



05.12.2019  
Kontakt: Thomas Zimmermann

---

## **BPZ AKTUELL**    **November 2019**

---

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir leben mal wieder in turbulenten Zeiten und zum Jahresende ziehen nicht nur die Leute des Rechnungswesens Bilanz, sondern man fragt sich generell, wie das Jahr gelaufen ist. Die subjektive Einschätzung korreliert häufig mit dem Alter, was in dem sinnigen Spruch älterer Semester endet, dass früher alles besser war.

Es lohnt sich, diese gängige Formel einmal etwas genauer zu untersuchen. Der Spruch ist mindestens 100 Jahre alt. Wäre er auch nur halbwegs richtig, hätten unsere Vor-Vorfahren im Paradies gelebt, während wir Zeit unseres Lebens immer tiefer herabgesunken wären. Außer Greta, die die heutigen Erwachsenen für das persönliche Unglück ihres zukünftigen Lebens verantwortlich macht, glaubt nicht wirklich jemand daran, dass es immer nur bergab geht. Das trifft jedenfalls auf Leute zu, die a) über Verstand verfügen und b) diesen nicht für populistische Ambitionen nutzen.

Wenn dem aber nicht so ist, warum glauben wir einfach immer wieder daran, dass früher alles besser war? Nun – vielleicht ist die Erkenntnis hilfreich, dass das „Heute“ das „Früher war alles besser“ von morgen sein wird. Daraus schlussfolgernd sollte man den jetzigen Zustand genießen, denn der ist aus der zukünftigen Rückbetrachtung der früher bessere Zustand. Man kann es auch so ausdrücken: Die Perpetuierung des „Früher war alles besser“ bedeutet gegenwartsbezogen, dass es uns zwar früher besser gegangen ist als heute, aber dass es uns heute besser geht als es uns in der Zukunft gehen wird. Wir haben also allen Grund, das „Heute“ zu genießen und zu glorifizieren, denn so gut wie heute wird es uns nie wieder gehen.

Denkt man ein bisschen darüber nach, kommen einem Zweifel.

---

<b>Bankverbindung:</b>	Sparkasse Koblenz Volksbank Koblenz Mittelrhein eG	DE50 5705 0120 0000 1145 20 DE82 5709 0000 3228 0860 00	MALADE51KOB GENODE51KOB
<b>Geschäftsführung:</b>	Marco Zimmermann Master of Science und Steuerberater	Thomas Zimmermann Dipl.-Betriebswirt und Steuerberater	Dr. Jürgen Pelka Rechtsanwalt und Steuerberater

Vermutlich wird die Wahrheit darin liegen, dass früher zwar einiges besser war aber eben nicht alles. Die subjektive Wahrnehmung konzentriert sich auf das, was heute als schlechter empfunden wird und blendet aus, was sich heute gegenüber früher als besser erwiesen hat. Wir fluchen über die Digitalisierung und blenden aus, welche enormen Fortschritte und Effizienzsteigerungen damit verbunden sind. Wir meckern über die teureren Preise für Wohnen und Lebensmittel und blenden aus, dass der Anteil des verfügbaren Einkommens für Freizeit und Vergnügen kontinuierlich gestiegen ist.

Die selektive Wahrnehmung funktioniert auch andersherum. Ein Urlaub ist sechs Monate später viel schöner gewesen, als man es im Urlaub selbst empfunden hat. Berufliche und sportliche Erfolge erreichen mit den Jahresringen kontinuierliche Aufwärtsbewegungen. Eine Heldentat wird zur Rettung der Menschheit und aus der Maus der sprichwörtliche Elefant.

Sollten wir uns deswegen gezwungen sehen, die Gegenwart streng rational einzuschätzen im Vergleich zu früher oder später? Nein, der Mensch verfügt nun einmal über Emotionen und wenn das „Früher war alles besser“ angenehme Erinnerungen an die Vergangenheit assoziiert, ist das genauso positiv wie die Zukunft rosarot zu träumen. Man sollte von solchen Emotionen nur nicht seine Handlungsentscheidungen abhängig machen.

Wenn Jüngere das „früher Bessere“ der Älteren nervt, sei ihnen gegenüber der Hinweis erlaubt, dass sich das in 30 Jahren wiederholen wird nur anders herum und dass dies insgesamt nicht schlimm ist.

Damit es Ihnen gegenwärtig gut geht, stehen wir Ihnen auch im besonderen Stress zum Jahresende hin mit Rat und Tat zur Seite. So wie es in der guten alten Zeit war und wie es auch morgen und in Zukunft sein wird.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Zimmermann', written over the printed name.

Thomas Zimmermann  
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann  
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

## Auswirkung des Brexit auf Ihre private Einkommensteuererklärung

### I. Einleitung

Ein bestimmendes Thema des Monats Oktober bleibt der Brexit. Unklar ist weiterhin, ob es zu einem sogenannten harten Brexit kommen wird. Zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Steuertipps verhandeln die EU und Großbritannien über eine erneute Verschiebung der Deadline.

In unserem Special 314 haben wir Ihnen bereits die ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen des Brexits aufgezeigt. In diesem Steuertipp möchten wir Ihnen einige mögliche Auswirkungen eines unkoordinierten Austritts Großbritanniens aus der EU auf Ihre private Einkommensteuererklärung erläutern.

### II. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten

Derzeit können Unterhaltsleistungen, die an den geschiedenen oder dauernd getrenntlebenden Ehegatten gezahlt werden, als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden. Voraussetzung hierfür ist lediglich die Zustimmung des Empfängers und dass es sich beim Empfänger um eine

unbeschränkt steuerpflichtige Person handelt. Die sogenannte fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU-Familienangehörigen erweitert diese Vorschrift auf Empfänger, die Ihren Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben.

Somit sind momentan Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen an seinen geschiedenen Ehegatten in Großbritannien als Sonderausgaben abzugsfähig, sofern eine Bescheinigung des britischen Finanzamtes vorliegt, dass die erhaltenen Leistungen in Großbritannien beim Empfänger der Besteuerung unterworfen werden.

Im Zuge des Brexits wäre Großbritannien jedoch nicht mehr Mitglied der Europäischen Union und die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht folglich nicht mehr anwendbar. Als Konsequenz könnten demnach Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten in Großbritannien nicht mehr als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

### III. Schulbesuche in britischen Schulen

Bislang kann das Schuldgeld für private Schulen in Höhe von 30% des Entgelts von höchstens 5.000,- Euro als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden. Dies gilt auch für Schulen, die sich in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union befinden; somit können derzeit auch Schuld-gelder für britische Schulen als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Mit dem Austritt Großbritanniens aus der EU verliert Großbritannien des Status als Mitgliedstaat. Schulbesuche an britischen Schulen sind in der Folge nichtmehr steuerlich abzugsfähig. Eine Ausnahme hiervon stellen deutsche Schulen in Großbritannien dar, die als gleichwertig zu einer deutschen öffentlichen Schule anerkannt sind.

### IV. Beiträge an britische Versicherungsunternehmen

Darüber hinaus sollte beachtet werden, dass Beiträge zum Aufbau einer kapitalge-deckten Rentenversicherung, zur Absiche-rung gegen den Eintritt der Berufsunfähig-keit sowie Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig sind, wenn sie an Versicherungsunternehmen geleistet werden, die ihren Sitz oder ihre Geschäftslei-tung in einem Mitgliedstaat der Europäi-schen Union haben oder alternativ die

Erlaubnis haben, in Deutschland einen Ge-schäftsbetrieb zu betreiben.

