



Themen dieser Ausgabe

- Abschreibung bei Mitunternehmerwechsel
- Geldwerter Vorteil von Aktien im Management-Beteiligungsprogramm
- Erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen
- Vorsteuerabzug und -berichtigung bei Anzahlungen
- Aufrechnung gegen Erstattungsanspruch im Insolvenzverfahren
- Gegenstand des Vorvermächtnisses
- Änderung eines bestandskräftigen Erbschaftsteuerbescheids

Abschreibung bei Mitunternehmerwechsel

BMF, Schreiben v. 19.12.2016 - IV C 6 - S 2241/15/10005, DStR 2017, S. 39

Hintergrund: Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.10.2014 entschieden, dass anlässlich eines Gesellschafterwechsels und der Aufstellung einer positiven Ergänzungsbilanz für den Erwerber des Anteils an einer Mitunternehmerschaft die Abschreibung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer vorzunehmen ist. Zugleich - so der Bundesfinanzhof - stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte.

Inhalt des BMF-Schreibens: Erwirbt ein Einzelunternehmer einen Betrieb, sind die Wirtschaftsgüter höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auch die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung. Auf den Erwerb eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Aufstellung einer positiven Ergänzungsbilanz sind für die Abschreibung die auf das jeweils (anteilig) erworbene Wirtschaftsgut entfallenden (gesamten) Anschaffungskosten maßgebend. Zu diesen (gesamten) Anschaffungskosten gehört nicht nur ein in der Ergänzungsbilanz ausgewiesener Mehrwert, sondern auch der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene anteilige (auf den Erwerber des Mitunternehmer-anteils entfallende)

Buchwert. Die (eigene) Abschreibung des Erwerbers des Mitunternehmeranteils bezieht sich also nicht nur isoliert auf die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Anschaffungskosten, sondern erfasst auch die in der Gesellschaftsbilanz angesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Hinsichtlich der Abschreibungshöhe sind zudem die im Zeitpunkt des Erwerbs für den abschreibungsberechtigten Gesellschafter anwendbaren Abschreibungswahlrechte sowie Abschreibungssätze zu beachten. Auch in Fällen, in denen bei einem Mitunternehmerwechsel die Anschaffungskosten für das jeweilige Wirtschaftsgut unter dem (anteiligen) Buchwert der Gesellschaftsbilanz liegen, ist die vom Bundesfinanzhof herausgestellte Gleichbehandlung mit einem Einzelunternehmer zu beachten. Danach sind für die dem Mitunternehmer zustehenden Abschreibungsbeträge ausschließlich seine eigenen Anschaffungskosten und die im Anschaffungszeitpunkt neu zu schätzende Restnutzungsdauer maßgebend.

Hinweis: Darüber hinaus geht das Bundesfinanzministerium auf die Abschreibung von Mehr- oder Minderwerten in einer Ergänzungsbilanz bei Einbringungsvorgängen nach dem Umwandlungssteuerrecht weiter ein. Das Schreiben ist auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht.

Geldwerter Vorteil von Aktien im Management-Beteiligungsprogramm

BFH, Urteil v. 1.9.2016 - VI R 16/15, DStR 2016, S. 2901

Hintergrund: Als geldwerten Vorteil bezeichnet man alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die durch den Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich an den Arbeitnehmer überlassen werden. Hierbei muss die Zuwendung auf dem Dienstverhältnis beruhen. Eine Steuerpflicht entsteht, wenn ein geldwerter Vorteil i. H. v. mehr als 44 EUR pro Jahr und pro Mitarbeiter gewährt wird.

Sachverhalt: Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der Bewertung nicht börsennotierter Aktien - trotz im amtlichen Handel festgesetzter Börsenkurse für gattungsgleiche Aktien - der Börsenkurs bei der Ableitung des gemeinen Werts mit der Begründung außer Betracht bleiben kann, das Handelsvolumen an der Börse sei zu gering gewesen.

