist, in beiden Fällen steht A nur für das Grundstück 1 die Steuerbefreiung zu.

Von der Steuerbefreiung werden Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke erfasst. Eine nähere Bestimmung, in welchem Umfang der zu der Wohnung gehörende Grund und Boden an der Begünstigung teilhat, enthält das ErbStG nicht. In Betracht kommt einerseits das Grundstück im zivilrechtlichen Sinn (ein vermessener, im Liegenschaftskataster bezeichneter Teil der Erdoberfläche) oder andererseits die wirtschaftliche Einheit i. S. d. § 2 Abs. 1 BewG.

Für den zivilrechtlichen Begriff spricht die bürgerlich-rechtliche Prägung des Erbschaftsteuerrechts. Als (Rechts-) Verkehrsteuer knüpft die Erbschaftsteuer grundsätzlich an bürgerlich-rechtliche Vorgänge an.

Andererseits verweist die Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG auf das Bewertungsrecht, und zwar auf bebaute Grundstücke im Sinne des BewG und gerade nicht im Sinne des Zivilrechts (BGB).

Für Zwecke der Erbschaftsteuer sind für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens die Grundbesitzwerte gesondert festzustellen. Die Feststellungen treffen die zuständigen Belegenheits-Finanzämter. Ihnen obliegt neben der Wertfeststellung auch die verbindliche Feststellung über die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens. Diese Entscheidung kann nur durch Anfechtung des Wertfeststellungsbescheids angegriffen werden.

Hiervon ausgehend ist die Steuerbefreiung nur für das Grundstück 1, auf dem sich das Familienheim befindet, zu gewähren. Es bedarf keiner Entscheidung, ob das Grundstück im Sinne des BGB oder des BewG zu verstehen ist. Denn: Ist nach zivilrechtlichen Maßstäben abzugrenzen, folgt dies aus der katastermäßigen Selbstständigkeit des Grundstücks 1. Ist bewertungsrechtlich abzugrenzen, folgt dies aus den beiden getrennten Feststellungsbescheiden des Belegenheits-Finanzamts für die beiden Grundstücke, die auch hinsichtlich der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit bindend sind.

Das Finanzamt war auch befugt, nach Ergehen der Feststellungsbescheide die Erbschaftsteuer-Festsetzung abzuändern. Zum einen liegt eine Änderungsbefugnis wegen neuer Tatsachen vor. Erst durch die in den Feststellungsbescheiden enthaltenen Flurstücksbezeichnungen wurde nämlich für das Finanzamt erkennbar, dass 2 Grundstücke vorlagen. Zum anderen sind die Feststellungsbescheide nicht nur hinsichtlich der Werte, sondern auch hinsichtlich des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit bindende Grundlagenbescheide für die Erbschaftsteuerbescheide.

### **3. Keine eigene gesonderte Feststellung gegenüber Vermächtnisnehmern**

**Eine eigene gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten allein gegenüber dem Vermächtnisnehmer ist gesetzlich zwar nicht vorgesehen. Jedoch kann ein eigenständiger Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert gegenüber einem Vermächtnisnehmer bestandskräftig werden.**

#### **Hintergrund**

Der 2012 verstorbene Erblasser E hatte einen Sohn S1 als Alleinerben eingesetzt. Seinen Sohn S2 und die beiden Töchter hatte er als Vermächtnisnehmer eingesetzt, auf die ein zum Nachlass gehörendes Grundstück zu gleichen Teilen übergehen sollte.

Mit insgesamt 4 Bescheiden über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts stellte das Finanzamt den Bedarfswert des Grundstücks auf rund 390.000 EUR fest. Ein Bescheid war an den Erben S1 gerichtet, dem ein Anteil von 1/1 zugerechnet wurde. Die anderen Bescheide enthielten als Inhaltsadressaten jeweils die 3 Vermächtnisnehmer, denen jeweils ein Anteil von 1/3 zugerechnet wurde.

Nach Einspruch und dem Hinweis, dass das Grundstück inzwischen für 365.000 EUR veräußert worden war, änderte das Finanzamt den Bescheid gegenüber S1 entsprechend. Weiterhin teilte es mit, dass die gegenüber den Vermächtnisnehmern bekannt gegebenen Bescheide bereits bestandskräftig waren. Insoweit blieb es bei den festgestellten höheren Werten. Denn aus dem Einspruchsschreiben ergab sich, dass lediglich für S1, nicht aber auch für die Vermächtnisnehmer Einspruch eingelegt werden sollte. Dementsprechend wies das Finanzamt den Einspruch des S2 als unzulässig zurück.

Das Finanzgericht hielt den Bescheid mangels inhaltlicher Bestimmtheit für nichtig. Zutreffender Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids wäre der Erbe S1 als Erwerber des Grundbesitzes gewesen, nicht der Vermächtnisnehmer.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab. Der angefochtene Feststellungsbescheid war gegenüber S2 weder unbestimmt noch aus anderen Gründen unwirksam.

Ist Gegenstand des Sachvermögens ein gesondert zu bewertendes, zum Nachlass gehörendes Grundstück, sind die Vermächtnisnehmer wie Erben und Miterben ebenfalls am Feststellungsverfahren beteiligt.

Denn die Vermächtnisnehmer schulden die Erbschaftsteuer, für die die Wertfeststellung von Bedeutung ist. Der festgestellte Grundbesitzwert ist bei der Besteuerung dessen Erwerbs durch Vermächtnis zugrunde zu legen.

Eine eigene gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten allein gegenüber dem Vermächtnisnehmer ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die Beteiligung der Vermächtnisnehmer spricht gerade gegen eine solche gesonderte Feststellung allein gegenüber den Vermächtnisnehmern. Der Bundesfinanzhof folgt insoweit ausdrücklich nicht der Ansicht der Finanzverwaltung, die eine gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts gegenüber dem Vermächtnisnehmer vorsieht.

Lässt sich dem Bescheid zweifelsfrei entnehmen, was wem gegenüber festgestellt wird, liegt kein zur Nichtigkeit führender schwerwiegender Mangel vor. Dass ein solcher Bescheid die übrigen Feststellungsbeteiligten, insbesondere den Erben, nicht einschließt, macht ihn nicht nichtig. Er bleibt wirksam. Ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist nicht deswegen nichtig, weil er nicht alle Feststellungsbeteiligten enthält.

Hiervon ausgehend ist der von S2 angefochtene Feststellungsbescheid wirksam. Der Wert hätte zwar nicht allein gegenüber S2 als Vermächtnisnehmer festgestellt werden dürfen. Vielmehr hätte S2 als Vermächtnisnehmer am Verfahren über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts beteiligt werden müssen. Der fälschlicherweise gegen ihn ergangene Bescheid ist jedoch nicht aufzuheben. Er ist wirksam und auch bestandskräftig, da er nicht rechtzeitig von S2 angefochten wurde. In dem Einspruchsschreiben ist ausdrücklich nur von S1 als Erben die Rede.

#### **4. Zur Bewertung eines GmbH-Anteils für die Erbschaftsteuer**

**Im Rahmen der Wertermittlung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG kann sich der Steuerpflichtige durch Vorlage eines Gutachtens gegen das vereinfachte Ertragswertverfahren entscheiden. In diesem Fall stellt die Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren keine Auffangmethode dar.**

##### **Hintergrund**

A ist die Erbin des Erblassers E, der am 1.1.2011 verstarb. E war mit einem Anteil von 17 % Gesellschafter einer GmbH. Weiterer Gesellschafter und Geschäftsführer war u. a. B.

Das Finanzamt stellte im Rahmen der Erbschaftsteuer den Wert der GmbH auf den 1.1.2011 im vereinfachten Ertragswertverfahren mit 81 Mio. EUR und den Wert des Anteils des E mit 14 Mio. EUR fest.

