

RUNDSCHREIBEN I. Quartal 2019

Mit unserem heutigen Rundschreiben möchten wir Sie über folgende Themen informieren:

1. E-Dienstwagen und Jobtickets steuerfrei

Der Bundesrat hat am 23.11.2018 dem „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (sog. Jahressteuergesetz 2018) zugestimmt. Das Gesetz enthält unterschiedliche Regelungen zu den wichtigsten Steuerarten. Während des Gesetzgebungsverfahrens ist es zu mehreren Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Gesetzentwurf gekommen.

Die wichtigsten Neuregelungen:

- Die bereits im Jahr 2017 verabschiedete **Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne**, die noch von einer Genehmigung der EU-Kommission abhängig war, tritt rückwirkend zum 5.7.2017 in Kraft, nachdem die EU-Kommission ihre Zustimmung „inoffiziell“ geäußert hat. Die Steuerbefreiung soll auf Antrag auch für Sanierungsgewinne gelten, die durch einen Schuldenerlass vor dem 9.2.2017 entstanden sind.

Hinweis: Durch diese Antragsmöglichkeit für Sanierungsgewinne, die vor dem 9.2.2017 entstanden sind, ist der Unternehmer nicht mehr auf den sog. Sanierungserlass der Finanzverwaltung angewiesen; diese Verwaltungsanweisung wird nämlich von der Rechtsprechung als rechtswidrig angesehen und daher nicht angewendet.

- Der Entnahmewert aus der **Privatnutzung von betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen** wird nur noch mit der Hälfte des inländischen Bruttolistenpreises angesetzt. Voraussetzung ist, dass das Fahrzeug in der Zeit vom 1.1.2019 bis 31.12.2021 angeschafft wird. Für Hybridelektrofahrzeuge ist weitere Voraussetzung, dass sie eine elektrische Mindestreichweite von 40 Kilometern haben oder höchstens von 50g CO₂/Kilometer ausstoßen. Der bisherige Nachteilsausgleich, der die Bemessungsgrundlage für Elektro- oder Hybridfahrzeuge mindert, fällt ab 2019 weg und greift wieder ab 2022.
- Die o.g. Grundsätze gelten auch für die Bemessung des geldwerten Vorteils für Arbeitnehmer, die ein entsprechendes Dienstfahrzeug nutzen. Die Halbierung des Listenpreises gilt ebenfalls für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Hinweis: Die Fahrtenbuchmethode bleibt weiterhin zulässig. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Listenpreismethode werden hier in Bezug auf die Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Elektro- und Hybridelektrofahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen bei Anschaffung in der Zeit vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 lediglich zur Hälfte berücksichtigt.

- Der Vorteil aus der **Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads**, das dem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassen wird, bleibt künftig einkommensteuerfrei. Gleiches gilt für die Privatnutzung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads durch einen Unternehmer.
- Ab 2019 ist ein **Jobticket** steuerfrei. Dies betrifft Sachbezüge wie Zeitkarten sowie Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers zum öffentlichen Personennahverkehr geleistet werden.

Hinweis: Auch die private Nutzung des Jobtickets bleibt steuerfrei. Die Steuerbefreiung gilt jedoch nicht für die Umwandlung von Arbeitslohn in ein Jobticket, sondern das Jobticket muss **zusätzlich** zum Arbeitslohn gewährt werden. Darüber hinaus wird der steuerliche Vorteil auf die Entfernungspauschale angerechnet.

- **Altersvorsorgeaufwendungen und Krankenversicherungsbeiträge** eines in Deutschland lebenden, jedoch im EU-Ausland arbeitenden Arbeitnehmers können künftig in Deutschland als Sonderausgaben abgesetzt werden, wenn der Arbeitslohn in Deutschland nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei ist und der Abzug dieser Aufwendungen in dem anderen EU-Staat nicht möglich ist.

Hinweis: Die Neuregelung gilt in allen noch offenen Fällen.

- Die sog. **Mantelkaufregelung**, die bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % zu einem anteiligen Untergang der Verlustvorträge bei einer Kapitalgesellschaft führt, wird rückwirkend ab dem 1.1.2008 aufgehoben, und zwar auch für die Zeiträume ab 2016.