Entscheidung: Der zu ermittelnde gemeine Wert nicht börsennotierter Aktien ist vorrangig aus der Wertbestätigung am Markt abzuleiten, also von dem Preis, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr tatsächlich erzielt wurde. Bei nicht börsennotierten Aktien kann der gemeine Wert grundsätzlich vom Wert der

börsennotierten gattungsgleichen Aktien abgeleitet werden. Die grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Lohnzuflusses stichtagsbezogen vorzunehmende Bewertung von Sachlohn gebietet es, den gemeinen Wert nicht börsennotierter Aktien aus Verkäufen abzuleiten, die am Bewertungsstichtag getätigt wurden. Sind am Bewertungsstichtag keine Verkäufe feststellbar, ist der gemeine Wert aus solchen Verkäufen abzuleiten, die in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag getätigt wurden. Eine Bewertung solcher Aktien komme in Betracht.

Hinweis: Der Urteilssachverhalt war noch nach einer inzwischen aufgehobenen Vorschrift zu beurteilen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 haben Arbeitnehmer die Möglichkeit einer erweiterten Förderung der Vermögensbeteiligung durch eine Neufassung der Vorschrift. Da auch nach dieser Vorschrift als Wert der Vermögensbeteiligung der gemeine Wert anzusetzen ist, sollten die Grundsätze des Urteils des Bundesfinanzhofes im Streitfall auch auf die neue Rechtslage Anwendung finden.

Erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen

*FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 25.5.2016 - 1 K 50/15,
BeckRS 2016, S. 95500*

Hintergrund: Anstelle der pauschalen Kürzung von 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes kann bei Grundstücksunternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder die im Gewerbesteuerrecht genormten Gebäude errichten und veräußern, die sogenannte erweiterte Kürzung vorgenommen werden. Hierbei kann der Gewerbeertrag um den Teil gekürzt werden, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Sachverhalt: Streitig ist die Inanspruchnahme der sogenannten erweiterten Kürzung durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die eigenen Grundbesitz verwaltete und nutzte sowie darüber hinaus an einer anderen gewerblich geprägten Personengesellschaft (Beteiligungsgesellschaft) beteiligt war, die ihrerseits die Voraussetzungen der entsprechenden Norm erfüllte.

Entscheidung: Die erweiterte Kürzung ist nicht zu gewähren. Die mitunternehmerische Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft stellt sich als gewerbliches Unternehmen der Obergesellschaft dar. Bei dem Halten der Beteiligung handelt es sich weder um die

Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, noch um eine kürzungsunschädliche Tätigkeit. Die mitunternehmerische Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist bei der Prüfung, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der Kürzungsvorschrift vorliegen, auch dann zu berücksichtigen, wenn der Gewinnanteil aus dieser Beteiligung - wie im vorliegenden Fall - nicht in dem Gewerbeertrag enthalten ist. Die beiden Betätigungen "Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes" und "mitunternehmerische Beteiligung an einer gewerblich geprägten GbR" stellen ein einheitliches Unternehmen dar. Selbst wenn man der von der Klägerin vertretenen Ansicht folgt, dass auch eine Personengesellschaft - entgegen der bisherigen Rechtsprechung des 4. Senats des Bundesfinanzhofes - Unternehmerin hinsichtlich zweier voneinander zu trennender Unternehmen sein kann, so lässt sich im vorliegenden Fall in tatsächlicher Hinsicht nicht feststellen, dass es sich bei den beiden Betätigungen um getrennte Unternehmen gehandelt hat.

Hinweis: Die Revision gegen das Urteil ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 45/16 anhängig.

Vorsteuerabzug und -berichtigung bei Anzahlungen

BFH, Beschluss v. 21.9.2016 - V R 29/15, DStR 2017, S. 27

Hintergrund: Die auf Eingangsleistungen des Unternehmers entfallende Umsatzsteuer kann durch den sogenannten Vorsteuerabzug vom Finanzamt zurückgefordert werden. Der Vorsteuerabzug ist zu berichtigen, wenn sich bei den Berichtigungsobjekten die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern.

