

# MANDANTENINFORMATION

## Julii 2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachfolgend möchten wir Sie über die aktuellen Themen für den Monat Juli 2017 informieren. Hierzu haben wir Ihnen wieder eine Auswahl aktueller Urteile und Verwaltungsanweisungen aus den Bereichen Steuern, Recht und Wirtschaft zusammengestellt.

Sollten Sie zu den nachfolgenden Informationen oder sonstigen Themen Fragen haben, so sprechen Sie uns bitte an. Wir unterstützen Sie gerne !

Mit freundlichen Grüßen

  
Dr. Christian Gastl  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

  
Eckhard v. Rosenberg  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

### INHALT JULI 2017

Termine Juli 2017 .....	2
Einkommensteuer .....	3
Auch dauernde Verluste aus einer Photovoltaikanlage können steuerlich anzuerkennen sein .....	3
Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen wiederkehrende Leistungen .....	3
Wann Verluste aus Steuerstundungsmodellen nur beschränkt abziehbar sind .....	3
Zinseinkünfte bei mittelbarer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft können dem gesonderten Steuertarif unterliegen .....	4
Der Abgeltungsteuer unterliegende negative Kapitalerträge dürfen mit positiven tariflich besteuerten Kapitalerträgen verrechnet werden .....	4
Privates Veräußerungsgeschäft: Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung .....	4
Arbeitnehmer / Arbeitgeber .....	5
Erfüllung des gesetzlichen Mindestlohns: Zulagen und Prämien als Bestandteile des Mindestlohns .....	5
Außerordentliche Kündigung auch bei Sonderkündigungsschutz wegen langjähriger Betriebszugehörigkeit .....	5
Abgekürzte Kündigungsfristen in der Probezeit nur bei eindeutiger Vertragsgestaltung .....	5
Unternehmer .....	5
Gewinnerzielungsabsicht eines nebenberuflich von einem Arbeitnehmer betriebenen Gewerbebetriebs .....	5
Betriebsaufspaltung: Keine personelle Verflechtung ohne Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot ..	6
Mieter / Vermieter .....	6
Typisierende Annahme der Überschusserzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung bei Nießbrauchsrecht .....	6

## Mandanteninformation Juli 2017

Umsatzsteuer.....	7
Umsatzsteuerbefreiung von Betreuungs- und Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen.....	7
Erschließung eines Baugebiets: Zahlungen Dritter für Erschließungsmaßnahmen als umsatzsteuerpflichtiger Entgeltbestandteil .....	7
Ort der Lieferung in ein Konsignationslager – Aufteilung einer Gegenleistung in Entgelt und Umsatzsteuer .....	7
Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts .....	7
Kapitalgesellschaften .....	8
Höhe der Pensionsrückstellung zugunsten Gesellschafter-Geschäftsführer muss wegen möglicher Überversorgung überprüft werden .....	8
Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung .....	8
Vorabanforderungen von Steuererklärungen müssen begründet sein.....	8
Auch ein Null-Bescheid kann Steuerpflichtigen beschweren.....	9
Zivilrecht .....	9
Ehegattentestament auch ohne Ort und Datum der zweiten Unterschrift wirksam .....	9
Schadensersatzpflicht für Patronatserklärungen bei Insolvenz .....	9

**Termine Juli 2017**

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung <sup>1</sup>	Scheck <sup>2</sup>
Lohnsteuer, Kirchensteuer, <sup>3</sup> Solidaritätszuschlag	10.07.2017	13.07.2017 <sup>4</sup>	07.07.2017
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer <sup>4</sup>	10.07.2017	13.07.2017 <sup>4</sup>	07.07.2017
Sozialversicherung <sup>5</sup>	27.07.2017	entfällt	entfällt

- <sup>1</sup> Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- <sup>2</sup> Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- <sup>3</sup> Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- <sup>4</sup> Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern (ohne Dauerfristverlängerung) für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- <sup>5</sup> Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 25.07.2017) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

## EINKOMMENSTEUER

### **Auch dauernde Verluste aus einer Photovoltaikanlage können steuerlich anzuerkennen sein**

Einkünfte unterliegen der Einkommensbesteuerung, wenn sie mit der Absicht, Gewinne zu erwirtschaften, erzielt werden. Werden Verluste erwirtschaftet, muss für die steuerliche Berücksichtigung in vielen Fällen durch eine Prognoserechnung die Gewinnerzielungsabsicht nachgewiesen werden. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat entschieden, dass der Verlust aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage auch bei einer negativen Gewinnprognose steuerlich anzuerkennen sein kann.

Im entschiedenen Fall hatte ein Mann ein anteiliges Erbbaurecht an einem Grundstück sowie zwei Photovoltaikanlagen von einer Kommanditgesellschaft erworben. Diese plante entsprechend ihres Verkaufsprospekts einen Solarpark aus unabhängigen Einzelanlagen. In dem Prospekt war eine Ertragsprognose enthalten. Die tatsächliche Leistung der Anlagen wich aber von der Prognose ab. Der Mann erzielte daher Verluste, die das Finanzamt nicht anerkannte. Weil die Ertragsprognose negativ sei, handele es sich um steuerlich irrelevante Liebhaberei.

