

STEUERN & RECHT

Sanierungserlass ist nicht auf Altfälle anwendbar

Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen

Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer - Wahlrecht nur noch bis 31.12.2017



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

der BFH führt betreffend den Sanierungserlass seine konsequente Haltung fort und hat auch die von der Finanzverwaltung eröffnete Möglichkeit der Weiteranwendung für sog. Altfälle für unzulässig erklärt. Nun ist der Gesetzgeber gefordert.

Hinsichtlich der geänderten Bewertung von Pensionsrückstellungen bei Gesellschaftergeschäftsführern ist zu beachten, dass im Hinblick auf das zu Grunde zu legende Pensionsalter zwar ein Wahlrecht besteht, dieses aber nur in der Bilanz für das nach

dem 9.12.2016 beginnende Wirtschaftsjahr ausgeübt werden kann. Dies dürfte in der Mehrzahl deshalb bei Bilanzen auf den 31.12.2017 der Fall sein.

Auch in anderen Bereichen haben wir wieder vielfältige Themen aufgegriffen und wichtige Entscheidungen für Sie erläutert. Dazu geben Ihnen die Fachleute der BDO auf Nachfrage gerne weitere Auskünfte.

Ihre BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 26 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahe Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

Mit über 570 Fachmitarbeitern (davon über 250 Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwälte) ist der Unternehmensbereich Steuern und wirtschaftsrechtliche Beratung der BDO einer der großen Anbieter von Steuerberatungsleistungen in Deutschland.

HERAUSGEBER

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Fuhlentwiete 12

20355 Hamburg

www.bdo.de

© 2017 BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Hinweis an den Leser

Die aktuelle Information „Steuern & Recht“ sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter www.bdo.de.

Mit unserer „Steuern & Recht“ berichten wir über neue Gesetze und Gesetzesvorhaben sowie auf der Grundlage aktueller Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen über Änderungen und ausgewählte Themen zum Steuerrecht und weiterer interessanter Rechtsgebiete.

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei der aktuellen Information nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zu Verfügung.

INHALTSVERZEICHNIS

Für alle Steuerpflichtigen	3
Zinssatz für Nachzahlungszinsen auch bis 2015 noch rechtskonform	3
Für Gewerbetreibende und Freiberufler	4
Sanierungserlass ist nicht auf Altfälle anwendbar	4
Für Kapitalgesellschaften, ihre Gesellschafter sowie Geschäftsführer und Vorstände	4
Organschaft: Neues zur finanziellen Eingliederung bzw. Mindestlaufzeit	4
Haftung bei mehrstufiger Organschaft	7
Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer - Wahlrecht zu beachten	7
Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen	9
Besteuerung von Zeitwertkonten	10
Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter	11
Gewerbliche Prägung bei Einheits-GmbH & Co. KG	11
Abzug eines Gewerbeverlusts auch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften nur bei Unternehmensidentität möglich	12
Für Immobilieneigentümer	13
Kosten zur Beseitigung von mutwillig durch den Mieter verursachten Schäden sofort abziehbar	13
Für Erben und Beschenkte	14
Steuerklasse für die Abfindung bei Verzicht auf künftigen Pflichtteilsanspruch	14

FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN

Zinssatz für Nachzahlungszinsen auch bis 2015 noch rechtskonform

Gemäß §§ 233 ff. AO werden Steuernachforderungen und Steuererstattungen verzinst; der Zinslauf beginnt aber erst 15 Monate nach Ablauf des Steuerjahres. Dabei gilt ein Zinssatz von 0,5 % pro Monat, also 6 % pro Jahr. Dieser Zinssatz besteht bereits seit einigen Jahrzehnten. Da die Zinsen in den vergangenen Jahren stark gesunken sind, bestehen immer wieder Bestrebungen nach einer Anpassung des Zinssatzes.

Für Zinsen bis 2013 ist bereits höchstrichterlich entschieden, dass der gesetzliche Zinssatz von 0,5 % pro Monat verfassungskonform ist. Nunmehr hatte das FG Münster einen Fall zu entscheiden, in dem auch die Jahre 2014 und 2015 betroffen waren. Bezüglich des Streitjahres 2010 änderte das Finanzamt im Januar 2016 die ursprüngliche Steuerfestsetzung der klagenden Eheleute, nachdem ihm weitere Beteiligungseinkünfte des Ehemannes mitgeteilt worden waren. Für 2011 wurden die Eheleute im Dezember 2013 zur Einkommensteuer veranlagt. Aus beiden Steuerbescheiden ergab sich eine nachzuzahlende Einkommensteuer, für die das Finanzamt jeweils (Nachzahlungs-)Zinsen festsetzte. Insgesamt waren von den Eheleuten für die Monate April 2012 bis Dezember 2015 Zinsen zu zahlen. Diese legten gegen die Zinsfestsetzungen Einspruch ein und erhoben dann auch Klage.

Das Finanzgericht hält mit Urteil vom 17.08.2017 (Az. 10 K 2472/16 E) den Steuerzinssatz von 6 % jedoch für die Jahre 2012 bis 2015 noch für verfassungsgemäß. Dass mit üblichen Anlageformen eine Verzinsung von 6 % nicht erreicht werden kann, ist trotz der andauernden Niedrigzinsphase verfassungsrechtlich letztlich nicht maßgeblich. Nach Auffassung des Gerichtes entwickelten sich die Marktzinsen in den Jahren 2012 bis 2015 nicht in einer Weise, dass der Zinssatz nicht mehr als hinreichend realitätsgerecht anzusehen ist.

Entsprechend der BFH-Rechtsprechung ist für einen solchen Vergleich mit den Marktzinsen sowohl der Anlage- als auch der Darlehenszinssatz

einzu beziehen. Beim Darlehenszinssatz sind nicht nur kurzfristige, sondern auch langfristige Fremdfinanzierungen einzu beziehen, da die Verzinsungstatbestände der Abgabenordnung auch langfristige Zeiträume betreffen. Zudem hat sich der Vergleich am Zinsniveau für unbesicherte Darlehen zu orientieren, da die Forderungen des Finanzamts gegenüber den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht besichert sind. Insoweit ist am Markt in der Regel ein höherer Zinssatz zu entrichten.

Entsprechend hat das Finanzgericht als Marktzinsen für Darlehen die Effektivzinssätze für Konsumentenkredite an private Haushalte mit anfänglicher Zinsbindung sowie die banküblichen Sollzinsen für Dispositionskredite herangezogen und auch die gesetzlichen Verzugszinsen nach dem BGB seiner Betrachtung zu Grunde gelegt.