Hinweis: Dies ist eine Reaktion auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), das die Regelung als verfassungswidrig angesehen hat, allerdings nur bis zum 31.12.2015. Der Gesetzgeber geht jetzt zugunsten der Unternehmen über die Entscheidung des BVerfG hinaus und hebt die Regelung auch für Zeiträume ab 2016 auf. Damit kann künftig eine Anteilsübertragung bis zu 50 % vorgenommen werden, ohne dass der Verlustvortrag nach der Mantelkaufregelung anteilig untergeht. Anteilsübertragungen von mehr als 50 % führen jedoch weiterhin zu einem vollständigen Verlustuntergang; allerdings ist hierzu noch ein Verfahren beim BVerfG anhängig, so dass entsprechende Bescheide durch einen Einspruch offengehalten werden sollten.

- Die sog. **Sanierungsklausel**, die bei Anteilsübertragungen von mehr als 50 % einen Untergang der Verlustvorträge verhindert, ist wieder anwendbar, und zwar rückwirkend ab dem 1.1.2008. Die Sanierungsklausel stellt eine Ausnahme vom Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung dar, wenn die Anteilsübertragung zum Zweck der Sanierung der Kapitalgesellschaft erfolgt und dabei die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten werden.

Hinweis: Die Sanierungsklausel war vorübergehend suspendiert, weil die EU-Kommission die Klausel als europarechtswidrig ansah. Der Europäische Gerichtshof hat der EU-Kommission allerdings widersprochen und deren Beschluss aufgehoben. Damit gilt die Sanierungsklausel nun wieder ab dem 1.1.2008, soweit Bescheide verfahrensrechtlich noch offen sind. Relevant wird die Sanierungsklausel aber nur bei Anteilsübertragungen von mehr als 50 %, da bei Anteilsübertragungen bis zu 50 % die Verlustuntergangsvorschrift rückwirkend aufgehoben wird (s. oben).

2. Überlassung von Elektrofahrzeugen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat sich in einem inoffiziellen Schreiben an den Verband der Automobilindustrie e.V. zur Neuregelung der Besteuerung von Elektro-Dienstwagen geäußert. Danach wird der neue steuerliche Vorteil nicht gewährt, wenn der Dienstwagen bereits vor dem 1.1.2019 an irgendeinen Arbeitnehmer schon einmal als Dienstwagen überlassen worden ist.

Hintergrund: Der Gesetzgeber hat den zu versteuernden Vorteil aus der Privatnutzung von betrieblichen Elektro-Kfz und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen gemindert, indem der Wert von 1 % auf 0,5 % des Bruttolistenpreises monatlich gesenkt wird. Wird die Fahrtenbuchmethode angewendet, werden die Anschaffungskosten für das Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeug ebenfalls nur zur Hälfte angesetzt. Voraussetzung für die jeweilige Minderung ist, dass das Elektro- bzw. Hybridfahrzeug in den Jahren vom 1.1.2019 bis 31.12.2021 angeschafft wird.

Schreiben des BMF: Das BMF hat nun eine Anfrage des Verbands der Automobilindustrie e.V. zur zeitlichen Anwendung der Neuregelung beantwortet.

- Dem BMF zufolge setzt die Anwendung der Neuregelung – und damit die Minderung des steuerlichen Vorteils aus der Privatnutzung – bei der Überlassung eines Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugs an einen Arbeitnehmer voraus, dass der Firmenwagen einem Arbeitnehmer erstmals **nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 überlassen** worden ist.
- Eine Überlassung zur privaten Nutzung liegt vor, wenn der Firmenwagen dem Arbeitnehmer für Privatfahrten oder für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung überlassen wird.
- Die Neuregelung greift damit bei solchen Fahrzeugen nicht, die dem Arbeitnehmer bereits vor dem 1.1.2019 zur privaten Nutzung überlassen worden sind. Hier bleibt es bei der bisherigen Regelung, dass 1 % des Bruttolistenpreises angesetzt wird bzw. bei der Fahrtenbuchmethode die Anschaffungskosten für den Pkw und damit die Abschreibungen zu Grunde gelegt werden.

Hinweis: Der Bruttolistenpreis bzw. die Anschaffungskosten werden dann aber um einen pauschalen Abzug für den teureren Elektromotor gemindert (sog. Nachteilsausgleich). Dieser Abzug hängt von der Batteriekapazität ab.