Nach Ansicht der A führte das vereinfachte Ertragswertverfahren zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis. Wegen der Befristung eines wichtigen Mandats musste mit einer Verschlechterung der Ertragslage gerechnet werden. Zudem brachte der unerwartete Tod des Geschäftsführers B die GmbH in erhebliche Schwierigkeiten. Nach der gutachterlichen Stellungnahme eines Wirtschaftsprüfers war deshalb der Wert des Anteils des E am Todestag mit 6,4 Mio. EUR (15 % von 43 Mio. EUR) zu beziffern.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es war wie das Finanzamt auch der Meinung, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren anwendbar war und nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führte. Die von A vorgelegte gutachterliche Stellungnahme war nicht verwertbar, da sie wegen der Berücksichtigung zukünftiger Ereignisse gegen das Stichtagsprinzip verstieß.

##### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück. Zu Unrecht war das Finanzgericht von einem Vorrang des vereinfachten Ertragswertverfahrens ausgegangen. Zudem verletzte es seine Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung dadurch, dass es die in Form der gutachterlichen Stellungnahme eingereichte Wertermittlung der A weder beachtete noch unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ergänzte und anpasste.

Ist der gemeine Wert von nicht notierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu ermitteln, kann anstelle eines individuellen Ertragswertverfahrens auch das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Damit wird dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Anwendung des vereinfachten Verfahrens gewährt. Entscheidet er sich durch Vorlage eines Gutachtens gegen das vereinfachte Ertragswertverfahren, kann dieses auch nicht nach Art eines Auffangtatbestands der Bewertung zugrunde gelegt werden. Das gilt auch dann, wenn der Unternehmenswert nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG in dem Gutachten unzureichend ermittelt wurde.

Ein Vorrang bzw. eine widerlegbare Vermutung der Richtigkeit für einen mittels des vereinfachten Ertragswertverfahrens ermittelten Werts besteht nicht. Denn die in diesem Verfahren vorgesehenen Typisierungen können zu Abweichungen vom gemeinen Wert führen. Das Wahlrecht des Steuerpflichtigen ist daher gerechtfertigt. Hat er sich gegen das vereinfachte Ertragswertverfahren entschieden und legt er stattdessen ein Gutachten nach den Grundsätzen des § 11 Abs. 2 Sätze 1 und 2 BewG vor, können daher weder das Finanzamt noch das Finanzgericht ohne Weiteres dem vereinfachten Ertragswertverfahren den Vorrang einräumen. Nur wenn das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, soll sich der Anteilsinhaber nicht auf dieses Verfahren berufen können und die Finanzverwaltung die Möglichkeit haben, das Verfahrens abzulehnen.

Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht, sondern nur in einzelnen Aspekten nicht den Anforderungen, darf es das Finanzgericht aber nicht ohne Weiteres insgesamt unberücksichtigt lassen und zum vereinfachten Ertragswertverfahren wechseln. Etwaige Lücken im Gutachten können vom FG selbst geschlossen oder müssen vom Steuerpflichtigen nachgebessert werden.

Im vorliegenden Fall hatte das Finanzgericht das Gutachten nicht vollständig, sondern nur in einzelnen Punkten beanstandet. Damit hätte das Finanzgericht das Gutachten nicht insgesamt verwerfen dürfen. Es hätte A die Möglichkeit zur Ergänzung geben oder selbst ein neues Gutachten in Auftrag geben müssen.

## Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Häusliches Arbeitszimmer: Ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig?

**Wer seine selbst genutzte Eigentumswohnung innerhalb von 10 Jahren wieder verkauft, muss den Veräußerungsgewinn nicht versteuern. Das gilt auch dann, wenn in der Wohnung ein Raum als häusliches Arbeitszimmer beruflich genutzt wurde.**

#### Hintergrund

Die Klägerin ist Lehrerin. Sie verkaufte im Jahr 2017 eine Eigentumswohnung, die sie 2012 erworben hatte. Sie machte im Jahr 2017 wie auch in den Vorjahren Aufwendungen für ein in der Wohnung liegendes häus-

liches Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend. Die Kosten erkannte das Finanzamt jeweils bis zum Höchstbetrag von 1.250 EUR an.

Das Finanzamt berücksichtigte für 2017 den aus der Veräußerung resultierenden, anteilig auf die Grundfläche des häuslichen Arbeitszimmers entfallenden Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Das Gericht war der Ansicht, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht den Begriff des Wirtschaftsguts erfüllt.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof schloss sich dem Finanzgerichtsurteil an und entschied, dass das häusliche Arbeitszimmer unter "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" fällt. Eine Besteuerung der anteiligen Fläche des Arbeitszimmers ist demnach ausgeschlossen. Insoweit liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor.

Das Tatbestandsmerkmal "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" umschreibt einen Lebenssachverhalt, der durch eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit sowie die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises gekennzeichnet ist. Für ein in die häusliche Sphäre eingebundenes Arbeitszimmer verbleibt somit schon nach dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Der Umfang der Wohnnutzung ist nicht erheblich, da das Gesetz in Bezug auf dieses Merkmal keine Bagatellgrenze enthält. Dem entsprechend genügt bereits eine geringe Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, um typisierend davon auszugehen, dass ein häusliches Arbeitszimmer stets auch zu eigenen Wohnzwecken im Sinne der Norm genutzt wird.

Aus dem Kriterium der Ausschließlichkeit folgt nichts anderes. Denn dieses Merkmal bezieht sich nur auf die zeitliche, nicht auf die räumliche Nutzung des Wirtschaftsguts (hier Wohnung einschließlich Arbeitszimmer).

In der Gesetzesbegründung wird lediglich auf die Selbstnutzung und deren Aufgabe (z. B. wegen Arbeitsplatzwechsels) Bezug genommen. Den Gesetzesmaterialien lässt sich zudem entnehmen, dass sich – etwa im Falle der Fremdvermietung eines Zimmers in der Wohnung – die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken für die Gewährung der anteiligen Steuerbefreiung nicht auf das gesamte Objekt erstrecken muss. Wenn der Gesetzgeber ein häusliches Arbeitszimmer unter diesen Prämissen von der Begünstigung hätte ausnehmen wollen, hätte es nahegelegen, dies ausdrücklich zu regeln.

## **2. Wann eine Erzieherin ein häusliches Arbeitszimmer absetzen kann**

**Eine Erzieherin kann die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend machen, wenn sie den entsprechenden Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke nutzt. Unerheblich ist, ob das häusliche Arbeitszimmer für ihre Erzieher-Tätigkeit erforderlich ist.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin war als Erzieherin beschäftigt und hatte sich zu Hause ein Arbeitszimmer eingerichtet. Dies war nach ihren Angaben für ihre Tätigkeit als Erzieherin zwingend notwendig, um Vor- und Nachbereitungsarbeiten zu erledigen. Diese Arbeiten konnten nicht während der Dienstzeit abgeleistet werden, was der Dienstherr bestätigte. Ein geeigneter Arbeitsplatz, der nach den Dienstzeiten für diese Tätigkeiten hätte genutzt werden können, stand nicht zur Verfügung. Der Arbeitsplatz in der Kindertagesstätte war objektiv



für die neben der Betreuung der Kinder gesetzlich vorgeschriebenen Tätigkeiten (Schreiben von Einschätzungen und Berichten) und der freiwillig erbrachten Tätigkeiten (Vorbereitung von Aktivitäten in der Kita) nicht geeignet. Eine solche Tätigkeit, die einer erheblichen Konzentration bedurfte und mit Schreibearbeit verbunden war, konnte nicht während der Betreuung von Kindern durchgeführt werden. Auch stand der Arbeitsplatz in der Kita nur zu den regulären Öffnungszeiten zur Verfügung.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Klägerin in den Räumen der Kindertagesstätte ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden hatte. Die Klägerin hätte die von ihr dargelegten Arbeiten (Vorbereitung von Bastelarbeiten, Gestaltungsübungen, Elterngespräche sowie das Erstellen von Entwicklungsberichten) zwar außerhalb der Dienstzeiten, jedoch am Arbeitsplatz erledigen können. Das Arbeitszimmer war somit nicht erforderlich.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht erteilte der Auffassung des Finanzamts eine Absage und urteilte zugunsten der Klägerin. Ein "anderer Arbeitsplatz" im Sinne der Abzugsbeschränkung ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Weitere Anforderungen an seine Beschaffenheit sind nicht zu stellen. Der andere Arbeitsplatz steht allerdings nur dann "für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung", wenn ihn der Steuerpflichtige in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Übt der Steuerpflichtige nur eine berufliche Tätigkeit aus, muss geprüft werden, ob der - an sich vorhandene - andere Arbeitsplatz tatsächlich für alle Aufgabengebiete der Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht.