Mit der Festlegung des festen Zinssatzes von 0,5 % pro Monat bzw. 6 % pro Jahr für Steuernachzahlungen und Steuererstattungen hat der Gesetzgeber den Rahmen für eine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung danach noch nicht überschritten.

Ferner führt das Gericht aus, dass sich der Zinssatz von 0,5 % monatlich bzw. 6 % jährlich jedenfalls rechnerisch verringere, wenn man die Verzinsung auf den gesamten Zeitraum nach Ablauf des Veranlagungszeitraums unter Einbezug der Karenzzeit von 15 Monaten verteilt.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zum Bundesfinanzhof ausdrücklich zugelassen. Damit hat das Urteil für die Praxis zunächst keine besonderen Auswirkungen. Steuerzahler können und sollten aber weiterhin gegen hohen Steuerzinsen Einspruch einlegen und ein Ruhen des Verfahrens beantragen. Zur Begründung kann auch auf ein bereits laufendes Parallelverfahren beim Bundesfinanzhof (Az.: I R 77/15) verwiesen werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR GEWERBETREIBENDE UND FREIBERUFLER

Sanierungserlass ist nicht auf Altfälle anwendbar

Der Große Senat des BFH hatte im November 2016 den sog. Sanierungserlass der Finanzverwaltung aus dem Jahr 2003 verworfen, weil er gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Zu Gunsten der Steuerpflichtigen hatte das BMF im April 2017 aber verfügt, jenen in allen Fällen, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) 08.02.2017 (Veröffentlichung des BFH-Beschlusses) endgültig auf ihre Forderungen verzichtet haben, gleichwohl weiterhin uneingeschränkt anzuwenden.

Der BFH hat nun mit Urteilen vom 23.08.2017 (Az. I R 52/14 und X R 38/15) entschieden, dass diese Anordnung in gleicher Weise gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt wie der sog. Sanierungserlass selbst. Eine solche Regelung hätte nach Auffassung des BFH nur der Gesetzgeber treffen können.

In den beiden Urteilen zugrunde liegenden Verfahren hatten die Kläger mit den jeweiligen Fi-

nanzämtern darüber gestritten, ob in ihren Fällen die Voraussetzungen für einen Steuererlass vorliegen. Auf diese Frage ging der BFH in den Revisionsurteilen aber gar nicht ein. Da die Anordnung des BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, dürfen Gerichte den sog. Sanierungserlass auch in Altfällen nicht anwenden.

Hinweis:

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen aus Juni 2017 sind inzwischen antragsgebundene Steuerbefreiungstatbestände für Sanierungsgewinne geschaffen worden (§ 3a EStG und § 7b GewStG). Diese Bestimmungen finden aber auf Altfälle ebenfalls keine Anwendung.

Ob der Gesetzgeber auch für Altfälle noch eine begünstigende Regelung schafft, wäre wünschenswert, bleibt aber abzuwarten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR KAPITALGESELLSCHAFTEN, IHRE GESELLSCHAFTER SOWIE GESCHÄFTSFÜHRER UND VORSTÄNDE

Organschaft: Neues zur finanziellen Eingliederung bzw. Mindestlaufzeit

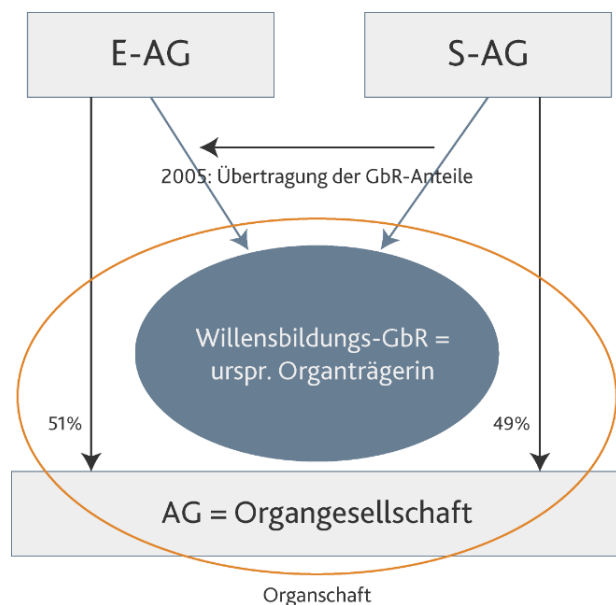
Finanzielle Eingliederung bei Gesellschafterwechsel

Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger als unabdingbare Voraussetzung einer Organschaft steht bei Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse und Gesellschaftsstrukturen immer wieder im Mittelpunkt von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.

Der BFH hat mit Urteil vom 10.05.2017 (Az. I R 51/15) einen auch durch eine Rechtsänderung besonders gelagerten Fall entschieden, dessen Urteilsgrundsätze aber auch aktuelle Organschaften betreffen könnten.

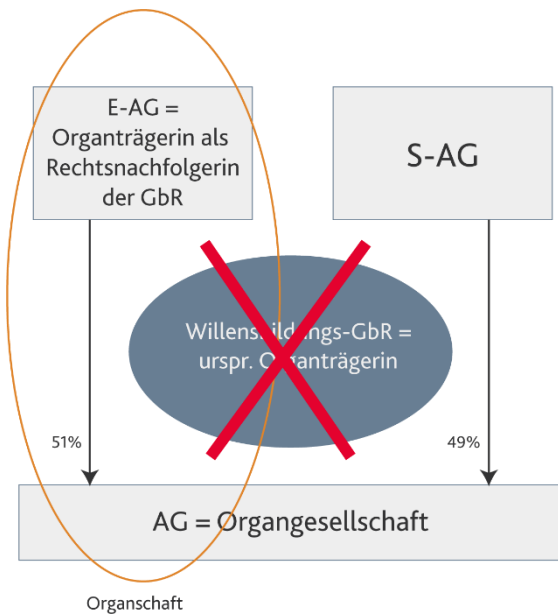
Im Jahr 2000 errichteten die beiden Gesellschafterinnen einer AG eine Willensbildungsgesellschaft (GbR), um eine sog. Mehrmütterorganschaft (§ 14 Abs. 2 KStG 2002 a.F.) mit der AG als Organgesellschaft zu bilden. Ebenfalls in 2000

wurde ein Ergebnisabführungsvertrag zwischen der GbR und der AG geschlossen.