Hinweise: Das BMF-Schreiben ist bemerkenswert, da das Gesetz auf die **Anschaffung** nach dem 31.12.2018 abstellt. Das BMF wendet die Neuregelung hingegen auch auf Fahrzeuge an, die vor diesem Zeitpunkt angeschafft oder geleast worden sind, sofern sie erst nach dem 31.12.2018 dem Arbeitnehmer zur Privatnutzung **überlassen** werden. Insofern ist das Schreiben positiv, weil nunmehr auch Altfahrzeuge unter die Regelung fallen, die nach dem 1.1.2019 erstmalig einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen werden. Eine Überlassung zur Privatnutzung vor dem 1.1.2019 ist hingegen schädlich. Die Anwendung der Neuregelung kann darüber hinaus nicht durch einen bloßen Wechsel des Nutzungsberechtigten zum Stichtag 1.1.2019 herbeigeführt werden.

3. Höheres Kindergeld ab Juli 2019

Der Bundesrat hat am 23.11.2018 das sog. Familienentlastungsgesetz verabschiedet. Das Gesetz sieht zu einem eine Erhöhung des Kindergelds ab Juli 2019 vor und enthält zum anderen steuerliche Entlastungen beim Steuersatz und Steuertarif für alle Steuerpflichtigen.

Die wesentlichen Neuregelungen:

- Das **Kindergeld** wird ab dem 1.7.2019 um 10 € pro Monat und Kind erhöht. Es beträgt dann 204 € für das erste und zweite Kind, 210 € für das dritte Kind und 235 € ab dem vierten Kind.
- Derzeit beträgt das Kindergeld 194 € für das erste und zweite Kind, 200 € für das dritte Kind und 225 € für jedes weitere Kind.
- Der steuerliche **Kinderfreibetrag** wird ebenfalls erhöht – und zwar von bislang 2.394 € je Elternteil um 96 € auf 2.490 € je Elternteil ab 2019 und schließlich um weitere 96 € auf 2.586 € je Elternteil ab 2020.

Hinweis: Pro Kind beträgt damit die Erhöhung jährlich 192 €, da jeder Elternteil den um 96 € höheren Kinderfreibetrag erhält. Bei einem höheren Einkommen wirkt sich der Kinderfreibetrag günstiger aus als das Kindergeld.

- Der **Grundfreibetrag**, bis zu dem das Einkommen nicht besteuert wird, wird von derzeit 9.000 € auf 9.168 € im Jahr 2019 und auf 9.408 € im Jahr 2020 angehoben.
- Außerdem wird die Progression gemindert, indem die Eckwerte der Steuertabelle, bei denen sich der Steuersatz erhöht, entsprechend der Inflationsrate um 1,84 % für 2019 und um 1,95 % für 2020 erhöht werden.
- Diese Verschiebung der Eckwerte dient der **Bekämpfung der sog. kalten Progression**, bei der sich der Steuersatz bereits durch eine inflationsbedingte Gehaltserhöhung erhöht und die Gehaltserhöhung durch den höheren Steuersatz zum Teil aufgefressen wird.
- Der im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen maßgebliche **Höchstbetrag für Unterhaltszahlungen an unterhaltsberechtigte Angehörige** wird von derzeit 9.000 € auf 9.168 € ab dem Jahr 2019 und auf 9.408 € ab 2020 angehoben. Die Höchstbeträge entsprechen den jeweiligen Grundfreibeträgen in den Jahren 2019 und 2020.

Hinweise: Das Gesetz muss jetzt noch vom Bundespräsidenten unterzeichnet werden, was als sicher gilt. Nach der Unterzeichnung wird das Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet und tritt dann zum 1.1.2019 in Kraft, sofern bei einzelnen Änderungen kein anderer Zeitpunkt des Inkrafttretens vorgesehen ist.

4. Krankenversicherung für das Kind

Eltern können die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge ihres in der Ausbildung befindlichen Kindes, die von der Ausbildungsvergütung ihres Kindes einbehalten werden, als Sonderausgaben absetzen, wenn sie ihrem Kind die Beiträge im Wege des **Barunterhalts** erstatten und das Kind trotz seiner Ausbildungsvergütung noch unterhaltsbedürftig ist.