Legt man diese Maßstäbe zugrunde, stand der Klägerin in der Kindertagesstätte kein "anderer Arbeitsplatz" zur Verfügung. Ein büromäßig ausgestatteter Arbeitsplatz, an dem sie Schuleignungsprofile von den von ihr betreuten Kinder sowie Vor- und Nachbereitungsarbeiten durchführen konnte, lag nicht vor. Die Kindertagesstätte verfügte lediglich über einen Computer, der sich im Dienstzimmer der Leiterin des Kindergartens befand und von den Erziehern ggf. mitbenutzt werden durfte. Räumlichkeiten, in denen Bastelarbeiten vorbereitet oder Portfolios zusammengestellt werden konnten, waren nicht vorhanden. Somit war es der Klägerin in der Kindertagesstätte mit den vorhandenen und zugänglichen dienstlichen Vorrichtungen nicht möglich, die objektiv erforderlichen Tätigkeiten, die über die reine Betreuung von Kindern hinausgehen und mit ihrem Beruf verbunden sind, durchzuführen. Um ihrer beruflichen Tätigkeit umfassend nachzukommen, war sie deshalb auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen. Auf die Erforderlichkeit kam es nicht an.

## **3. Warum Kinderbetreuungskosten um Arbeitgeberzuschüsse zu kürzen sind**

**Wer Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben geltend macht, muss diese um einen steuerfreien Kindergartenzuschuss des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 33 EStG kürzen. In Höhe des Zuschusses ist also kein Sonderausgabenabzug möglich.**

### **Hintergrund**

Die Kläger zahlten für den Kindergartenbesuch ihrer 5-jährigen Tochter einen Betrag von 926 EUR, den sie als Sonderausgaben geltend machten. Der Vater erhielt von seinem Arbeitgeber einen steuerfreien Kindergartenzuschuss i. H. v. 600 EUR.

Das Finanzamt kürzte die Kindergarten-Aufwendungen um diesen Zuschuss und berücksichtigte lediglich den verbleibenden Betrag von 326 EUR mit 2/3.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Denn wegen des steuerfreien Zuschusses waren die Kläger nur i. H. v. 326 EUR endgültig belastet.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof folgte den Argumenten von Finanzamt und Finanzgericht und entschied, dass die Kinderbetreuungskosten um die steuerfreien Arbeitgeberleistungen nach § 3 Nr. 33 EStG zu kürzen waren.

Nur solche Ausgaben dürften als Sonderausgaben berücksichtigt werden, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist. Der Grund für den Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten liegt in der wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen. Hiervon ausgehend sind Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen, soweit sie dem Steuerpflichtigen aufgrund einer zweckgebundenen steuerfreien Leistung ersetzt werden und damit seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Ergebnis nicht mindern. Der Kindergartenzuschuss reduziert den Aufwand und damit die wirtschaftliche Belastung.

Die Kläger waren der Ansicht, dass es für Kinderbetreuungskosten an einer Regelung wie für Vorsorgeaufwendungen fehlt. Diese sind nur insoweit abziehbar, als sie nicht in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Der Bundesfinanzhof weist dieses Argument zurück. Da der Sonderausgabenabzug eine wirtschaftliche Belastung voraussetzt, bedarf es hier keiner solchen besonderen Regelung. Der Gesetzgeber hat bewusst darauf verzichtet, dieses Abzugsverbot generell auf Sonderausgaben zu erstrecken, obwohl der zugrunde liegende Rechtsgedanke, einen doppelten Steuervorteil zu vermeiden, bei Sonderausgaben gelten sollte. Er hat vielmehr über den Begriff der "Aufwendungen" und der damit verbundenen wirtschaftlichen Belastung die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs selbst geregelt, um so Doppelbegünstigungen zu vermeiden. Soweit daher aus dem Fehlen vergleichbarer Vorschriften gefolgert wird, die Verwendung steuerfreier Einnahmen steht dem Sonderausgabenabzug nicht entgegen, gilt dies jedenfalls dann nicht, wenn die steuerfreien Einnahmen gerade für die den Sonderausgaben zugrunde liegenden Ausgaben bestimmt waren.

Steht fest, dass der Zuschuss zweckentsprechend für die Betreuungskosten verwendet wurde, schließt dies zwangsläufig "Aufwendungen" in Höhe des steuerfreien Zuschusses und damit den Sonderausgabenabzug aus.

## Steuerrecht Privatvermögen

### **1. Kindergeld für im Ausland lebende Eltern mit inländischen Verpachtungseinkünften?**

**Erzielt ein Steuerpflichtiger aus der Verpachtung einer inländischen Immobilie oder eines inländischen Betriebs inländische Einkünfte, hat er Anspruch auf Kindergeld, auch wenn er im Ausland wohnt. Das gilt zumindest für die Monate, in denen das Pachtverhältnis besteht und der Steuerpflichtige als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird.**

### **Hintergrund**

Die Mutter A lebte seit 1967 im Inland und betrieb hier ein Hotel. Sie erhielt über viele Jahre Kindergeld für ihre Tochter T. Ab Oktober 2015 verpachtete sie das Hotel und erzielte daraus gewerbliche Einkünfte. Ab Mai 2016 wohnte sie in Italien. Die Familienkasse hob die Kindergeldfestsetzung für T ab Juni 2016 auf.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. A stand dann ein Kindergeldanspruch zu, da die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht vorlagen. A hatte Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Inland erzielt. Diese Einkünfte sind monatsbezogen zu beurteilen. Einkünfte in Italien hatte A nicht bezogen. Dies wurde durch eine Bescheinigung der italienischen Steuerbehörden bestätigt. Auch war die erforderliche Identifikationsnummer der A vorhanden.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Erzielung von Einkünften aus gewerblicher Verpachtung während ihrer gesamten Dauer eine Kindergeldberechtigung begründet, wenn der Anspruchsteller nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird.

Ob die Einkünfte aus der grenzüberschreitenden Verpachtung des Hotels von der Familienkasse zutreffend als inländische gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren oder ob stattdessen inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzunehmen sind, kann dahinstehen. Denn dem Einkommensteuer-Bescheid kommt für den Kindergeldanspruch Bindungswirkung zu, soweit er nicht auf falschen Angaben des Steuerpflichtigen beruht, wofür im vorliegenden Fall nichts ersichtlich ist.

Gewinneinkünfte werden in dem Monat erzielt, in dem die wirtschaftliche Tätigkeit im Inland entfaltet wird. Bei einer gewerblichen Betriebsverpachtung besteht die wirtschaftliche Tätigkeit in der Gebrauchsüberlassung. Der Inlandsbezug wird bereits durch die inländische Belegenheit des überlassenen Vermögens hergestellt. Entsprechendes gilt, wenn nicht gewerbliche Einkünfte, sondern inländische Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung erzielt werden. Da somit bereits die Überlassung des Hotels die Einkünfte zu "inländischen" macht, berechtigen sie zum Kindergeldbezug in allen Monaten, in denen das Miet- oder Pachtverhältnis besteht und eine Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG erfolgt. Es kommt somit weder darauf an, ob A in den jeweiligen Monaten aktive Tätigkeiten entfaltet hat (z. B. Instandhaltungsmaßnahmen, Verwaltungsaufgaben) noch auf den Eingang von Zahlungen.