Das Finanzamt erkannte die organschaftliche Vereinbarung in den Jahren 2001 und 2002 steuerrechtlich an. Infolge der 2003 gesetzlich abgeschafften Möglichkeit einer Mehrmütterorganschaft war die GbR in den Folgejahren nicht mehr als Organträgerin anzusehen. Für die Jahre 2003 und 2004 wurden deshalb die Verlustübernahme als verdeckte Einlage bzw. die Gewinnabführung als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt.

Im streitigen Veranlagungszeitraum 2005 veräußerte zunächst die S-AG ihren Anteil an der GbR „rückwirkend zum 01.01.2005“ auf die - bisher schon zu 51% beteiligte - E-AG. Diese wurde als einzig verbleibende Gesellschafterin Gesamtrechtsnachfolgerin der GbR. Auf sie ging auch der Ergebnisabführungsvertrag mit Wirkung vom 01.01.2005 über, was rechtzeitig noch in 2005 im Handelsregister eingetragen wurde.



Die AG nahm daher für 2005 noch eine Organschaft zwischen sich und der E-AG (als Rechtsnachfolgerin der früheren GbR) aufgrund des übergegangenen Ergebnisabführungsvertrags an. Dieser versagte das Finanzamt jedoch mangels finanzieller Eingliederung die Anerkennung.

Dem widersprach der BFH und sah die Voraussetzungen einer Organschaft auch für 2005 als erfüllt an. Geht das Vermögen eines Organträgers innerhalb der ersten fünf Jahre eines Ergebnisabführungsvertrags auf ein anderes Rechtssubjekt über, steht dies bei ununterbrochener Durchführung des Vertrags der steuerrechtlichen Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft ab diesem Zeitpunkt auch dann nicht entgegen, wenn die Organschaft in den Vorjahren (hier

2003 und 2004) wegen fehlender finanzieller Eingliederung steuerrechtlich nicht anzuerkennen war.

Die Änderung der steuergesetzlichen Regelungslage (Abschaffung des § 14 Abs. 2 KStG 2002) berührt die zivilrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarung nicht; der Ergebnisabführungsvertrag hatte durchgängig Bestand. Er ist in 2005 auf eine Gesellschafterin der AG als Rechtsnachfolgerin der früheren GbR übergegangen. Die AG war daher im gesamten Streitjahr 2005 auch finanziell in das Unternehmen der E-AG als Organträgerin eingegliedert, da jene unverändert mit einer Mehrheit von 51 % an der AG unmittelbar beteiligt war.

Der Umstand, dass in den Jahren 2003 und 2004 die Organschaft steuerrechtlich nicht anzuerkennen war, da die frühere GbR in diesem Zeitraum steuerrechtlich nicht als gewerbliches Unternehmen zu qualifizieren und die AG in diese nicht finanziell eingegliedert war, schließt die Möglichkeit der steuerrechtlichen Anerkennung der mit dem ursprünglichen Vertrag begründeten Organschaft im Streitjahr 2005 nicht aus („unterbrochene Organschaft“). Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass stets alle Tatbestandsmerkmale der steuerrechtlichen Anerkennung erfüllt sein müssen, um dem organschaftlichen Erfordernis zu genügen, nach dem der Vertrag im Rahmen der Mindestvertragslaufzeit „während seiner gesamten Geltungsdauer“ durchgeführt werden muss.

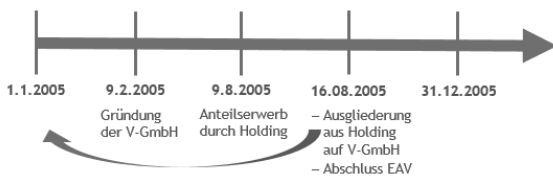
Die Gewinnabführung im Jahr 2005 war deshalb nicht als verdeckte Gewinnausschüttung einkommenserhöhend anzusetzen.

Finanzielle Eingliederung und Mindestlaufzeit bei rückwirkenden Umwandlungsvorgängen

Im anderen vom BFH entschiedenen Fall (Urteil vom 10.05.2017, Az. I R 19/15) ging es um die steuerliche Anerkennung einer Organschaft im Zusammenhang mit der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion sowie der Berechnung der fünfjährigen Mindestlaufzeit.

Eine Holding GmbH erwarb im August 2005 eine von einem Dritten im Februar 2005 als Vorratsgesellschaft errichtete GmbH. Im August 2005 wurden von der Holding GmbH Teile ihres Vermögens auf die beherrschte GmbH als Gesamtheit im Wege der Umwandlung durch Ausgliederung mit Rückwirkung zum 01.01.2005 übertragen. Gleichzeitig schloss die Holding als herrschendes Unternehmen mit der GmbH einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ab - rückwirkend zum

01.01.2005. Der Vertrag sollte erstmals zum Ablauf des 31.12.2009 gekündigt werden können.



Das Finanzamt war der Ansicht, dass es sich bezogen auf die Organgesellschaft bei dem Wirtschaftsjahr 2005 um ein Rumpfwirtschaftsjahr ab Februar handelt. Damit sei durch die Möglichkeit, den Vertrag mit Ablauf zum 31.12.2009 zu kündigen, die Voraussetzung der Mindestlaufzeit von fünf (Zeit-)Jahren nicht erfüllt. Daher setzte es die Gewinnabführungen der Streitjahre als verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG einkommenserhöhend an.

Im Ergebnis bestätigte der BFH für das Jahr 2005 die nicht bestehende (sog. verunglückte) Organshaft und den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Organgesellschaft war auch unter Geltung einer umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiction nicht wie erforderlich „vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen“ in den Organträger finanziell eingegliedert, da die Anteile an der Organgesellschaft im Rückwirkungszeitraum (unterjährig) von einem Dritten auf den Organträger übergegangen waren. Die mit einer Umwandlung verbundene ertragsteuerrechtliche Rückwirkungsfiction konnte jedenfalls in dieser Konstellation den Tatbestand der finanziellen Eingliederung der GmbH in ihre

Organträgerin „vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen“ nicht begründen.

Hinsichtlich der Bestimmung der Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrages lehnt der BFH die Auffassung des Finanzamtes jedoch ab. Wenn das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen ist, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird, ist Teil des abzuführenden Gewinns auch das der aufnehmenden Gesellschaft als Organgesellschaft zuzurechnende Ergebnis des Rückwirkungszeitraums (d.h. ab 01.01.2005). Wenn damit aber die gesetzliche Regelung das gesamte Einkommen des Jahres 2005 erfasst und der Einkommenszurechnung unterwirft, ist auch bei der Berechnung der Mindestlaufzeit des Vertrags auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs abzustellen.