Allerdings sollte es in der Regel im Inte-resse Ihrer Versicherung liegen, nach dem Brexit zu gewährleisten, dass Ihre Versi-cherungsbeiträge in Deutschland als Son-derausgaben abzugsfähig bleiben.

### V. Spenden nach Großbritannien

Zuwendungen zur Förderung steuerbe-günstigter Zwecke können aktuell ebenfalls als Sonderausgabe abgezogen werden. Voraussetzung für den Abzug ist, dass es sich um eine juristische Person des öffent-lichen Rechts oder eine Körperschaft han-delt, die in einem Mitgliedstaat der Europä-ischen Union belegen ist. Wie in den vorherigen Fällen wäre mit dem Austritt Großbritanniens aus der EU dieser Abzug von Spenden nach Großbritannien als Son-derausgabe nicht mehr möglich.

### VI. Progressionsvorbehalt

Einkünfte aus Vermietung und Verpach-tung, die ein in Deutschland Steuerpflichti-ger in Großbritannien erzielt, werden laut dem Doppelbesteuerungsabkommen zwi-schen beiden Staaten Großbritannien zu-gewiesen. Deutschland stellt diese Ein-künfte steuerfrei und behält sich lediglich die Möglichkeit vor, diese Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksich-tigen (sog. Progressionsvorbehalt). Bei

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die aus einem EU- oder EWR-Staat stammen, macht Deutschland vom Progressionsvorbehalt keinen Gebrauch. Lediglich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die aus einem Drittstaat stammen, werden in Deutschland dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Mit Wirksamwerden des Brexits wird Großbritannien nach der Definition des § 2a Abs. 2a S. 1 Nr. 1 EStG zu einem Drittstaat.

Somit erhöht sich nach dem Austritt Großbritanniens aus der EU der Steuersatz für diejenigen, die positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Großbritannien erzielen.

#### IV. Unser Tipp

In Abhängigkeit von Ihren persönlichen Verflechtungen mit Großbritannien kann der Brexit auch für Sie als Privatperson unangenehme steuerliche Folgen haben. Unabhängig vom aktuellen Stand der Austrittsverhandlungen sollten Sie die vorgenannten möglichen Ausweitungen im Rahmen Ihrer privaten Einkommensteuererklärung im Blick behalten, zumal der Fokus der Verhandlungen vermutlich überwiegend auf Übergangsregelungen für Unternehmen liegen wird.

## Inhaltsverzeichnis

Termine November 2019	2	Werbungskosten bei Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehns	8
Termine Dezember 2019	3	Mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen	9
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim im Fall der Renovierung	9
Stolperfallen bei Geschenken an Geschäftsfreunde	5	Änderung wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsache	10
Antragsfrist für Teileinkünfteverfahren bei nachträglich festgestellter verdeckter Gewinnausschüttung	6	Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	10
Kein Verlustausgleich mit Kirchensteuer-Erstattungsüberhang	7	Betriebsveranstaltungen aus Steuersicht	11
Jahresabschluss 2018 muss bis zum Jahresende 2019 veröffentlicht werden	7		

## Termine November 2019

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, Solidaritätszuschlag <sup>3</sup>	11.11.2019	14.11.2019	08.11.2019
Umsatzsteuer <sup>4</sup>	11.11.2019	14.11.2019	08.11.2019
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Gewerbsteuer	15.11.2019	18.11.2019	12.11.2019
Grundsteuer	15.11.2019	18.11.2019	12.11.2019
Sozialversicherung <sup>5</sup>	27.11.2019	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.
- <sup>4</sup> Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit 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 der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 25.11.2019, 0 Uhr) vorliegen. 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.

## Termine Dezember 2019

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, Solidaritätszuschlag <sup>3</sup>	10.12.2019	13.12.2019	06.12.2019
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2019	13.12.2019	06.12.2019
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2019	13.12.2019	06.12.2019
Umsatzsteuer <sup>4</sup>	10.12.2019	13.12.2019	06.12.2019
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Sozialversicherung <sup>5</sup>	23.12.2019	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.
- <sup>4</sup> Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
- <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 der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 19.12.2019, 0 Uhr) vorliegen. 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.

## Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen

Der Gläubiger kann nach dem Eintritt der Fälligkeit seines Anspruchs den Schuldner durch eine Mahnung in Verzug setzen.<sup>1</sup> Der Mahnung gleichgestellt sind die Klageerhebung sowie der Mahnbescheid.<sup>2</sup>

Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn

- für die Leistung eine Zeit nach dem Kalender bestimmt ist,
- die Leistung an ein vorausgehendes Ereignis anknüpft,
- der Schuldner die Leistung verweigert,
- besondere Gründe den sofortigen Eintritt des Verzugs rechtfertigen.<sup>3</sup>

Bei Entgeltforderungen tritt Verzug spätestens 30 Tage nach Fälligkeit und Zugang einer Rechnung ein; dies gilt gegenüber einem Schuldner, der Verbraucher ist, allerdings nur, wenn hierauf in der Rechnung besonders hingewiesen wurde.<sup>4</sup>

Im Streitfall muss allerdings der Gläubiger den Zugang der Rechnung (nötigenfalls auch den darauf enthaltenen Verbraucherhinweis) bzw. den Zugang der Mahnung beweisen.

Während des Verzugs ist eine Geldschuld zu verzinsen.<sup>5</sup> Der Verzugszinssatz beträgt für das Jahr fünf Prozentpunkte bzw. für Rechtsgeschäfte, an denen Verbraucher nicht beteiligt sind, neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.<sup>6</sup>

Der Basiszinssatz verändert sich zum 01. Januar und 01. Juli eines jeden Jahrs um die Prozentpunkte, um welche die Bezugsgröße seit der letzten Veränderung des Basiszinssatzes gestiegen oder gefallen ist. Bezugsgröße ist der Zinssatz für die jüngste Hauptfinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank vor dem ersten Kalendertag des betreffenden Halbjahrs.<sup>7</sup>

Aktuelle Basis- bzw. Verzugszinssätze ab 01. Januar 2017:<sup>8</sup>

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
01.01. bis 30.06.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2018	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2018	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2019	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2019	-0,88 %	4,12 %	8,12 %

<sup>1</sup> § 286 Abs. 1 Satz 1 BGB.

<sup>2</sup> § 286 Abs. 1 Satz 2 BGB.

<sup>3</sup> § 286 Abs. 2 BGB.

<sup>4</sup> § 286 Abs. 3 Satz 1 BGB.

<sup>5</sup> § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB.

<sup>6</sup> § 288 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 BGB.

<sup>7</sup> § 247 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 BGB.

<sup>8</sup> Homepage Deutsche Bundesbank.

## Stolperfallen bei Geschenken an Geschäftsfreunde

Das Jahresende naht. Die Zeit der Geschenke - auch an Geschäftsfreunde. Um die Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend machen zu können, sind insbesondere nachfolgende Punkte zu beachten:

- Geschenke an Geschäftsfreunde sind nur bis zu einem Wert von 35 € netto pro Jahr und pro Empfänger abzugsfähig.<sup>1</sup>
- Die nichtabziehbare Vorsteuer (z. B. bei Versicherungsvertretern, Ärzten) ist in die Ermittlung der Wertgrenze einzubeziehen. In diesen Fällen darf der Bruttobetrag (inklusive Umsatzsteuer) nicht mehr als 35 € betragen.
- Es muss eine Rechnung vorliegen. Der Schenker muss auf dieser den Namen des Empfängers vermerken. Bei Rechnungen mit vielen Positionen sollte eine gesonderte Geschenkeliste mit den Empfängernamen sowie der Art und der Betragshöhe des Geschenks gefertigt werden.
- Schließlich müssen die Aufwendungen auf ein separates Konto, z. B. „Geschenke an Geschäftsfreunde“, getrennt von allen anderen Betriebsausgaben, gebucht werden.<sup>2</sup>

Überschreitet die Wertgrenze sämtlicher Geschenke pro Person und pro Wirtschaftsjahr den Betrag von 35 € oder werden die formellen Voraussetzungen nicht beachtet, sind die Geschenke an diese Personen insgesamt nicht abzugsfähig.