Sachverhalt: Der Kläger bestellte 2010 bei einer GmbH die Lieferung eines Blockheizkraftwerks. Zeitgleich meldete er ein Gewerbe an und entrichtete die geforderte Anzahlung an die GmbH. Ab Oktober 2010 verpachtete der Kläger die Anlage an ein Partnerunternehmen der GmbH. Für November und Dezember 2010 erhielt der Kläger Pachtzahlungen obwohl die Lieferung der Anlage unterblieb. Über das Vermögen der GmbH wurde das Insolvenzverfahren eröffnet und mangels Masse eingestellt. Der Kläger machte für das Streitjahr 2010 den Vorsteuerabzug aus seiner Anzahlung geltend. Das Finanzamt erließ eine Nullfestsetzung. Die Klage zum Finanzgericht hatte Erfolg. Das Finanzgericht sah den Kläger nicht als zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs verpflichtet an. Auf die hiergegen gerichtete Revision rief der Bundesfinanzhof den Europäischen Gerichtshof zur Klärung des Sachverhaltes aus Gründen des Unionsrechts an.

Vorlagefragen an den Europäischen Gerichtshof:

1. Sind die Anforderungen an die Sicherheit einer Leistungserbringung als Voraussetzung für den

Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung i.S. des Falles „Firin“ (Europäischer Gerichtshof) rein objektiv oder aus Sicht des Anzahlenden nach den für ihn erkennbaren Umständen zu bestimmen?

2. Sind die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der zeitgleichen Entstehung des Steueranspruchs und des Rechts auf Vorsteuerabzug und der ihnen zustehenden Regelungsbefugnisse berechtigt, die Berichtigung von Steuer und Vorsteuerabzug gleichermaßen von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig zu machen?
3. Muss das für den Anzahlenden zuständige Finanzamt dem Anzahlenden die Umsatzsteuer erstatten, wenn er vom Anzahlungsempfänger die Anzahlung nicht zurückerhalten kann? Falls ja, muss dies im Festsetzungsverfahren erfolgen oder reicht hierfür ein gesondertes Billigkeitsverfahren aus?

Hinweis: Diese Vorlage wurde am selben Tag beschlossen (wie auch Bundesfinanzhof, Beschluss vom 21.9.2016 - XI R 44/14). In beiden Fällen geht es um den Vorsteuerabzug aus einer geleisteten Anzahlung für die Lieferung eines Blockheizkraftwerks, welche nie erfolgte. Die Kläger fielen Betrügern zum Opfer und verloren die auf Grund von Vorausrechnungen mit Umsatzsteuerausweis geleisteten Anzahlungen.

Aufrechnung gegen Erstattungsanspruch im Insolvenzverfahren

FG Saarland, Urteil v. 1.6.2016 - 2 K 1184/14, abrufbar unter folgendem Link:

<http://connect.juris.de/portal/portal/page/portal/jurisw.psm1/t/null?javascript:active=no&appname=null&appversion=null&res=null&doc.id=STRE201670894&showdoccase=1&login=Login&action=portlets.jw.CopySessionState&fromPsm1=null>

Hintergrund: Steuererstattungsansprüche des Schuldners gehören im Insolvenzverfahren grundsätzlich zur Insolvenzmasse. Folglich stehen die Erstattungsansprüche dem Insolvenzverwalter zu. Eine Aufrechnung des Erstattungsanspruches setzt voraus, dass die Steuerforderung zum Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung durchsetzbar gewesen ist.

Sachverhalt: Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen einer GmbH, für die das Insolvenzverfahren im Januar 2012 eröffnet wurde. Für die Jahre 2005 bis 2007 führte das Finanzamt bei der GmbH eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch, in deren Verlauf festgestellt wurde, dass die GmbH 2007 in Rechnungen Umsatzsteuer zu

Unrecht gesondert ausgewiesen und an das beklagte Finanzamt abgeführt hatte. Der Insolvenzverwalter erteilte im Jahr 2012 aufgrund dessen berichtigte Rechnungen und reichte eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für September 2012 ein, welche die Rechnungsberichtigung berücksichtigte. Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass es sich um einen vorinsolvenzlichen Anspruch handelte, gegen den mit Steueransprüchen aufgerechnet werden könne.