Ob die Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags unter dieser Maßgabe den gesetzlichen Vorgaben entsprach, konnte der BFH jedoch ohne weitergehende Feststellungen des FG nicht entscheiden, so dass das Verfahren an jenes zurückverwiesen werden musste.

Hinweis:

Der BFH wies noch ausdrücklich darauf hin, dass das „Verunglücken“ der Organshaft im ersten Jahr mangels durchgängiger finanzieller Eingliederung deren steuerliche Anerkennung in den Folgejahren nicht hindert. Es kommt insoweit nur eine partielle Versagung der Organshaft für 2005 in Betracht.

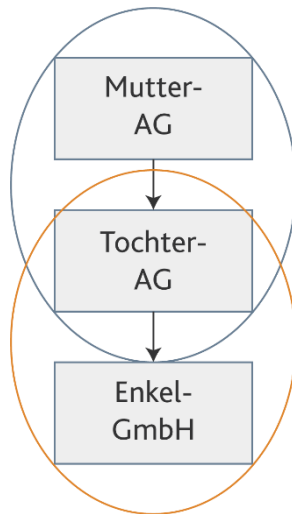
[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Haftung bei mehrstufiger Organschaft

Nach § 73 AO haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Für den Fall einer mehrstufigen Organschaft stellt der BFH mit Urteil vom 31.05.2017 (Az. I R 54/15) klar, dass die Haftung einer Organgesellschaft auf solche Steueransprüche beschränkt ist, die gegen den - durch das konkrete Organschaftsverhältnis bestimmten - Organträger gerichtet sind.

Im entschiedenen Fall bestand eine mehrstufige Organschaft letztlich dergestalt, dass eine Enkel-GmbH mit der Tochter-AG, diese wiederum mit der Mutter-AG einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen hatte. Nach Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Mutter-AG nahm das Finanzamt die Enkel-GmbH mittels Haftungsbescheid für rückständige Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschläge für frühere Jahre der Mutter-AG i.L. in Anspruch. Hiergegen klagte der Insolvenzverwalter der Enkel-GmbH letztlich erfolgreich.

Die Haftung der im Organkreis untergeordneten Organgesellschaft für Steuerschulden des die Organgesellschaft beherrschenden Organträgers soll zwar die steuerlichen Risiken ausgleichen, die mit der Verlagerung der steuerlichen Rechtszuständigkeit auf den Organträger verbunden sind. Durch den haftungsrechtlichen Zugriff auf das



Vermögen der Organgesellschaft bei Zahlungsunfähigkeit des Organträgers sollen Steuerausfälle vermieden werden, die infolge von Vermögensverlagerungen innerhalb des Organkreises entstehen könnten. Die Haftung bezieht sich aber dennoch nur auf die Steuerschuldnerschaft, die personell an den Organträger geknüpft ist.

Der BFH stützt sich dabei vor allem auf den Wortlaut des § 73 AO, der die Haftung der Organgesellschaft für die Steuern des Organträgers anordnet, für die „die Organschaft zwischen ihnen“ steuerlich von Bedeutung ist. Maßgeblich ist also allein das zweipersonale Organschaftsverhältnis zwischen Organträger und -gesellschaft. Im Streitfall bestanden zwei Organschaften, zwischen Mutter-AG und Tochter-AG sowie zwischen Tochter-AG und Enkel-GmbH. Zwischen der Mutter-AG und der Enkel-GmbH wäre rechtlich zwar eine sog. mittelbare Organschaft bzw. Klammerorganschaft i.S. einer finanziellen Eingliederung durch die mittelbare Beherrschung und einem direkten Ergebnisabführungsvertrag möglich gewesen, diese Konstellation lag aber gerade nicht vor. Damit waren die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Haftung der Enkel-GmbH für die Steuerrückstände der Mutter-AG nicht gegeben.

Hinweis:

Der BFH verwirft die von der Finanzverwaltung vorgebrachte Notwendigkeit, bei gestuften Organschaftsverhältnissen einen weitergehenden Haftungsumfang anzunehmen, zwar nicht an sich. Dies ist jedoch eine vom Gesetzgeber zu klärende rechtspolitische Frage. Der klare Gesetzeswortlaut ist derzeit aber keiner anderen Interpretation zugänglich.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer - Wahlrecht zu beachten

Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer führen immer wieder zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung, z. B. weil diese die korrekte Bilanzierung der Pensionsrückstellung anzweifelt. Das BMF änderte mit Schreiben vom 09.12.2016 seine Vorgaben zum Mindestpensionsalter bei Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer. Gleichzeitig führte es allerdings bestimmte Mindestaltersgrenzen bei der Prüfung einer verdeckten

Gewinnausschüttung ein. Für kommende Jahresabschlüsse auf den 31.12.2017 können sich hieraus möglicherweise Folgen ergeben.

Pensionsrückstellungen

In Bezug auf Pensionsrückstellungen hatte der BFH mit Urteil vom 11.09.2013 (Az. I R 72/12) im Fall eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers entschieden, dass nach dem ein-

deutigen Wortlaut des § 6a EStG bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen hinsichtlich des Pensionsalters ausschließlich auf den in der Pensionszusage vorgesehen Zeitpunkt der Eintritts des Versorgungsfalls abzustellen ist. Das Gesetz schreibe - anders als die einschlägige Einkommensteuerrichtlinie (EStR) - auch bei Versorgungszusagen gegenüber beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kein Mindestpensionsalter vor.

Das BMF hat sich mit dem Schreiben vom 09.12.2016 dieser Rechtsprechung angeschlossen und wendet sie auf alle noch offenen vergleichbaren Fälle an. Richtlinie R 6a Abs. 8 EStR, die für die Berechnung der Rückstellung ein Mindestpensionsalter vorsieht, ist damit bei der Bildung von Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht weiter anzuwenden. Stattdessen ist der Bewertung grundsätzlich das vertraglich vereinbarte Pensionsalter zugrunde zu legen.