## Steuerrecht Unternehmer

### **1. Bestechungsgelder: Abzugsverbot gilt nur bei Vorsatz**

**Bestechungsgelder dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Dieses Abzugsverbot greift jedoch nur, wenn auch der subjektive Tatbestand der Bestechung erfüllt ist, also der Steuerpflichtige vorsätzlich handelte.**

#### **Hintergrund**

Die A-KG u. Co. KG fertigte und vertrieb Druckplatten. Bei der Lieferung an französische Abnehmer stellte sie höhere Preise als tatsächlich vereinbart in Rechnung (Überfakturierung). Die Abnehmer beglichen die überhöhten Beträge. Die KG zahlte in Höhe des "Up-Lift" eine "Provision" an die Schweizer C-AG und ver-

buchte die Zahlungen als Betriebsausgaben. Grundlage war ein zwischen der KG und der C abgeschlossener Agenturvertrag. Der "Up-Lift" war in den Rechnungen der KG nicht erkennbar. Das Finanzamt ging davon aus, dass C aufgrund einer weiteren Vereinbarung die Provisionen an Unteragenten oder Unterkommissionäre weiterleiten sollte. Der C hätten 10 % der Provisionen als Honorar zugestanden. Die verbleibenden 90 % waren nach der Schweizer "50/50-Regel" besteuert und dann nach Anweisungen der KG weitergeleitet worden.

Das Finanzamt forderte die KG auf, die tatsächlichen Empfänger der Provisionszahlungen zu benennen. Nachdem die KG diesem Benennungsverlangen nach Ansicht des Finanzamts nicht nachgekommen war, verweigerte es den Abzug der Zahlungen als Betriebsausgaben. Zudem wertete das Finanzamt sie als Bestechungsgelder im ausländischen Wettbewerb.

Das Finanzgericht entschied, dass für die Nichtabziehbarkeit der objektive Tatbestand der Bestechung genügt, und wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof urteilte entgegen der Auffassung des Finanzgerichts, dass auch der subjektive Tatbestand der Bestechung erfüllt sein muss.

Der Tatbestand der Bestechung setzt voraus, dass einem Angestellten oder Beauftragten eines Betriebs ein Vorteil für eine künftige unlautere Bevorzugung versprochen oder gewährt wird. Angestellter ist, wer in einem mindestens faktischen Dienstverhältnis zum Geschäftsherrn steht und dessen Weisungen unterworfen ist, soweit er Einfluss auf die geschäftliche Betätigung des Betriebs nehmen kann. Beauftragter ist, wer, ohne Angestellter oder Inhaber zu sein, aufgrund seiner Stellung im Betrieb berechtigt und verpflichtet ist, auf Entscheidungen des Betriebs unmittelbar oder mittelbar Einfluss zu nehmen. Der Betriebsinhaber wird für seinen eigenen Betrieb vom Tatbestand nicht erfasst.

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Dieses muss folgende Punkte aufklären, da die bisherigen Feststellungen nicht ausreichen:

Das Abzugsverbot greift nur, soweit es sich um Betriebsausgaben handelt. Daran könnte es hier fehlen, soweit Gelder nicht an die Inhaber der französischen Firmen weitergeleitet, sondern beim Gesellschafter-Geschäftsführer der KG verblieben wären. Für den Fall, dass die von der KG gelieferten Produkte von anderen Unternehmen nicht hätten geliefert werden können, hätte insoweit kein Wettbewerb bestanden und damit auch kein Konkurrent benachteiligt werden können. Damit lägen die Voraussetzungen des § 299 Abs. 2 StGB nicht vor.

Unklar geblieben ist auch, ob die angeblichen Empfänger, an die C die Gelder weitergeleitet haben soll, als Angestellte oder Beauftragte – und nicht etwa als Inhaber – eines geschäftlichen Betriebs anzusehen sind.

Fraglich ist auch, ob die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen auf die unterbliebene Empfängerbenennung gestützt werden kann. Denn der KG-Geschäftsführer hatte umfangreiche Ausführungen zu den an französische Kunden gezahlten Überprovisionen gemacht. Das Finanzamt war dagegen der Meinung, dass die KG dem Benennungsverlangen nicht nachgekommen war. Das Finanzgericht war diesen Widersprüchen nicht nachgegangen und hat von seinem Ermessen daher keinen Gebrauch gemacht.

## **2. Blockheizkraftwerk: Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei selbst produzierter Wärme**

**Wird selbst produzierte Wärme aus einem Blockheizkraftwerk unentgeltlich abgegeben, ist bei der Ermittlung deren umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage auf den Einkaufspreis für die selbst produzierte Wärme abzustellen.**

## Hintergrund

Die Klägerin ist eine KG, die eine Biogasanlage mit angeschlossenem Blockheizkraftwerk betreibt und damit Strom und Wärme produziert. Der im Blockheizkraftwerk erzeugte Strom wird entgeltlich an den Netzbetreiber geliefert.

Zur Nutzung der im Blockheizkraftwerk produzierten Wärme schloss die Klägerin im Oktober 2006 mit der E-GmbH einen Wärmeabnahmevertrag über die Lieferung von Wärme für Raumheizung und Warmwasser für die an das Wärmenetz angeschlossenen Gebäude zum Preis von 0,03 EUR/kWh (netto). Ein weiterer Teil der im Blockheizkraftwerk produzierten Wärme wurde ab dem Jahr 2012 auf der Grundlage eines Versorgungsvertrags durch eine im Jahr 2011 gegründete beteiligungsidentische Schwestergesellschaft der Klägerin über eine Gasleitung an die G-GmbH geliefert. Die im Blockheizkraftwerk produzierte Wärme wurde in den landwirtschaftlichen Betrieben und den Privathäusern der Gesellschafter A und C sowie in den Vermietungsobjekten von A eingesetzt. Die Gesellschafter der Klägerin verfügten über eigene Ölheizungsanlagen, die jedoch nicht betrieben wurden. Ein Anschluss an die örtliche Erdgasleitung wäre jederzeit mit einem finanziellen Aufwand von 5.000 EUR bis 6.000 EUR, in dem die Anschaffung eines neuen Brenners eingeschlossen ist, möglich gewesen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Wärmeabgabe an die Gesellschafter als unentgeltliche Wertabgabe anzusehen ist. Aufgrund des Fehlens eines Marktpreises ermittelte es die Bemessungsgrundlage dafür durch Ansatz des fiktiven Einkaufspreises, da die Gesellschafter der Klägerin die Wärme ohne erheblichen Aufwand auch alternativ mit eigenen Heizungsanlagen hätten erzeugen können. Der fiktive Einkaufspreis wiederum wurde auf Grundlage der Heizölpreise aus den vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie veröffentlichten Energiedaten berechnet. Der so ermittelte fiktive Einkaufspreis lag deutlich über dem von der Klägerin präferierten Ansatz des marktüblichen Entgelts (0,03 EUR/kWh), der sich aus den Wärmelieferungen der Klägerin an die E- und die G-GmbH ergab.

## Entscheidung

Das Finanzgericht gab der Klägerin teilweise Recht. Die Bemessungsgrundlage für die streitige Wärmeabgabe an die Gesellschafter richtete sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG, also nach dem Einkaufspreis bzw. subsidiär nach den Selbstkosten. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Wärmeabgabe um eine entgeltliche Lieferung handelt oder um eine unentgeltliche Wertabgabe. Die Wärmeabgabe ist mit dem Einkaufspreis von 0,03 EUR/kWh zu bemessen.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem Einkaufspreis für die mit einem Blockheizkraftwerk produzierte Wärme wird für zulässig erachtet, wenn dieser am Markt angeboten wird. Da die Klägerin die Wärme zum Preis von 0,03 EUR/kWh u. a. an die E-GmbH veräußert hat, war dieser Preis als Marktpreis heranzuziehen. Durch den Ansatz des Marktpreises für die selbst produzierte Wärme wird der Unternehmer quasi so behandelt, als habe er die Wärme bei sich selbst eingekauft.