Unternehmer haben bei betrieblich veranlassten Sachzuwendungen und Geschenken die Möglichkeit, eine Pauschalsteuer von 30 % zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer zu leisten. In diesem Fall stellt die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer nach Auffassung des Bundesfinanzhofs<sup>3</sup> ein weiteres Geschenk dar. Übersteigt der Wert des Geschenks selbst bzw. zusammen mit der übernommenen Pauschalsteuer den Betrag von 35 €, unterliegt auch die pauschale Einkommenssteuer dem Abzugsverbot. Die Finanzverwaltung hat indes mitgeteilt, dass sie die übernommene Steuer bei der Prüfung der Freigrenze aus Vereinfachungsgründen weiterhin nicht einbezieht.

Die Pauschalierung ist ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder je Einzelzuwendung 10.000 € übersteigen.<sup>4</sup> Die Zuwendungen sind dennoch weiterhin aufzuzeichnen.

Überdies ist u. a. Folgendes zu beachten<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.

<sup>2</sup> § 4 Abs. 7 EStG.

<sup>3</sup> BFH, Urt. v. 30.03.2017, IV R 13/14, BStBl 2017 II, S. 892, LEXinform 0934575.

<sup>4</sup> § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG.

<sup>5</sup> BMF, Schr. v. 19.05.2015, IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl 2015 I, S. 468, LEXinform 5235598; BMF, Schr. v. 28.06.2018, IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl 2018 I, S. 814, LEXinform 5236645.

- Grundsätzlich ist das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahrs gewährten Zuwendungen einheitlich auszuüben. Es ist jedoch zulässig, die Pauschalierung jeweils gesondert für Zuwendungen an Dritte (z. B. Geschäftsfreunde und deren Arbeitnehmer) und an eigene Arbeitnehmer anzuwenden.
- Sachzuwendungen bis 10 € (sog. Streuwerbeartikel) müssen nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht in die Bemessungsgrundlage der Pauschalierung einbezogen werden. Der Bundesfinanzhof<sup>1</sup> sieht dies anders.
- Auch bloße Aufmerksamkeiten (Sachzuwendungen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses, wie Geburtstag bzw. Jubiläum) sind keine Geschenke und gehören daher nicht zur Bemessungsgrundlage. Das gilt, sofern der Wert der Aufmerksamkeit 60 € (inklusive Umsatzsteuer) nicht übersteigt.

Der Unternehmer hat den Zuwendungsempfänger darüber zu informieren, dass er die Pauschalierung anwendet.<sup>2</sup> Eine besondere Form ist hierfür nicht vorgeschrieben. Als Folge der Pauschalversteuerung durch den Zuwendenden muss der Empfänger die Zuwendung nicht versteuern.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> BFH, Urt. v. 16.10.2013, VI R 52/11, BStBl 2015 II, S. 455, LEXinform 0928872.

<sup>2</sup> § 37b Abs. 3 Satz 3 EStG.

Da die Vorschriften äußerst komplex sind, empfiehlt sich die Unterstützung durch einen Steuerberater.

### **Antragsfrist für Teileinkünfteverfahren bei nachträglich festgestellter verdeckter Gewinnausschüttung**

Ein selbstständiger Rechtsanwalt war auch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Für seine Geschäftsführungstätigkeit bezog er ein Gehalt und eine Tantieme. Da er als Rechtsanwalt auch Beratungsleistungen für die GmbH erbrachte, erhielt er zudem entsprechende Honorare.

Der Anwalt erklärte die Honorare als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, während er die Geschäftsführerbezüge und die Tantieme seinen nichtselbständigen Einkünften zuordnete.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde ein Teil des Geschäftsführergehalts, der Beraterhonorare und der Tantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) qualifiziert. Dies hatte zur Folge, dass das Finanzamt die Einkünfte des Rechtsanwalts aus Kapitalvermögen um die festgestellte vGA erhöhte. Der Anwalt beantragte daraufhin die Anwendung der Regelbesteuerung anstelle der Abgeltungsbesteuerung. Das Finanzamt lehnte dies ab.

Zu Recht, wie der Bundesfinanzhof<sup>4</sup> entschied. Steuerpflichtige mit Kapitalerträgen

<sup>3</sup> § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG.

<sup>4</sup> BFH, Urt. v. 14.05.2019, VIII R 20/16, BFH/NV 2019, S. 1168, LEXinform 0950974.

aus einer unternehmerischen Beteiligung müssen den Antrag auf Regelbesteuerung spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung stellen, um so die anteilige Steuerfreistellung im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens zu erlangen. Dies gilt auch, wenn erst später durch Außenprüfung festgestellt wird, dass vGA zu Kapitalerträgen geführt haben und der Steuerpflichtige zuvor unzutreffend annahm, keine Kapitalerträge aus Beteiligung erzielt zu haben.

## **Kein Verlustausgleich mit Kirchensteuer-Erstattungsüberhang**

Ein Erstattungsüberhang aus zurückgezahlter Kirchensteuer kann nicht mit Verlustvorträgen ausgeglichen werden. Ein solcher Überhang ist als Einkommen zu versteuern.

Kirchensteuern mindern als Sonderausgaben den in einem ersten Schritt ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte.<sup>1</sup> Sind die Erstattungen von in Vorjahren gezahlter Kirchensteuer höher als die im laufenden Jahr gezahlten Beträge, ergibt sich ein sog. Erstattungsüberhang. Dieser Erstattungsüberhang führt seit 2012 zu einem sog. Hinzurechnungsbetrag.<sup>2</sup> Der Kirchensteuererstattungsüberhang ist als negative Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Dadurch kann es zu einer Einkommensteuerschuld kommen, obwohl der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustausgleich 0,00 € beträgt. Dies ist auch dann der Fall, wenn sich die erstatteten Kirchensteuern im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt haben.

(Quelle: Urteil des Bundesfinanzhofs<sup>3</sup>)

## **Jahresabschluss 2018 muss bis zum Jahresende 2019 veröffentlicht werden**

Unternehmen, die gesetzlich verpflichtet sind, ihren Jahresabschluss zu veröffentlichen (z. B. GmbH oder GmbH & Co. KG), müssen die Frist zur Veröffentlichung beachten. Der Abschluss muss spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs offengelegt werden.<sup>4</sup>

Unternehmen, die ihre Jahresabschlüsse nicht rechtzeitig einreichen, müssen mit der Festsetzung von Ordnungsgeldern rechnen.<sup>5</sup> Sie werden sodann durch das Bundesamt für Justiz von Amts wegen aufgefordert, ihrer gesetzlichen Verpflichtung innerhalb von sechs Wochen nachzukommen. Mit der Anforderung ist gleichzeitig eine Mahngebühr fällig, die auch nach verspäteter Einreichung nicht erlassen bzw. angerechnet wird.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG i. V. m. § 2 Abs. 4 EStG.

<sup>2</sup> § 10 Abs. 4b EStG.

<sup>3</sup> BFH, Urf. v. 12.03.2019, IX R 34/17, BFH/NV 2019, S. 942, LEXinform 0951566.