Dem widersprach das Finanzgericht. Die Gewinnerzielungsabsicht ist zweistufig zu prüfen. Nachdem in der ersten Stufe die Ertragsprognose für die Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage (20 Jahre) negativ war, waren in der zweiten Stufe die Gründe dafür zu würdigen. Die verlustbringende Tätigkeit beruhte nicht auf persönlichen Gründen des Mannes. Die Verluste waren daher anzuerkennen.

### **Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen wiederkehrende Leistungen**

In zwei Fällen entschied der Bundesfinanzhof über die Besteuerung der bei einer vorweggenommenen Erbfolge gezahlten wiederkehrenden Leistungen.

In beiden Fällen erhielten die Söhne den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Eltern, die sich ein lebenslangliches Wohnrecht vorbehielten. Im ersten Fall übernahm der Sohn die Kosten für Schönheitsreparaturen, Heizung, Strom, Wasser, Abwasser und Müllabfuhr, verpflichtete sich zur Verpflegung der Eltern am Familientisch, zum Wäsche waschen und putzen, zur persönlichen Pflege von max. 1,5 Stunden täglich und zur Zahlung von monatlich 300 €. Die Höhe der Zahlung sollte von der gesamten wirtschaftlichen Entwicklung, der Entwicklung des allgemeinen Lebensstandards und der Leistungskraft des Erwerbers, insbesondere der Gewinnentwicklung des ihm übertragenen Objekts abhängig sein.

Im zweiten Fall waren keine persönlichen Pflegeleistungen vereinbart, ebenso keine Instandhaltungs- und Erhaltungspflichten. Die Abänderbarkeit der laufenden Zahlungen war mit einer Wertsicherungsklausel vergleichbar, d. h., sie war von Voraussetzungen abhängig, die so nicht zum Tragen kommen konnten.

Die nur wenig unterschiedlichen Regelungen führten zu unterschiedlichen Ergebnissen vor dem Bundesfinanzhof. Wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge sind beim Übergeber kein Veräußerungsentgelt, sondern wiederkehrende Bezüge. Beim Übernehmer sind sie keine Anschaffungskosten, sondern Sonderausgaben. Unterschieden werden die Sonderausgaben nach dauernden Lasten, die voll abziehbar sind, und Leibrenten, die nur mit dem Ertragsanteil abgezogen werden können.

Dauernde Lasten sind die wiederkehrenden Sach- und Geldleistungen nur, wenn sie abänderbar sind. Das bejahte der Bundesfinanzhof im ersten Fall, weil eine Anpassung nach den Bedürfnissen des Übergebers oder der Leistungsfähigkeit des Übernehmers vorgesehen war.

Die jährliche Zahlung im zweiten Fall konnte nur mit dem geringeren Ertragsanteil berücksichtigt werden.

Die Urteile betrafen die Rechtslage bis zum 31.12.2007.

**Hinweis:** Für Versorgungsleistungen, die auf nach dem 31.12.2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen, kommt es auf die Unterscheidung zwischen Renten und dauernden Lasten nicht mehr an. Die Versorgungsleistungen sind anlässlich einer begünstigten Vermögensübertragung beim Verpflichteten in vollem Umfang als Sonderausgaben abziehbar.

### **Wann Verluste aus Steuerstundungsmodellen nur beschränkt abziehbar sind**

Verluste aus Steuerstundungsmodellen können nur sehr beschränkt mit positiven anderen Einkünften verrechnet werden. Sie mindern nur Einkünfte, die der Steuerpflichtige in Folgejahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt. Eine Verrechnung mit anderen Einkünften ist ausgeschlossen. Der Bundesfinanzhof stellt klar, welche Voraussetzungen vorliegen müssen, damit die Verlustabzugsbeschränkung gilt.

Ein Steuerpflichtiger hatte über die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine voll durch ein Darlehen fremdfinanzierte Inhaberschuldverschreibung erworben. Zuvor hatte er einen Rechtsanwalt beauftragt, Berechnungen zur Vorteilhaftigkeit einer entsprechenden Investition zu erstellen und konkrete Verhandlungen über die Konditionen der Schuldverschreibung und des Dar-

lehens aufzunehmen. Die Ausgestaltungen berücksichtigten die individuellen steuerlichen Belange des Steuerpflichtigen. Durch die Darlehenszinsen entstand dem Steuerpflichtigen ein erheblicher Verlust. Das Finanzamt sah in der Gestaltung ein Steuerstundungsmodell, das zu einer Beschränkung des Verlustabzugs führt.