Allerdings stellt der vom Stromnetzbetreiber gezahlte KWK-Bonus (0,02 EUR/kWh für die im Blockheizkraftwerk produzierte Wärme) entgegen der Auffassung der Klägerin kein Entgelt von dritter Seite für die Lieferung von Wärme an die Gesellschafter dar und ist damit nicht auf den fiktiven Einkaufspreis anzurechnen. Dies begründet sich aus der gesetzlichen Regelung im EEG, wonach der KWK-Bonus als Entgelt der Lieferung des in der Biogasanlage gewonnenen Stroms einzuordnen ist.

### **3. Flutkatastrophe in Deutschland: Diese Steuererleichterungen gibt es für Flutopfer**

**Nach der Flutkatastrophe, die Teile von Deutschland im Juli getroffen hat, haben die Finanzverwaltungen der betroffenen Bundesländer Katastrophenerlasse herausgegeben. Danach können Hochwasseropfer zahlreiche steuerliche Unterstützungsmaßnahmen in Anspruch nehmen.**

#### **Hintergrund**

Um die durch die Unwetter Mitte Juli entstandenen beträchtlichen Schäden durch Hochwasser zu mildern bzw. die finanziellen Belastungen für die Betroffenen tragbar zu machen, wurden viele steuerliche Maßnahmen beschlossen, mit denen unbillige Härten vermieden werden sollen. Das sind u. a.:

- Stundung von Steuerzahlungen,
- Verzicht auf Vollstreckungsmaßnahmen,
- Herabsetzung von Vorauszahlungen,
- erleichterte Spendennachweis,
- steuerbegünstigte Zuwendungen,
- entschuldbarer Verlust von Buchführungsunterlagen,
- Sonderabschreibungen im Betriebsvermögen,
- Rücklagenbildung für Ersatzbeschaffung,
- sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen,
- Sonderregeln für Land- und Forstwirte,
- steuerfreie Arbeitgeberzahlungen,
- mögliche Arbeitslohnspende,
- Abzug von außergewöhnlichen Belastungen,
- Grundsteuererlass durch die Gemeinden.

Hier einige Regelungen im Detail:

#### **Stundung, Vollstreckung sowie Vorauszahlungen**

Wer unmittelbar und erheblich von Unwetterschäden betroffen ist, kann eine Stundung für zu zahlende Steuern bis längstens 31.1.2022 erhalten. An die Stundungsanträge sind keine strengen Anforderungen zu stellen und im Regelfall wird auf Stundungszinsen verzichtet. Zudem wird auch eine Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer gewährt.

Die großzügige Handhabung kann für Stundungs- bzw. Anpassungsanträge für bis zum 31.10.2021 fällig werdende Steuern beibehalten werden.

Für Betroffene soll zudem bis 31.1.2022 für bis zum 31.10.2021 fällig werdende Steuern von Vollstreckungsmaßnahmen abgesehen werden. Die in der Zeit vom 1.7.2021 bis 31.1.2022 verwirkten Säumniszuschläge sind zu erlassen.

### **Nachweis von Spenden**

Als Nachweis der Zuwendungen, die bis zum 31.10.2021 zur Hilfe in Katastrophenfällen auf ein eingerichtetes Sonderkonto eingehen, genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (z. B. Kontoauszug). Bei vergleichbaren Spenden über ein Treuhandkonto eines Dritten genügt als Nachweis eine auf den jeweiligen Zuwendenden ausgestellte Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers.

### **Verlust von Buchführungsunterlagen**

Sind durch das Schadensereignis Buchführungsunterlagen und sonstige Aufzeichnungen vernichtet worden oder verloren gegangen, werden daraus steuerlich keine nachteiligen Folgerungen gezogen. Der Verlust der Unterlagen soll zeitnah dokumentiert werden, damit er nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden kann.

### **Wiederaufbau von Gebäuden und Sonderabschreibungen**

Oftmals werden Aufwendungen zum Wiederaufbau ganz oder teilweise zerstörter Gebäude Erhaltungsaufwand darstellen. Liegen Herstellungskosten vor, werden Sonderabschreibungen für den Wiederaufbau von Betriebsgebäuden gewährt. Im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren (Begünstigungszeitraum) sind insgesamt bis zu 30 % Sonder-AfA möglich.

Das gilt auch für die Ersatzbeschaffung beweglicher Anlagegüter. Hierbei sind im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren (Begünstigungszeitraum) sogar Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglich.

Beides mal muss mit der Ersatzherstellung oder Ersatzbeschaffung jedoch bis zum Ablauf des dritten dem Wirtschaftsjahr des schädigenden Ereignisses folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden sein. Zudem sind die Vorschriften für Sonderabschreibungen nach § 7a Abs. 1, 2 und Abs. 4 bis 8 EStG zu beachten.

### **Ersatzbeschaffung und Rücklagen**

Es ist möglich, für die Ersatzbeschaffung unbeweglicher und beweglicher Anlagegüter in besonders begründeten Ausnahmefällen bereits in Wirtschaftsjahren vor der Ersatzherstellung bzw. Ersatzbeschaffung eine Rücklage zu bilden. Zugelassen wird dies bei außergewöhnlich hohen Teilherstellungskosten oder Anzahlungen oder wenn die Zulassung von Sonderabschreibungen nicht ausreicht, um die Finanzierung der Maßnahmen zur Beseitigung der Schäden sichern. Die Rücklage darf zusammen 30 % bzw. 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen. Die Rücklage ist gewinnerhöhend wieder aufzulösen, sobald für die betreffenden Wirtschaftsgüter Sonderabschreibungen vorgenommen werden können; bei Baumaßnahmen jedoch spätestens am Schluss des 4. auf den Beginn der Baumaßnahme folgenden Wirtschaftsjahres.

### **Sonderabschreibungen und Rücklagen bis max. 600.000 EUR**

Die Gewinnminderung durch Sonderabschreibungen und Bildung von Rücklagen darf insgesamt höchstens 600.000 EUR betragen und im einzelnen Jahr nicht mehr als 200.000 EUR. Höhere Beträge bedürfen der Zustimmung des BMF.

### **Erhaltungsaufwendungen**

Aufwendungen für die Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beschädigter beweglicher Anlagegüter werden ohne nähere Prüfung als Erhaltungsaufwand anerkannt. Dies gilt bei einer innerhalb von 3 Jahren begonnenen Wiederherstellung. Für Gebäude sollen die Aufwendungen zudem nicht höher als 70.000 EUR liegen; ansonsten ist eine Prüfung des Einzelfalls erforderlich. Erhaltungsaufwand liegt zudem nur insoweit vor, als die Aufwendungen erhaltene Entschädigungen übersteigen und keine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Absetzungen (AfaA) vorgenommen wird.

Sofern Aufwendungen die Beseitigung von Hochwasserschäden am Grund und Boden betreffen, können diese sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Darunter fallen auch Hofbefestigungen und Wirtschaftswege.

Unabhängig davon kann Erhaltungsaufwand größeren Umfangs auf Antrag gleichmäßig auf 2 bis 5 Jahre verteilt werden.

### **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Auch für den Wiederaufbau von ganz oder teilweise zerstörten vermieteten Gebäuden im Privatvermögen gelten Billigkeitsmaßnahmen. Für Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an Gebäuden und am Grund und Boden ist ohne nähere Prüfung der Werbungskostenabzug als Erhaltungsaufwand möglich, wenn der Betrag von 70.000 EUR nicht überstiegen wird. Hierbei ist von den Gesamtkosten vor Abzug von Entschädigungen auszugehen. Beim Abzug als Erhaltungsaufwand sind Entschädigungen mindernd zu berücksichtigen und es darf keine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) vorgenommen werden. Höhere Aufwendungen können auf 2 bis 5 Jahre verteilt werden.