<sup>4</sup> § 325 HGB.

<sup>5</sup> § 335 Abs. 1 Nr. 1 HGB.

<sup>6</sup> § 335 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB.

Für Kleinstkapitalgesellschaften, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der folgenden Merkmale nicht überschreiten (350.000 € Bilanzsumme, 700.000 € Umsatzerlöse und durchschnittlich zehn beschäftigte Arbeitnehmer) sieht das Gesetz Erleichterungen vor:<sup>1</sup>

Sie müssen unter bestimmten Voraussetzungen keinen Anhang erstellen. Hierfür müssen bestimmte Angaben unter der Bilanz ausgewiesen sein: Angaben zu den Haftungsverhältnissen<sup>2</sup>, Angaben zu den Vorschüssen oder Krediten, die an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Beirats oder Aufsichtsrats gewährt wurden<sup>3</sup>, erforderliche Angaben zu den eigenen Aktien der Gesellschaft (bei einer Aktiengesellschaft)<sup>4</sup>. Darüber hinaus können in besonderen Fällen zusätzliche Anhangangaben nötig sein, wenn der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage widerspiegelt.<sup>5</sup>

Auch werden Kleinstkapitalgesellschaften Optionen zur Verringerung der Darstellungstiefe im Jahresabschluss eingeräumt.<sup>6</sup> Schließlich können die gesetzlichen Vertreter dieser Gesellschaften zwischen der Offenlegung durch Veröffentli-

chung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder durch Hinterlegung der Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers wählen. Dabei ist auch im Fall der Hinterlegung die elektronische Einreichung der Unterlagen vorgeschrieben.<sup>7</sup>

## Werbungskosten bei Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehns

Ein Ehemann erwarb 2002 eine Eigentumswohnung für 54.000 €, die er mit seiner Frau bewohnte. Er finanzierte diese mit einem Bankkredit. Im Jahr 2005 erwarb er im selben Haus eine weitere Wohnung für 56.500 €. Er nahm hierfür ein Darlehn in Schweizer Franken zum Gegenwert von 105.000 € auf und verwendete es dazu, die 2002 erworbene Eigentumswohnung umzuschulden und den Kaufpreis für die 2005 erworbene Eigentumswohnung zu entrichten. Das Ehepaar nutzte beide Wohnungen zu eigenen Wohnzwecken.

Im Jahr 2011 schuldete der Ehemann das Fremdwährungsdarlehn um. Durch Veränderung des Wechselkurses erhöhte sich die Rückzahlungsverpflichtung auf 139.000 €. Über diesen Betrag nahm er ein Bausparkassendarlehn auf und verwendete die Valuta dazu, das Fremdwährungsdarlehn zurückzuzahlen. Im Frühjahr 2013 zog das Ehepaar um und der Ehemann vermietete die zuvor erworbenen Wohnungen.

<sup>1</sup> § 264 Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 267a HGB.

<sup>2</sup> § 268 Abs. 7 i. V. m. § 251 HGB.

<sup>3</sup> § 285 Nr. 9 Buchst. c HGB.

<sup>4</sup> § 160 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG.

<sup>5</sup> § 264 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. Satz 2 HGB.

<sup>6</sup> § 275 Abs. 5 HGB.

<sup>7</sup> § 326 Abs. 2 HGB.

Er wollte 2014 u. a. die gezahlten Zinsen für das Bausparkassendarlehn als Werbungskosten geltend machen. Das Finanzamt erkannte nur den Teil der Zinsen an, der auf das Darlehn von 105.000 € entfiel.

Der Bundesfinanzhof<sup>1</sup> bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Zahlungen, mit denen Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehn ausgeglichen werden, sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Das Wechselkursrisiko ist nicht der Vermietung begründet. Nachdem schon der Fremdwährungsverlust nicht durch die Vermietung veranlasst war, galt dies erst recht für die Schuldzinsen zur Finanzierung dieses Verlusts.

## Mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen

Von einer mittelbaren Schenkung spricht man, wenn der Beschenkte einen Geldbetrag erhält, um hiervon eine Investition zu tätigen. Bei einer Geldschenkung zum Erwerb eines bestimmten Mietwohngrundstücks gilt bspw. nicht der Geldbetrag, sondern der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelte Grundbesitzwert als geschenkt, auch wenn dieser niedriger als der Geldbetrag ist.

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs<sup>2</sup> können bei einer Geldschenkung zum Erwerb von Betriebsvermögen nicht die hierfür geltenden Erbschaft- bzw. Schenkungsteuervergünstigungen in Anspruch genommen werden. Diese sind nur bei direkter Übertragung begünstigten Betriebsvermögens auf den Beschenkten zu gewähren.

**Hinweis:** Das Urteil ist zwar zum 2008 geltenden Erbschaftsteuerrecht ergangen, gilt aber auch für die aktuelle Rechtslage.

## Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim im Fall der Renovierung

Ein Sohn wurde nach dem Ableben seines Vaters Alleineigentümer des u. a. zum Nachlass gehörenden bisher vollständig selbst genutzten Zweifamilienhauses. Er beantragte im Zuge der Erbschaftsteuerfestsetzung die Steuerbefreiung für den Erwerb der Immobilie.<sup>3</sup> Das Finanzamt versagte die Befreiung, da der Sohn das Haus nicht unverzüglich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt habe.

Der Bundesfinanzhof<sup>4</sup> bestätigte die Sichtweise des Finanzamts und entschied, dass der Erwerb des Zweifamilienhauses nicht steuerbefreit ist. Voraussetzung für eine solche Steuerbefreiung ist u. a., dass das

<sup>1</sup> BFH, Urt. v. 12.03.2019, IX R 36/17, BFH/NV 2019, S. 1151, LEXinform 0951642.

<sup>2</sup> BFH, Urt. v. 08.05.2019, II R 18/16, BFH/NV 2019, S. 1015, LEXinform 0950944.

<sup>3</sup> § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG.

<sup>4</sup> BFH, Urt. v. 28.05.2019, II R 37/16, BFH/NV 2019, S. 1017, LEXinform 0951077.

erworbene Haus beim Erwerber unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim). Angemessen hierfür ist in der Regel ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Zieht der Erwerber innerhalb dieses Zeitraums in das Haus ein, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung als Familienheim vorliegt.

Im entschiedenen Fall hatte der Sohn erst mehr als zwei Jahre nach dem Todesfall und mehr als sechs Monate nach der Eintragung im Grundbuch Angebote von Handwerkern eingeholt und mit der Renovierung begonnen. Da er zudem nicht dargelegt und glaubhaft gemacht hatte, dass er diese Verzögerung nicht zu vertreten hatte, war keine Steuerbefreiung zu gewähren.

## **Änderung wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsache**

Das Finanzamt ist berechtigt, einen Steuerbescheid wegen nachträglich bekannt gewordener neuer Tatsachen zu ändern. Wie dieses „nachträgliche Bekanntwerden“ auszulegen ist, konkretisierte der Bundesfinanzhof<sup>1</sup> in einem Urteil: Bekannt sind alle Tatsachen, die dem für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständigen

Sachbearbeiter zur Kenntnis gelangen. Dabei muss sich die Finanzbehörde den gesamten Inhalt der bei ihr geführten Akte als bekannt zurechnen lassen.

Eheleute hatten in ihrer Einkommensteuererklärung Einkünfte aus einem vermieteten Objekt mit dem errechneten Überschuss in ein falsches Feld eingetragen. Sie hatten der Erklärung ferner eine gesonderte Berechnung beigelegt. Das Finanzamt verlangte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf der Grundlage einer Mitteilung des zuständigen Finanzamts. Die in der falschen Zeile eingetragenen positiven Einkünfte blieben außer Ansatz. Bei einer späteren Aktendurchsicht fiel dies auf und das Finanzamt erließ einen geänderten Bescheid. Es läge eine offenbare Unrichtigkeit vor.

Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Änderung hierauf nicht gestützt werden konnte. Auch eine Änderung wegen neuer Tatsachen war nicht möglich. Aus den der Steuererklärung beigelegten Unterlagen haben sich die positiven Vermietungseinkünfte eindeutig ergeben. Dies hätte bei Erlass des Steuerbescheids berücksichtigt werden müssen.

## **Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für den**

<sup>1</sup> BFH, Urt. v. 12.03.2019, IX R 29/17, BFH/NV 2019, S. 1057, LEXinform 0951562.

## Vorsteuerabzug

Ein Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Leistung muss tatsächlich bewirkt werden und der Unternehmer muss eine ordnungsgemäße Rechnung besitzen.

Der Unternehmer hat bei offensichtlichen Zweifeln sachdienliche Auskünfte über seine Lieferanten einzuholen. Er trägt die Feststellungslast dafür, dass Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer identisch sind und keine Scheinlieferung vorliegt.

Die Vorsteuerabzugsmöglichkeit entfällt, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit dem Erwerb in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen wurde. Ob derartige Umstände vorliegen, haben die Finanzbehörden nachzuweisen.

Der Bundesfinanzhof muss womöglich abschließend entscheiden.

(Quelle: Urteil des Finanzgerichts Münster<sup>1</sup>)

## Betriebsveranstaltungen aus

<sup>1</sup> FG Münster, Urt. v. 12.06.2019, 5 K 2404/16, (Nichtzulassungsbeschw. eingel., Az. BFH: XI B 65/19), LEXinform 5022306.

## Steuersicht

Viele Unternehmen lassen das Jahresende mit einer festlichen Weihnachtsfeier ausklingen. Gut, dass bis zu zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr für Mitarbeiter steuer- und sozialversicherungsfrei ausgerichtet werden können.<sup>2</sup> Dies gilt, soweit die Kosten für die Feierlichkeiten den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen. Es handelt sich hierbei um einen Freibetrag. Wird die Wertgrenze überschritten, muss folglich nur der übersteigende Betrag versteuert werden. Darüber hinaus ist Folgendes zu beachten<sup>3</sup>:

- Eine Betriebsveranstaltung liegt vor, wenn es sich um eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter handelt, z. B. Betriebsausflüge oder Weihnachtsfeiern.
- Die Veranstaltung muss allen Angehörigen des Betriebs, eines Teilbetriebs oder einer in sich geschlossenen betrieblichen Organisationseinheit (z. B. einer Abteilung) zugänglich sein.
- Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers inklusive Umsatzsteuer. Es spielt keine Rolle, ob die Aufwendungen einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder

<sup>2</sup> § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG.

<sup>3</sup> BMF, Schr. v. 14.10.2015, IV C 5 - S 2332/15/10001, BStBl 2015 I, S. 832, LEXinform 5235734.

es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet (z. B. Raummieten oder Kosten für einen Eventplaner; auch Kosten für Begleitpersonen des Mitarbeiters müssen berücksichtigt werden).

- Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, bleiben sie beim Arbeitnehmer steuerlich unberücksichtigt.
- Übersteigen die Kosten je Betriebsveranstaltung den Freibetrag von 110 € und/oder nimmt ein Arbeitnehmer an mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teil, sind die insoweit anfallenden zusätzlichen Kosten steuerpflichtig.

Der Arbeitgeber kann diesen Arbeitslohn pauschal mit 25 % versteuern.<sup>1</sup> Voraussetzung hierfür ist, dass die Veranstaltung allen Arbeitnehmern offensteht.<sup>2</sup> Etwaige Geldgeschenke, die zwar im Rahmen einer Betriebsveranstaltung gemacht werden, aber kein zweckgebundenes Zehrgeld sind, unterliegen nicht der Pauschalierungsmöglichkeit.<sup>3</sup>

**Hinweis:** Nach einem Urteil des Finanzgerichts Köln<sup>4</sup> gehen Absagen zur Weihnachtsfeier steuerlich nicht zulasten der feiernden Kollegen. Das abschließende Urteil des Bundesfinanzhofs steht noch aus.

<sup>1</sup> § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.

<sup>2</sup> BFH, Urf. v. 15.01.2009, VI R 22/06, BStBl 2009 II, S. 476, LEXinform 0587467.

<sup>3</sup> BFH, Urf. v. 07.02.1997, VI R 3/96, BStBl 1997 II, S. 365, LEXinform 0141246.

<sup>4</sup> FG Köln, Urf. v. 27.06.2018, 3 K 870/17, (Rev. eingel., Az. BFH: VI R 31/18), LEXinform 5021485.

## Das Berliner Testament – eine Gestaltungsoptimierung

### I. Ausgangslage

Eine bei Ehegatten beliebte Gestaltung des Nachlasses ist die Absicherung des überlebenden Ehegatten durch ein sogenanntes Berliner Testament. Hier setzen sich die Eheleute gegenseitig zu Erben ein. Nach dem Tode des länger Lebenden sollen dann die Kinder erben. Die Beliebtheit dieser Testamentsform ist ungebrochen. Allerdings hat diese Gestaltungsvariante zwei Schwachstellen. Zum einen können Pflichtteilsansprüche die geplante Absicherung des überlebenden Ehegatten bedrohen. Zum anderen bleiben bei der Erbschaftsteuer bestehende Freibeträge ungenutzt.

### II. Gestalten mit Vermächtnis

Denn was vielen nicht bewusst ist, ist, dass die Kinder in einem typischen Berliner Testament im ersten Erbgang enterbt werden und einen Pflichtteilsanspruch haben. Dies ist ein Geldanspruch gegen den überlebenden Elternteil, der sich am Wert des gesetzlichen Erbteils orientiert. Davon kann ein Kind, das enterbt wurde, die Hälfte verlangen und zwar sofort. Grundsätzlich können vorausschauende Ehegatten dieses Problem dadurch lösen, dass etwa durch eine

klug gestaltete Versicherungslösung im Erbfall genügend Liquidität zur Verfügung steht, um derartige Pflichtteilsansprüche abzulösen. Ist es dem überlebenden Ehegatten aber nicht möglich, die pflichtteilsberechtigten Kinder auszuzahlen, müssen gegebenenfalls Nachlassgegenstände belastet oder verwertet werden, nicht selten sogar das eigene Familienheim. Damit ist der Gedanke der Absicherung des überlebenden Ehegatten gefährdet oder gar gescheitert.

Hinzu kommt, dass jedem Kind nach dem Tod eines Elternteils ein Freibetrag in Höhe von 400.000 € zusteht. Das Modell des Berliner Testaments sieht allerdings vor, dass der überlebende Ehegatte Alleinerbe wird, also diese Freibeträge des Kindes oder der Kinder nicht genutzt werden. Das kann zu steuerlichen Nachteilen führen, wenn der Wert des Nachlasses die Freibeträge des Ehegatten überschreitet. Dann würde Erbschaftsteuer anfallen, die man bei einer klügeren Gestaltung des Testamentes hätte vermeiden können. Es kommt hinzu, dass das Vermögen des Erstversterbenden Elternteils zweimal versteuert werden kann.

Denn zuerst erbt der überlebende Ehegatte und erst nach dessen Tod die Kinder. Da der Wert des Nachlasses des Letztversterbenden um das vorher ererbte Vermögen erhöht ist, wird dieser Wert bei größeren Vermögen zweimal versteuert.

