

# SteuerBlick

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

Oktober 2017

## Inhaltsübersicht

Seite

|  |   |
|--|---|
| 1. Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig . . . . .   | 1 |
| 2. Außergewöhnliche Belastungen können auch bei größeren Ausgaben regelmäßig nicht zeitlich verteilt steuerlich geltend gemacht werden . . . . . | 1 |
| 3. Finanzverwaltung zu den Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report). . . . . | 2 |
| 4. Grunderwerbsteuer bei Umwandlungsvorgängen: ggf. Änderung für zurückliegende Vorgänge bis 6.11.2017 zu beantragen. . . . .                    | 2 |
| 5. Umsatzsteuerpflicht bei Fahrschulen zweifelhaft. . . . .  | 3 |
| 6. Differenzbesteuerung beim „Ausschlachten“ von Gebrauchtfahrzeugen . . . . .   | 3 |
| 7. Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags . . . . .               | 4 |

## 1. Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.5.2017 (Aktenzeichen VI R 9/16) klargestellt, dass Scheidungskosten – anders als nach früherer Rechtslage – auf Grund der seit dem Jahr 2013 geltenden Regelung nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, da diese unter das neu eingeführte Abzugsverbot für Prozesskosten fallen. Seit der Änderung im Jahr 2013 sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dieses Abzugsverbot greift ausnahmsweise nur dann nicht ein, wenn der Stpfl. ohne die Aufwendungen Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr im üblichen Rahmen befriedigen zu können. Dies ist bei einem Scheidungsverfahren aber gerade nicht gegeben, wie der Bundesfinanzhof nun klarstellt.

Der Ehegatte wende die Kosten für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse auf. Hiervon könne nur ausgegangen werden, wenn die wirtschaftliche Lebensgrundlage des Stpfl. bedroht sei. Als Existenzgrundlage in diesem Sinne ist nach Auffassung des Gerichts die materielle Lebensgrundlage des Stpfl. zu verstehen. Eine derartige existenzielle Betroffenheit liege bei Scheidungskosten nicht vor, selbst wenn das Festhalten an der Ehe für den Stpfl. eine starke Beeinträchtigung seines Lebens darstelle.

### **i** Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt damit die restriktive Auslegung der Ausnahmen vom Abzugsverbot für Prozesskosten. Ob im Einzelfall außer den materiell greifbaren Risiken auch immaterielle Risiken, wie z.B. der Ruf der Person o.Ä. erfasst wären, ist wohl nicht auszuschließen; insofern dürfte aber eine sehr enge Auslegung angezeigt sein.

## 2. Außergewöhnliche Belastungen können auch bei größeren Ausgaben regelmäßig nicht zeitlich verteilt steuerlich geltend gemacht werden

Außergewöhnliche Belastungen sind im Zeitpunkt der Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen. Dieser Umstand kann sich dann nachteilig auswirken, wenn größere Aufwendungen getätigt werden, welche in dem Jahr der Zahlung steuerlich gar nicht geltend gemacht werden können, weil keine Einkünfte in entsprechender Höhe vorliegen oder sich auf Grund der Höhe der außergewöhnlichen Belastungen ein starker negativer Progressionseffekt ergibt.

So lag auch der Fall, über den der Bundesfinanzhof nun zu entscheiden hatte. Die Stpfl. bauten ihr Haus mit erheblichen Kosten behindertengerecht um, weil dies für die Pflege und Betreuung der schwer- und mehrfachbehinderten Tochter erforderlich war. Der Abzug als außergewöhnliche Belastungen stand im Wesentlichen nicht im Zweifel. Auf Grund der Höhe der Aufwendungen konnten diese im Jahr der Verausgabung allerdings nicht vollständig geltend gemacht werden, so dass die Stpfl. eine Verteilung auf drei Jahre begehrt. Dies lehnte das Finanzamt und dem folgend nun auch der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 12.7.2017 (Aktenzeichen VI R 36/15) ab. Für eine Verteilung auf mehrere Jahre fehlte die Rechtsgrundlage. Auch eine Billigkeitsmaßnahme schied aus, denn eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Sie kommt nicht bereits dann in Betracht, wenn sich Aufwendungen im Veranlagungszeitraum der Verausgabung nicht in vollem Umfang steuermindernd ausgewirkt haben.

### **►** Handlungsempfehlung:

In der Praxis dürfte daher nur der Ausweg verbleiben, die Baumaßnahmen und damit die Verausgabung zeitlich über mehrere Jahre zu verteilen. Gerade dann, wenn Zahlungen um den Jahreswechsel anstehen, sollte geprüft werden, in welchem Jahr sich diese steuerlich günstiger auswirken.