Mit der Wiederherstellung von Gebäuden und der Beseitigung von Schäden am Grund und Boden muss bis zum Ablauf des 3. Kalenderjahres nach dem schädigenden Ereignis begonnen werden.

### **Lohnsteuer**

Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer können nach R 3.11 LStR steuerfrei sein. Dabei müssen die Voraussetzungen in R 3.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 3 LStR nicht vorliegen. Beträge sind bis 600 EUR im Jahr steuerfrei; höhere Unterstützungszahlungen erfordern nach den Einkommens- und Familienverhältnissen des Arbeitnehmers zu wertenden besonderen Notfall. Dies wird im Regelfall bei diesen Hochwasserschäden zu bejahen sein.

Vom Arbeitgeber können auch steuerfreie Zinszuschüsse und Zinsvorteile bei Darlehen zur Unterstützung seiner Arbeitnehmer genutzt werden; dies unabhängig von der Laufzeit des Darlehens. Einzige Voraussetzung ist, dass das Darlehen die Schadenshöhe nicht übersteigt. Bei längerfristigen Darlehen sind Zinszuschüsse und Zinsvorteile insgesamt nur bis zur Höhe des Schadens steuerfrei. Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen und dabei auch die Schädigung durch das Hochwasser zu dokumentieren.

Leisten Arbeitnehmer eine sog. Arbeitslohnspende (Verzicht auf Teile des Arbeitslohns oder eines angesammelten Wertguthabens) zugunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an vom Hochwasser betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens oder zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto, dann stellen diese Lohnanteile keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Auch dies ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Für die ohne Lohnversteuerung gebliebene Arbeitslohnspende entfällt beim Arbeitnehmer dann jedoch ein Abzug als Spende.



### **Außergewöhnliche Belastungen**

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung oder die Beseitigung von Schäden an dem eigen genutzten Wohneigentum können als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Un-erheblich hierbei ist eine nicht bestehende Elementarschadensversicherung.

## **4. Gewerbesteuer: Der Begriff der Wohnungsbauten ist eng auszulegen**

**Die erweiterte Kürzung kann für Wohnungsbauten in Anspruch genommen werden. Das sind Gebäude, die ausschließlich Wohnzwecken dienen. Nicht erfasst sind jedoch gemischt genutzte Gebäude.**

### **Hintergrund**

X verwaltete Wohnungen, gewerbliche und sonstige Einheiten sowie Garagen und Stellplätze, die sich alle in ihrem Eigentum befanden. Daneben verwaltete sie 3 fremde Einheiten. Davon entfielen 18,5 %, 2 % bzw. 6 % der Nutzfläche nicht auf Wohnungen.

Das Finanzamt versagte die sog. erweiterte Kürzung, da die gemischt genutzten fremden Verwaltungseinheiten keine Wohnungsbauten i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG darstellten.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

### **Entscheidung**

Auch die Revision des X vor dem Bundesfinanzhof scheiterte. Der Bundesfinanzhof entschied, dass die erweiterte Kürzung zu versagen ist, wenn ein Unternehmen neben eigenem Grundbesitz gemischt genutzte Grundstücke bzw. Gebäude betreut.

Denn § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfasst mit dem Begriff "Wohnungsbauten" nur Gebäude, die ausschließlich Wohnzwecken dienen. Gemischt genutzte Gebäude werden nicht erfasst.

Dafür spricht bereits der Wortlaut. So handelt es sich bei dem Begriff "Wohnungsbauten" um den Plural von "Wohnbau", worunter man Wohngebäude bzw. den Wohnungsbau versteht. Der Bezug zur Schaffung von Wohnraum spricht dafür, dass sich auch der Begriff "Wohnungsbauten" nur auf Objekte bezieht, die ausschließlich aus Wohneinheiten bestehen.

Auch die systematische Auslegung spricht dafür, dass gemischt genutzte Gebäude nicht unter den Begriff "Wohnungsbauten" fallen. Eine vergleichbare Regelung wie für Eigentumswohnungen, die zu mehr als 66 2/3 % Wohnzwecken dienen, hat der Gesetzgeber für einen unschädlichen Anteil an gewerblicher Nutzung für Wohnungsbauten nicht getroffen. Einen allgemeinen Grundsatz, dass der Begriff "Wohnungsbauten" in bestimmtem Umfang auch eine gewerbliche Nutzung umfasst, gibt es nicht.

Insbesondere aufgrund des eindeutigen Wortlauts sowie außerdem wegen Fehlens einer planwidrigen Gesetzeslücke ist eine analoge Anwendung auf die Betreuung von gemischt genutzten Gebäuden ausgeschlossen. Auch der Gleichheitsgrundsatz gebietet das nicht. Der Gesetzgeber ist grundsätzlich frei, tatbestandliche Voraussetzungen und Erfordernisse zu normieren, die erfüllt sein müssen, um in den Genuss einer steuerlichen Vergünstigung zu gelangen. Dass er seinen danach grundsätzlich weiten Ermessensspielraum

bei der Festlegung von steuerlichen Vergünstigungen missbraucht hat, indem er gemischt genutzte Gebäude nur dann als kürzungsunschädlich ansieht, wenn ihre Errichtung und Veräußerung als Teileigentum in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen steht, nicht aber auch dann, wenn sie Gegenstand einer (Bewirtschaftungs-)Betreuung sind, ist nicht ersichtlich.

## **5. Ist die Wahl der EÜR bei Bilanzierungspflicht nach ausländischem Recht möglich?**

**Besteht nach ausländischen gesetzlichen Vorschriften eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, ist das Wahlrecht bezüglich der Gewinnermittlungsart ausgeschlossen.**

### **Hintergrund**

Die GbR1 und die GbR2 waren Kommanditistinnen der in Luxemburg ansässigen Personengesellschaft C, die einen Goldhandel betrieb. Die C entsprach einer GmbH u. Co. KG nach deutschem Recht. Die C war nach luxemburgischem Recht zur Erstellung einer Bilanz verpflichtet. Für die Besteuerung der Gesellschafter im Inland erstellte C daneben Einnahmen-Überschussrechnungen, aus denen für das Jahr 2011 ein Verlust und für das Jahr 2012 ein Gewinn ergab.

Das Finanzamt stellte ursprünglich originär gewerbliche und damit nach DBA-Lux steuerfreie Einkünfte fest, die im Inland dem Progressionsvorbehalt unterlagen. Später ging es davon aus, dass C originär vermögensverwaltend tätig gewesen war und im Inland nur aufgrund gewerblicher Prägung gewerbliche Einkünfte erzielt hatte. Aufgrund der gewerblichen Prägung stellte das Finanzamt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe der Bilanzergebnisse fest. Die Feststellung steuerfreier, dem Progressionsvorbehalt unterliegender Einkünfte wurde dagegen versagt.

Das Finanzgericht entschied, dass C entgegen der Ansicht des Finanzamts originär gewerbliche Einkünfte erzielt hatte. Diese unterlagen der luxemburgischen Besteuerung und waren im Inland als steuerfreie Progressionseinkünfte zu behandeln.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Zwar ist auch der Bundesfinanzhof der Ansicht, dass im vorliegenden Fall nach dem DBA steuerfreie Einkünfte vorliegen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Die Feststellungen des Finanzgerichts, dass C zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet war, reichten jedoch nicht aus.

Die Wahl zwischen Einnahmen-Überschussrechnung und Betriebsvermögensvergleich steht nur Steuerpflichtigen zu, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führen und regelmäßige Abschlüsse machen müssen. Das Bestehen einer gesetzlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht sperrt daher die Möglichkeit der Einnahmen-Überschussrechnung.

Auch ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten können zu dieser Sperrung führen.