Diese Nachteile kann man durch eine kluge Gestaltung des Berliner Testaments vermeiden. Der Gesetzgeber sieht hierzu ein Gestaltungsmodell vor, dass unter der Bezeichnung „Supervermächtnis“ bekannt ist. Mit einer solchen Gestaltung können zum einen die Kinder von der Geltendmachung des Pflichtteils abgehalten werden und auch die Freibeträge müssen nicht verfallen.

Das Ganze geht so: Grundsätzlich muss der Erblasser im Testament zwar selbst bestimmen, wer wann was aus dem Nachlass erhält. Bei einem solchen Vermächtnis lockert das Gesetz aber das Prinzip, dass der Erblasser den Begünstigten im Erbfall höchstpersönlich bestimmen muss, erheblich. Bei dieser Gestaltung kann der Erblasser es nämlich dem überlebenden Elternteil überlassen, wer überhaupt etwas erhält, welchen Anteil er erhalten soll, welcher konkrete Gegenstand übergehen soll und auch wann das Vermächtnis erfüllt wird. Der Erblasser kann sich darauf beschränken, lediglich den Zweck des Vermächtnisses anzugeben und damit Auswahl und Höhe nach billigem Ermessen dem überlebenden Ehegatten zu überlassen.

Ist das Vermächtnis so ausgestattet, dass ein Abkömmling mindestens den Pflichtteil erhält, ist ein solches Vermächtnis auch die geeignete Gestaltung, um Pflichtteilsansprüche zu vermeiden. Hinzu kommt der psychologische Vorteil, dass Kinder nach dem Tod des einen Elternteils nicht leer ausgehen, sondern doch am Nachlass beteiligt werden können.

Ein solches Vermächtnis stellt einen Erwerb vom Erblasser, also dem erstversterbenden Elternteil dar. Die Kinder erhalten also, obwohl sie nicht Erben werden, etwas aus dem Nachlass, sodass auch die Freibeträge genutzt werden können und der Wert des Erbes des überlebenden Ehegatten gemindert wird. Damit ist ein derartiges Vermächtnis auch ein Mittel zur Steueroptimierung.

Es kommt hinzu, dass das Supervermächtnis ein flexibles Instrument ist, auch auf Wertentwicklungen im Nachlass angemessen reagieren zu können. Der überlebende Elternteil kann seine Entscheidung von solchen Entwicklungen abhängig machen und es besteht für ihn die Möglichkeit, auf Veränderungen der Lebenssituationen, der Werte und auch der persönlichen Entwicklungen der Kinder zu reagieren, die bei der Testamentserrichtung vielleicht noch nicht vorherseh-

bar waren. Äußerstenfalls kann der überlebende Ehegatte sogar entscheiden, einem Abkömmling nichts zu geben.

### III. Fazit

Das Supervermächtnis ist eine kluge und sinnvolle Gestaltung im Rahmen der Errichtung eines Berliner Testaments. Es ist geeignet, möglichen Pflichtteilsansprüchen zu

begegnen und die Freibeträge bei der Erbschaftsteuer zu nutzen. In Kombination mit einer klugen Vorsorgelösung und der Absicherung der Liquidität im Erbfall stehen dem überlebenden Ehegatten alle Möglichkeiten offen, den Nachlass flexibel zu gestalten und aus steuerlicher Sicht zu optimieren.

## Aufgepasst bei der Grunderwerbsteuer!

### I. Einleitung

Die Grunderwerbsteuer ist wichtige Einnahmequelle der Länder und zugleich unerwünschte Nebenkosten für den Erwerber einer Immobilie. Sie fällt mit Abschluss eines wirksamen Kaufvertrages über eine Immobilie bzw. ein Grundstück an, egal ob bebaut oder unbebaut, Neubau oder Altbau. Auch der Erwerb im Rahmen einer Versteigerung kann Grunderwerbsteuer auslösen (siehe § 13 Nr. 4 GrEStG). Selbst beim Grundstückstausch fällt Grunderwerbsteuer an. Gegenstand können auch Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Grund und Boden oder dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte i.S.v. § 15 WEG sein.

Ausgenommen von der Gewerbesteuerpflicht sind der Nießbrauch oder ein lebenslang eingeräumtes Wohnrecht. Mieterdienstbarkeiten, die sich etwa Lebensmittelketten gern vertraglich einräumen lassen, lösen ebenfalls keine Grunderwerbsteuer aus, auch wenn diese entgeltlich sind (BFH, Urteil vom 06.12.2017, II R 55/15).

Die Grunderwerbsteuer wird vom Finanzamt nach Wirksamkeit des Kaufvertrags

über ein Grundstück relativ kurzfristig berechnet; auf den Zeitpunkt des Eigentumsübergangs durch Grundbucheintragung kommt es insoweit nicht an. Die Steuer wird einen Monat nach Bekanntgabe des Grunderwerbsteuerbescheids fällig. Die Fälligkeit der Grunderwerbsteuer lässt sich ggf. über eine aufschiebende Bedingung im Kaufvertrag steuern, sollte eine Baugenehmigung für eine noch zu bebauende Immobilie noch nicht vorliegen. Dann kann man deren Vorliegen zur Voraussetzung für die Wirksamkeit des Kaufvertrages machen. Erst dann fällt die Grunderwerbsteuer an.

### II. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich im Regelfall nach dem Kaufpreis/der Gegenleistung und beläuft sich abhängig vom jeweiligen Bundesland auf 3,5 bis zu 6,5 %. Die aktuellen Steuersätze der Bundesländer auf einen Blick:

Baden-Württemberg	5 %
Bayern	3,5 %
Berlin	6 %
Brandenburg	6,5 %

Bremen	5 %
Hamburg	4,5 %
Hessen	6 %
Mecklenburg-Vorpommern	6 %
Niedersachsen	5 %
Nordrhein-Westfalen	6,5 %
Rheinland-Pfalz	5 %
Saarland	6,5 %
Sachsen	3,5 %
Sachsen-Anhalt	5 %
Schleswig-Holstein	6,5 %
Thüringen	6,5 %

Für den Erwerber kommen an weiteren Nebenkosten regelmäßig noch die Notarkosten, Gebühren des Grundbuchamtes und gegebenenfalls Makler- und Rechtsanwaltskosten hinzu.

### III. Wie kann man sie reduzieren?

In gewissem Rahmen lässt sich die Grunderwerbsteuer in bestimmten Fällen reduzieren oder gar gänzlich vermeiden:

#### 1. Bewegliches Inventar

Die mitverkaufte Einbauküche und Markise und sonstige mitverkaufte bewegliche Gegenstände, insbesondere bewegliches In-

ventar, sind nicht Grunderwerbsteuerpflichtig, etwa Finanzgericht Köln, Urteil vom 08.11.2017, 5 K 2938/16. Entscheidend ist, ob die Gegenstände in der Immobilie dauerhaft fest verbaut sind oder nicht. Hier gibt es sicherlich den einen oder anderen Auslegungsspielraum oder Grenzfall, den es zu nutzen gilt. Der im Kaufvertrag eingetragene Wert sollte plausibel und ggf. durch entsprechende Belege nachweisbar sein. Auf jeden Fall dürfen solche Vereinbarungen über den Wert der Gegenstände nicht nur zum Schein getroffen werden. Die Finanzbehörden werden den Angaben nicht folgen, wenn die angesetzten Beträge unrealistisch erscheinen.