Entscheidung: Das Finanzamt hat zu Unrecht festgestellt, dass der Erstattungsanspruch durch eine wirksame Aufrechnung erloschen ist, während die Aufrechnung nach der Überzeugung des Gerichts gegen das Aufrechnungsverbot verstieß. Grundsätzlich bestand zwar

eine Aufrechnungslage, da sich der Erstattungsanspruch und die Umsatzsteueransprüche als auf Geld gerichtete und damit gleichartige Ansprüche gegenüberstanden und auf Seiten der GmbH und des Beklagten jeweils Schuldner- und Gläubigeridentität bestand. Die Aufrechnung ist jedoch unzulässig, da der vom Beklagten vertretene Fiskus als Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Denn der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch ist erst 2012 und damit nach Eröffnung des

Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH entstanden.

Hinweis: Die Revision ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VII R 18/16 anhängig. Mit seiner Entscheidung folgt das Finanzgericht Saarland dem Finanzgericht Hamburg (Urteil v. 25.11.2015 - 6 K 167/15). Hierzu ist die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Az. VII R 34/15 anhängig.

Gegenstand des Vorvermächtnisses

FG Düsseldorf, Urteil v. 22.11.2016 - 4 K 2949/14 Erb, abrufbar unter folgendem Link:

https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/duesseldorf/f2016/4_K_2949_14_Erb_Urteil_20161122.html

Hintergrund: Bei einem Vorvermächtnis erhält der Vermächtnisnehmer eine Zuwendung aus dem Nachlass, welcher die Zuwendung zu einem bestimmten Zeitpunkt an den Nachvermächtnisnehmer herauszugeben hat. Im Gegensatz zur Vor- und Nacherbschaft wirkt das Vermächtnis jedoch nicht dinglich.

Sachverhalt: Die Erblasserin errichtete im Jahr 2000 ein eigenhändiges Testament, mit dem sie ihre Patenkinder zu Erben einsetzte. Weiter verfügte sie, dass ihre 1925 geborene Schwester als Vorvermächtnis einen Geldbetrag von 500.000 DM sowie Schmuck erhalte. Ihre Schwester könne verlangen, dass ihr neben den Zinsen jeweils zum 31.12. eines jeden Jahres 50.000 DM aus dem vorhandenen Kapitalbetrag ausbezahlt werden. Nachvermächtnisnehmerin nach dem Tod ihrer Schwester sei Frau E. Die Erblasserin verstarb im Jahr 2009. Das beklagte Finanzamt setzte Erbschaftsteuer fest und berücksichtigte dabei einen Erwerb durch Vermächtnis von 255.646 €. Hiergegen wandte sich die Schwester der Erblasserin und nach deren Tod im Jahr 2011 der Kläger als ihr Gesamtrechtsnachfolger: Sie habe jährlich nur 1/10 des Guthabens herausverlangen können, letztendlich nur 3 x 50.000 DM, da sie im Jahr 2011 verstorben sei. Tatsächlich habe sie überhaupt keine Auszahlung verlangt.

Entscheidung: Gegenstand des Vermächtnisses ist nicht nur ein Anwartschaftsrecht, sondern der Kapitalbetrag von 500.000 DM gewesen. In dem Testament der Erblasserin ist das Vorvermächtnis gleichrangig neben dem Schmuck genannt. Auch hat die Erblasserin bei Testamentserrichtung noch damit rechnen können, dass ihre Schwester sie um weitere 10 Jahre überleben wird. Dann hätte sie den vollen Betrag von 500.000 DM ausgezahlt bekommen. Daran ändert auch die Verpflichtung zum treuhänderischen und mündelsicheren Anlegen nichts. Der Wert des Vorvermächtnisses ist mit dem Nennwert von 500.000 DM anzusetzen. Verfügungsbeschränkungen der Vorvermächtnisnehmerin sind nicht zu berücksichtigen. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt des Todes der Erblasserin. Unerheblich ist deshalb, was sie bis zu ihrem eigenen Tod tatsächlich erhalten hat. Die mit der gesetzlichen Regelung verbundene Mehrfachbesteuerung des Vermächtnisses ist zudem verfassungsrechtlich unbedenklich.

