

# Die Steuer-Warte

Herausgeber: Deutsche Steuer-Gewerkschaft · 90. Jahrgang · Berlin, Dezember 2017  
ISSN 0178-2096



**Bertram Dornheim**

**Die steuerliche Beurteilung von Schadenersatz und Unfallkosten für einen Pkw**

→ S. 183

---

**Jörg Ramb**

**Aktuelle Bedarfsbewertung der bebauten Grundstücke im Wege des Sachwertverfahrens ab 1. 1. 2016/Steueränderungsgesetz 2015**

→ S. 186

---



**Die neuesten Entscheidungen des BFH**

→ S. 193

---

**12-2017**

## Bücherschau



**Kosmalla, Michael/Dürr, Christian**

### Lohnsteuer

GRÜNE REIHE Band 4  
16. Auflage 2017, 624 Seiten, gebunden, 48 €  
Erich Fleischer Verlag, Clüverstr. 20, 28832 Achim  
ISBN 978-3-8168-1046-9  
auch als E-Book im efv-Webshop

Die 16. Auflage des Bandes der GRÜNEN REIHE bietet eine umfassende Darstellung des gesamten derzeit geltenden Lohnsteuerrechts einschließlich des Solidaritätszuschlags und der Kindergeldregelungen. Das neue Betriebsrentenstärkungsgesetz mit seinen wichtigen Änderungen im Bereich der Lohnsteuer ist bereits berücksichtigt.

Der Band ist in drei Hauptteile gegliedert: Im ersten Teil werden u. a. die Hilfsmittel für den Steuerabzug, Rechte und Pflichten der Arbeitnehmer und Arbeitgeber, die Lohnsteuer-Außenprüfung, der Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber sowie die Antragsveranlagung behandelt. Im zweiten Teil erfolgt die Darstellung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, des Arbeitslohns, der steuerfreien Einnahmen, der Werbungskosten etc. Der dritte Teil behandelt den Familienleistungsausgleich, d. h. Kindergeld und Kinderfreibetrag.

Den Band zeichnen eine Vielzahl von Beispielen und die gut verständliche Aufbereitung des Stoffes aus, wodurch er sich sehr gut als Lehrbuch zum Thema Lohnsteuerrecht eignet. Die umfangreichen und vertiefenden Darstellungen weisen diesen Band jedoch auch als einen Handkommentar aus, der dem Praktiker in Steuerberatung, Finanzverwaltung und Wirtschaft die Lösung seines lohnsteuerlichen Detailproblems schnell und zuverlässig ermöglicht. Der schnelle Zugriff auf die Ausführungen zur jeweiligen Fragestellung wird dabei durch einen Paragrafenschlüssel und ein ausführliches Stichwortverzeichnis unterstützt.

**Wieland, Bernd**

### Die Scheinfirma

#### Ein satirischer Roman

Preis: 18,90 €  
Taschenbuch, NBW-Verlag Herne, 2017  
ISBN 978-3-482-67141-8

Der Autor Bernd Wieland ist zurück. In seinem neuen satirischen Roman beleben zwei – nach eigenem Empfinden zu früh – auf das Altenteil verwiesene Steuerprofis das von ihnen so sehr geliebte Spiel Finanzamt versus Steuerberater nur so aus Spaß wieder. Sie gründen die fiktive Firma Kostas Autohandel Import/Export, um aus Verdruß und Langeweile das Duell Finanzamt gegen Steuerberater im Ruhestand fortzusetzen. Doch etwas geht schief. Versehentlich landet eine fiktive Vorsteueranmeldung mit einem Erstattungsbetrag von 3,5 Millionen Euro beim örtlichen Finanzamt, und es wird tatsächlich ausbezahlt. Die Versuchung ist einfach zu groß, um mit dem Geld den eigenen Lebensabend zu versüßen. Doch ehe sie sich recht entscheiden, ist das Geld weg und die beiden Steuerprofis sind auf der Flucht: vor den Ehefrauen und vor dem Finanzamt.

**Zimmermann, Hottmann, Kiebele u. a.**

### Die Personengesellschaft im Steuerrecht

12. Auflage 2017, 1.499 Seiten, gebunden, 128 €  
Erich Fleischer Verlag, Achim  
ISBN 978-3-8168-4082-4  
auch als E-Book im efv-Webshop erhältlich

Das Standardwerk liegt mittlerweile in der 12. Auflage vor. Ausführlich dargestellt werden insbesondere die unterschiedlichen Steuerarten Einkommen-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuer wie die Bereiche Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Bezüge zur Grunderwerbsteuer. Durch die Gliederung nach Themenbereichen (z. B. Gründung, laufende Besteuerung, Ein- und Austritt von Gesellschaftern, Betriebsaufspaltung, Umwandlung, Erbfolge) erhält der Leser eine praxisgerechte zusammenhängende Darstellung der steuerrechtlichen Probleme. Der Band präsentiert sich auf neuestem Rechtsstand unter Berücksichtigung aller wichtigen BFH-Entscheidungen sowie der relevanten Steuerrichtlinien und anderen Verwaltungsanweisungen. Besondere Aktualität ergibt sich durch die Rechtsänderungen im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuerreform 2016, deren Kernstück ja die Besteuerung im Zusammenhang mit Übergängen unter Lebenden bzw. von Todes wegen ist. Die Darstellung orientiert sich an den Bedürfnissen der Rechtspraxis, aber auch der Ausbildung. So unterstützen mehr als 1.000 Beispiele die anschaulichen Ausführungen.

Das Werk wendet sich daher an Steuerpraktiker in der Steuerberatung und der Wirtschaft, in der Finanzverwaltung sowie an Studierende an Hochschulen zur Vorbereitung auf die Laufbahnprüfung.

Die Autoren sind erfahrene Praktiker aus der Finanzverwaltung und lehren an der Hochschule für Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg.

**Dißbars, Bruno/Dißbars, Ulf-Christian**

### Das außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren im Steuerrecht

2017, 106 Seiten, 29,80 €  
Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG  
ISBN 978-3-415-05655-8

Der Grundriss zum außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren behandelt eine in der Beratungspraxis wichtige Kernthematik aus dem steuerlichen Verfahrensrecht.

Ihm liegt folgende Gliederung zugrunde: Auf einer ersten Stufe wird jeweils eine Grundinformation geliefert. Dabei legen die Autoren besonderen Wert auf den Aufbau des Gesetzes und die systematische Einordnung der einzelnen Teilgebiete. Zahlreiche Verweise und Überblicke erleichtern das Verständnis der gesetzlichen Regelungen.

Auf einer zweiten Stufe schließt sich der Grundinformation jeweils ein kurzer Aufgabenteil an. Umfangreiche Lösungshinweise dienen der Wiederholung, aber auch der Vertiefung und der Auseinandersetzung mit den bedeutsamen Problemfeldern rund um das außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren im Steuerrecht.

In der Grundinformation und dann vermehrt in den Lösungshinweisen finden sich zahlreiche Verweise auf BFH-Entscheidungen, Literaturmeinungen und den AO-Anwendungserlass.

Das Buch eignet sich besonders zur Vorbereitung auf die Steuerberater- und Inspektorenprüfung, aber auch für die praktische Tätigkeit in den steuerberatenden Berufen sowie für Praktiker in der Finanzverwaltung.

# Die steuerliche Beurteilung von Schadenersatz und Unfallkosten für einen Pkw



Von Dr. Bertram Dornheim, LL.M.\*

Anlässlich einer Entscheidung des BFH, in der die Zahlung einer Nutzungsausfallentschädigung für ein betriebliches Wirtschaftsgut – einen Pkw – als Betriebseinnahme bewertet wurde,<sup>1</sup> soll sich der Beitrag nach einer Besprechung dieses Judikats (unter 1.) mit der Parallelproblematik bei den Überschusseinkünften auseinandersetzen (unter 2.). Um ein vollständiges Bild zu erhalten, geht der Beitrag zudem auf die steuerliche Geltendmachung von Unfallkosten ein (unter 3.).

## 1. Überschrift fehlt

### 1.1 Urteilssachverhalt

Der Kläger (nachfolgend: K) ermittelte als Inhaber einer Versicherungsagentur seine Einkünfte durch Einnahmen-Überschussrechnung. Zum Betriebsvermögen gehörte ein Fahrzeug, das er auch privat nutzte. Den Privatanteil ermittelte er nach der 1 %-Regelung. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass K für den Nutzungsausfall des betrieblichen Fahrzeugs aufgrund eines Unfalls 1.210 € von der Kfz-Haftpflichtversicherung des Unfallverursachers erhalten und nicht als Betriebseinnahme erfasst hatte. Das Finanzamt (FA) berücksichtigte diesen Betrag als Betriebseinnahme. Einspruch und Klage blieben in diesen Punkten erfolglos.

Nach der Auffassung des Finanzgerichts (FG) war die Versicherungsleistung für das Fahrzeug als Surrogat für das im Betriebsvermögen befindliche Wirtschaftsgut anzusehen.<sup>2</sup> Mit seiner Revision machte K geltend, die Nutzungsausfallentschädigung sei eine nicht steuerbare Entschädigung. Sie habe keine vorangegangenen oder nachfolgenden Betriebsausgaben abgedeckt. Der Unfall sei zudem auf einer Privatfahrt entstanden.