Der Bundesfinanzhof sah das anders. Um ein entsprechendes Steuerstundungsmodell annehmen zu können, reicht es nicht, dass die Gestaltung auf steuerliche Vorteile durch die Nutzung von Verlusten ausgelegt ist, die ohne die Gestaltung nicht möglich wären. Die Verlustabzugsbeschränkung setzt vielmehr voraus, dass ein vorgefertigtes Konzept genutzt wird, das ein Anbieter abstrakt entwickelt hat und am Markt zur Verfügung stellt. Der Steuerpflichtige muss auf dieses Konzept dann nur noch zugreifen, um die Vorteile zu nutzen. Im Streitfall fehlte es an dieser Voraussetzung, weil das Konzept von ihm selbst mit Hilfe seines Beraters entwickelt und individuell angepasst worden war.

**Zinseinkünfte bei mittelbarer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft können dem gesonderten Steuertarif unterliegen**

Ein Grundstückseigentümer veräußerte seine Immobilie an eine Kapitalgesellschaft, an der er mittelbar über eine weitere Kapitalgesellschaft mit ca. 21 % beteiligt war. Die Kaufpreisforderung des Verkäufers wurde in ein verzinsliches Darlehn umgewandelt. Das Finanzamt war der Ansicht, dass die Zinsen für dieses Darlehn wie Zinsen auf ein Darlehn eines unmittelbar Beteiligten der Regelbesteuerung und nicht dem gesonderten Steuertarif (Abgeltungsteuer) zu unterwerfen seien.

Dem hat der Bundesfinanzhof widersprochen und dies damit begründet, dass bei einer solchen mittelbaren Beteiligung kein Darlehn an eine „nahestehende Person“ vorliege, was letztlich Voraussetzung für eine Anwendung des Regelsteuersatzes wäre.

**Der Abgeltungsteuer unterliegende negative Kapitalerträge dürfen mit positiven tariflich besteuerten Kapitalerträgen verrechnet werden**

Seit 2009 unterliegen in- und ausländische Kapitalerträge im Privatvermögen grundsätzlich der Abgeltungsteuer von 25 %. Bestimmte Kapitalerträge unterliegen aber weiterhin der individuellen tariflichen Steuer, beispielsweise Darlehenszinsen, die ein mindestens zu 10 % beteiligter Gesellschafter von einer Kapitalgesellschaft erhält, oder auch Zinserträge zwischen einander nahestehenden Personen.

Bei der Besteuerung von Kapitalerträgen kann zudem die sog. Günstigerprüfung beantragt werden. Hierbei wird die Einkommensteuer auf alle Kapitalerträge nach der tariflichen Steuer festge-

setzt, wenn sie niedriger als die Abgeltungsteuer ist.

Im Ausland gezahlte Steuern auf Kapitalerträge (sog. Quellensteuern) sind auf die deutsche Steuer anrechenbar, soweit sie im Inland auch besteuert werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über die Behandlung der Kapitalerträge und ausländischen Quellensteuern eines Sparers mit folgendem Sachverhalt zu entscheiden:

Art	Erträge
inländische Kapitalerträge	2.551 €
ausländische Kapitalerträge	- 3.145 €
der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitalerträge	- 594 €
der tariflichen Steuer unterliegende inländische Kapitalerträge	2.360 €
im Ausland gezahlte Quellensteuern	130 €

Der Sparer beantragte die Günstigerprüfung und die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern von 130 € auf seine deutsche Steuer. Das Finanzamt rechnete die ausländische Steuer nicht an, weil die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge negativ waren. Die der tariflichen Steuer unterliegenden positiven Kapitalerträge berücksichtigte es nicht.

Das Gericht widersprach dieser Auffassung und entschied, dass alle positiven und negativen Kapitalerträge zu saldieren sind, wenn die Günstigerprüfung beantragt wird. Weil die Summe aller Kapitalerträge positiv war, konnte die ausländische Quellensteuer angerechnet werden.

**Hinweis:** Ist die Summe aller Kapitalerträge negativ, darf sie nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden (Verbot des vertikalen Verlustausgleichs).

**Privates Veräußerungsgeschäft: Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung**

Bei Veräußerung eines dem Privatvermögen zuzuordnenden Grundstücks liegt ein steuerlich relevantes Veräußerungsgeschäft vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung des Grundstücks und der Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, wann der Verlust aus einem privaten Veräußerungsgeschäft zu berücksichtigen ist, wenn der Veräußerungspreis über mehrere Jahre in Raten bezahlt wird. Danach fällt der Veräußerungsverlust anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zum Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Jahren der Zahlungszuflüsse an.

**Beispiel:** Der Steuerpflichtige veräußert ein Grundstück für 200.000 € und erzielt damit einen Veräußerungsverlust von 40.000 €. Der Erwerber bezahlt im Jahr 2014 120.000 € (60 % des Kaufpreises), 2015 60.000 € (30 %) und 2016 20.000 € (10 %). Entsprechend hat der Steuerpflichtige seinen Veräußerungsverlust von 40.000 € auf die Veranlagungszeiträume zu verteilen (24.000 € im Jahr 2014, 12.000 € im Jahr 2015 und 4.000 € im Jahr 2016).