Möchte die Gesellschaft an der bisherigen Bilanzierung gemäß den Mindestaltersgrenzen laut EStR festhalten, räumt das BMF dazu ein einmaliges Wahlrecht ein. In Fällen, in denen bislang aufgrund der EStR-Regelung der vertraglich vereinbarte frühere Pensionsbeginn nicht berücksichtigt wurde, kann auch weiterhin von einem späteren Pensionseintritt entsprechend der Richtlinie ausgegangen werden - allerdings nur, sofern mit einer Beschäftigung des Berechtigten bis zu diesem Alter gerechnet werden kann. Das bisher zur Bewertung der Rückstellung verwendete höhere Pensionsalter kann also auch weiterhin zugrunde gelegt werden.

Dieses einmalige Wahlrecht ist spätestens in der Bilanz des Wirtschaftsjahres anzuwenden ist, das nach dem 09.12.2016 beginnt. Bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr sind damit Bilanzen zum 31.12.2017 betroffen.

Die OFD Niedersachsen weist diesbezüglich in ihrer Verfügung vom 01.09.2017 darauf hin, dass dieses einmalige Wahlrecht zur Annahme eines späteren Pensionseintrittsalters entsprechend für den umgekehrten Fall einer beabsichtigten Berücksichtigung des vertraglichen Pensionsalters gilt. Wurde in der Bilanz des letzten vor dem

10.12.2016 beginnenden Wirtschaftsjahres noch das Mindestpensionsalter nach R 6a Abs. 8 EStR der Rückstellungsberechnung zugrunde gelegt, kann das Wahlrecht zur Berücksichtigung des vertraglichen Pensionsalters auch noch in der Bilanz des Wirtschaftsjahres ausgeübt werden, das nach dem 09.12.2016 beginnt.

Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

Bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer ist zudem immer zu prüfen, ob und inwieweit mit einer Zuführung zur Rückstellung eine vGA vorliegt. Hierbei ist laut o.g. BMF-Schreiben zwischen bestehenden Zusagen und Neuzusagen nach dem 09.12.2016 zu unterscheiden. Dabei ist grundsätzlich auf die Verhältnisse bei Erteilung der Zusage abzustellen.

Bei Neuzusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 62 Jahren liegt nach dem BMF keine ernsthaftere Vereinbarung vor, so dass Zuführungen zur Pensionsrückstellung in voller Höhe vGA sind. Bei zum 09.12.2016 bestehenden Zusagen gilt nach dem BMF insoweit weiterhin eine Altersgrenze von 60 Jahren.

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Neuzusage unangemessen ist, soweit eine vertragliche Altersgrenze von unter 67 Jahren vereinbart wird. Zuführungen sind insoweit vGA. Es ist allerdings möglich, die Fremdüblichkeit eines niedrigeren Pensionsalters darzulegen. Bei zum 09.12.2016 bestehenden Zusagen gilt ein Alter von 65 Jahren entsprechend.

Hinweis:

Pensionszusagen an (beherrschende) Gesellschafter-Geschäftsführer sollten daraufhin überprüft werden, welches Pensionsalter bisher bei der Rückstellungsberechnung berücksichtigt wurde. Gegebenenfalls sollten die Zusagen selbst oder die Rückstellungen noch in diesem Jahr angepasst werden. Bei Fragen stehen Ihnen neben ihrem persönlichen Ansprechpartner auch die Spezialisten der BDO zum Arbeits- und Sozialversicherungsrecht gerne zur Verfügung.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen

Der BFH hat mit seinem Ende September veröffentlichten Urteil vom 11.07.2017 (Az. IX R 36/15) zum ersten Mal nach Inkrafttreten der GmbH-Rechts-Reform am 01.11.2008 zur Berücksichtigung von Aufwendungen eines Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten entschieden. Die Thematik war ungeklärt, da durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) das Eigenkapitalersatzrecht grundlegend dereguliert und eine gesetzliche Nachrangigkeit aller Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz geschaffen wurde, unabhängig davon, ob sie in der Krise gewährt wurden oder nicht.

Eine GmbH hatte zur Finanzierung von Investitionen bei Kreditinstituten Darlehen aufgenommen. Zu deren Absicherung musste der alleinige Gesellschafter entsprechende selbstschuldnerische Bürgschaften eingehen. Nach der Insolvenz der GmbH machte der Gesellschafter die Inanspruchnahme aus den Bürgschaften als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung geltend.

Das BMF hatte sich bereits mit Schreiben vom 21.10.2010 dafür ausgesprochen, die bisher geltenden Grundsätze auch nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts anzuwenden. Das Finanzamt berechnete den maßgeblichen Auflösungsverlust ohne die Bürgschaften zu berücksichtigen, da sich die GmbH im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht in einer Krise befunden habe.

Dies sah der BFH im Grundsatz anders. Denn mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG ist die Grundlage der bisherigen Rechtsprechung weggefallen, so dass neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu entwickeln waren. Insoweit greift der BFH auch steuerlich wieder auf das handelsrechtlich geprägte Begriffsverständnis von Anschaffungskos-

ten zurück. Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals „krisenbedingten“, „krisenbestimmten“ oder „in der Krise stehen gelassenen“ Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung und entfalten so keine steuerlichen Effekte mehr.

Der BFH hat dem klagenden Gesellschafter letztlich aber dennoch zum Erfolg (Ansatz der Bürgschaften als nachträgliche Anschaffungskosten) verholfen. Denn angesichts der bislang unterschiedlichen Auffassungen und der mangelnden Vorhersehbarkeit der endgültigen Rechtsauslegung konnte jener sein Finanzierungsverhalten nicht rechtssicher auf die geänderte Rechtslage einstellen. Der BFH hält es deshalb aus Gründen des Vertrauensschutzes für geboten, die neuen Rechtsprechungsgrundsätze nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden. Diese gelten deshalb erst für die ab Veröffentlichung der Entscheidung (27.09.2017) vereinbarten Darlehen und Bürgschaften.

Hinweis:

Für die Zukunft ist die - nachteilige - Auffassung des BFH in der Gestaltungspraxis unbedingt zu berücksichtigen. Finanzierungshilfen in Form von Gesellschafterdarlehen und die Absicherung von Darlehen durch Bürgschaften des Gesellschafters sind verstärkt am Kriterium der offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft auszurichten.