Für die Sperrwirkung müssen die ausländischen Gesetze sowohl eine Buchführungs- als auch eine Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht normieren. Die Buchführungspflicht muss mit einer Abschlusserstellungspflicht einhergehen. Eine bloße Buchführungspflicht nach ausländischem Recht reicht nicht aus. Vielmehr ist eine laufende Buchführungspflicht erforderlich, mit der eine Abschlusspflicht einhergeht. Die Ab-

schlusspflicht muss darauf gerichtet sein, eine Grundlage für den Betriebsvermögensvergleich zu liefern, also eine Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz beinhalten.

Für die Ausübung des Wahlrechts durch eine ausländische Personengesellschaft gelten die Regeln für den Inlandsfall entsprechend. Danach ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung maßgeblich. Das bedeutet: Führt die Personengesellschaft tatsächlich Bücher im Ausland und stellt sie dort tatsächlich einen Abschluss nach ausländischem Recht auf, ohne auch eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erstellen, ist das Wahlrecht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt. Will die ausländische Personengesellschaft zur Ermittlung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte dagegen die Einnahmen-Überschussrechnung wählen, muss das Wahlrecht entsprechend ausgeübt werden, bevor im In- oder Ausland ein Betriebsvermögensvergleich erfolgt. Das ist regelmäßig der Fall, wenn bei dem inländischen Finanzamt eine Gewinnermittlung nach Einnahmen-Überschussrechnung eingereicht wird, bevor der ausländischen Steuerverwaltung ein Betriebsvermögensvergleich zugeleitet wird.

Das Finanzgericht hat zu den für C geltenden Buchführungs- und Abschlusspflichten keine ausreichenden Feststellungen getroffen. Es fehlt eine Darstellung zum luxemburgischen Recht. Bei Bejahung der Pflicht nach luxemburgischem Recht wäre die Einnahmen-Überschussrechnung gesperrt. Bei Verneinung wäre zu prüfen, ob die C bereits vor Einreichung der Einnahmen-Überschussrechnung erstellte Abschlüsse vorgelegt hat.

## 6. Kauf eines Hotelappartements: Was beim Vorsteuerabzug zu beachten ist

**Wer ein Hotelappartement kauft, um es umsatzsteuerpflichtig zu vermieten, kann den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn das Appartement dem Unternehmensvermögen zugeordnet ist. Dies kann auch durch Option im notariellen Kaufvertrag geschehen.**

### Hintergrund

Die Klägerin, eine Ehegatten-GbR, erwarb mit Vertrag vom 22.9.2015 ein eingerichtetes Hotelappartement mit Pkw-Stellplatz, um es zu vermieten. Das Appartement wurde zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses renoviert, die Renovierungsarbeiten waren Ende des Jahres 2017 abgeschlossen. Im Kaufvertrag optierten Verkäufer und Käufer einvernehmlich zur Umsatzsteuerpflicht. Steuerschuldner war danach die Käuferin als Leistungsempfängerin.

Die GbR reichte Ende des Jahres 2017 Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2015 bis 2017 ein, in denen sie u. a. Vorsteuerbeträge geltend machte. Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass die Klägerin zumindest für die Jahre 2015 und 2016 keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug hat, da sie das Appartement nicht rechtzeitig ihrem Unternehmen zugeordnet hatte. Denn laut Vermietungsvertrag hatte die Klägerin die Möglichkeit, die Wohnung bis zu maximal 5 Wochen im Jahr selbst zu mieten. Da die Gesellschafter der Klägerin von diesem Recht Gebrauch machen würden, sei das Appartement von Anfang an auch anteilig für unternehmensfremde, nämlich private Zwecke der Gesellschafter genutzt worden bzw. bestand eine entsprechende Absicht. Für teilweise privat verwendete Gegenstände ist jedoch eine rechtzeitige Zuordnung zum Unternehmensvermögen zwingend erforderlich. Dies hätte bis zum 31.5. des Folgejahres erfolgen müssen.

### Entscheidung

Das Finanzgericht gab der Klägerin Recht und kam zu dem Schluss, dass die Klägerin insbesondere auch schon vor der Vermietung als Unternehmerin handelte und beabsichtigte, in den Jahren 2015 und 2016 das erworbene Hotelappartement ausschließlich für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden. Diese Absicht bestand bereits seit Erwerb der Immobilie, denn die Klägerin hatte sich im notariellen Kaufvertrag verpflichtet, den Kaufgegenstand in vollem Umfang dem Unternehmen zuzuordnen. Die Eigenanmietung des Hotelappartements stellte keine "private Nutzung" dar, da die Gesellschafter für diese Zeit eine Betriebskostenpauschale pro Tag zahlen mussten. Die kurzfristige Überlassung des Hotelappartements durch die Klägerin an ihre Gesellschafter ist zudem nach § 4 Nr. 12 Buchst. a Satz 2 UStG steuerpflichtig, da sie Beherbergungszwecken dient.

Es lag dagegen keine gemischte Nutzung (unternehmerisch und privat) vor, weil die Klägerin stets beabsichtigt hatte, das Hotelappartement ausschließlich, auch hinsichtlich der Überlassung an ihre Gesellschafter, unternehmerisch, also entgeltlich zu nutzen. Abgesehen davon war die beim Erwerb von gemischt genutzten einheitlichen Gegenständen notwendige zeitnahe Zuordnungsentscheidung getroffen worden, obwohl die Steuererklärungen nicht bis zum 31.5. des Folgejahres eingereicht worden waren.

Die Entscheidung, das Hotelappartement dem Unternehmen zuzuordnen, traf die Klägerin nämlich bereits bei ihrer Anschaffung. Dies ergibt sich aus dem Inhalt des Kaufvertrags, wonach die Klägerin als Käuferin im Hinblick auf die vom Verkäufer beabsichtigte Option zur Steuerpflicht garantierte, den Kaufgegenstand in vollem Umfang ihrem Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinn zuzuordnen. Auf eine spätere Dokumentation gegenüber der Finanzverwaltung kam es dann nicht mehr an.

## 7. Wann ist ein englisches College gemeinnützig?

**Unterliegt ein englisches College, das in Deutschland Vermietungseinkünfte erzielt, einer Stiftungsaufsicht, die in ihren wesentlichen Belangen der deutschen Stiftungsaufsicht vergleichbar ist, ist das Fehlen von Satzungsbestimmungen zur Vermögensbindung unschädlich. Das College kann deshalb trotzdem von der Körperschaftsteuer befreit sein.**

### Hintergrund

Das englische College wurde 1555 als "immerwährendes Kollegium des Studiums der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste" mit königlicher Erlaubnis, also einem "Royal Patent", errichtet. Das College ist Alleingesellschafter einer Ltd. (Tochtergesellschaft). Diese betreibt ein Gasthaus und führt ihre Gewinne an das College ab. Darüber hinaus ist das College Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftsgrundstücks in Berlin, aus dem es im Jahr 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Für diese setzte das Finanzamt Körperschaftsteuer fest.

Dagegen klagte das College erfolgreich vor dem Finanzgericht. Mit seiner Revision rügte das Finanzamt, dass weder die Satzung noch die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet sind.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Finanzamts zurück. Das College dient sowohl seiner Satzung als auch seiner tatsächlichen Geschäftsführung nach gemeinnützigen Zwecken und ist daher von der Körperschaftsteuer befreit.

Das College erzielte aus der Vermietung seines inländischen Grundstücks in Berlin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die als inländische Einkünfte der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Es handelt sich um ein Körperschaftsteuer-Subjekt, da das College einer Stiftung nach deutschem Recht entspricht.

Der Satzungszweck und die Art ihrer Verwirklichung sind hinreichend bestimmt. Die Gemeinnützigkeit ergibt sich aus der Gründungsurkunde des Jahres 1555 (Studium der Wissenschaften, Theologie, Philosophie, Künste). Damit ergibt sich aus der Satzung die Förderung von Wissenschaft und Forschung sowie der Religion. Aus den Statuten des Colleges ergibt sich ferner hinreichend bestimmt, wie diese Zwecke verwirklicht werden sollen (Lehre, Forschung, Vergabe von Stipendien).