## ARBEITNEHMER / ARBEITGEBER

### **Erfüllung des gesetzlichen Mindestlohns: Zulagen und Prämien als Bestandteile des Mindestlohns**

Das Bundesarbeitsgericht hat entschieden, dass alle zwingend und transparent geregelten Gegenleistungen des Arbeitgebers für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers Bestandteile des Mindestlohns sind. Es folgte damit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union.

Geklagt hatte eine Telefonistin, die im Berechnungszeitraum monatlich neben ihrem Bruttogrundgehalt i. H. v. 1.280,00 € eine Wechselzuschlagszulage von 243,75 €, eine Prämie für die Fähigkeit zur Funkvermittlung i. H. v. 122,71 € und zwei verschieden berechnete Leistungsprämien i. H. v. 81,81 € und 51,13 € erhielt. Sie war der Meinung, dass damit bei einer täglichen Arbeitszeit von acht Stunden der Mindestlohn nicht erreicht sei, weil es sich bei den Zulagen und Prämien um Zahlungen handele, die neben ihrem Grundgehalt gezahlt würden.

Dem widersprach nun das Bundesarbeitsgericht. Als Zahlungen zur Erfüllung des Mindestlohns seien alle Zahlungen anzusehen, die als zwingend und transparent geregelte Gegenleistung für die vom Arbeitnehmer erbrachte Arbeitsleistung gezahlt werden. Hierzu gehörten nach Ansicht des Gerichts auch die im vorliegenden Fall streitigen Zulagen und Prämien, so dass die Klägerin keine weiteren Ansprüche gegen ihren Arbeitgeber hatte.

### **Außerordentliche Kündigung auch bei Sonderkündigungsschutz wegen langjähriger Betriebszugehörigkeit**

Ein Arbeitsverhältnis kann aus wichtigem Grund fristlos gekündigt werden. Dazu müssen Tatsachen vorliegen, die dem Kündigenden die Fortsetzung bis zum Ablauf der Kündigungsfrist oder zur vereinbarten Beendigung unzumutbar machen. Bei dieser Entscheidung sind die Interessen beider Vertragsparteien und die Umstände des Einzelfalls zu würdigen. Die außerordentliche fristlose Kündigung

kann auch Arbeitnehmer treffen, denen nicht ordentlich gekündigt werden kann.

Bei einem Arbeitnehmer mit Sonderkündigungsschutz kann sogar eine Pflichtverletzung, die andernfalls nur eine ordentliche Kündigung rechtfertigen würde, wegen der langen Bindungsdauer einen wichtigen Grund für eine außerordentliche Kündigung darstellen. Um den Arbeitnehmer allerdings nicht schlechter zu stellen als ohne Sonderkündigungsschutz, muss in diesem Fall zwingend eine der fiktiven ordentlichen Kündigungsfrist entsprechende Auslaufzeit eingehalten werden.

So entschied das Bundesarbeitsgericht im Fall eines aufgrund langer Betriebszugehörigkeit unkündbaren Busfahrers, der die Teilnahme an einem elektronischen Berichtssystem verweigert hatte, zu der er nach einer Betriebsvereinbarung verpflichtet war.

### **Abgekürzte Kündigungsfristen in der Probezeit nur bei eindeutiger Vertragsgestaltung**

Arbeitgeber, die sich die Möglichkeit erhalten möchten, ein Arbeitsverhältnis während der Probezeit mit einer kurzen, zweiwöchigen Kündigungsfrist zu beenden, müssen darauf achten, dass ein eventueller Musterarbeitsvertrag dies eindeutig regelt. Das ergibt sich aus einem Urteil des Bundesarbeitsgerichts.

Der Arbeitgeber hatte einen vorformulierten Arbeitsvertrag verwendet, den das Gericht als Allgemeine Geschäftsbedingungen interpretierte, bei denen es darauf ankommt, wie ein durchschnittlicher Arbeitnehmer die Formulierungen versteht. Der Vertrag verwies zwar pauschal auf einen Manteltarifvertrag, demzufolge eine kurze Kündigungsfrist während der Probezeit gegolten hätte. Er enthielt an anderer Stelle aber die generelle Aussage, dass die Kündigungsfrist sechs Wochen zum Monatsende betrage.

Als dem Arbeitnehmer während der Probezeit gekündigt wurde, berief er sich auf die zuletzt genannte Kündigungsfrist und verlangte entsprechende weitere Entgeltzahlungen. Zu Recht, wie das Bundesarbeitsgericht entschied.

## UNTERNEHMER

### **Gewinnerzielungsabsicht eines nebenberuflich von einem Arbeitnehmer betriebenen Gewerbebetriebs**

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ist – wie bei allen Gewinneinkunftsarten – Voraussetzung für die Berücksichtigung positiver als auch negativer Einkünfte das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht. Erforderlich ist die Absicht, das Betriebsvermögen zu mehren, also Gewinne zu erzielen. Es ist nicht



auf die einzelne Gewinnermittlungsperiode abzustellen, sondern auf den gesamten Zeitraum der unternehmerischen Tätigkeit. Eine Gewinnerzielungsabsicht verlangt die Absicht, von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation, einen Totalgewinn zu erzielen. Neben den laufenden Periodenergebnissen sind in die Berechnung des Totalgewinns auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne einzubeziehen.