### 1.2 Entscheidung

Mit Urteil vom 27. 1. 2016, X R 2/14,<sup>3</sup> wies der BFH die Revision des Klägers zurück. Die Nutzungsausfallentschädigung sei als Betriebseinnahme nach § 4 Abs. 3 EStG zu erfassen.

Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat (gemischt) genutzt, wie dies bei Fahrzeugen häufig der Fall ist, kommt je nach Umfang der betrieblichen Nutzung die Einordnung als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen in Betracht. Allerdings kann es ungeachtet der gemischten Nutzung entweder nur ganz oder gar nicht als Betriebsvermögen erfasst werden, da ein bewegliches Wirtschaftsgut nicht teilbar ist.<sup>4</sup>

#### 1.2.1 Schadenersatz für Substanzverluste

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Schadenersatz- oder Versicherungsleistungen, die als Ausgleich für den Substanzverlust eines im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeugs vereinbart werden, stets Betriebseinnahmen. Es kommt weder darauf

an, ob der Schaden während der betrieblichen oder der privaten Nutzung eingetreten ist, noch kann die Leistung nach dem Verhältnis der üblichen Nutzungsquoten in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufgespalten werden. Die Leistung tritt an die Stelle des beschädigten, zerstörten oder gestohlenen Wirtschaftsgutes. Daher gehört sie ebenso zum Betriebsvermögen wie (zuvor) das Wirtschaftsgut selbst.<sup>5</sup>

#### 1.2.2 Schadenersatz für Verlust der Nutzungsmöglichkeit

Wenn die Versicherungsleistung nicht den Substanzverlust oder Substanzschaden, sondern den Verlust der Nutzungsmöglichkeit entschädigt, gelte – so der BFH – nichts anderes.<sup>6</sup> Die Ansicht, dass die Nutzungsausfallentschädigung im Gegensatz zu Ersatzleistungen für Substanzschäden nicht an die Stelle des Wirtschaftsgutes selbst trete, sondern an die Stelle der Gebrauchsvorteile, die das Wirtschaftsgut vermittelt habe, teilte der X. Senat nicht. Der Gebrauchsvorteil eines Wirtschaftsgutes sei integraler Bestandteil des Wirtschaftsgutes selbst und folge deshalb dessen Zuordnung zu den Vermögenssphären des Steuerpflichtigen. Die tatsächliche Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens auch privat zu nutzen, ändere nicht die ausschließliche Zuordnung der Nutzungsmöglichkeit zur betrieblichen Sphäre. Daher komme es nicht darauf an, ob der Schaden im Zuge betrieblicher oder privater Nutzung eingetreten sei. Die Nutzungsausfallentschädigung knüpfe nicht an das schädigende Ereignis an, sondern an dessen Folgen, nämlich den Wegfall der Gebrauchsvorteile in Gestalt der (betrieblichen) Nutzungsmöglichkeit.

Ausdrücklich unterscheide sich der Fall der Nutzungsentschädigung damit vom Fall der Leistung einer Insassenunfallversicherung. Denn diese ersetze keine mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Schäden, sondern Personenschäden der Insassen. Erfolge in einem solchen Fall der Unfall auf einer Privatfahrt eines gemischt genutzten Fahrzeugs, seien die Ersatzleistungen nicht als Betriebseinnahmen zu erfassen.<sup>7</sup>

Ebenfalls nicht maßgebend sei, ob der Kläger für die Zeit des Nutzungsausfalls ein Ersatzfahrzeug angemietet oder auf betriebliche Betätigung verzichtet hat. Die Ersparnis von Aufwendungen berühre die Qualifikation der Einnahme nicht.

#### 1.2.3 Auswirkungen auf 1 %- und Fahrtenbuch-Methode<sup>8</sup>

Trotz der Zuordnung der Nutzungsentschädigung zu den Betriebseinnahmen, können die Auswirkungen auf den Gewinn bei gemischt genutzten Fahrzeugen unterschiedlich sein. Dies ist Folge der Art und Weise der Ermittlung der Nutzungsentnahme für den Privatanteil nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Werden die Gesamtkosten des Fahrzeugs anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG ermittelt, reduziert die als Betriebseinnahme zufließende Nutzungsentschädigung die Gesamtkosten und somit auch den Wert der Nutzungsentnahme. Verrechnet man diese Minderung bei der Gewinnerhöhung aus der Nutzungsentnahme mit der Gewinnerhöhung durch die zufließende Nutzungsentschä-

\* Der Verfasser ist Richter am Finanzgericht Baden-Württemberg. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1 BFH, Urteil vom 27. 1. 2016, X R 2/14, BFHE 253, 89, BStBl. II 2016, 534

2 Niedersächsisches FG, Urteil vom 3. 12. 2013, 12 K 290/11

3 Veröffentlicht auf der BFH-Homepage am 11. 5. 2016; BStBl. 2016 II, 534

4 BFH-Urteil vom 11. 9. 1969, IV R 160/67, BStBl. 1970 II, 317

5 BFH-Urteil vom 24. 5. 1989, I R 213/85, BStBl. 1990 II, 8

6 A.A. Heinicke in Schmidt, EStG, 35. Aufl., 2016, § 4 Rn. 273

7 BFH-Urteil vom 15. 12. 1977, IV R 78/74, BStBl. 1978 II, 212

8 Vgl. auch Nöcker, NWB 2016, 1552, 1553

digung, kommt es per Saldo demzufolge nur zu einer Gewinnerhöhung entsprechend dem betrieblichen Nutzungsanteil des Pkw. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige nicht zur Anwendung der sog. 1 %-Methode berechtigt ist, weil die betriebliche Nutzung des Pkw nicht mehr als 50 % beträgt. In diesem Fall ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG eine entsprechende Schätzung des Privatanteils vorzunehmen (unter Anwendung eines repräsentativen 3-Monats-Zeitraums<sup>9</sup>). Die Nutzungsentschädigung reduziert auch dann die Gesamtkosten. Sie wirkt sich somit im Ergebnis nur mit dem Anteil gewinnerhöhend aus, welcher der betrieblichen Nutzungsquote in dem betreffenden Gewinnermittlungszeitraum entspricht.

Anders liegt der Fall, wenn – so wie hier – die sog. 1 %-Regelung i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gewählt wurde oder mangels ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs zur Anwendung kommen muss. In diesem Fall sind nämlich die Aufwendungen wie auch (gegenzurechnende) Erträge unbeachtlich bei der Berechnung der Nutzungsentnahme. Denn die 1 %-Regelung ermittelt die Nutzungsentnahme pauschal ausgehend vom Bruttolistenpreis und hat Abgeltungswirkung. Eine Ausnahme hiervon (wie etwa bei Kosten von bestimmten Unfällen auf Privatfahrten von Arbeitnehmern<sup>10</sup>), konnte der X. Senat für eine Nutzungsentschädigung nicht erkennen. Einziges „Trostpflaster“: Wenn der Zeitraum, für den die Nutzungsentschädigung gezahlt worden ist, länger gewesen wäre, hat er angedeutet, dass eine Privatnutzung nach der 1 %-Regelung zeitweise nicht zu berechnen gewesen wäre. Zwar führt eine nur gelegentliche Nutzung des Pkw nach Ansicht des BMF auch zur Ermittlung der Nutzungsentnahme mittels der 1 %-Regelung. Wird der Pkw aber einen ganzen Monat oder mehrere Monate nicht genutzt, weil er in der Werkstatt steht, entfällt eine Berechnung für diese Monate.<sup>11</sup>

### 1.3 Stellungnahme

Nach Auffassung des BFH ist eine Entschädigung für den Nutzungsausfall eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes auch dann in voller Höhe eine Betriebseinnahme, wenn das Wirtschaftsgut teilweise privat genutzt wird. Bei der Einordnung der Entschädigung als Betriebseinnahme war unerheblich, dass der Unfall bei einer Privatfahrt erfolgte und während des Nutzungsausfalls auf eine betriebliche Betätigung verzichtet wurde. Der BFH führt damit seine Rechtsprechung fort, nach der Schadenersatz- oder Versicherungsleistungen als Ausgleich für den Substanzverlust eines im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeugs stets Betriebseinnahmen sind.