Der BFH hat bereits angekündigt, die neuen Grundsätze in einer Reihe weiterer Entscheidungen demnächst zu konkretisieren.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Besteuerung von Zeitwertkonten

Die einkommensteuerliche Behandlung von in Zeitwertkonten eingestelltem Arbeitslohn ist seit Langem umstritten. Nimmt man den Zufluss bereits bei Einzahlung an, kommt es sofort zur Besteuerung. Erfolgt der Zufluss erst in der Auszahlungsphase, wird die Besteuerung zum einen zeitlich verschoben, zum anderen regelmäßig zu einem niedrigeren Steuersatz vorgenommen. Das FG Baden-Württemberg eröffnet mit Urteil vom 22.06.2017 (Az. 12 K 1044/15) erneut die Diskussion.

Ein angestellter Fremdgeschäftsführer einer GmbH hatte mit der GmbH im Jahr 2005 die Einführung von Zeitwertkonten vereinbart (Wertguthabenvereinbarung, § 7b SGB IV). Dies sollte ihm später eine Freistellung von der Arbeitsleistung, z. B. für eine Vorruhestandsregelung, ermöglichen. Zur Rückdeckung schloss die GmbH bei einer Lebensversicherung einen Vertrag über die Zeitkontenrückdeckung mit Garantie ab (sog. Zeitarbeitskonto). In der Folge zahlte die GmbH Teile des Gehalts des Geschäftsführers direkt in das Zeitarbeitskonto bei der Lebensversicherung ein. Ab Juni 2015 erfolgten laufende Auszahlungen, die der ehemalige Geschäftsführer auch versteuerte.

Im Zuge besonderer Ermittlungen stieß das Finanzamt für das Streitjahr 2012 auf die auf das Zeitarbeitskonto geleisteten Einzahlungen von EUR 39.000. Es qualifizierte diese als Arbeitslohn, da bei einem GmbH-Geschäftsführer bereits mit der Einzahlung in die Zeitkontenrückdeckungsversicherung ein Zufluss vorliege und auch zu versteuern sei. Dies sah das FG anders und entschied zu Gunsten des Steuerpflichtigen.

Im Streitjahr 2012 hatte zum einen weder eine Barauszahlung an den Steuerpflichtigen noch eine Gutschrift auf einem seiner Konten stattgefunden. Zum anderen kann ein Zufluss zwar auch in der Zuwendung eines Anspruchs gegen einen

Dritten liegen, wenn gerade diese Leistung geschuldet ist. Ein solcher Anspruch lag bei der Gestaltung im Streitfall jedoch nicht vor.

Der Arbeitgeber hatte in eigenem Namen und auf eigene Rechnung bei einem Dritten, der Lebensversicherung, die Beträge aus der Entgeltumwandlung angelegt. Der Geschäftsführer hatte nach den versicherungsvertraglichen Bestimmungen zunächst keinen Anspruch auf Auszahlung der Versicherungssumme und konnte ohne Zustimmung seines Arbeitgebers wirtschaftlich nicht über die eingezahlten Beträge verfügen. Dies war nach den Vereinbarungen grundsätzlich erst in der Freistellungsphase möglich und damit nach der Vereinbarung eines Auszahlungsplans mit dem Arbeitgeber. Infolgedessen ist noch nicht die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto, sondern erst die Auszahlung aus diesem zu versteuern.

Hinweis:

Der BFH hält - zumindest für Gesellschafter-Geschäftsführer - wie die Finanzverwaltung Zeitarbeitskonten für mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ein solches Konto mit einem Fremdgeschäftsführer nicht vereinbaren würde. Der BFH (Urteil vom 11.11.2015, Az. I R 26/15) geht aber nicht von einem Lohnzufluss, sondern von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus.

In der gegen das aktuelle FG-Urteil bereits anhängigen (Az. VI R 39/17) Revision sowie weiteren Verfahren hat der BFH Gelegenheit, die Rechtslage weiter - insbesondere auch für angestellte Geschäftsführer - zu klären. GmbH-Geschäftsführer mit Zeitwertkonten sollten ihre Veranlagungen deshalb bis auf weiteres offen halten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN UND IHRE GESELLSCHAFTER

Gewerbliche Prägung bei Einheits-GmbH & Co. KG

Auch eine Personengesellschaft, die keine originär gewerblichen Tätigkeiten ausübt, sondern lediglich vermögensverwaltend tätig ist, kann für Steuerzwecke gewerbliche Einkünfte erzielen, wenn sie gewerblich geprägt ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Endet die gewerbliche Prägung, liegt eine Betriebsaufgabe vor, die zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung der in der Gesellschaft vorhandenen stillen Reserven führt.

Der BFH hat mit Urteil vom 13.07.2017 (Az. IV R 42/14) drei Urteile des FG Münster (Az. 3 K 743/13 F, 3 K 744/13 F und 3 K 745/13 F) bestätigt, wonach eine sog. Einheits-GmbH & Co. KG ihre gewerbliche Prägung nicht dadurch verliert, dass ihren Kommanditisten bestimmte Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse an der Komplementär-GmbH eingeräumt werden.

Im entschiedenen Fall war eine GmbH & Co. KG unstreitig originär vermögensverwaltend tätig, aber durch die alleinige Geschäftsführungsbefugnis ihrer Komplementär-GmbH für steuerliche Belange gewerblich geprägt. Ihre drei Kommanditisten waren zugleich Anteilseigner der Komplementär-GmbH und brachten diese Anteile vollständig in die Personengesellschaft ein, sodass eine sogenannte *Einheits-GmbH & Co. KG* entstand.

Zeitgleich wurde auch der Gesellschaftsvertrag neu gefasst. Zwar war die Komplementär-GmbH unverändert allein zur Geschäftsführung und Vertretung der KG berufen; soweit es jedoch um die Wahrnehmung der Rechte aus den Anteilen an der GmbH selbst geht, sollten abweichend hiervon die Kommanditisten die Geschäftsführung und Vertretung übernehmen. Nach einer Betriebsprüfung machte das Finanzamt geltend, dass mit den im neu gefassten Gesellschaftsvertrag geänderten Regelungen zur Geschäftsführung die gewerbliche Prägung der KG entfallen

sei. Entsprechend nahm es eine Betriebsaufgabe und damit die Aufdeckung stiller Reserven an.

Finanzgericht und BFH beurteilten die KG jedoch weiterhin als Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die Voraussetzungen der gewerblichen Prägung bestanden unverändert weiter, da es sich bei der einzigen persönlich haftenden Gesellschafterin nach wie vor um eine Kapitalgesellschaft handelte und nur diese zur Geschäftsführung befugt war.