### 3. Finanzverwaltung zu den Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report)

Wesentliche Aktivitäten des Gesetzgebers im steuerlichen Bereich betrafen die Umsetzung des OECD-Projektes „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS). Dieses BEPS-Projekt beinhaltet ein Maßnahmenpaket gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen. Ausgangspunkt sind die Steuerpraktiken multinationaler Konzerne, die Gewinne in niedrig besteuerte Länder verlagern. Betroffen sind aber auch größere mittelständische Unternehmen. Das nun vorgelegte Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IV B 5 – S 1300/16/10010 :002) regelt, was für die Erstellung und Abgabe von länderbezogenen Berichten gilt. Im Folgenden werden die wesentlichen Kernpunkte und insbesondere der Anwendungsbereich der Regelung vorgestellt.

Bei BEPS-Aktionspunkt 13 wurden standardisierte Dokumentationsanforderungen im Bereich der Verrechnungspreise für multinational tätige Unternehmen vereinbart. Insoweit gilt ein dreistufiger Ansatz, bestehend aus:

1. einem Überblick über die Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens und seiner Verrechnungspreispolitik (Master File),
2. einer landesspezifischen Dokumentation der spezifischen Geschäftsvorfälle des Stpfl. mit verbundenen Unternehmen (Local File) sowie
3. dem sog. Country-by-Country Report (CbCR) – länderbezogener Bericht.

Die verpflichteten Unternehmen übermitteln dem Bundeszentralamt für Steuern den Country-by-Country Report erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, bis zum 31.12.2017 und in den Folgejahren jeweils bis zum 31.12. des auf den Meldezeitraum folgenden Kalenderjahrs. Das Bundeszentralamt für Steuern leitet den länderbezogenen Bericht an die jeweils beteiligten Teilnehmerstaaten weiter. Im Gegenzug erhält das Bundeszentralamt für Steuern Daten von den Teilnehmerstaaten. Die beim Bundeszentralamt für Steuern vorliegenden Daten werden sodann an die zuständigen Landesfinanzbehörden übermittelt.

#### **i Hinweis:**

Mit dieser Berichterstattung soll eine deutlich höhere Transparenz gegenüber den Finanzbehörden der betroffenen Staaten geschaffen werden. Eine Veröffentlichung der Informationen aus den länderbezogenen Berichten ist nicht vorgesehen.

Meldepflichtige Unternehmen sind nach folgenden kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen abzugrenzen:

- » Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (inländische Unternehmen),

- » Unternehmen, die einen Konzernabschluss aufstellen oder nach anderen als den Steuergesetzen aufzustellen haben (inländische Konzernobergesellschaft) und
- » deren Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und
- » deren im Konzernabschluss ausgewiesene, konsolidierte Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. € betragen haben.

#### **i Hinweis:**

Betroffen sind damit nur große Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen. Die Verpflichtung besteht nicht, wenn das inländische Unternehmen von einem anderen Unternehmen beherrscht und in dessen Konzernabschluss einbezogen wird.

Das nun vorliegende Schreiben des Bundesfinanzministeriums listet auf, welche Einzelangaben in dem Bericht zu übermitteln sind. Im Mittelpunkt stehen Angaben über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten. So sind jeweils gegliedert nach Steuerhoheitsgebiet anzugeben:

- » die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden und fremden Unternehmen sowie die Summe hieraus,
- » die im Wirtschaftsjahr gezahlten Ertragsteuern,
- » die im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern,
- » das Jahresergebnis vor Ertragsteuern,
- » das Eigenkapital,
- » der einbehaltene Gewinn,
- » die Zahl der Beschäftigten und
- » die materiellen Vermögenswerte.

#### **i Hinweis:**

Auch wenn nur große Unternehmen von der Meldepflicht betroffen sind, so ergeben sich mittelbare Auswirkungen ggf. auch für andere Unternehmen, wenn diese in die Berichterstattung einer Konzernobergesellschaft einbezogen werden und entsprechende Daten liefern müssen. In diesem Fall sind entsprechende Anpassungen im Rechnungswesen und Berichtswesen erforderlich.

### 4. Grunderwerbsteuer bei Umwandlungsvorgängen: ggf. Änderung für zurückliegende Vorgänge bis 6.11.2017 zu beantragen

Umwandlungen und gesellschaftsrechtliche Vorgänge, wie z.B. Einbringungen oder verdeckte Einlagen lösen Grunderwerbsteuer aus, wenn die Übertragung auch Grundstücke betrifft. Mangels unmittelbarer Gegenleistung für die Grundstücksübertragung wird die Grunderwerbsteuer in diesen Fällen nach der im

Gesetz definierten sog. Ersatzbemessungsgrundlage bemessen.