Hintergrund: Eltern können nicht nur ihre eigenen Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung als Sonderausgaben absetzen, sondern auch die im Rahmen ihrer Unterhaltsverpflichtung getragenen Bei-

träge ihres Kindes. Für das Kind muss ein Anspruch auf Kindergeld oder auf einen Kinderfreibetrag bestehen.

Sachverhalt: Die Kläger sind Eltern eines Kindes, das bis zum Mai 2010 eine Ausbildung zum Straßenbauer absolvierte und noch bei seinen Eltern wohnte. Der Arbeitgeber des Kindes behielt von Januar bis Mai 2010 insgesamt ca. 260 € Krankenversicherungsbeiträge und ca. 30 € Pflegeversicherungsbeiträge ein. Bei dem Kind wirkten sich die Beiträge aufgrund des geringen Einkommens steuerlich nicht aus. Die Kläger machten daher in ihrer Steuererklärung die Beiträge als Sonderausgaben geltend. Das Finanzamt erkannte den Sonderausgabenabzug nicht an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage ab:

- Der Sonderausgabenabzug der Eltern ist auch für Beiträge des Kindes für die Kranken- und Pflegeversicherung möglich, in der das Kind Mitglied ist. Die Eltern müssen aber unterhaltspflichtig sein und die Beiträge des Kindes getragen haben.
- Im Streitfall hat zunächst das Kind die Beiträge getragen, weil die Beiträge von seiner Ausbildungsvergütung abgezogen und an die Krankenkasse überwiesen wurden. Die Kläger hätten dennoch die Beiträge selbst tragen können, indem sie ihrem Kind die Beiträge im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht erstattet hätten.
- Vorliegend haben die Kläger ihrem Kind die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung allerdings nicht erstattet, sondern ihrem Kind lediglich Naturalunterhalt geleistet: Das Kind durfte bei ihnen wohnen und wurde gepflegt. Dies reicht für den Sonderausgabenabzug der Kläger nicht aus.

Hinweis: Verfassungsrechtliche Bedenken hatte der BFH nicht. Es genügt, dass die im Wege eines Barunterhalts getragenen Beiträge steuerlich absetzbar sind.

Der BFH ließ offen, ob das Kind angesichts seiner Ausbildungsvergütung überhaupt noch unterhaltsbedürftig war.

Vom Streitfall zu unterscheiden sind die Fälle, in denen ein Elternteil selbst Versicherungsnehmer ist und das Kind in der privaten Krankenversicherung mitversichert und hierfür einen Beitrag an die private Krankenversicherung leistet; dieser Beitrag ist als Sonderausgabe absetzbar. Im Streitfall war das Kind jedoch selbst Versicherungsnehmer.

5. Mindestlohn steigt

Am 20.11.2018 wurde die „Zweite Mindestlohnanpassungsverordnung“ im Bundesgesetzblatt verkündet. Damit ist es nun offiziell: Ab dem 1.1.2019 gilt ein bundeseinheitlicher gesetzlicher Mindestlohn von 9,19 € brutto und ab dem 1.1.2020 von 9,35 € brutto je Zeitstunde.

6. Einschränkung der Sollbesteuerung

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) schränkt die umsatzsteuerliche Sollbesteuerung, nach der die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung entsteht, bei Ratenzahlungen ein. Danach gilt die Sollbesteuerung bei **Ratenzahlungen für Dienstleistungen** dann nicht, wenn die Raten vertragsgemäß über mehrere Jahre gezahlt werden sollen.

Hintergrund: Grundsätzlich gilt im Umsatzsteuerrecht die Sollbesteuerung. Danach entsteht die Umsatzsteuer mit der Ausführung der Lieferung oder Dienstleistung unabhängig davon, wann der Kunde bezahlt. Im Ergebnis muss der Unternehmer damit die Umsatzsteuer vorfinanzieren. Anders ist dies bei der Istbesteuerung, die nur auf Antrag u. a. bei kleineren Unternehmen mit einem Jahresumsatz von maximal 500.000 € und bei Freiberuflern in Betracht kommt; hier entsteht die Umsatzsteuer erst bei Bezahlung durch den Kunden.