An dieser grundsätzlich bestehenden Geschäftsführungsbefugnis der Komplementärin änderte auch die neue Regelung im Gesellschaftsvertrag zur Geschäftsführung durch die Kommanditisten nichts. Denn die maßgebliche Klausel galt allein für Beschlüsse, die die Geschäftsführung in der GmbH betrafen. Sie hatte deshalb allein die Funktion, den bei einer Einheits-GmbH & Co. KG typischerweise auftretenden Konfliktfall zu lösen, wer zur Wahrnehmung der Rechte an der Komplementär-GmbH befugt sein soll. Eine solche Regelung verhindert lediglich eine mögliche Handlungsunfähigkeit der KG, kann aber nicht zu einer für die gewerbliche Prägung schädlichen Geschäftsführung der Kommanditisten in der KG führen.

Hinweis:

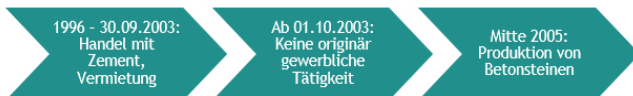
Ohne die streitige Klausel im Gesellschaftsvertrag der KG drohen Interessenkollisionen bei der Willensbildung in der Komplementär-GmbH. Deren Geschäftsführer müssten nämlich ggf. über ihre eigene Bestellung oder Abberufung entscheiden. Mit seiner Entscheidung segnet der BFH die in der Praxis gefundene Lösung auch aus steuerliche Sicht ab.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Abzug eines Gewerbeverlusts auch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften nur bei Unternehmensidentität möglich

Der Abzug eines Gewerbeverlustes aus früheren Erhebungszeiträumen gem. § 10a GewStG setzt die Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus. Dass dies auch für gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG) zu beachten ist, hat der BFH mit Urteil vom 04.05.2017 (Az. IV R 2/14) entschieden.

Eine GmbH & Co. KG stellte zunächst Fertiggargen her. Ab 1996 vermietete sie ihre bisherige Produktionshalle an eine Gesellschaft in ihrer Unternehmensgruppe und begann einen Handel mit Zement und Füllmaterial. Abnehmer der Rohstoffe war eine weitere GmbH, mit der in den Jahren 2000 und 2001 zudem eine gewerbsteuerliche Organschaft mit der GmbH & Co. KG als Organträgerin und jener als Organgesellschaft bestand. Zum 30.09.2003 stellte die GmbH & Co. KG den Handel mit Zement und Füllmaterial wieder ein. Nach dem Ende des Mietverhältnisses über die Halle und einigen Vorbereitungsmaßnahmen nahm sie dann ab Mitte 2005 wieder eine Produktion von Betonsteinen auf.



Bis zum 30.09.2003 waren bei der GmbH & Co. KG nach § 10a GewStG gesondert festgestellte vortragsfähige Gewerbeverluste entstanden, die allein aus im Rahmen der Organschaft zugerechneten Ergebnissen resultierten. Das Finanzamt ließ den Abzug dieser Verluste ab dem 01.10.2003 mangels Unternehmensidentität nicht zu, was Finanzgericht und BFH bestätigten.

Im Rahmen einer gewerbsteuerrechtlichen Organschaft ist hinsichtlich der Unternehmensidentität zu beachten, dass während der Organschaft entstandene Verluste der Organgesellschaft auch nach deren Ende nur vom Gewerbeertrag des Organträgers abgesetzt werden können. Die Frage, wann die sachliche Steuerpflicht endet, und da-

mit die Frage der Unternehmensidentität ist daher bezüglich des (ehemaligen) Organträgers - hier der GmbH & Co. KG - zu prüfen.

Bei einer Personengesellschaft ist für die Bestimmung der Unternehmensidentität auf die von ihr ausgeübte werbende Tätigkeit abzustellen. Dadurch, dass die GmbH & Co. KG zum 30.09.2003 ihren Handel eingestellt und sich anschließend auf die bloße Vermietung der Halle beschränkt hat, entfiel ihre einzig originär gewerbliche (Handels-)Tätigkeit. Damit wandelte sich ihre Geschäftstätigkeit zu einer tatsächlich anders gearteten. Auch wenn diese infolge der gewerblichen Prägung der Gesellschaft weiterhin eine gewerbliche Betätigung darstellt, ist die Unternehmensidentität damit nicht mehr gegeben. Auch die nach einer Phase bloßer Vorbereitungsmaßnahmen wieder aufgenommene wirtschaftliche, wiederum anders gelagerte werbende Tätigkeit kann - insbesondere für die Zeit ohne werbende Tätigkeit - keine kontinuierliche Unternehmensidentität begründen.

Der BFH bestätigt deshalb in seinem Urteil, dass die Unternehmensidentität fehlen kann, wenn eine Personengesellschaft zunächst originär gewerblich tätig ist, anschließend Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung erzielt und dabei Vorbereitungsmaßnahmen hinsichtlich einer künftigen (wieder) originär gewerblichen Tätigkeit vornimmt.

Hinweis:

Die GmbH & Co. KG hatte auch eine Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften angestrebt, bei denen die Unternehmensidentität für den Verlustvortrag keine Bedeutung hat. Dies lehnt der BFH aber wegen der grundlegenden Verschiedenheiten der beiden Rechtsformen im (Gewerbe-) Steuerrecht ab.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR IMMOBILIENEIGENTÜMER

Kosten zur Beseitigung von mutwillig durch den Mieter verursachten Schäden sofort abziehbar

Nach § 6 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Nettoaufwendungen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Diese sog. „anschaffungsnahen Herstellungskosten“ sind steuerlich nicht so attraktiv, da sie lediglich über (ggf. erhöhte) Absetzungen für Abnutzung (AfA) berücksichtigt werden können. Der BFH entschied mit Urteil vom 09.05.2017 (Az. IX R 6/16), dass Kosten zur Beseitigung von mutwillig durch Mieter verursachten Schäden unabhängig von ihrer Höhe keine anschaffungsnahen Herstellungskosten darstellen, sondern sofort abziehbar sind.

Im Streitfall hatte die Steuerpflichtige im Jahr 2007 eine vermietete, mangelfreie Eigentumswohnung erworben. Infolge von der Mieterin nicht gezahlter Nebenkosten kündigte sie das Mietverhältnis im nächsten Jahr. Bei Rückgabe der Mietwohnung stellte sie umfangreiche, von der Mieterin jüngst verursachte Schäden an der Wohnung fest: eingeschlagene Scheiben an Türen, Schimmelbefall an Wänden, zerstörte Bodenfliesen und weitere Schäden infolge eines nicht gemeldeten Rohrbruchs im Badezimmer. Die zur Beseitigung dieser Schäden entstandenen Kosten in Höhe von rund EUR 20.000 erhielt die Vermieterin nicht von der Mieterin ersetzt. Deshalb machte sie sie in ihrer Einkommensteuererklärung für 2008 als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand geltend.