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 23.6.2015 die seinerzeit im Gesetz verankerten Bewertungsregeln zur Ersatzbemessungsgrundlage rückwirkend für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber zur Neuregelung verpflichtet. Diese gesetzliche Neuregelung erfolgte rückwirkend zum 1.1.2009.

Da die neuen Bewertungsregeln in einzelnen Fällen auch zu erheblich niedrigeren Werten führen als die früheren Regelungen, sollte in einschlägigen Fällen geprüft werden, ob die nunmehr geltenden gesetzlichen Regelungen zu einer geringeren Bemessungsgrundlage führen, als in dem nach damaligen Recht erteilten Bescheid zu Grunde gelegt. Da die Bescheide seinerzeit vorläufig erlassen worden sind, kann der Stpfl. eine Änderung zu seinen Gunsten beantragen. Zu beachten ist allerdings, dass diese Änderungsmöglichkeit wegen Verjährung mit Ablauf des 6.11.2017 (zwei Jahre nach Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung) wegfällt. Bis zu diesem Zeitpunkt muss daher in einschlägigen Fällen ein Antrag auf Änderung gestellt werden.

#### **i Handlungsanweisung:**

In einschlägigen Fällen sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine Prüfung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer erfolgen, um eventuellen Handlungsbedarf identifizieren zu können.

## **5. Umsatzsteuerpflicht bei Fahrschulen zweifelhaft**

Der Bundesfinanzhof zweifelt an der Umsatzsteuerpflicht für die Erteilung von Fahrunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B („Pkw-Führerschein“) und C1. Mit Beschluss vom 16.3.2017 (AktENZEICHEN V R 38/16) hat er dem Gerichtshof der Europäischen Union daher die Frage vorgelegt, ob Fahrschulen insoweit steuerfreie Leistungen erbringen.

Im Streitfall war die Stpfl. unterrichtend tätig zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B (Kraftwagen mit einer zulässigen Gesamtmasse von höchstens 3 500 kg und zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Fahrzeugführer) und C1 (ähnlich wie Fahrerlaubnis B, aber bezogen auf Fahrzeuge mit einer Gesamtmasse von nicht mehr als 7 500 kg). Die Stpfl. hatte für ihre Leistungen keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt.

Im ersten Schritt scheint diese Frage klar zu sein, denn nach nationalem Recht sind Unterrichtsleistungen zur Erlangung dieser Fahrerlaubnisse steuerpflichtig. Fahrschulen sind keine allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, wie es in der entsprechenden Steuerfreistellungsvorschrift verlangt wird. Im Streitfall fehlte es zudem an der dort genannten berufs- oder prüfungsvorbereitenden Bescheinigung.

Allerdings ist zu beachten, dass im Bereich der Umsatzsteuer der nationale Gesetzgeber an die gemeinsamen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie der Europäischen Union gebunden ist. Setzt das nationale Recht eine Steuerbefreiung auf Grund der Richtlinie nur ungenügend um, besteht für den Stpfl. die Möglichkeit, sich unmittelbar auf die Richtlinie zu berufen. Entscheidend ist für den Streitfall daher, dass nach der EU-Richtlinie Unterricht, den sog. anerkannte Einrichtungen oder Privatlehrer erteilen, von der Umsatzsteuer befreit ist.

Im Streitfall bejaht der Bundesfinanzhof den Unterrichtscharakter der Fahrschulleistung. Die zusätzlich erforderliche Anerkennung könne sich daraus ergeben, dass der Unterrichtende die Fahrlehrerprüfung nach § 4 des Gesetzes über das Fahrlehrerwesen ablegen muss. In Betracht komme auch eine Steuerfreiheit als Privatlehrer – wobei in diesem Zusammenhang jedoch fraglich sei, ob die Rechtsform – in Form einer GmbH – der Stpfl. der Annahme des Merkmals „Privatlehrer“ entgegensteht. Die Auslegung der Richtlinie sei aber zweifelhaft, so dass eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs einzuholen sei.

#### **i Hinweis:**

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs bleibt abzuwarten.

Für die Praxis ist allerdings von Bedeutung, dass der Fahrlehrer, der über seine Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausstellt, diese Umsatzsteuer auch tatsächlich schuldet, selbst dann, wenn sich später ergeben sollte, dass die Leistung steuerfrei ist. In diesem Fall kann also von einer Entscheidung zu Gunsten der Umsatzsteuerbefreiung nicht profitiert werden. Anders ist dies nur dann, wenn keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt werden.

Im Übrigen würde die Steuerfreiheit der Leistungen den Verlust des Vorsteuerabzugs, z.B. aus dem Erwerb eines Fahrschulwagens, bedeuten.