#### 2. Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentum

Bislang galt, dass die übernommene Instandhaltungsrücklage, die auf den verkauften Wohnungseigentumsanteil entfiel, nicht der Grunderwerbsteuer unterfällt mit dem Argument, dass hier nur das Barvermögen abgelöst wird. Diese Auffassung hat der BFH im Jahr 2016 für Fälle der Zwangsversteigerung bereits aufgegeben. Dem hat sich das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 17.10.2017, Az. 5 K 2297/16, dahingehend angeschlossen, dass auch die Instandhaltungsrücklage nach dem WEG Grunderwerbsteuerpflichtig ist. Begründet wird dies mit der Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft. Gegen dieses Urteil wurde Revision zum BFH

eingelegt (Az II R 49/17). Solange dieser Fall nicht abschließend entschieden ist, bleibt es aber zunächst bei der bisherigen Verwaltungspraxis. Im notariellen Kaufvertrag sollte die Instandhaltungsrücklage daher weiterhin gesondert aufgeführt werden („Im Kaufpreis inbegriffen ist die Instandhaltungsrücklage in Höhe von ... EUR.“).

### **3. Trennung zwischen Grundstück und Errichtung eines neuen Gebäudes**

Wird ein noch zu bebauendes Grundstück erworben, ist zu differenzieren. Die Grunderwerbsteuer wird auch für die sich anschließende Errichtung eines Gebäudes (und damit auf die dafür zu veranschlagenden Kosten) erhoben, wenn sich aus weiteren Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das Grundstück letztlich in bebautem Zustand vom Verkäufer oder einem oder mehreren mit diesem verbundenen Unternehmen erhält. Nach dem BFH-Urteil vom 03.03.2015 -II R 9/14 kommt es darauf an, ob die später mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags mit dem Grundstücksverkäufer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden waren oder aufgrund von Vereinbarungen zusammenarbeiteten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss auch der Verträge über die (Aus-)Bauarbeiten hinwirkten und die zu erbringenden Leistungen dem Erwerber unter

Angabe des hierfür aufzuwendenden Entgelts bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten hatten. Soll diese Betrachtungsweise vermieden werden, so sind derartige vertraglichen Verflechtungen tunlichst zu vermeiden und eine strikte Trennung zwischen Grundstückskauf/Grundstücks-verkäufer und den im Anschluss zu beauftragenden Unternehmen zu wahren.

### **4. Übertragung innerhalb der Familie in gerader Linie**

#### **a) Grundsätzlich**

Grunderwerbsteuerfrei sind Grundstücksübertragungen auf Ehe- oder eingetragene Lebenspartner und auf Personen, die in gerader Linie mit dem Veräußerer verwandt sind. Das bedeutet, dass Eltern auf ihre Kinder, Großeltern auf ihre Enkelkinder grunderwerbsteuerfrei übertragen können, und umgekehrt. Dies gilt auch für Personen, bei denen die Verwandtschaft zum Veräußerer durch Annahme als Kind (Adoption) erloschen ist sowie für Stiefkinder und deren jeweilige Ehepartner/Lebenspartner, also Schwiegerkinder. Von dieser Regelung sind selbst die noch nicht geborenen künftigen Kinder erfasst, BFH-Urteil vom 16.12.2015-II R 49/14. Überträgt also ein Elternteil Miteigentumsanteile an einem Grundstück schenkweise auf Kinder und verpflichten sich diese dazu, anteilige Miteigentumsanteile auf später geborene Geschwister zu übertragen, kann der Erwerb

dieser Geschwister aufgrund interpolierender Betrachtung nach § 3 Nr. 6 in Verbindung mit § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG grunderwerbsteuerbefreit sein. Sogar die Übertragung auf den Ehe- oder Lebenspartner nach Trennung oder Scheidung bleibt im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung von der Grunderwerbsteuer befreit (§ 3 Nr. 5 GrEStG). Schließlich ist der Erwerb von zu einem Nachlass gehörigen Grundstücken durch Miterben im Zuge einer Erbauseinandersetzung zur Teilung des Nachlasses von der Grunderwerbsteuer ausgenommen (§ 3 Nr. 3 GrEStG).

## b) Übertragung zwischen Geschwistern

Die Übertragung zwischen Geschwistern ist jedoch hiervon nicht erfasst, da es sich gerade nicht um Verwandte in gerader Linie im Rechtssinne handelt. Diese Unterscheidung mag verwundern und ist unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung durchaus strittig und zweifelhaft, aber leider geltendes Recht.

## c) Im Erbfall oder bei Schenkung

Auch im Erbfall oder bei Schenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes entfällt die Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG, nicht jedoch die unentgeltliche Grundstücksübertragung unter einer Auflage im Umfang des Wertes der Auflage.

## d) Kaufvermächtnis oder Sachvermächtnis

Einen Sonderfall stellt das Kaufvermächtnis dar. In dem vom BFH jüngst entschiedenen Fall hat der Bedachte durch Kaufvermächtnis das Recht zum Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks erlangt. Die Erfüllung dieses Kaufvermächtnisses kann Grunderwerbsteuer auslösen, wenn dieses Recht auf Abschluss der Rechtsgrund der Übertragung durch Kaufvertrag ist, BFH-Urteil vom 16.01.2019 - II R 7/16. Der BFH hatte in der Vergangenheit regelmäßig vertreten, dass jeglicher Erwerb aufgrund eines so bezeichneten Kaufrechtsvermächtnisses nach § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Daran hält er in seinem jüngsten Urteil hierzu allerdings nicht mehr fest.

Eine Befreiung kommt nur dann in Betracht, wenn das Vermächtnis dem Bedachten einen unmittelbaren Anspruch auf Übereignung des Grundstücks einräumt. Dann liegt der Rechtsgrund des Übereignungsanspruchs im Vermächtnis. Ziel und Zweck der Befreiungsvorschriften ist die Vermeidung der Doppelbelastung eines Lebenssachverhalts mit Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer. Der Erwerb aufgrund Sachvermächtnisses unterliegt grundsätzlich der Erbschaftsteuer. Nach Ansicht des BFH ist jeweils im Einzelfall zu prüfen und auszulegen, ob es sich um ein Sachvermächtnis oder ein Kaufvermächtnis im oben dargelegten Sinne handelt.

Im Streitfall wurde dem Bedachten ein Ankaufsrecht an einer bestimmten, zum Nachlass gehörigen Eigentumswohnung eingeräumt und zwar zum aktuellen Verkehrswert bei Ausübung des Ankaufsrechts. Der Begriff des Ankaufsrechts war für den BFH nicht eindeutig und daher auslegungsbedürftig. Darunter kann einerseits das Recht auf Abschluss eines Kaufvertrags über ein Grundstück (grunderwerbsteuerpflichtig) oder andererseits das Recht auf Übereignung des Grundstücks durch Vermächtnis (grunderwerbsteuerfrei) verstanden werden. Den geschilderten Fall hat der BFH dahingehend ausgelegt, dass der Bedachte lediglich einen Anspruch auf Abschluss eines Kaufvertrages erworben hat, zumal der Kaufpreis für das Grundstück noch nicht beziffert war. Zunächst war der Verkehrswert des Grundstücks zu ermitteln und dann ein Kaufvertrag abzuschließen, in dem die Einzelheiten des Kaufs geregelt wurden. Diese weiteren notwendigen Schritte sprechen für die Auslegung, dass der Bedachte nicht durch Vermächtnis ein bestimmtes Grundstück zu einem vorgegebenen Preis erlangen sollte, sondern das Recht auf Abschluss eines Kaufvertrages mit dem oder den Erben.