## 2. Schadenersatzleistungen bei den Überschusseinkünften

### 2.1 Vermietung und Verpachtung

In Bezug auf Versicherungsentschädigungen und Schadenersatzleistungen im Bereich der Überschusseinkünfte gilt dagegen etwas anderes, nämlich dass z. B. die Entschädigung des Feuerversicherers als Ersatz für die Teilzerstörung eines Gebäudes – ebenso wie dieses selbst – grundsätzlich zur steuerlich unbeachtlichen privaten Vermögenssphäre gehört. Eine Versicherungsentschädigung führt daher grundsätzlich weder zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung noch zu einer Minderung der Herstellungskosten.<sup>12</sup>

Eine Versicherungsleistung wird auch nicht dadurch zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, dass der Steuerpflichtige in früheren Veranlagungszeiträumen die Versicherungsprämien als Werbungskosten abgezogen hatte. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind nach § 21 Abs. 1 EStG Entgelte, die ein Vermieter für eine Nutzungsüberlassung erzielt. Es gibt keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass sämtliche durch einen Werbungskostenaufwand veranlassten Vorteile Einnahmen bei der Einkunftsart sind, für die der Werbungskostenabzug geltend gemacht worden ist.<sup>13</sup> Eine Versicherungsentschädigung lässt sich nur insoweit zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung rechnen, als sie zu dem Zwecke gezahlt wird, Werbungskosten zu ersetzen.<sup>14</sup>

Soweit die Schadenersatzzahlung allerdings im Zusammenhang mit (potenziellen) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steht, ist grundsätzlich wie folgt zu differenzieren:

#### 2.1.1 Schadenersatz für Einnahmeausfälle

Ersatzleistungen für entgangene oder entgehende Einnahmen sind im Zufflusszeitpunkt nach § 21 Abs. 1, § 24 Nr. 1 a EStG steuerpflichtige Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.

#### 2.1.2 Schadenersatz für Vermögensschäden

Eine steuerlich relevante Einnahme liegt darüber hinaus nur dann und nur insoweit vor, als die Entschädigung zum Ersatz von Werbungskosten gezahlt wird (z. B. AfaA, Aufräumkosten, Kosten für Übergangswohnung der Mieter, Erhaltungsaufwendungen).

Dies ist insbesondere dann und insoweit der Fall, als etwa infolge eines eingetretenen Gebäudeschadens eine AfaA in Anspruch genommen wird oder aber eine dem Grunde nach möglichen AfaA unterbleibt und/oder Erhaltungsaufwand (z. B. aus Instandsetzungsarbeiten) ersetzt wird.<sup>15</sup>

Sollte es in diesen Zusammenhängen vorkommen, dass bspw. die (steuerpflichtige) Entschädigung aufgrund einer schnellen Schadenregulierung der Versicherung bereits im Veranlagungszeitraum 01 zufließt, die Erhaltungsaufwendungen aber erst in 02 getätigt werden, gilt grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip. Die durch Progressionsspitzen eintretende sachliche Unbilligkeit kann durch einen Antrag nach § 163 Satz 2 AO vermieden werden. In diesem Fall kann eine Verrechnung der Versicherungsentschädigung mit den anfallenden Erhaltungsaufwendungen in 02 erfolgen.

### 2.2 Kapitalvermögen

Schadenersatz- oder Kulanzleistungen für Verluste, die aufgrund von Beratungsfehlern im Zusammenhang mit einer Kapitalanlage geleistet werden, stellen besondere Entgelte und Vorteile i. S. d. § 20 Abs. 3 i. V. m. § 20 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG dar. Dies gilt allerdings nur, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer konkreten einzelnen Transaktion besteht, bei der ein konkreter Verlust entstand oder ein steuerpflichtiger Gewinn vermindert wurde.<sup>16</sup>

## 3. Geltendmachung von Unfallkosten

### 3.1 Betrieblicher Pkw

Im Besprechungsurteil waren die durch den Unfall verursachten Kosten zwar nicht streitgegenständlich, dennoch soll zur Vollständigkeit auch dieser Aspekt betrachtet werden. Denn während es für

9 BMF-Schreiben vom 18. 11. 2009, Rz. 4, BStBl. 2009 I, 1326

10 BFH-Urteil vom 24. 5. 2007, VI R 73/05, BFHE 218, 180, BStBl. 2007 II, 766: Verzichtet der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer auf Schadenersatz nach einem während einer beruflichen Fahrt alkoholbedingt entstandenen Schaden am auch zur privaten Nutzung überlassenen Firmen-Pkw, so ist der Arbeitnehmer aus dem Verzicht entstehende Vermögensvorteil nicht durch die 1 %-Regelung abgegolten.

11 Nöcker, NWB 2016, 1552, 1553; BMF-Schreiben vom 18. 11. 2009, BStBl. 2009 I, 1326 Rz. 15 „Monatswerte“

12 BFH-Urteil vom 1. 12. 1992, IX R 333/87, BStBl. 1994 II, 12

13 BFH-Urteil vom 24. 10. 1990, X R 161/88, BStBl. 1991 II, 337 für nicht steuerbare Streikunterstützung, die aus als Werbungskosten abziehbaren Gewerkschaftsbeiträgen gezahlt werden.

14 BFH-Urteil vom 2. 12. 2014, IX R 1/14, BStBl. 2015 II, 493

15 BFH-Urteile vom 1. 12. 1992, IX R 333/87, BStBl. 1994 II, 12 und vom 2. 12. 2014, IX R 1/14, BStBl. 2015 II, 493

16 BMF-Schreiben vom 18. 1. 2016, Rz. 83, BStBl. 2016 I, 85

die Ersatzleistung – wie vom BFH festgestellt – nicht darauf ankommt, ob der Schaden während der betrieblichen oder der privaten Nutzung eingetreten ist, ist dieser Verursachungszusammenhang für die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen für den Schaden durchaus relevant.

Allgemein gilt, dass Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens Betriebsausgaben sind, es sei denn, die Aufwendungen sind der privaten Nutzung zuzurechnen. Unfallkosten sowie die Wertminderung infolge eines Unfalls stellen damit grundsätzlich Betriebsausgaben dar. Dies gilt allerdings nicht, wenn eine Privatfahrt vorliegt.

Der Verlust des betrieblichen Fahrzeugs durch Unfall oder Diebstahl führt beim Bilanzierenden zunächst zu einem Aufwand durch Ausbuchung des Restbuchwerts. Tritt der Verlust im Zusammenhang mit einer privater Nutzung ein, neutralisiert sich dieser Aufwand allerdings durch eine Nutzungsentnahme in Höhe des Restbuchwerts. Diese Nutzungsentnahme – die nicht mit der 1 %-Regelung abgegolten ist<sup>17</sup> – ist also nicht mit dem Teilwert des Fahrzeugs im Zeitpunkt des Unfalls, sondern nur mit den tatsächlichen Selbstkosten (i. H. der Minderung des buchmäßigen Betriebsvermögens, d. h. i. H. des Restbuchwerts) anzusetzen.<sup>18</sup> Deshalb tritt bezüglich der stillen Reserven, die sich bis zur Zerstörung oder dem Diebstahl gebildet haben, keine Gewinnrealisierung ein. Ein ggf. zufließender Schadenersatz für das während der privaten Nutzung zerstörte betriebliche Kfz ist als Betriebseinnahme zu erfassen, allerdings – nach Auffassung der Verwaltung – nur, soweit sie über den Restbuchwert hinausgeht.<sup>19</sup> Die Finanzverwaltung setzt an dieser Stelle die Betriebseinnahmen also aus sachlichen Billigkeitsgründen nur mit dem den Restbuchwert übersteigenden Betrag an. Ein identisches Besteuerungsergebnis würde – m. E. dogmatisch überzeugender – dadurch erreicht, dass bei der Bestimmung der Nutzungsentnahme die Selbstkosten um die zufließenden Betriebseinnahmen gekürzt werden. Denn nur insofern vermindert der Abgang des Wirtschaftsgutes das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen.

Bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, behandelte der BFH den Totalverlust des Fahrzeugs, der anlässlich privater Nutzung eintrat, ebenfalls gewinnneutral: Der Vermögensverlust sei der privaten Nutzung zuzurechnen und damit nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen.<sup>20</sup> Aufgrund privater Veranlassung entstehen mangels AfA steuerlich keine zu berücksichtigenden Aufwendungen, sodass sich die Frage der Nutzungsentnahme nicht stellt. Fließt aufgrund des schädigenden Ereignisses Schadenersatz zu, ist eigentlich in voller Höhe eine Betriebseinnahme anzusetzen. Aus sachlichen Billigkeitsgründen ist davon zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung aber der „Restbuchwert“ abzuziehen.<sup>21</sup>

Bezieht man die steuerliche Behandlung der Unfallkosten eines betrieblichen Pkw im Wege einer Gesamtbetrachtung ein, könnte das o. g. Besprechungsurteil daher hinterfragt werden. Während bei einer privaten Unfallfahrt die dadurch entstehenden Aufwendungen privat veranlasst sind und daher den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen, gilt dieses Veranlassungsprinzip bei den Einnahmen im Zusammenhang mit dem nämlichen (privaten) Unfall nicht. Diese Entschädigungen sollen, unabhängig davon, ob mit ihnen der Substanzverlust oder der Nutzungsausfall abgegolten werden soll, auf jeden Fall betrieblich zuzuordnen sein.<sup>22</sup>

### 3.2 Pkw-Gestellung durch den Arbeitgeber

Nach der früheren Rechtsprechung umfasste die 1 %-Regelung und der Begriff der „gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen“ i. S. v. § 8 Abs. 2 EStG auch unfallbedingte Aufwendungen. Somit war der geldwerte Vorteil für die private Nutzung eines Dienstwagens ausschließlich nach der Monatspauschale von 1 % des inländischen Bruttolistenpreises und bei der Fahrtenbuchmethode nach dem Kilometersatz abgegolten. Unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 24. 5. 2007<sup>23</sup> sind diesen Gesamtkosten nach der 1 %-Methode sowie der Fahrtenbuchmethode nunmehr nur noch solche Kosten zuzuordnen, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs dienen und im Zusammenhang mit seiner Nutzung typischerweise anfallen.<sup>24</sup>

Im Hinblick auf diese geänderte Rechtsprechung des BFH gehören Unfallkosten nicht mehr zu den Gesamtkosten eines dem Arbeitnehmer überlassenen Firmenwagens. Vom Arbeitgeber getragene private Unfallkosten sind daher grundsätzlich als zusätzlicher geldwerter Vorteil zu beurteilen. Anzusetzen ist allerdings nur der Betrag, der nach Abzug von Erstattungen durch Dritte als Aufwand verbleibt. Insbesondere Versicherungsleistungen, die der Arbeitgeber erhält, kürzen unabhängig vom Zahlungszeitpunkt den Sachbezug, sodass der geldwerte Vorteil regelmäßig nur in Höhe des verbleibenden Selbstbehalts anzusetzen ist.<sup>25</sup>

Berufliche Unfälle bleiben bei der Firmenwagenbesteuerung außer Ansatz. Ein geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers kann insoweit nicht entstehen.<sup>26</sup> Eine Ausnahme gilt für sog. Trunkenheitsfahrten. In diesem Fall wandelt sich die Firmenwagenüberlassung in eine Privatfahrt um, auch wenn sich der Unfall während einer dienstlichen Auswärtstätigkeit ereignet.