Sachverhalt: Die Klägerin ist im bezahlten Fußball als Spielervermittlerin tätig. Im Jahr 2012 vermittelte sie einen Spieler für ein dreijähriges Engagement und vereinbarte mit dem Verein, dass dieser die Vermittlungsprovision in Raten über drei Jahre leisten soll. Das Finanzamt verlangte von der Klägerin für 2012 die gesamte Umsatzsteuer unter Hinweis auf die ausgeführte Vermittlungsleistung. Hiergegen wehrte sich die Klägerin. Der Fall kam zum Bundesfinanzhof (BFH), der ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH richtete.

Entscheidung: Dem EuGH zufolge entsteht die Umsatzsteuer erst mit der jeweiligen Ratenzahlung:

- Bei Leistungen, die durch bedingte Ratenzahlungen erst über mehrere Jahre nach der eigentlichen Vermittlung vergütet werden, entsteht die Umsatzsteuer nicht bereits mit Ausführung der Vermittlung. Vielmehr entsteht die Umsatzsteuer erst mit Ablauf des jeweiligen Zeitraums, auf den sich die geleisteten Zahlungen beziehen; dies ist die jeweilige Rate.
- Der EuGH begründet dies mit der europäischen Regelung für Teilleistungen. Danach gelten Dienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen erst mit der jeweiligen Rate als bewirkt. Diese Voraussetzung dürfte dem EuGH zufolge im Streitfall erfüllt sein, so dass die Umsatzsteuer erst mit der jeweiligen Jahresrate entsteht.

Hinweise: Die Sache muss nun vom BFH abschließend entschieden werden. Zwar hat der EuGH angedeutet, dass der Klage stattzugeben sein dürfte; es liegt nun aber am BFH, die nicht leicht verständliche EuGH-Entscheidung umzusetzen und deutlich zu machen, in welchen Fällen die Sollbesteuerung nicht gilt, weil eine Leistung in mehrere Teilleistungen – entsprechend den Ratenzahlungen – unterteilt wird.

Noch nicht klar ist, ob sich die EuGH-Entscheidung auch auf Leasingverträge und Mietkaufgeschäfte übertragen lässt. In der Praxis werden hier häufig Finanzierungsbanken zwischengeschaltet, die den Kaufpreis für den Käufer sogleich an den Unternehmer (Lieferanten) in voller Höhe bezahlen, während der Käufer Raten an die Bank leistet. Der Unternehmer bekommt seinen Kaufpreis dann also sofort, so dass er die Umsatzsteuer nicht vorfinanzieren muss. Zumindest in diesen Fällen mit einer zwischengeschalteten Bank dürfte es also bei der Sollbesteuerung bleiben.

Ebenfalls in der Praxis üblich ist es, einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Käufer zusätzlich zur ersten Rate auch die gesamte Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, so dass der Verkäufer die Umsatzsteuer sogleich in voller Höhe erhält und diese nicht vorfinanzieren muss. Der Käufer kann die ihm mit der ersten Rate in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in voller Höhe beim Finanzamt geltend machen.

7. Bundesfinanzministerium zur Realteilung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat ein neues Schreiben zur Realteilung von unternehmerisch tätigen Personengesellschaften veröffentlicht. Das Schreiben übernimmt die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und ersetzt das bisherige Schreiben aus dem Jahr 2016. Das BMF-Schreiben ist für die Finanzämter bindend, nicht jedoch für die Finanzgerichte.

Hintergrund: Bei einer Realteilung wird eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft in der Weise aufgelöst, dass jeder der Gesellschafter einen Teil des Gesellschaftsvermögens erhält und damit weiterhin unternehmerisch tätig ist, z. B. als Einzelunternehmer. Eine Realteilung hat den Vorteil, dass die sog. stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die der einzelne Gesellschafter übernimmt, nicht versteuert werden müssen. Unter den stillen Reserven versteht man die Differenz zwischen dem aktivierten Buchwert und dem höheren Verkehrswert.

Kernaussagen des BMF:

- Das BMF unterscheidet nunmehr ebenso wie der BFH zwischen echter und unechter Realteilung.
- Bei der echten Realteilung wird die Personengesellschaft aufgelöst, und jeder Gesellschafter übernimmt einen Teil des Gesellschaftsvermögens (s. Hintergrund).
- Daneben gibt es noch die unechte Realteilung, bei der einer der Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet und einen Teil des Gesellschaftsvermögens mitnimmt und damit unternehmerisch tätig wird. Die übrigen Gesellschafter führen den Betrieb der bisherigen Personengesellschaft fort.
- Beide Arten der Realteilung sind begünstigt, so dass die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die auf die Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft (echte Realteilung) bzw. auf den ausscheidenden Gesellschafter übergehen (unechte Realteilung), grundsätzlich nicht versteuert werden müssen.