#### **o Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, wie mit der derzeit bestehenden Rechtsunsicherheit umgegangen werden sollte.

## **6. Differenzbesteuerung beim „Aus-schlachten“ von Gebrauchtfahrzeugen**

In bestimmten Fällen kann bei der Umsatzsteuer die sog. Differenzbesteuerung angewendet werden. Dies setzt voraus, dass der Unternehmer ein Wiederverkäufer ist, wobei als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert. Weiterhin ist Voraussetzung, dass die Gegenstände an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert wurden und für diese Lieferung Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach der Kleinunternehmerregelung nicht erhoben oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 23.2.2017 (AktENZEICHEN V R 37/15) ausdrücklich

bestätigt, dass die Differenzbesteuerung auch dann anwendbar ist, wenn ein Unternehmer dadurch gewonnene Gegenstände liefert, dass er zuvor von ihm erworbene Gebrauchtfahrzeuge zerlegt hat. Der Stpfl. kaufte häufig nicht mehr fahrtüchtige Gebrauchtfahrzeuge von Privatpersonen im ganzen Bundesgebiet an, zerlegte sie in ihre Einzelteile und verkaufte diese Einzelteile insbesondere über eine Auktionsplattform. In seiner Umsatzsteuer-Jahreserklärung erklärte er u.a. nicht steuerbare Umsätze in Höhe der Einkaufspreise für die Gebrauchtfahrzeuge, die er bei der Ermittlung von differenzbesteuerten Umsätzen abgezogen hatte.

Bei der Differenzbesteuerung wird der Umsatz nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt. Der Wiederverkäufer kann die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz). Die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ist gesetzlich nur bei solchen Gegenständen zulässig, deren Einkaufspreis 500 € nicht übersteigt.

Im vorliegenden Fall steht nach der Entscheidung des Gerichts der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz nicht schon entgegen, dass die Einkaufspreise der vom Stpfl. erworbenen Fahrzeuge 500 € überstiegen. Werden mehrere Gegenstände für einen Gesamteinkaufspreis erworben und anschließend einzeln verkauft, ist für Zwecke der Differenzbesteuerung der Gesamteinkaufspreis grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung auf die einzelnen Gegenstände aufzuteilen. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob mehrere Gegenstände als Gesamtheit erworben werden oder – wie im Streitfall – ein Gegenstand erworben und dann in mehrere Gegenstände zerlegt wird. Überschreitet der Kaufpreis für einen einzelnen Gegenstand nach der Aufteilung weiterhin 500 €, kann dieser Gegenstand nicht mehr der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz unterworfen werden.

**i Hinweis:**

Die abweichende Verwaltungsauffassung ist damit überholt.

## 7. Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags

Auf Grund der in den vergangenen Jahren stark angestiegenen Steuersätze in den einzelnen Bundesländern steht nun die Grunderwerbsteuer im Fokus. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt als Gegenleistung u.a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Danach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den ver-

traglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben. Insoweit ist zu beachten, dass sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf einen einheitlichen Erwerbsgegenstand bezieht, wenn sich aus den getroffenen Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält. In diesem Fall werden also auch die vereinbarten Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.3.2017 (Aktenzeichen II R 38/14) klargestellt, dass bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags kein einheitlicher Erwerbsgegenstand gegeben ist. Insofern gilt:

- » Beruht der Vertrag zur Bebauung eines Grundstücks auf einem Angebot der Veräußererseite, das nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags geändert wurde, ist ein Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot und damit zugleich gegen das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands, dass sich dadurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern.
- » Die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes kann ebenfalls als Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot zu werten sein. Ist das zusätzliche Bauwerk derart prägend oder maßgebend für das gesamte Bauvorhaben, dass sich dadurch der Charakter der Baumaßnahme ändert, kann allein auf Grund des zusätzlichen Bauwerks eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Angebots vorliegen, selbst wenn durch das zusätzliche Gebäude die 10 %-Grenze für die Flächen und die Baukosten nicht überschritten wird.
- » Ändert sich die ursprünglich angebotene Baumaßnahme nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags durch zusätzliche Bauten wesentlich, ist insgesamt ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden.

**i Hinweis:**

Im Einzelfall ist also sorgfältig zu prüfen, ob ein einheitlicher Erwerbsvorgang gegeben ist. Diese Frage kann sich ganz erheblich auf die Belastung mit Grunderwerbsteuer auswirken. Das besprochene Urteil enthält grundlegende Ausführungen zum (Nicht-)Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerks.

Alle Informationen wurden sorgfältig geprüft. Für die Vollständigkeit, Richtigkeit und letzte Aktualität kann dennoch keine Garantie übernommen werden.