Um in Bagatellfällen eine Abgrenzung zwischen privater bzw. dienstlicher Sphäre unnötig zu machen, sieht die Verwaltung eine Vereinfachung dahingehend vor, dass Unfallkosten, die nach Abzug von Erstattungen durch Dritte verbleiben und den Betrag von 1.000 € zuzüglich Umsatzsteuer nicht übersteigen, in die Gesamtkosten einbezogen werden.<sup>27</sup> Ein über § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 i. V. m. § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 4 EStG hinausgehender geldwerter Vorteil kann dann nicht entstehen.

### 3.3 Entfernungspauschale und Unfallkosten bei privatem Pkw

Bei Fahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte stellt sich immer wieder die Frage, inwieweit aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG und der ergangenen Rechtsprechung mit der Entfernungspauschale „sämtliche Aufwendungen“, z. B. auch Unfallkosten, abgegolten sind, und inwieweit diesbezüglich zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Aufwendungen zu differenzieren ist.<sup>28</sup>

Die Finanzverwaltung nimmt hierzu Folgendes an: Mit der Entfernungspauschale sind grundsätzlich sämtliche Aufwendungen des Arbeitnehmers für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte abgegolten. Eine Differenzierung zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Aufwendungen ist nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht vorgesehen.

Aus Billigkeitsgründen wird es jedoch ausnahmsweise nicht beanstandet, wenn Aufwendungen für die Beseitigung eines Unfallschadens bei einem Verkehrsunfall neben der Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend gemacht werden. Voraussetzung für diese Billigkeitsregelung ist aber, dass sich der Verkehrsunfall auf einer

17 *Kulosa* in: Schmidt, EStG, 35. Aufl., 2016, § 6 R.n. 525

18 BFH-Urteil vom 24. 5. 1989, I R 213/85, BStBl. 1990 II, 8; H 4.3 (2-4) Private Kraftfahrzeugnutzung EStH 2015

19 R 4.7 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStR 2015

20 BFH vom 18. 4. 2007, IX R 60/07, BStBl. 2007 II, 762; H 4.3 (2-4) Private Kraftfahrzeugnutzung EStH 2015

21 Entsprechend R 4.7 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStR 2015

22 Kritisch daher zu Recht *Heinicke* in: Schmidt, EStG, 35. Aufl., 2016, § 4 R.n. 273 m. w. N.

23 BFH-Urteil vom 24. 5. 2007, VI R 73/05, BStBl. 2007 II, 766

24 Vgl. R 8.1 (9) Nr. 2 Sätze 11 ff. LStR; *Krüger* in Schmidt, EStG, 35. Aufl., 2016, § 8 R.n. 36

25 R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 14 LStR 2016

26 R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 16 LStR 2016

27 R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR 2016

28 BT-Drs. 18/8523

Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, auf einer Umwegfahrt zum Betanken des Fahrzeugs oder zur Abholung der Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft ereignet hat und nicht unter Alkoholeinfluss geschehen ist. Anderenfalls liegt eine steuerlich unbeachtliche Privatfahrt vor.

Zu den berücksichtigungsfähigen Unfallkosten gehören auch Schadenersatzleistungen, die der Arbeitnehmer unter Verzicht auf die Inanspruchnahme seiner gesetzlichen Haftpflichtversicherung selbst getragen hat.<sup>29</sup> Lässt der Arbeitnehmer das unfallbeschädigte Fahrzeug nicht reparieren, kann die Wertminderung durch eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 i. V. m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG berücksichtigt werden. Eine AfaA ist aber ausgeschlossen, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Fahrzeugs bereits abgelaufen ist.<sup>30</sup>

Im Übrigen bleibt es bei der abgeltenden Erfassung sämtlicher Aufwendungen durch die Entfernungspauschale. So hat der BFH entschieden, dass Reparaturaufwendungen infolge der Falschbetankung eines Pkw auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht als Werbungskosten abziehbar sind. Der Wortlaut

29 H 9.10 (Unfallschäden) EStH 2016

30 BFH vom 21. 8. 2012, VIII R 33/09, BStBl. 2013 II, 171

des § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG sei eindeutig, wenn formuliert sei, dass durch die Entfernungspauschalen „sämtliche“ Aufwendungen abgegolten seien. Dies sei auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.<sup>31</sup> Dem hat sich die Verwaltung angeschlossen.<sup>32</sup>

#### 4. Fazit

Die Entscheidung des BFH schafft Klarheit für die Rechtsanwender, in dem bei der Einordnung als Betriebseinnahmen ein Gleichklang von Schadenersatzleistungen für Substanzschäden und entgangene Gebrauchsvorteile im Hinblick auf einen betrieblichen Pkw hergestellt wird. Ob das schädigende Ereignis aus der privaten oder betrieblichen Sphäre stammt, ist nicht entscheidend. Demgegenüber hängt die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit von Unfallkosten als Betriebsausgaben genau von dieser Unterscheidung ab. Dies schafft eine Asymmetrie, die bei der Rechtsanwendung zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung durch Billigkeitsmaßnahmen beseitigt werden muss.

31 BFH vom 20. 3. 2014, VI R 29/13, BFHE 245, 196, BStBl. 2014 II, 849

32 H 9.10 (Unfallschäden) EStH 2016

## Aktuelle Bedarfsbewertung der bebauten Grundstücke im Wege des Sachwertverfahrens ab 1. 1. 2016/Steueränderungsgesetz 2015



Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Jörg Ramb, Edenkoben

### 1. Vorbemerkung

Mit der durch den BVerfG-Beschluss vom 7. 11. 2006<sup>1</sup> angestrebene und grds. zum 1. 1. 2009 in Kraft getretenen Reform des Erbschaft- Schenkungsteuerrechts und des damit verbundenen Bewertungsrechts (ErbStRG vom 24. 12. 2008<sup>2</sup>) ist die Bedarfsbewertung der wirtschaftlichen Einheiten innerhalb des Grundvermögens (unbebaute und bebaute Grundstücke) ab Bewertungsstichtage 31. 12. 2008 neu konzipiert worden.

Durch das Steueränderungsgesetz 2015<sup>3</sup> wurde nunmehr erstmals eine Aktualisierung der Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke nach dem BewG vorgenommen. Betroffen ist in erster Linie das Sachwertverfahren; aber auch das Ertragswertverfahren erfährt marginale Änderungen.<sup>4</sup> Durch gleichlautende Ländererlasse<sup>5</sup> werden die Änderungen durch die Finanzverwaltung erläutert und damit einhergehend die betroffenen Anweisungen in den ErbStR bzw. ErbStH angepasst.

1 BStBl. 2007 II, 192

2 BGBl. 2008 I, 3018

3 StÄndG 2015 vom 2. 11. 2015, BGBl. 2015 I, 1834

4 Vgl. im Einzelnen Ramb „Aktuelle Bedarfsbewertung der bebauten Grundstücke im Wege des Ertragswertverfahrens/Steueränderungsgesetz 2015“, Steuer-Warte Ausgabe 11/2016

5 Gleichlautende Ländererlasse vom 8. 1. 2016, BStBl. 2016 I, 173

### 2. Allgemeines

#### 2.1 Bewertungsebene

Eine Bedarfsbewertung des Grundvermögens ist für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nur bei „Bedarf“ durchzuführen. Bedarf besteht, wenn im Fall eines Erwerbs von Todes wegen (z. B. Erbanfall) oder einer Schenkung unter Lebenden für die Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer die Feststellung eines Grundbesitzwerts erforderlich ist. Grundbesitz – und damit auch das Grundvermögen – ist mit dem nach den Bewertungsregelungen des BewG gesondert festgestellten Grundbesitzwert anzusetzen (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG). Grundbesitz in diesem Sinne ist der inländische Grundbesitz (§ 12 Abs. 3 ErbStG durch Verweis auf § 19 Abs. 1 BewG). Grundstücke sind nur dann dem Grundvermögen zuzurechnen, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder um Betriebsgrundstücke handelt (§ 176 Abs. 1 i. V. m. §§ 158, 159 und § 99 BewG).

Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte ein Grundstück mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) bewertet werden (Bewertungsmaßstab, § 177 BewG). Dieser gemeine Wert eines bebauten Grundstücks ermittelt sich in Abhängigkeit von der jeweiligen Grundstücksart entweder nach dem Vergleichswertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren (§ 181 i. V. m. 182 Abs. 1 BewG). Diese Bewertungsverfahren erreichen durch ihre Pauschalierungen und Vereinfachungen den realistischen „echten“ gemeinen Wert zum Bewertungsstichtag jedoch nicht.

Bewertungsstichtag ist der Besteuerungszeitpunkt bei der Erbschaft-Schenkungssteuer (§ 11 i. V. m. § 9 ErbStG). Auf diesen Stichtag ist die wirtschaftliche Einheit „Grundstück“ zu bewerten. Maßgebend sind nach § 157 Abs. 1 Satz 1 BewG die tatsächlichen Verhältnisse (z. B. Erschließungsmaßnahmen, Zustand der Bebauung, Anzahl der Wohnungen, Alter Gebäude, Fläche) und die Wertverhältnisse (z. B. Bodenrichtwert, Höhe der Mietwerte) an diesem Tag.

Die Vorschriften zur gesonderten Feststellung der Grundbesitzwerte sind in den §§ 151 bis 156 BewG enthalten. Ergebnis der gesonderten Feststellung durch die Bewertungsstelle des zuständigen Lagefinanzamts (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 152 Nr. 1 BewG) ist der Grundbesitzwertbescheid. Dieser aus der gesonderten Feststellung resultierende Feststellungsbescheid ist ein durch Einspruch anfechtbarer Grundlagenbescheid und für die Veranlagung zur Erbschaft- und Schenkungssteuer (Folgebescheid) bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine Änderung des Feststellungsbescheids zieht zwangsläufig eine Änderung des Erbschaft- und Schenkungssteuerbescheids nach sich (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).

## 2.2 Besteuerungsebene<sup>6</sup>

Für **bebaute** Grundstücke sieht das ErbStG verschiedene sachliche Steuerbefreiungen (sog. Verschonungsregelungen) vor. Entscheidend ist, ob das Grundstück die Voraussetzungen der jeweiligen Verschonungsregelung erfüllt. In Betracht kommen insbesondere § 13 Abs. 1 Nr. 4 a–4 c, § 13 c (Grundstücke im Grundvermögen) sowie §§ 13 a, 13 b ErbStG hinsichtlich von Betriebsgrundstücken i. S. d. § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Es ist Aufgabe des zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamts (§ 35 ErbStG), die in Betracht kommenden Verschonungen im Rahmen der Veranlagung zu prüfen (unselbstständige Besteuerungsgrundlage). Ergebnis der Veranlagung ist der mit Einspruch anfechtbare Erbschaft- oder Schenkungssteuerbescheid.

## 3. Wirtschaftliche Einheit „Grundstück“

Die wirtschaftliche Einheit im Grundvermögen ist das Grundstück (§ 70 Abs. 1 BewG). Die grundsätzliche Abgrenzung erfolgt nach § 2 Abs. 1 Satz 3, 4 und 2 BewG.<sup>7</sup> Entscheidendes Merkmal ist die Einzelveräußerbarkeit. Ist nach der Verkehrsauffassung ein Grundstück einzeln veräußerbar, so wird in der Regel eine wirtschaftliche Einheit vorliegen. Das Grundvermögen kann aus vielen wirtschaftlichen Einheiten „Grundstücke“ bestehen. Umfasst ein Nachlass fünf verschiedene Grundstücke, so beinhaltet das Grundvermögen fünf wirtschaftliche Einheiten, die getrennt voneinander zu bewerten sind (§ 2 Abs. 1 Satz 1 BewG). Die Summe ihrer Grundbesitzwerte ergibt das Grundvermögen.

### Beispiele

Vererbt ein Erblasser ein Firmengelände in Hamburg, ein mehrstöckiges Geschäftshaus in Berlin sowie seine eigene privat genutzte Villa auf der Insel Sylt, so befinden sich drei bebaute Grundstücke im Nachlass, die für Zwecke der Erbschaftsteuer einzeln nach den Vorschriften des BewG bewertet werden müssen (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. BewG).

Ist im ersten Schritt die einzelne wirtschaftliche Einheit „Grundstück“ bestimmt worden, so ist in einem zweiten Schritt die Frage zu klären, was zum Umfang dieser wirtschaftlichen Einheit gehört. Dieser richtet sich danach, ob ein unbebautes oder bebautes Grundstück zu betrachten ist (§ 157 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Alles was zum Umfang eines Grundstücks zu rechnen ist, ist Bestandteil des jeweiligen Grundstücks und in dessen zu ermittelnden Grundbesitzwert enthalten (abgegolten); dies ist Ausfluss der sog. Gesamtbewertung i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 2 BewG. So werden

z. B. Außenanlagen oder Zubehör im Rahmen des Ertragswertverfahrens keinen eigenen Wertansatz erfahren.

Wirtschaftliche Einheit	Umfang
<b>Unbebaute Grundstücke*</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grund und Boden</li> <li>• Sonstige Bestandteile (Außenanlagen), z. B.: Zaun</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke**</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grund und Boden</li> <li>• Gebäude inkl. allen wesentlichen Bestandteilen (§ 94 Abs. 2 BGB), z. B.: Türen, Fenster, Treppen, Heizung</li> <li>• Sonstige Bestandteile (Außenanlagen), z. B.: Gartenanlage, gepflasterter Gehweg, Garagenzufahrt, Umzäunung</li> <li>• Zubehör (§ 97 BGB), z. B.: Heizöl, Beleuchtungskörper, Treppenläufer, Ofen, Rasenmäher</li> </ul> <p><i>Hinweis: Nicht einzubeziehen sind die sog. Betriebsvorrichtungen (z. B. Lastenaufzug, § 176 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 BewG). Diese Wirtschaftsgüter gehören i. d. R. zum Betriebsvermögen.</i></p>
<p>* R B 179.1 Abs. 1 Satz 1 ErbStR                  ** R B 180 Abs. 3 bis 5 ErbStR</p>	

## 4. Die Bedarfsbewertung der bebauten Grundstücke

### 4.1 Bebaute Grundstücke

Bebaute Grundstück sind nach § 180 Abs. 1 Satz 1 BewG Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Gebäude sind als bezugsfertig anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, die Wohnungen (z. B. in einer Villa) oder Räume (z. B. in einer Fabrikhalle) zu benutzen; die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht entscheidend (§ 178 Abs. 1 Satz 2 und 3 BewG). Zum Bewertungsstichtag müssen alle wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sein. Geringfügige Restarbeiten, die üblicherweise vor dem tatsächlichen Bezug durchgeführt werden (z. B. Malerarbeiten, Verlegen des Bodenbelags), schließen die Bezugsfertigkeit nicht aus. Ist das Gebäude im Besteuerungszeitpunkt bezogen, begründet dies die widerlegbare Vermutung der Bezugsfertigkeit.

### 4.2 Grundstücksarten

Bei bebauten Grundstücken wird nach § 181 BewG zwischen verschiedenen Grundstücksarten unterschieden. Diese Unterscheidung ist Grundlage für die Wahl des jeweiligen Bewertungsverfahrens. Die Zuordnung in eine der sechs Grundstücksarten ist daher zwingend vorzunehmen. Die Arten der bebauten Grundstücke sind in § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 BewG erschöpfend aufgezählt. Maßgebend für die Einordnung sind die tatsächlichen Verhältnisse zum Bewertungsstichtag (§ 157 Abs. 1 Satz 1 BewG). Die Feststellung der Grundstücksart (durch das Lagefinanzamt) folgt dem durch § 181 BewG vorgegebenen Prüfungsschema:

1. **Ein- und Zweifamilienhäuser** (§ 181 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 BewG)
2. **Mietwohngrundstücke** (§ 181 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 3 BewG)
3. **Wohnungs- und Teileigentum** (§ 181 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 4 und 5 BewG)
4. **Geschäftsgrundstücke** (§ 181 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 6 BewG)
5. **Gemischt genutzte Grundstücke** (§ 181 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. 7 BewG)
6. **Sonstige bebaute Grundstücke** (§ 181 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. Abs. 8 BewG)

6 Vgl. im Einzelnen *Ramb* „Aktuelle BFH-Rechtsprechung bzgl. der Steuerbefreiungen für bebaute Grundstücke des Grundvermögens in der Erbschaftsteuer“, *Steuer-Warte* Ausgabe 11/2016

7 I. V. m. R B 176.2 Abs. 1 und 2 ErbStR

Die Abgrenzung der Grundstücksarten ist nach dem Verhältnis der Wohn- und Nutzfläche vorzunehmen. Um insbesondere die Grundstücksart „Ein- und Zweifamilienhäuser“ bestimmen zu können, enthält § 181 Abs. 9 BewG erstmals eine gesetzliche Definition des Begriffs „Wohnung“ i. S. d. Bedarfsbewertung. Eine Wohnung ist hiernach die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich ist. Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden, einen selbstständigen Zugang haben und mindestens eine Wohnfläche von 23 m<sup>2</sup> aufweisen. Außerdem ist erforderlich, dass die für die Führung eines selbstständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind.