#### e) Durch Erbfall auf ein Kind übergehenden Haus (Erb-schaftsteuer)

Zu dem durch Erbfall auf ein Kind des Erblassers übergehenden Haus wird auf eine aktuelle Entscheidung des BFH, Urteil vom

28.05.2019 - II R 37/16 hingewiesen. Ein solcher Erwerb ist natürlich grunderwerbsteuerfrei und zudem auch erbschaftsteuerfrei, falls es sich um das sog. Familienheim des Erblassers handelt, also eine Immobilie, die vom Erblasser bis zum Erbfall als Wohnung genutzt wurde: Kinder können eine von ihren Eltern oder einem Elternteil bewohnte Immobilie dann erbschaftsteuerfrei erben, wenn sie unverzüglich nach dem Erbfall, nach Auffassung des BFH also innerhalb von sechs Monaten selbst dort einziehen. Eine steuerunschädliche Verlängerung dieses Zeitraums für den Einzug kommt nur in Betracht, wenn der Erwerber darlegen und glaubhaft machen kann, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des Erwerbers, wie etwa eine Renovierung der Wohnung, sind diesem nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten und erbschaftsteuerunschädlich zu rechtfertigen. Der Erwerber hat die Verzögerung sachlich zu begründen, wie bspw. durch eine bauliche Maßnahme, die den barrierefreien Einzug eines behinderten Kindes erst ermöglicht hat, weshalb ein Einzug vorher nicht in Betracht kam. Gelingt ihm diese Rechtfertigung nicht, fällt Erbschaftsteuer an.

#### **5. Share Deal**

Grunderwerbsteuer kann nicht nur durch Verfügungen über Grundstücke ausgelöst werden, vielmehr können auch Umstrukturierungen und Anteilsveräußerungen bei Gesellschaften mit (inländischem) Grundbesitz zu einer Belastung mit Grunderwerbsteuer führen. Insbesondere der Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG – eine der streitanfälligsten Bestimmungen im gesamten GrEStG – ist für Personengesellschaften mit Grundbesitz von entscheidender Bedeutung.

Hiernach wird die steuerpflichtige Veräußerung des Grundvermögens einer Gesamthandsgemeinschaft (Personengesellschaft) an eine andere Gesamthand **fin-giert**, sobald innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft auf **neue** Gesellschafter übergehen. Hierbei sollen auch sog. mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes, insbesondere bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften bzw. im Falle der Beteiligung von Kapitalgesellschaften als Kommanditisten, von Relevanz sein. Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer in Fällen von § 1 Abs. 2a GrEStG ist gemäß § 13 Nr. 6 GrEStG die Personengesellschaft selbst.

Flankiert wird die Bestimmung durch die weiteren, gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG allerdings subsidiären, an gesellschaftsrechtliche Vorgänge anknüpfenden Tatbe-

stände von § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung oder -übertragung zu mindestens 95 % in einer Hand) und § 1 Abs. 3a GrEStG (Anteilsvereinigung oder -übertragung einer Beteiligung von mindestens 95 % bei rein wirtschaftlicher Betrachtungsweise), denen allesamt gemeinsam ist, dass sie sehr weit gefasst sind und regelmäßig über das Ziel des Gesetzgebers hinaus-schießen – Kollateralschäden nimmt das Gesetz insoweit in Kauf.

## 6. Grunderwerbsteuerreform

Eine erneute, massive Verschärfung speziell der Besteuerung von gesellschaftsrechtlich vermittelten Erwerbstatbeständen ist von der Finanzministerkonferenz der Länder am 21.06.2018 beschlossen worden. Inzwischen liegt ein Gesetzesentwurf vor, der zunächst in den Referentenentwurf eines „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ und – nach Abtrennung des Grunderwerbsteuerteils dieser Gesetzesinitiative – in den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes Eingang gefunden hat, der am 31.07.2019 von der Bundesregierung beschlossen wurde. Hiernach soll insbesondere durch drei gesetzesändernde Maßnahmen die vermeintliche Umgehung der durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmodelle (so die Finanzverwaltung) für die Zukunft zurückgedrängt werden.

Der Gesetzgeber plant die bisher relevante Betrachtungsdauer bei § 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrESTG von bisher fünf auf künftig zehn Jahre zu verlängern und die Schwelle der Veränderung der Beteiligungsstruktur von bisher mindestens 95 % auf künftig 90 % der Anteile abzusenken. Ferner soll ein § 1 Abs. 2a GrESTG nachgebildeter neuer Grunderwerbsteuertatbestand für die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen in Gestalt von § 1 Abs. 2b GrESTG-E geschaffen werden. Es werden bereits erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Reform angemeldet. Noch ist die Reform nicht Gesetz geworden, und es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber – Bundestag und Bundesrat – sie verabschieden oder womöglich doch nochmals entschärfen wird.

## IV. Fazit

Die Grunderwerbsteuer ist willkommene Einnahmequelle der Länder, doch lästiges und teures Beiwerk beim Erwerb einer Immobilie. In NRW macht sie 6,5 % des Kaufpreises aus. Bei einem Kaufpreis von z.B. 1.000.000 € beträgt die Grunderwerbsteuer damit 65.000 €, die die Banken in der Regel nicht finanzieren (wollen). Die heute aufgerufenen Immobilienkaufpreise werden zudem von Banken wesentlich konservativer bewertet als vom Markt. Entsprechend ist der Spielraum immer geringer, um neben dem eigentlich zu leistenden Eigenkapital

auch die Anschaffungsnebenkosten zu finanzieren. Umso größer ist daher das Interesse an Einsparmöglichkeiten:

Dies kann geschehen durch den Abzug des Zeitwerts des mitgekauften beweglichen Inventars, welches mit Augenmaß im Kaufvertrag als eigene Position aufgeführt werden sollte. Inwieweit die WEG-Instandhaltungsrücklage weiterhin abzugsfähig ist, bleibt abzuwarten, derzeit lässt die Finanzverwaltung den Abzug noch zu.

Sollte das Grundstück unbebaut sein, empfiehlt sich, den Vertrag mit dem Bauunternehmen, das mit der Errichtung des Objekts beauftragt werden soll, unabhängig vom Grundstückskaufvertrag zu schließen, d.h. entweder ein ganz anderes Unternehmen als den Verkäufer oder mit deutlicher zeitlicher Unterbrechung zu beauftragen, sofern der Verkäufer und das Bauunternehmen identisch oder im Rechtssinne miteinander verbunden sind. Bei Bauträgermodellen wird dies allerdings eher selten möglich sein, denn hier wird das Grundstück mit schlüsselfertigem Objekt verkauft, auch wenn dieses noch gar nicht errichtet ist.

Sofern es sich um die Übertragung von Immobilien innerhalb der Familie handelt, fällt - sofern geradlinig verwandt oder im Schenkungswege - keine Grunderwerbsteuer an. Vorsicht ist beim Kaufvermächtnis nach jüngster BFH-Rechtsprechung angezeigt. Sofern die Grunderwerbsteuer nicht anfällt,

kann aber Erbschaft- oder Schenkungsteuer anfallen, was im Einzelnen dann abzuwägen ist.

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit für den grunderwerbsteuerfreien Grund-

stückskauf ist die Anteilsübertragung im Wege des Share Deals. Hier ist aufgrund der bereits fortgeschrittenen Diskussion um die Grunderwerbsteuerreform eine Herabsetzung der Beteiligungsquote von 95 % auf 90 % und die Verlängerung der bislang fünfjährigen Haltefrist auf zehn Jahre zu erwarten. Zudem soll das Besteuerungsregime auf Kapitalgesellschaften ausgeweitet werden.