Ein angestellter Dachdecker übte seine nichtselbstständige Tätigkeit in Bayern aus. In seinem weit vom Arbeitsort entfernten Heimatort arbeitete er nebenberuflich als selbstständiger Dachdecker. Entgeltliche Dachdeckerarbeiten erbrachte er nur gegenüber Freunden und Verwandten. Da er seine selbstständige Tätigkeit nur an Wochenenden und im Urlaub ausübte, konnte er keine größeren Aufträge ausführen. Seine Betriebseinnahmen waren so gering, dass er über einen Zeitraum von zehn Jahren Verluste erzielte. Erst danach erwirtschaftete er Gewinne.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts bejahte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg die Gewinnerzielungsabsicht und ließ die Berücksichtigung der Verluste als negative Einkünfte zu. Wegen der fehlenden Möglichkeit, größere Aufträge anzunehmen, ließen sich positive Einkünfte häufig erst nach einer längeren Anlaufzeit erzielen. Aus der Tatsache einer mehrjährigen Verlustphase lasse sich nicht der Schluss ziehen, es fehle an einer Gewinnerzielungsabsicht.

#### **Betriebsaufspaltung: Keine personelle Verflechtung ohne Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot**

Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass zwischen einer Besitzgesellschaft und einer Betriebsgesellschaft sowohl eine sachliche als auch eine personelle Verflechtung besteht.

Eine sachliche Verflechtung liegt vor, wenn der Betriebsgesellschaft seitens der Besitzgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen wird.

Eine personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsgesellschaft liegt vor, wenn ein und dieselbe Person oder mehrere Personen zusammen beide Gesellschaften beherrschen. Die Person oder Personengruppe muss in beiden Gesellschaften einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchsetzen können.

Das Finanzgericht Köln hatte folgenden Fall zu entscheiden: An der Besitzgesellschaft (Vermietungsgesellschaft bürgerlichen Rechts) waren A, B und C zu je 33 % und D zu 1 % beteiligt. Laut Gesellschaftsvertrag waren alle Beschlüsse einstimmig zu fassen. Daneben bestand eine Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, an der A, B und C zu je einem Drittel beteiligt waren.

Nach Auffassung des Finanzgerichts liegt keine personelle Verflechtung vor, wenn die Gesellschafter der Betriebs-GmbH zwar Mehrheitsgesellschafter der Besitzgesellschaft sind und ihnen die gemeinschaftliche Geschäftsführungsbefugnis in der Besitzgesellschaft übertragen worden ist, sie aber nicht vom Selbstkontrahierungsverbot (In-sich-Geschäfte) befreit sind.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Erläuterung: Grundsätzlich kann ein Vertreter, soweit es ihm nicht ausdrücklich gestattet ist, im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten kein Rechtsgeschäft abschließen. Es sei denn, dass das Rechtsgeschäft nur in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht. Damit z. B. der Geschäftsführer einer GmbH mit sich selbst (oder als Vertreter eines Dritten) im eigenen Namen Rechtsgeschäfte abschließen kann, ist die Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot zu vereinbaren.

## MIETER / VERMIETER

### **Typisierende Annahme der Überschusserzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung bei Nießbrauchsrecht**

Verluste aus Vermietung und Verpachtung können nur berücksichtigt werden, wenn der Vermieter eine Einkünfteerzielungsabsicht hat. D. h., der Vermietung muss die Absicht zugrunde liegen, nachhaltig Überschüsse zu erwirtschaften. Von dieser Absicht wird bei einer auf Dauer angelegten Vermietung ausgegangen. Anderenfalls ist über einen Prognosezeitraum zu prüfen, ob ein Überschuss erwirtschaftet werden kann (sog. Überschussprognose).

Das Finanzgericht Münster entschied in diesem Zusammenhang folgenden Fall: Ein Ehepaar baute im Jahr 2000 ein Haus mit drei Wohnungen. Kurz darauf vermietete es die Wohnungen, eine davon an den Sohn. Im gleichen Jahr schenkten die Eheleute das Haus ihrem Sohn und behielten sich für fünf Jahre ein Nießbrauchsrecht vor. Aus der Vermietung aller Wohnungen erzielten die Eheleute negative Einkünfte.

Das Gericht unterschied:

Für die dauerhaft an Dritte vermieteten Wohnungen unterstellte es die Einkünfteerzielungsabsicht typisierend, sodass die Verluste anteilig geltend gemacht werden konnten.