Bei der Festlegung der Grundstücksart ist stets die gesamte wirtschaftliche Einheit zu betrachten. Dies gilt auch, wenn sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude oder Gebäudeteile unterschiedlicher Bauart oder Nutzung befinden.

### 4.3 Bewertungsverfahren

In Anlehnung an die anerkannten außersteuerlichen Verfahren zur Verkehrswertermittlung sind unterschiedliche Bewertungsverfahren anzuwenden. Der nach § 177 BewG zu ermittelnde gemeine Wert eines bebauten Grundstücks kann demzufolge nach dem Vergleichswertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren errechnet werden (§ 182 Abs. 1 BewG). Die nach § 181 BewG festgestellte Grundstücksart bestimmt das anzuwendende Bewertungsverfahren:

Grundstücksarten	Bewertungsverfahren
<ul style="list-style-type: none"> <li>Wohnungs- und Teileigentum</li> <li>Ein- oder Zweifamilienhäuser</li> </ul>	<b>Vergleichswertverfahren</b> (§ 182 Abs. 2 i. V. m. § 183 BewG)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Mietwohngrundstücke</li> <li>Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt.</li> </ul>	<b>Ertragswertverfahren</b> (§ 182 Abs. 3 i. V. m. §§ 184 bis 188 BewG)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Grundstücke i. S. d. § 181 Abs. 2 BewG, soweit ein Vergleichswert <b>nicht</b> vorliegt.</li> <li>Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete nicht ermitteln lässt. Sonstige bebaute Grundstücke.</li> </ul>	<b>Sachwertverfahren</b> (§ 182 Abs. 4 i. V. m. §§ 189 bis 191 BewG)

### 4.4 Das Sachwertverfahren

#### 4.4.1 Wann ist es anzuwenden?

Das Sachwertverfahren wird bei den bebauten Grundstücken in Betracht kommen, bei denen für die außersteuerliche Verkehrswertermittlung am Grundstücksmarkt nicht der Ertrag, sondern vielmehr die Herstellungskosten die Bewertungsgrundlage bilden. Dies wird für solche (ausgewählte) Grundstücke der Fall sein, die grds. eigengenutzt werden:

- Ein- und Zweifamilienhäuser, Wohn- oder Teileigentum, für die kein Vergleichswert vorliegt (bspw. Luxusvillen; § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG).
- Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete nicht ermitteln lässt (bspw. Laboratorien, Lichtspielhäuser, Produktionsgebäude, Parkhäuser, insbesondere Hoch- und Tiefgaragen sowie Parkpaletten, Tankstellengebäude – insbesondere Verkaufs-, Personal- und Sanitärräume sowie Wagenwasch-, Pflege- und Werkstatthallen, Lager und Garagen, Werkstattgebäude; § 182 Abs. 4 Nr. 2 BewG). Das Verfahren ist demnach auch in Betracht zu ziehen, wenn zwar eine tatsächliche Miete vereinbart ist, jedoch keine übliche Miete ermittelt werden kann, da in einem solchen Fall ein Vergleich nicht möglich ist.

#### Beispiel

Ein Besitzunternehmen überlässt im Rahmen einer Betriebsaufspaltung dem Betriebsunternehmen eine Fabrikhalle zur Fertigung von Panzerketten (Geschäftsgrundstück) gegen Zahlung einer monatlichen Miete. Eine ortsübliche Miete ist mangels Vergleichsobjekt nicht ermittelbar.

*Das Geschäftsgrundstück ist nicht im Ertragswertverfahren, sondern im Sachwertverfahren zu bewerten.*

- Sonstige bebaute Grundstücke (bspw. Clubhäuser, Turnhallen, Bootshäuser oder privat genutzte selbstständige Garagengrundstücke; § 182 Abs. 4 Nr. 3 BewG).

#### 4.4.2 Wie berechnet sich der Grundbesitzwert im Rahmen des Sachwertverfahrens?

##### 4.4.2.1 Bewertungsstichtage bis 31. 12. 2015

Die durch §§ 189 bis 191 BewG geregelten Einzelheiten der Berechnungsschritte innerhalb des Sachwertverfahrens hatten das Ziel, durch Vereinfachungsregelungen anwenderfreundlicher ausgestaltet zu sein, sodass in der Vielzahl von Fällen keine Ortsbesichtigung oder ein Sachverständigengutachten nötig war. Nach § 189 Abs. 1 Satz 1 BewG war im Rahmen des Sachwertverfahrens der Bodenwert (Baustein 1) getrennt von dem Gebäudesachwert der baulichen Anlagen und der sonstigen Anlagen (Baustein 2) zu ermitteln.

Der Bodenwert ist der Wert, der sich nach der Formel für unbebaute Grundstücke nach § 179 BewG ergibt (§ 189 Abs. 2 BewG).

Der Gebäudesachwert ermittelte sich nach § 190 BewG in zwei Stufen:

- Es ist vom Gebäuderegelherstellungswert als Grundlage der Wertermittlung auszugehen; hierzu sind die Regelherstellungskosten (Anlage 24 zum BewG) mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes zu multiplizieren.
- Durch Abzug einer Alterswertminderung vom Gebäuderegelherstellungswert ergibt sich der Gebäudesachwert. Anlage 22 zum BewG ist im Rahmen der Berechnung zu berücksichtigen.

Bodenwert und Gebäudesachwert zusammen ergaben den vorläufigen Sachwert des zu bewertenden Grundstücks (§ 189 Abs. 3 Satz 1 BewG). Dieser war mit der Wertzahl i. S. d. § 191 BewG zu multiplizieren (§ 189 Abs. 3 Satz 2 BewG). Sonstige bauliche Anlagen, insbesondere Außenanlagen, und der Wert der sonstigen Anlagen waren grundsätzlich mit dem Gebäudesachwert und dem Bodenwert abgegolten und wurden nicht zusätzlich erfasst (§ 189 Abs. 1 Satz 2 BewG). Nur in Ausnahmefällen mit besonders wertvollen Außenanlagen (bspw. Außenschwimmbad bei Luxusvillen) und sonstigen Anlagen konnten hierfür gesonderte Wertansätze nach durchschnittlichen Herstellungskosten erforderlich sein, wobei der Ansatz dem Grunde als auch der Höhe nach nicht durch das BewG vorgegeben wird.<sup>8</sup> Auch

<sup>8</sup> Einzelheiten dazu klärte die Finanzverwaltung in R B 190.5 ErbStR



andere wertbeeinflussende Umstände, insbesondere Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, waren im Rahmen dieser fest vorgegebenen, typisierenden Wertermittlung (aus Vereinfachungsgründen; angelehnt an § 183 Abs. 3 BewG) nicht gesondert zu berücksichtigen. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (Verkehrswert) war jedoch möglich (sog. Öffnungsklausel nach § 198 BewG).

#### 4.4.2.2 Bewertungsstichtage ab 1. 1. 2016

##### 4.4.2.2.1 Was hat sich geändert? – Überblick

Im Rahmen der Grundbesitzbewertung wird nach § 177 BewG der gemeine Wert i. S. d. § 9 BewG als Bewertungsmaßstab festgelegt. Die vorhandenen typisierenden Bewertungsverfahren i. S. d. BewG für bebaute Grundstücke sollen im Ergebnis diesen gemeinen Wert (annähernd) abbilden. Die Bewertungsfaktoren müssen von daher den zum jeweiligen Bewertungsstichtag geltenden aktuellen Wertverhältnissen entsprechen. Seit der durch das ErbStRG neu gestalteten Grundbesitzbewertung wurden die Bewertungsfaktoren innerhalb des Sachwertverfahrens (Regelherstellungskosten, wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer und die damit einhergehende Folgewirkung auf die Alterswertminderung sowie die Wertzahl) jedoch grundsätzlich nicht aktualisiert.<sup>9</sup>

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. 11. 2015<sup>10</sup> wurde insbesondere das Sachwertverfahren i. S. d. BewG an die (außersteuerliche) Verkehrswertermittlung auf Basis der Immobilienwertermittlungsverordnung und der Sachwertrichtlinie angepasst und somit aktualisiert. Die neuen Regelungen sind auf Bewertungsstichtage nach dem 31. 12. 2015 anzuwenden (§ 205 Abs. 10 BewG). Die Grundstruktur des Sachwertverfahrens wird beibehalten. Änderungen ergeben sich für folgende Bewertungsfaktoren:

- |  |
|--|
| • Neue Regelherstellungskosten nach Anlage 24 BewG und ständige Aktualisierung durch Indizierung |
| • Alterswertminderung und Mindestgebäudesachwert   |
| • Besonders werthaltige Außenanlagen   |
| • Wertzahl   |

Die Finanzverwaltung hat durch die gleichlautenden Ländererlasse vom 8. 1. 2016<sup>11</sup> die gesetzlichen Neuregelungen erläutert und infolgedessen die entsprechenden Anweisungen in den ErbStR 2011 bzw. ErbStH 2011 aktualisiert bzw. ergänzt; Geltung für Bewertungsstichtage nach dem 31. 12. 2015.