Das College verfolgt seine gemeinnützigen Ziele selbstlos. Es hat keine Mitglieder, an die gemeinnützigkeitsschädlich Gewinne ausgeschüttet werden könnten. Die Vergütungen für die Verwaltung und für die Lehrtätigkeit sind keine Zuwendungen, da sie einer Angemessenheitskontrolle unterliegen.

Das College verfolgt seine gemeinnützigen Zwecke (Lehre und Forschung) unmittelbar durch die bei ihm angestellten Mitarbeiter. Dass das College ausschließlich steuerbegünstigte und keine anderen Zwecke verfolgt, hat das Finanzgericht durch Auslegung des "Royal Patents" unter Beachtung des historischen Kontextes festgestellt.

Soweit die Satzung des Colleges keine Regelungen darüber enthält, was mit dem College-Vermögen im Fall einer Auflösung geschehen soll, ist dies im vorliegenden Fall unschädlich. Denn für Stiftungen, die vor dem 19.12.2006 errichtet wurden, galt eine Ausnahme vom Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung, wenn diese einer "staatlichen Aufsicht" unterliegen. Hier trifft dies zu, da die Befugnisse der "Charity Commission" im Wesentlichen mit der deutschen Stiftungsaufsicht vergleichbar sind.

Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den satzungsmäßigen Vorgaben. Die Beteiligung an der Ltd. "Gaststätte" begründet keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern hält sich im Rahmen der steuerfreien Vermögensverwaltung. Auch die Vermietung des Grundbesitzes in Berlin stand in einem unmittelbaren Bezug zu der gemeinnützigen Tätigkeit. Die Mittel aus den Überschüssen der Vermögensverwaltung und damit auch die aus der Vermietung wurden unmittelbar für die satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt.

Da das College seine förderungswürdigen Zwecke außerhalb von Deutschland verwirklicht, setzt die Steuerbegünstigung zusätzlich den Inlandsbezug voraus. Dieser liegt vor, wenn natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert werden. Davon ist vorliegend auszugehen, da das College auch Studenten aus Deutschland ausbildet und ein studentisches Austauschprogramm eingerichtet hat.

## **8. Warum auch Kleinstunternehmer zur Einreichung einer E-Bilanz verpflichtet sein können**

**Auch Kleinstbetriebe müssen ihre Bilanz grundsätzlich elektronisch übermitteln – es sei denn, dies wäre persönlich und wirtschaftlich unzumutbar. Ein finanzieller Aufwand i. H. v. 40 EUR hält der Bundesfinanzhof jedoch für zumutbar.**

## Hintergrund

Die Klägerin ist eine haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft (UG), die sog. Internetplattformen betreibt. Gesellschafter-Geschäftsführer ist ein Rechtsanwalt, der von der UG kein Gehalt erhält. Die UG reichte Steuererklärungen und Bilanzen für die Jahre 2011 bis 2016 in Papierform ein. Für 2017 und 2018 übermittelte sie die Steuererklärungen elektronisch, die Bilanz und die GuV dagegen weiterhin in Papierform.

Für das Jahr 2018 forderte das Finanzamt die UG auf, Bilanz und GuV elektronisch einzureichen. Dagegen wandte die UG ein, dass die elektronische Einreichung ihr persönlich und wirtschaftlich unzumutbar war. Insbesondere hielt sie den Erwerb einer entsprechenden Software für 40 EUR pro Jahr bzw. die Inanspruchnahme eines externen Dienstleisters für nicht zumutbar.

Das Finanzgericht konnte in der Aufforderung zur Abgabe elektronischer Erklärungen keine unbillige Härte erkennen und wies die Klage ab.

## Entscheidung

Auch vor dem Bundesfinanzhof hatte die UG keinen Erfolg. Dieser entschied, dass ein Aufwand von 40 EUR für die elektronische Übermittlung nicht unzumutbar war.

Die UG als Variante der GmbH ist eine Kapitalgesellschaft, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt. Innerhalb der Zumutbarkeitsgrenzen ist die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Daten an die Finanzverwaltung verfassungsgemäß. Das betrifft auch die Pflicht zur Schaffung der dafür erforderlichen technischen Voraussetzungen auf eigene Kosten, z. B. für ein Eingabegerät sowie die dazu erforderliche Software. Diese Mittel müssen entgegen der Auffassung der Klägerin von der Finanzverwaltung nicht kostenlos zur Verfügung gestellt werden.

Eine persönliche Unzumutbarkeit erfordert, dass die UG nach den individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten der für sie handelnden Personen nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen. Daran fehlt es hier, denn die UG übermittelt ihre Steuererklärungen elektronisch. Selbst wenn der Geschäftsführer persönlich nicht in der Lage wäre, eine kostenlose Software zu nutzen, da diese zu komplex sei, gäbe es für die UG andere Möglichkeiten zur Nutzung der Datenfernübertragung.

Eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit liegt vor, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre. Dieser liegt hier nicht vor. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ist ein finanzieller Aufwand i. H. v. 40 EUR pro Jahr für die elektronische Übermittlung bzw. für eine entsprechende Buchhaltungssoftware auch bei einem Kleinunternehmen kein erheblicher finanzieller Aufwand. Der Betrag ist auch unter Berücksichtigung einer Bilanzsumme von 16.277 EUR, von Gewinnrücklagen von 3.810 EUR, Umsatzerlösen von 2.648 EUR und einem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 660 EUR nicht unverhältnismäßig, zumal er gewinnmindernd zu berücksichtigen ist. Da die UG bereits über die EDV-Ausstattung verfügte, fielen insoweit auch keine weiteren Kosten an.

## 9. Zur Bewertung eines Supermarktes mit nicht tragenden Sichtschutzdecken

**Zieht ein Lebensmittelmarkt Sichtschutzdecken ein, die nicht tragend sind, wird der Raum oberhalb dieser Decken in die Berechnung des Gebäudewerts einbezogen. Insoweit liegt kein "nicht ausgebauter Dachraum" vor.**

## **Hintergrund**

Bei einem eingeschossigen Lebensmittelselbstbedienungsmarkt mit integriertem Einzelshop (Backshop) waren nicht tragende Sichtschutzdecken eingezogen worden. Diese waren unterhalb der Stellen der Außenwände, auf denen das Dach aufliegt (Ringanker des Gebäudes), eingebaut. Die Klägerin will den umbauten Raum nur bis zur lichten Höhe der Räume – d. h. vom Fußboden des Verkaufsraums bis zu den in unterschiedlicher Höhe eingezogenen Sichtschutzdecken – erfassen, weil es sich darüber hinaus um nicht ausgebauten Dachraum im Sinne der DIN 277(1934) handelt.

Das Finanzamt hat jedoch den umbauten Raum von den Sichtschutzdecken bis zum Ringanker in die Berechnung des Rauminhalts des Gebäudes einbezogen. In ihrer Klage wird von der Klägerin geltend gemacht, dass der gesamte umbaute Raum von der Oberfläche der abgehängten Decke bis zum oberen Dachabschluss als "nicht ausgebaut" nicht in die Berechnung des Rauminhalts einbezogen wird.

## **Entscheidung**

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Zu Recht hat das Finanzamt den umbauten Raum oberhalb der eingezogenen Sichtschutzdecke bis zur Unterkante des Dachaufbaus (Ringanker) in die Berechnung des Gebäudewerts einbezogen. Maßgeblich für die Abgrenzung des Dachraums vom übrigen Baukörper ist dabei auf die Stellen abzustellen, auf denen der Dachaufbau aufliegt.

Unter Zugrundelegung der DIN-Norm 277 ist das Gericht der Auffassung, dass der Raum zwischen der Oberfläche der abgehängten Decke und den Stellen der Außenmauern, auf denen das Dach aufliegt, kein "nicht ausgebauter Dachraum" ist, der anderenfalls nach der DIN 277 (1934) nicht in den Rauminhalt des Gebäudes einzurechnen wäre.