Für die vom Sohn zu privaten Zwecken genutzte Wohnung galt die Typisierung nicht. In dem Fall musste für die Dauer des Nießbrauchs eine Überschussprognose erstellt werden. Diese fiel negativ aus, weil von Beginn der Vermietung an klar war,

dass nach fünf Jahren der Nießbrauch wegfallen würde. Das Mietverhältnis würde auf den Eigentümer (Sohn) übergehen und dadurch erlöschen. Diese Einkunftsquelle würde dann einer Selbstnutzung des Sohns weichen.

## *UMSATZSTEUER*

### ***Umsatzsteuerbefreiung von Betreuungs- und Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen***

Der Bundesfinanzhof hat entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass Leistungen einer Pflegekraft, die diese als Subunternehmerin gegenüber einem auf dem Gebiet der Pflege von Menschen tätigen Verein erbringt, umsatzsteuerfrei sein können. Voraussetzung ist, dass die Kosten der Leistungen der Eingliederungshilfe oder im Rahmen des „Individuellen Services für Menschen mit Behinderungen“ aufgrund gesetzlicher und vertraglicher Regelung von einem Träger der sozialen Fürsorge oder der sozialen Sicherheit in mehr als 40 % der Fälle getragen werden. Für die Umsatzsteuerbefreiung ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare vertragliche Beziehung zwischen der Pflegekraft und der betreuten Person besteht.

### ***Erschließung eines Baugebiets: Zahlungen Dritter für Erschließungsmaßnahmen als umsatzsteuerpflichtiger Entgeltbestandteil***

Ein Projektentwickler übernahm die Erschließung eines Baugebiets. Gegenüber der Stadt hatte er sich zur Erstellung der Erschließungsanlagen mit anschließender Übergabe an die Stadt verpflichtet. Der mit der späteren Veräußerung der parzellierten Grundstücke beauftragte Architekt hatte sich gegenüber dem Projektentwickler verpflichtet, die Grundstücke ohne Berechnung der Erschließungskosten zu verkaufen. Diese Kosten wurden vom Projektentwickler direkt mit den Grundstückserwerbern abgerechnet.

Nach Auffassung des Finanzamts waren die Herstellung der Erschließungsanlagen und deren Übergabe an die Stadt umsatzsteuerpflichtig. Entgelt seien die den Grundstückserwerbern in Rechnung gestellten Erschließungskosten. Bei den gezahlten Beträgen handele es sich um ein Entgelt von dritter Seite.

Der Bundesfinanzhof folgte dieser Sichtweise. Der Projektentwickler hat mit der Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen eine Werklieferung ausgeführt. Sie erfolgte gegen Entgelt. Die Entgeltlichkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass in der Vereinbarung mit der Stadt von der Unentgeltlichkeit für die Werklieferung ausgegangen wurde. Sie liegt in der von Anfang an bestehenden Absicht, mit Dritten - den Grundstückserwerbern - ein Entgelt für die Erschließung zu

vereinbaren und damit entgeltliche Umsätze auszuführen. Diese von den Grundstückserwerbern an den Projektentwickler gesondert gezahlten Erschließungskosten können nicht als Teil des Grundstückskaufpreises für den Grundstückserwerb vom Architekten angesehen werden.

### ***Ort der Lieferung in ein Konsignationslager – Aufteilung einer Gegenleistung in Entgelt und Umsatzsteuer***

Ein in den Niederlanden ansässiger Lieferant unterhielt auf dem Gelände eines in Deutschland ansässigen Kunden ein Warenlager (Konsignationslager). Der Kunde war nach Vorankündigung berechtigt, Waren aus diesem Lager zu entnehmen und an seine Abnehmer zu veräußern. Er hatte den jeweils zum Entnahmezeitpunkt festgelegten Kaufpreis an den Lieferanten zu zahlen. Länger als drei Wochen in dem Konsignationslager befindliche Ware konnte vom Kunden vollständig oder teilweise an den Lieferanten in die Niederlande zurückgeschickt werden.

Umsatzsteuerlich richtet sich die Bestimmung des Leistungsorts für Lieferungen aus einem Konsignationslager nach den allgemeinen Grundsätzen. Es gibt für diesen Fall keine Sonderregelung. Danach befindet sich der Ort der Lieferung im Inland, weil der Kunde die Ware aus dem im Inland befindlichen Konsignationslager entnehmen darf. Die Ware wird anlässlich der Übergabe an ihn nicht (mehr) befördert oder versendet. Mit der Warenentnahme geht auch die Verfügungsmacht auf den Kunden über.

Würde die Ware vom Lieferanten direkt an einen bereits konkret feststehenden Kunden versendet oder befördert werden, wäre der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Das gilt auch bei einer Entnahme aus dem Konsignationslager, wenn die Ware im Rahmen der Versendung an den bereits feststehenden Kunden dort nur für eine kurze Zeit zwischengelagert wird.

Gehen der Lieferant und der Kunde, wie im geschilderten Fall, fälschlicherweise davon aus, dass es sich um keine im Inland steuerpflichtige Lieferung, sondern um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handelt, ist der vereinbarte Rechnungsbetrag in ein Nettoentgelt und darauf entfallende Umsatzsteuer aufzuteilen.