Hinweis: Über eine etwaige Billigkeitsmaßnahme im Hinblick auf die tatsächlich mögliche Auszahlung nur in Höhe von 150.000 DM konnte das Gericht mangels Anhängigkeit eines entsprechenden Verfahrens nicht entscheiden. Das Finanzgericht hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Änderung eines bestandskräftigen Erbschaftsteuerbescheids

FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 14.10.2016 - 3 K 112/13, EFG 2016, S. 1965

Hintergrund: Ein Steuerbescheid ist bestandskräftig, wenn innerhalb der Einspruchsfrist von einem Monat kein Einspruch eingelegt wurde, der Steuerbescheid nicht vorläufig ist und nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Eine Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids kann nur ausnahmsweise erfolgen. Zugunsten des Steuerpflichtigen kann der Steuerbescheid nur geändert werden, wenn dem Finanzamt nachträglich und ohne eigenes Verschulden eine neue Tatsache vorgelegt wird.

Sachverhalt: Der Erblasser war im Streitfall an einer Gesellschaft beteiligt, zu deren Gunsten das zuständige Finanzamt zunächst einen steuerfreien Sanierungsgewinn annahm. Erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung des Erbschaftsteuerbescheides wurde die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns verneint und der daraus resultierende Einkommensteuerbescheid geändert. Die wirtschaftliche Belastung der Erben trat somit erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Erbschaftsteuer ein. Das Finanzamt berücksichtigte den Betrag, der die Nachlassverbindlichkeiten erhöhte, nicht.

Entscheidung: Der Erbschaftsteuerbescheid konnte nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes geändert werden. Danach werden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt. Jedoch ist auf Antrag die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern, also insbesondere auch der Erbschaftsteuer, bei Eintritt der Bedingung in der Weise zu berichtigen, dass die nunmehr entstandene Last berücksichtigt wird. Im Zeitpunkt des Erbfalles und zum Zeitpunkt der Erbschaftsteuerfestsetzung war nicht sicher, ob die Einkommensteuerbelastung der Erben hinsichtlich des zunächst angenommenen steuerbegünstigten Sanierungsgewinns überhaupt entstehen würde. Es stand

demzufolge auch nicht fest, ob überhaupt eine wirtschaftliche Belastung eintreten werde. Für nicht laufend veranlagte Steuern wird, wenn die Verpflichtung dann tatsächlich entstanden ist, der Tatsache Rechnung getragen, dass die Grundlage für die Verpflichtung bereits zum Bewertungsstichtag gelegt gewesen ist. Die Erbschaftsteuerveranlagung ist also, wenn feststeht, dass und in welcher Höhe die Last tatsächlich entstanden ist, zu berichtigen, sofern der erforderliche Antrag fristgerecht gestellt wird.

Hinweis: Das Revisionsverfahren ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen II R 36/16 anhängig.



BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB

Standort Hamburg

Jungfernstieg 30
20354 Hamburg
Tel.: +49 40 35006-0
Fax: +49 40 35006-133

Standort Berlin

Friedrichstraße 188
10117 Berlin
Tel.: +49 30 8092999-0
Fax: +49 30 8092999-33

Standort Hannover

Gellertstraße 6
30175 Hannover
Tel.: +49 511 543688-31
Fax: +49 511 543688-34

Standort Bochum

Meinolphusstraße 6-10
44789 Bochum
Tel.: +49 234 610688 0
Fax: +49 234 610688 20

Standort Dortmund

Semerteichstraße 54-56
44141 Dortmund.
Tel.: +49 231 108771 0
Fax: +49 231 108771 13

E-Mail: info@BRL.de

www.BRL.de

Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an

**BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN,
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB.
© BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN**

V.i.S.d.P. StB Nina Schütte, LL.M. - Jungfernstieg 30 - D-20354 Hamburg