##### 4.4.2.2.2 Aktualisierte Regelherstellungskosten und ihre Indizierung

Zur Ermittlung des Gebäudesachwerts ist nach § 190 Abs. 1 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015 von den Regelherstellungskosten (RHK) des Gebäudes auszugehen. RHK sind die gewöhnlichen Herstellungskosten je Flächeneinheit. Durch Multiplikation der RHK mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes ergibt sich der Gebäuderegulierungswert. Die RHK sind in der Anlage 24 enthalten. Anlage 24 wurde überarbeitet und aktualisiert. Die in Anlage 24 zur Ermittlung der RHK vorgesehenen Flächenpreise beruhen auf den Normalherstellungskosten (NHK), inkl. Baunebenkosten für das Jahr 2010. Anlage 24 ist nunmehr wie in der Tabelle auf S. 190 oben aufgebaut.

Um eine stichtagsbezogene Annäherung an den gemeinen Wert i. S. d. § 177 BewG zu gewährleisten, sind die RHK der Anlage 24 auf Basis 2010 an den jeweiligen Bewertungsstichtag fortlaufend anzupassen (§ 190 Abs. 1 Satz 3 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015). Nach § 190 Abs. 2 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015 erfolgt diese Anpassung anhand der vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten Baupreisindizes. Dabei ist auf die Preisindizes für die Bauwirtschaft abzustellen, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden jeweils als Jahresdurchschnitt ermittelt. Diese Preisindizes sind für alle Bewertungsstichtage des folgenden Kalenderjahres anzuwenden.

Das BMF veröffentlicht die maßgebenden Baupreisindizes im Bundessteuerblatt, unterteilt in Wohngebäude und Nichtwohngebäude. Nach dem BMF-Schreiben vom 11. 1. 2016<sup>12</sup> betragen die indizierten RHK für Bewertungsstichtage im Jahr 2016: Wohngebäude = 111,1 % und Nichtwohngebäude = 111,4 %.

##### Beispiel

Zu bewerten ist ein Einfamilienhaus (Gebäudeart 1.01) zum 15. 1. 2016. Die RHK nach der Anlage 24 II. (Gebäudeart 1.01/alle 9 Bauteile Standardstufe 3) betragen 835 €/m<sup>2</sup>.

Die RHK 2016 betragen:  $835 \text{ €/m}^2 \times 111,1 \% = 927 \text{ €/m}^2$ .

##### 4.4.2.2.3 Alterswertminderung und Mindestgebäudesachwert

Die Alterswertminderung eines Gebäudes wird vom Gebäuderegulierungswert abgezogen. Das Ergebnis ist der Gebäudesachwert. Die Alterswertminderung bestimmt sich grds. nach dem Verhältnis des Alters des Gebäudes zum Bewertungsstichtag zur (typisierten) wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 zum BewG ergibt (§ 190 Abs. 4 Satz 1 und 2 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015). Anlage 22 wurde neu gefasst; die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer wurde i. d. R. verkürzt. So beträgt z. B. die Gesamtnutzungsdauer bei einer Einfamilienhaus-, „Luxusvilla“ nunmehr 70 Jahre statt wie bisher 80 Jahre. Im Rahmen dieser Verhältnisrechnung ist von einer linearen jährlichen Wertminderung auszugehen; bei einer Einfamilienhaus-, „Luxusvilla“ demnach 100/70 für jedes vollendete Jahr.

In diesem Zusammenhang gibt es folgende Neuerungen für Bewertungsstichtage nach dem 31. 12. 2015 zu beachten:

- In begründeten Ausnahmefällen (z. B. bei einem in den letzten zehn Jahren kernsanierten Gebäude) ist von einem „besonderen“ Baujahr auszugehen, wenn durchgreifende Instandhaltungsmaßnahmen oder Modernisierungen durchgeführt wurden, die zu einer (wesentlichen) **Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer** führen (§ 190 Abs. 4 Satz 3 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015). Eine solche ist nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>13</sup> nur dann anzunehmen, wenn in den letzten zehn Jahren (vor dem Bewertungsstichtag) durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach dem Punktesystem der Tabelle 1 eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben. Das „besondere“ fiktive (spätere) Baujahr ist sodann aus den Tabellen 2 bis 6 abzulesen; dem tatsächlichen Baujahr wird die Anzahl der „Verlängerungsjahre“ hinzugerechnet. Durch die gleichlautende Ländererlasse vom 8. 1. 2016 wurden die Tabellen inhaltlich verändert. So wurde in Tabelle 1 die Maßnahme „Einbau von Bädern“ entfernt und das Punktesystem verändert. Tabelle 2 bis 6 wurde detaillierter gefasst: neue Restnutzungsdauer in Abhängigkeit des Gebäudealters in 5-Jahres-Schritten anstatt wie bisher in 10-Jahres-Schritten.
- Eine **Verkürzung der Gesamtnutzungsdauer** kommt nur in besonders gelagerten Einzelfällen in Betracht. Nach § 190 Abs. 4 Satz 4 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015 ist dies lediglich bei bestehender Abbruchverpflichtung der Fall. In diesen Fällen ist bei der Ermittlung der Alterswertminderung von der

<sup>9</sup> Ausnahme: Die RHK wurden durch das BeitrRLUmsG vom 7. 12. 2011 (BGBl. 2011, 2592) auf das Preisniveau 2010 aktualisiert

<sup>10</sup> BGBl. 2015 I, 1834

<sup>11</sup> BStBl. 2016 I, 173

<sup>12</sup> BStBl. 2016 I, 6

<sup>13</sup> R. B 190.7 Abs. 3 ErbStR mit den entsprechenden Tabellen

<p><b>I. Begriff der Brutto-Grundfläche (BGF)</b></p>	<p>Die Brutto-Grundfläche ist die Summe der Grundflächen (in m<sup>2</sup>) aller Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2:2005-02, Tabelle 1, Nr. 1 bis Nr. 9, und deren konstruktive Umschließungen. Für die Ermittlung der Brutto-Grundfläche (Summe aus Netto- und Konstruktions-Grundfläche) sind die äußeren Maße der Bauteile einschließlich Bekleidung, z. B. Putz, Außenschalen mehrschaliger Wandkonstruktionen in Höhe der Boden- bzw. Deckenb-lagsoberkanten, anzusetzen. Konstruktive und gestalterische Vor- und Rücksprünge, Fuß-Sockelleisten, Schrammborde und Unterschneidungen sowie vorstehende Teile von Fenster- und Türbekleidungen bleiben dabei unberücksichtigt. Nicht zur Brutto-Grundfläche gehören Flächen, die ausschließlich der Wartung, Inspek-tion und Instandsetzung von Baukonstruktionen und technischen Anlagen dienen, wie etwa nicht nutzbare Dachflächen, fest installierte Dachleitern und -stege, Wartungsstege in abgehängten Decken. Die Brutto-Grundfläche kann in der Regel den Kauf- bzw. Bauunterlagen entnommen werden.*</p>
<p><b>II. Tabellen der RHK (€/m<sup>2</sup> BGF)</b></p>	<p>Die neuen Tabellen in Anlage 24 sind gegliedert nach:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 18 Gebäudearten aufgeteilt in Wohngebäude (Gebäudeart 1 bis 5) und Nichtwohngebäude (Gebäudeart 6 bis 18).**</li> <li>• Standardstufen (einfachst bis aufwendig).</li> </ul>
<p><b>III. Beschreibungstabelle der Gebäudestandards</b></p>	<p>Bei Wohngebäuden (Gebäudeart 1 bis 5) ist nunmehr zusätzlich ein sog. Wägungsanteil zu berücksichtigen.***</p>
<p>* Einzelheiten dazu in R B 190.6 ErbStR 2011 i. d. F. der gleichlautenden Ländererlasse vom 8. 1. 2016                  ** Einzelheiten dazu in R B 190.2 ErbStR 2011 und den entsprechenden ErbStH 2011 i. d. F. der gleichlautenden Ländererlasse vom 8. 1. 2016                  *** Einzelheiten dazu in R B 190.4 ErbStR 2011 und den aussagekräftigen Beispielen in H B 190.4 ErbStH 2011 i. d. F. der gleichlautenden Ländererlasse vom 8. 1. 2016</p>	

tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen. Baumängel und Bauschäden oder wirtschaftliche Gegebenheiten können hingegen wie bisher nur im Wege der Öffnungsklausel i. S. d. § 198 BewG Berücksichtigung finden.

- Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende Gebäudesachwert beträgt grds. nur noch mindestens 30 % (anstatt wie bisher = 40 %) des Gebäuderegelerstellungswerts = sog. **Mindestgebäudesachwert** (§ 190 Abs. 4 Satz 5 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015). Damit können nunmehr 70 % Alterswertminderung zum Abzug gebracht werden.