Bei der unechten Realteilung erkennt das BMF eine steuerbegünstigte Realteilung auch dann an, wenn der ausscheidende Gesellschafter nur Einzelwirtschaftsgüter übernimmt und nicht einen Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil.

Hinweise: Damit hält das BMF an seiner bisherigen Auffassung nicht mehr fest, nach der der ausscheidende Gesellschafter bei einer unechten Realteilung einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erhalten müsse, damit eine begünstigte (unechte) Realteilung vorliegt. Die Mitnahme von **Einzelwirtschaftsgütern** reicht aus; diese müssen jedoch weiterhin betrieblich genutzt werden.

Alle Gesellschafter können beantragen, dass die aktuellen Ausführungen des BMF zur unechten Realteilung nicht angewendet werden, wenn die unechte Realteilung vor dem 1.1.2019 stattgefunden hat.

Das aktuelle Schreiben enthält darüber hinaus zahlreiche weitere Ausführungen zur Realteilung wie z. B. die steuerliche Behandlung von Ausgleichszahlungen unter den Gesellschaftern, die Bewertung des übernommenen Betriebsvermögens oder die Sperrfrist, die zu beachten ist, damit die stillen Reserven nicht versteuert werden müssen. Insoweit werden allerdings die Grundsätze aus dem bisherigen Schreiben zur Realteilung übernommen.

8. Minderung der USt von Bauträgern beim Reverse Charge-Verfahren

Ein Bauträger, der aus den an ihn erbrachten Bauleistungen bis 2013 die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat (sog. Reverse Charge-Verfahren), obwohl das Reverse Charge-Verfahren nicht hätte angewendet werden dürfen, kann die Rückgängigmachung dieser Umsatzsteuerfestsetzung verlangen. Das Finanzamt darf die Herabsetzung der Umsatzsteuerfestsetzung nicht davon abhängig machen, dass der Bauträger die Umsatzsteuer an den Bauunternehmer nachzahlt oder dass das Finanzamt die Möglichkeit einer Aufrechnung erhält.

Hintergrund: Bis zum Jahr 2013 verlangte die Finanzverwaltung bei Leistungen von Bauunternehmern an Bauträger, die Grundstücke bebauen und veräußern, die Anwendung des sog. Reverse Charge-Verfahrens; der Bauträger musste also die Umsatzsteuer für den Bauunternehmer an das Finanzamt abführen. Im Jahr 2013 entschied dann der Bundesfinanzhof (BFH), dass das Reverse-Charge-Verfahren in diesen Fällen nicht anwendbar ist. Daher kommt es nun in vielen Fällen zu einer Rückabwicklung, weil nun einerseits der Bauunternehmer Umsatzsteuer nachzahlen muss und andererseits der Bauträger eine Erstattung der an das Finanzamt gezahlten Umsatzsteuer verlangen kann. Der Gesetzgeber hat die Rückabwicklung mittlerweile geregelt: Danach darf das Finanzamt die Umsatzsteuer zwar von dem leistenden Bauunternehmer nachfordern; dieser darf allerdings die Nachforderung durch eine Abtretung seines Anspruchs gegenüber dem Bauträger auf Zahlung der Umsatzsteuer erfüllen.

Sachverhalt: Die Klägerin war Bauträgerin und wandte in den Jahren 2011 bis 2013 das Reverse Charge-Verfahren für die an sie erbrachten Leistungen der Bauunternehmer an; sie führte daher die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Nachdem der BFH im Jahr 2013 die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens in diesen Fällen als rechtswidrig eingestuft hatte, beantragte die Klägerin eine Minderung der Umsatzsteuer, die das Finanzamt ablehnte.