(Quelle: Urteil des Bundesfinanzhofs)

### ***Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts***

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. eine Gemeinde) ist nur dann Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinn, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt. Diese muss sich innerhalb der Gesamtbetätigung herausheben. Das setzt voraus, dass sie über die von ihr vereinnahmten Entgelte einen zumindest nicht unerheblichen Teil ihrer Kos-

## Mandanteninformation Juli 2017

ten deckt. Werden die Kosten z. B. nur zu 3 % aus Einnahmen und im Übrigen mit öffentlichen Mitteln finanziert, deutet diese Asymmetrie zwischen den Kosten und den als Gegenleistung erhaltenen Beiträgen darauf hin, dass kein Leistungsentgelt und keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen.

Die Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts wurde ab 2016 neu geregelt. Diese Neuregelung hatte das Gericht vorliegend noch nicht zu beachten.

(Quelle: Urteil des Bundesfinanzhofs)

### KAPITALGESELLSCHAFTEN

#### **Höhe der Pensionsrückstellung zugunsten Gesellschaftler-Geschäftsführer muss wegen möglicher Überversorgung überprüft werden**

Der Bundesfinanzhof hat in einem Urteil zur Pensionsrückstellung eines GmbH – Gesellschaftler – Geschäftsführers (GGF) folgende Grundsätze bestätigt:

- Wird dem GGF eine Pension als Festbetrag zugesagt, darf deswegen in der Steuerbilanz der GmbH eine Pensionsrückstellung nur insoweit gebildet werden, als keine sog. Überversorgung vorliegt. Diese ist dann gegeben, wenn die Pensionsanwartschaft zusammen mit Anwartschaften aus der gesetzlichen Rentenversicherung und anderen betrieblichen Altersversorgungsleistungen mehr als 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Vergütungen (sogenannte Aktivbezüge) beträgt.
- Sind die Aktivbezüge wegen einer Änderung des Beschäftigungsgrads infolge des Wechsels von Vollzeit- zur Teilzeittätigkeit gemindert worden, ist dies beim Ansatz der Aktivbezüge in einer Verhältnisrechnung zu berücksichtigen, damit es nicht zu einer negativen Rückwirkung wegen des abgesenkten Gehalts kommt.

#### Beispiel:

Der GGF hat 20 Jahre ein (volles) Gehalt von monatlich 3.000 € bezogen. Ihm ist eine Pension von jährlich 36.000 € zugesagt worden, andere Altersversorgungsanwartschaften hat er nicht. Die letzten fünf Jahre bis zum Eintritt in den Ruhestand erhält er aufgrund seiner verringerten Arbeitszeit nur noch 50 % der vollen Bezüge. Aufgrund der Änderung des Gehaltsniveaus ist die 75 %-Grenze auf einen neuen Grenzwert anzupassen, weil ansonsten bei einer Halbierung des Gehalts auf 1.500 € die Überversorgungsgrenze nur noch 13.500 € (1.500 € x 12 x 75/100) betragen würde.

Ab dem Bilanzstichtag nach dem Wechsel des Beschäftigungsgrads ergibt sich die Überversor-

gungsgrenze deswegen in Bezug auf das maßgebende bisherige Gehalt von 3.000 € nach folgender Formel:

Überversorgungsgrenze =

$$[75 \times (20/25)] + [75 \times (50/100) \times (5/25)] = 67,5 \% \text{ von } 36.000 \text{ €} = 24.300 \text{ €}$$

Die Pensionsrückstellung darf in diesem Fall nicht in Höhe der zugesagten Pension von 36.000 €, sondern höchstens in Höhe von 24.300 € steuerlich berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Differenz liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die den Gewinn der GmbH nicht mindern darf.

**Tipp:** In der Auszahlungsphase muss der GGF die Pension als Arbeitslohn versteuern. Soweit wegen der Überversorgung aber eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag, führen die zufließenden Pensionszahlungen zu Einkünften aus Kapitalvermögen und können mit dem Abgeltungsteuersatz versteuert werden. Insofern kann dies für ihn steuerlich günstig sein.

### ABGABENORDNUNG /

### FINANZGERICHTSORDNUNG

#### **Vorabanforderungen von Steuererklärungen müssen begründet sein**

Verwaltungsakte, die die Finanzbehörde erlässt, müssen ausreichend begründet sein. Das gilt insbesondere für solche Verwaltungsakte, die im Ermessen der Finanzbehörde stehen, wie beispielsweise Vorabanforderungen von Steuererklärungen.

In einem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall wurde ein Ehepaar vom Finanzamt zur vorzeitigen Abgabe seiner Einkommensteuererklärung aufgefordert. Bei Nichtabgabe müsse mit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags gerechnet werden. Das Finanzamt ging nicht auf die Gründe ein, warum die Abgabefrist im konkreten Fall verkürzt wurde. Es verwies nur darauf, dass die Vorabanforderung im Interesse einer ordnungsgemäßen Durchführung des Besteuerungsverfahrens erfolgt sei. Das Ehepaar gab seine Erklärung nicht, wie gefordert, vorzeitig ab. Das Finanzamt setzte daraufhin einen Verspätungszuschlag fest.