Das Finanzamt versagte den Sofortabzug der Kosten, da es sich um sog. anschaffungsnahen Herstellungskosten handele und die aufgewendeten Kosten mehr als 15 % der Anschaffungskosten für die Wohnung betragen. Die Kosten könnten daher nur im Rahmen der AfA anteilig mit 2 % über einen Zeitraum von 50 Jahren geltend gemacht werden. Dies sah der BFH anders und gab der Vermieterin Recht.

Zwar gehören zu den als Herstellungskosten der AfA unterliegenden Aufwendungen nach dem Gesetzeswortlaut sämtliche Aufwendungen für bau-

liche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen, also z. B. Schönheitsreparaturen oder Kosten zur Herstellung der Bewohnbarkeit. Selbst die Beseitigung verdeckter, im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes jedoch bereits vorhandener Mängel oder bei Erwerb bereits „angelegter“, aber erst später auftretender altersüblicher Mängel und Defekte fällt hierunter.

Davon zu unterscheiden sind aber Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen oder zur Beseitigung eines Schadens, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht in dem oben genannten Sinne „angelegt“ war, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln des Mieters am Gebäude verursacht worden ist. Diese Kosten sind nicht den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen, da die gesetzliche Regelvermutung jedenfalls für solche, von Dritten mutwillig herbeigeführte, Schäden nicht gilt.

Diese Aufwendungen, die die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung (vgl. § 538 BGB) deutlich übersteigen (und die die Vermieterin ggf. auch berechtigen würden, Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung in Anspruch zu nehmen), sind vielmehr als sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

Hinweis:

Der volle Abzug der Sanierungskosten war nur deshalb möglich, da die Vermieterin die Situation nicht dazu genutzt hatte, die Eigentumswohnung in einem größeren Umfang als erforderlich zu sanieren. Soweit die Instandsetzung auch Maßnahmen umfasst hatte, die (wie das Entfernen alter und das Anbringen neuer Tapeten oder das Streichen von Wänden, Decken und Türen) isoliert betrachtet zu den Schönheitsreparaturen zählen würden, war insofern die 15 %-Grenze nicht überschritten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR ERBEN UND BESCHENKTE

Steuerklasse für die Abfindung bei Verzicht auf künftigen Pflichtteilsanspruch

Bisher richtete sich die Besteuerung einer Abfindung, die ein gesetzlicher Erbe an einen anderen gesetzlichen Erben für dessen Verzicht auf seinen künftigen Pflichtteils(ergänzungs)anspruch zahlt, nach dem Verhältnis zum künftigen Erblasser. In seinem Urteil vom 10.05.2017 (Az. II R 25/15) konstatiert der BFH, dass eine steuerrechtliche Gleichbehandlung eines vor und nach dem Erbfall erklärten Verzichts - wie dies von der bisherigen Rechtsprechung im Ergebnis beabsichtigt war - nicht möglich ist. Vielmehr ist bei einem Verzicht zu Lebzeiten das Verhältnis des Verzichtenden (Zahlungsempfängers) zum anderen gesetzlichen Erben (Zahlenden) maßgebend.

Ein Bruder (B) verzichtete 2006 durch notariell beurkundeten Erbvertrag gegenüber seinen drei Brüdern auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruchs für den Fall, dass er durch letztwillige Verfügung von der Erbfolge seiner Mutter ausgeschlossen sein sollte. Er hatte von der Mutter in einem früheren Jahr bereits Schenkungen im Wert von über EUR 1 Mio. erhalten. Im Gegenzug sollten die drei Brüder jeweils eine Abfindung in Höhe von EUR 150.000 an ihn zahlen.

Mit Urteil vom 16.05.2013 (Az. II R 21/11) hatte der BFH im selben Streitfall schon entschieden, dass die Abfindungszahlungen der Brüder nicht als Schenkung der Mutter an B anzusehen, sondern als freigebige Zuwendung der Brüder an ihn getrennt zu besteuern sind.

Im aktuellen Urteil vom 10.05.2017 ging es daraufhin um die Steuerfestsetzung für die einzelne Abfindungszahlung eines der Brüder an B. Das Finanzamt hatte bei der Steuerfestsetzung neben der Abfindung sowohl Vorerwerbe von der Mutter als auch Freibetrag und Steuersatz nach der im

Verhältnis von B zur Mutter geltenden Steuerklasse I berücksichtigt. Das Finanzgericht rechnete dagegen einerseits die Vorschenkungen nicht hinzu und berücksichtigte andererseits zwar Steuerklasse I dafür aber einen niedrigeren Freibetrag im Verhältnis zur Mutter, worauf die festgesetzte Steuer insgesamt erheblich geringer ausfiel. Ersteres bestätigte der BFH, letzteres nicht.

Nach der nunmehr geänderten Rechtsprechung des BFH ist künftig danach zu unterscheiden, ob der Verzicht noch zu Lebzeiten oder erst nach dem Tod des Erblassers vereinbart wird. Die Abfindung für den Verzicht zu Lebzeiten des Erblassers stellt eine Zuwendung zwischen den Geschwistern dar. Deshalb sind auch Vorerwerbe von der Mutter nicht zu berücksichtigen, denn sie stammen nicht von den Brüdern als Schenkern (keine Personenidentität). Folgerichtig unterliegt die Zuwendung aber auch der für Geschwister maßgebenden Steuerklasse II, und zwar sowohl hinsichtlich des anwendbaren Freibetrags als auch des Steuersatzes.

Hinweis:

Die für den Steuerpflichtigen (meist) günstigere Steuerklasse I ist nur noch bei einem Verzicht nach dem Tod des Erblassers anzuwenden, da die Abfindung für den Verzicht in diesen Fällen per Gesetz als vom Erblasser zugewendet gilt.

Der BDO Fachbereich „Unternehmens- und Vermögensnachfolge“ berät Sie gerne zu Ihrer konkreten Situation.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesbergerallee 119
53175 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 95941-111
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1935 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com


BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwenden sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauffuss • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg

Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

www.bdo.de