Entscheidung: Der BFH gab der Klage statt:

- Das Reverse Charge-Verfahren war in den Jahren 2011 bis 2013 bei Umsätzen von Bauunternehmern an Bauträger nicht anwendbar. Dies hat der BFH bereits im Jahr 2013 entschieden.
- Die Klägerin hat daher einen Anspruch auf Minderung der Umsatzsteuer für 2011 bis 2013. Denn nicht die Klägerin hätte die Umsatzsteuer aus den Bauleistungen einbehalten und an das Finanzamt abführen müssen, sondern die Bauunternehmer selbst.
- Weitere Voraussetzungen muss die Klägerin nicht erfüllen. Zwar hat der Gesetzgeber die Rückabwicklung mittlerweile geregelt; dies betrifft allerdings die Nachforderung der Umsatzsteuer von den leistenden Bauunternehmern, nicht jedoch die Erstattung der Umsatzsteuer an die Bauträger. Es ist daher für die Minderung der Umsatzsteuer nicht erforderlich, dass die Klägerin die Umsatzsteuer an die Bauunternehmer nachzahlt oder dass das Finanzamt eine Aufrechnungsmöglichkeit erhält.

Hinweise: Die Klägerin verhält sich dem BFH zufolge auch nicht treuwidrig, wenn sie nunmehr die Minderung der Umsatzsteuer verlangt, ihrerseits die Umsatzsteuer aber noch nicht an die leistenden Bauunternehmer nachgezahlt hat. Denn die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens beruhte auf der fehlerhaften Auffassung der Finanzverwaltung, die darauf bestanden hatte, dass Bauträger die Umsatzsteuer für die leistenden Bauunternehmer abführen müssen. Es ist nicht treuwidrig, wenn sich die Klägerin gegen eine fehlerhafte Besteuerung wendet.

Mit ihrer Entscheidung stellen sich die BFH-Richter gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die das Erstattungsverlangen des Bauträgers für Leistungsbezüge bis zum Februar 2014 davon abhängig macht, dass der Bauträger Umsatzsteuer an den leistenden Bauunternehmer nachzahlt oder für die Finanzverwaltung eine Aufrechnungsmöglichkeit gegen den Bauträger besteht. Diese Einschränkungen sind den Richtern des BFH zufolge rechtswidrig.

9. Betrieb eines Blockheizkraftwerks

Betreibt eine Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) ein Blockheizkraftwerk, das vorwiegend der Wärmeversorgung des Hauses dient und speist sie den überschüssigen Strom gegen Entgelt in das Stromnetz ein, erzielt sie mit dem Verkauf des Stroms gewerbliche Einkünfte. Sie ist zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet. Ob die Wohnungseigentümer eine eigenständige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gegründet haben, ist unerheblich.

Hintergrund: Erzielen mehrere Personen als Mitunternehmer gemeinschaftlich Einkünfte, werden die Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt, indem die Höhe und Art der Einkünfte für die Gemeinschaft festgestellt und dem einzelnen Mitunternehmer anteilig zugerechnet werden. Voraussetzung für eine Mitunternehmerstellung sind Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko.

Sachverhalt: Eine aus elf Reihenhäusern bestehende WEG errichtete ein Blockheizkraftwerk, um hieraus den eigenen Energiebedarf zu decken und den überschüssigen Strom gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz einzuspeisen. Den Vertrag mit dem Stromversorgungsunternehmen schloss die WEG, vertreten durch ihre Hausverwaltung. Das Finanzamt sah in der Einspeisung des überschüssigen Stroms gegen Entgelt eine gewerbliche Tätigkeit und erließ einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung. Hiergegen wehrte sich die WEG.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab im Grundsatz dem Finanzamt Recht, verwies die Sache allerdings an das Finanzgericht (FG) zur weiteren Aufklärung zurück:

- Eine Mitunternehmerschaft kann nicht nur bei einer Personengesellschaft bestehen, sondern auch bei einem vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis. Ein solches Gemeinschaftsverhältnis liegt bei einer WEG vor. Die einzelnen Wohnungseigentümer haben Mitunternehmerinitiative, weil sie ein Weisungsrecht gegenüber dem Verwalter sowie Stimm- und Kontrollrechte haben. Und die einzelnen Wohnungseigentümer tragen auch ein Mitunternehmerisiko, weil sie am Gewinn und Verlust der WEG beteiligt sind und zudem mit ihrem Vermögen nach außen in Höhe ihrer Miteigentumsquote haften.
- Es bedarf daher keines Zusammenschlusses in Gestalt einer GbR, sondern die WEG ist die Mitunternehmerschaft. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sie innerhalb ihres Verbandszwecks tätig wird. Zum Verbandszweck gehört auch die Erzeugung und Vermarktung von Strom, sofern dies ein Nebenprodukt des für die Wohnanlage produzierten Wärmebedarfs ist. Dies war im Streitfall zu bejahen, da das Blockheizkraftwerk zu 3/4 Wärme für die elf Reihenhäuser produzierte und nur zu 1/4 Strom erzeugte, der in das allgemeine Stromnetz eingespeist wurde.
- Für die Abgabe der Feststellungserklärung ist der bestellte Wohnungsverwalter verantwortlich, weil er das Organ der WEG ist. Der Verwalter verstößt mit der Erstellung und Abgabe der Feststellungserklärung nicht gegen das Steuerberatungsgesetz, weil er insoweit in eigenen Angelegenheiten, nämlich als Organ der WEG, tätig wird.
- Das FG muss nun noch die Höhe der Anschaffungskosten des Blockheizkraftwerks ermitteln, da hiervon die Abschreibung abhängt. Zu den Anschaffungskosten gehört auch die nicht abziehbare Vorsteuer. Diese ist nicht abziehbar, soweit die Wärme den Mitgliedern der WEG zur Verfügung gestellt wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Wärme den WEG-Mitgliedern verkauft wird – dies wäre steuerfrei, weil Leistungen einer WEG an ihre Mitglieder steuerfrei gestellt sind, und würde deshalb zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen – oder ob die Wärme unentgeltlich überlassen wird und aus diesem Grund den Vorsteuerabzug ausschließt. Allerdings kann der Aufteilungsmaßstab für den abziehbaren Vorsteueranteil nicht anhand der erzeugten Strom- und Wärmemenge ermittelt werden, sondern muss anhand der unterschiedlich hohen Marktpreise für Strom und Wärme bestimmt werden.

Hinweise: Der Gewinn kann durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden.

Die Abgabe einer Feststellungserklärung kann nicht wegen geringer Bedeutung unterbleiben. Eine geringe Bedeutung wird insbesondere bei Zinseinnahmen einer WEG angenommen. Muss die WEG eine Feststellungserklärung wegen der gewerblichen Einkünfte aus dem Verkauf des Stroms abgeben, könnte dies auch dazu führen, dass die Zinsen in der Feststellungserklärung anzugeben sind, allerdings nicht als gewerbliche Einkünfte, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Dient das Blockheizkraftwerk vorrangig der Erzeugung von Strom, der gegen Vergütung in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, ist nicht die WEG die Mitunternehmerschaft, sondern dies kann dann

nur eine GbR der Wohnungseigentümer sein. Für die Abgabe der Erklärung wäre dann nicht der Hausverwalter verantwortlich, sondern der Geschäftsführer der GbR. Der Feststellungsbescheid müsste sich gegen die GbR richten, nicht gegen die WEG.

10. Aufbewahrungsfristen

Nachstehend aufgeführte Buchführungsunterlagen können nach dem 31. Dezember 2018 vernichtet werden:

- Aufzeichnungen aus 2008 und früher,
- Inventare, die bis zum 31.12.2008 aufgestellt worden sind,
- Bücher, in denen die letzte Eintragung im Jahre 2008 oder früher erfolgt ist,
- Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanzen und Lageberichte, die 2008 oder früher aufgestellt worden sind,
- Buchungsbelege aus dem Jahre 2008 oder früher,
- Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Kopien der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe, die 2012 oder früher empfangen bzw. abgesandt wurden,
- sonstige für die Besteuerung bedeutsame Unterlagen (z.B. Lohnkonten) aus dem Jahre 2012 oder früher.

Dabei sind die Fristen für die Steuerfestsetzungen zu beachten. Unterlagen dürfen nicht vernichtet werden, wenn sie von Bedeutung sind:

- für eine begonnene Außenprüfung,
- für anhängige steuerstraf- oder bußgeldrechtliche Ermittlungen,
- für ein schwebendes oder auf Grund einer Außenprüfung zu erwartendes Rechtsbehelfsverfahren oder zur Begründung der Anträge an das Finanzamt und
- bei vorläufigen Steuerfestsetzungen.

Es ist darauf zu achten, dass auch die elektronisch erstellten Daten für 10 Jahre vorgehalten werden müssen.

Braunschweig, den 01. März 2019

Christina Dietze
Bernd Wrede
Till-N. Hupe