Um dem Verspätungszuschlag zu entgehen, legte das Ehepaar nachträglich wirksam Einspruch gegen die Vorabanforderung ein und machte geltend, dass diese nicht ausreichend begründet worden sei. Das Finanzamt brachte nachträglich vor, dass in den Vorjahren die Erklärungen verspätet abgegeben wurden. Die Begründung, so der Bundesfinanzhof, kam jedoch zu spät. Da sich der Verwaltungsakt mit der Abgabe der Steuererklärung bereits erledigt hatte, konnte der Begründungsmangel nicht im



Nachgang geheilt werden. Die Festsetzung des Verspätungszuschlags war daher aufzuheben.

### **Auch ein Null-Bescheid kann Steuerpflichtigen beschweren**

Der Bundesfinanzhof hat zum Fall einer in Luxemburg ansässigen Kapitalgesellschaft geurteilt, die Eigentümerin einer im Inland belegenen Immobilie war. Der Kauf der Immobilie wurde mit Bank- und Gesellschafterdarlehn finanziert. Die Einkünfte aus der Vermietung des Objekts unterlagen in Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Ertragsbesteuerung.

Die Immobilie wurde später veräußert, wobei der Veräußerungserlös nicht zur vollständigen Tilgung der Gesellschafterdarlehn ausreichte. Die Gesellschafter verzichteten deshalb auf Teilbeträge der Darlehnsforderung. Das Finanzamt berücksichtigte diese Verzichtsbeträge ertragswirksam, ermittelte aber auf dieser Grundlage negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Obwohl die Körperschaftsteuer in dem entsprechenden Veranlagungszeitraum mit 0 € festgesetzt wurde, war eine dagegen gerichtete Klage der Gesellschaft wegen der Berücksichtigung des Verzichtsbetrags erfolgreich. Begründet wurde dies zunächst damit, dass auch ein sogenannter Null-Bescheid eine Beschwer darstellen kann, wenn dies zur Feststellung eines zu niedrigen Verlustvortrags führt.

Des Weiteren hat das Gericht festgestellt, dass der Forderungsverzicht nicht zu den der beschränkten Steuerpflicht der Gesellschaft unterliegenden inländischen Einkünften gehört. Zur Besteuerung werden hier nur die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung und aus der Veräußerung inländischer unbeweglicher Vermögensgegenstände herangezogen.

## *ZIVILRECHT*

### **Ehegattentestament auch ohne Ort und Datum der zweiten Unterschrift wirksam**

Ehegatten haben die Möglichkeit, ein gemeinsames Testament zu errichten und damit ihre Erbfolge zu gestalten. Wird das gemeinschaftliche Testament eigenhändig errichtet, so genügt es, wenn einer der Ehegatten das Testament eigenhändig schreibt, mit Ort und Datum versieht und unterschreibt. Der andere Ehegatte muss die gemeinschaftliche Erklärung eigenhändig mitunterzeichnen und soll hierbei Ort und Datum seiner Unterschrift angeben.

Fehlt in einem gemeinschaftlichen eigenhändigen Testament Ort und Datum der zweiten Unterschrift, so steht dies nach einer Entscheidung des Oberlandesgerichts Düsseldorf der Wirksamkeit des Testaments nicht entgegen.

### **Schadensersatzpflicht für Patronatserklärungen bei Insolvenz**

In einem vom Bundesgerichtshof entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob eine Muttergesellschaft aufgrund einer sog. harten Patronatserklärung einem Gläubiger zur Schadensersatzleistung verpflichtet ist, wenn ihn die Tochtergesellschaft zwar schon befriedigt hat, er diese Zahlung jedoch im Wege der Insolvenzanfechtung erstatten musste.

Im Rahmen einer harten Patronatserklärung verpflichtet sich die Konzernmutter gegenüber dem Adressaten der Erklärung, das Tochterunternehmen finanziell so auszustatten, dass dieses stets in der Lage ist, ihre Verbindlichkeiten zu erfüllen.

Nach Auffassung des Gerichts konnte der Gläubiger in der Insolvenz des Tochterunternehmens Schadensersatz beanspruchen, weil die Muttergesellschaft ihrer Ausstattungspflicht nicht genügt hatte. Dem Risiko, dass eine interne Mittelzufuhr an die Tochtergesellschaft nicht zur Befriedigung des Gläubigers führt, hätte die Muttergesellschaft durch eine Direktzahlung an den Gläubiger begegnen können.

#### **Quelle**

Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.  
Littenstraße 10, 10179 Berlin

#### **Hinweis**

Diese fachlichen Informationen können den zugrundeliegenden Sachverhalt oftmals nur verkürzt wiedergeben und ersetzen daher nicht eine individuelle steuerliche Beratung.