**4.4.2.2.4 Besonders werthaltigen Außenanlagen**

Außenanlagen und sonstige Anlagen sind regelmäßig mit dem Gebäudesachwert und dem Bodenwert abgegolten (§ 189 Abs. 1 Satz 2 BewG). Nur in Einzelfällen mit besonders werthaltigen Außenanlagen und sonstigen Anlagen werden hierfür **gesonderte Wertansätze** nach durchschnittlichen Herstellungskosten erforderlich. Das BewG regelt jedoch nicht, wann solche Außenanlagen vorliegen können. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gelten Außenanlagen dann als besonders werthaltig, wenn bestimmte Größenmerkmale erreicht werden.<sup>14</sup> Durch die gleichlautenden Ländererlasse vom 8. 1. 2016 wurde diese Tabelle aktualisiert. Die RHK für Außenanlagen wurden auf das Basisjahr 2010 bezogen und dementsprechend auch teilweise erhöht. Diese RHK müssen auch auf den Bewertungsstichtag indiziert werden (§ 190 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Abs. 2 BewG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015). Aus Vereinfachungsgründen bestehen nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Bedenken, die in der Tabelle dargestellten Werte analog den Wohngebäuden auf den Bewertungsstichtag zu indizieren<sup>15</sup>. Eine Begrenzung der Alterswertminderung auf einen Mindestsachwert für besonders werthaltige Außenanlagen sehen auch die (neuen) ErbStR nicht vor.

**4.4.2.2.5 Wertzahl**

Die Summe aus Bodenwert und Gebäudesachwert ergibt den vorläufigen Sachwert des zu bewertenden Grundstücks (§ 189 Abs. 3

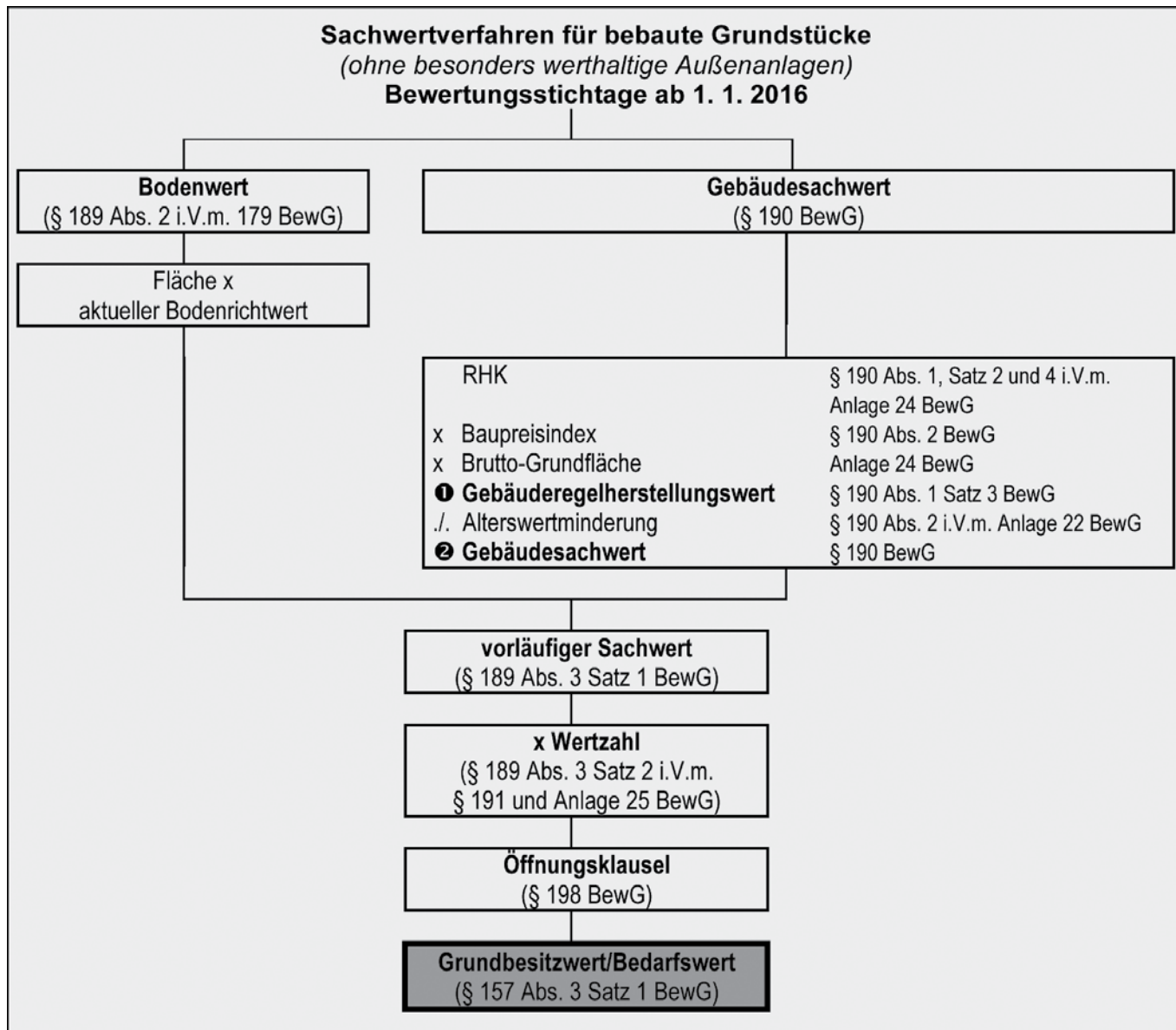
Satz 1 BewG), der aufgrund der vereinfachenden und typisierenden Berechnung erheblich vom (tatsächlichen) gemeinen Wert abweichen kann. Wie bei der außersteuerlichen Verkehrswertermittlung ist deshalb eine Anpassung zur „Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt“ erforderlich, die durch sog. Wertzahlen erfolgt (§ 189 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 191 BewG). Stehen geeignete Markt-anpassungsfaktoren der Gutachterausschüsse zur Verfügung, sind sie vorrangig als Wertzahlen anzuwenden (§ 191 Abs. 1 BewG). Wenn nicht, sind nach § 191 Abs. 2 BewG die in Anlage 25 zum BewG geregelten (pauschalen) Wertzahlen zu übernehmen. Anlage 25 wurde durch das Steueränderungsgesetz 2015 aktualisiert.



<sup>14</sup> Vgl. die in R B 190.5 ErbStR abgebildete Tabelle

<sup>15</sup> R B 190.5 Satz 5 ErbStR i. d. F. der gleichlautenden Ländererlasse vom 8. 1. 2016

## 4.4.2.2.6 Berechnungsschema



## 4.4.2.2.7 Praxisfall

Hannelore Pfister, wohnhaft in einer Villa (frei stehendes Einfamilienhaus, Baujahr 2002, mit Keller, Dachgeschoss ausgebaut, Anlage 24: Standardstufe 3) in einem nobleren Berliner Stadtviertel, übertrug diese am 14. November 2016 durch einen notariell beurkundeten Schenkungsvertrag ihrem langjährigen Lebensgefährten Theo Altman. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 220 m<sup>2</sup>. An das Haus grenzt eine nicht überdachte Terrasse (Baujahr 2004, Bruchsteinplatten mit Unterbeton) mit einer Fläche von 30 m<sup>2</sup> an. Auf dem Grundstück (wirtschaftliche Einheit) befinden sich außerdem eine frei stehende Garage in Massivbauweise mit einer Brutto-Grundfläche von 23 m<sup>2</sup> (Baujahr 2004) und ein Außen-Swimmingpool (Baujahr 2004, normale Ausführung) mit einer Fläche von 52 m<sup>2</sup>. Das Grundstück hat eine Fläche von 3.000 m<sup>2</sup> und der Bodenrichtwert beträgt 1.100 €/m<sup>2</sup>. Vom Gutachterausschuss stehen keine Vergleichspreise, Vergleichsfaktoren und örtliche Sachwertfaktoren für das Grundstück zur Verfügung. Bei den Außenanlagen soll es sich um besonders werthaltige Außenanlagen handeln.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> 10 %-Grenze nach R B 190.5 Satz 4 ErbStR 2011 i. d. F. der gleichlautenden Ländereilasse vom 8. 1. 2016

Die Regelherstellungskosten für Terrassen mit auf Unterbeton verlegten Bruchsteinplatten betragen 60 €/m<sup>2</sup> (typisierte Gesamtnutzungsdauer = 40 Jahre) und für Schwimmbecken in normaler Ausführung = 525 €/m<sup>2</sup> (typisierte Gesamtnutzungsdauer = 30 Jahre).<sup>17</sup>

Das Grundstück ist auf den Bewertungsstichtag 14. 11. 2016 zu bewerten.

**Lösung**

Für Zwecke der Erbschaftsteuer ist für das bebaute Grundstück ein Grundbesitzwert zu ermitteln (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. BewG). Durch die Bewertungsstelle des zuständigen Lagefinanzamts ist eine gesonderte Feststellung durchzuführen (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 152 Nr. 1 BewG). Das Bewertungsverfahren bestimmt sich nach der Art des Grundstücks. Bei dem bebauten Grundstück handelt es sich um ein Einfamilienhaus (§ 181 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 BewG). Da das Vergleichsverfahren nicht möglich ist, kommt das Sachwertverfahren zur Anwendung (§ 182 Abs. 4 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 3 und den §§ 189 bis 191 BewG).

<sup>17</sup> Tabelle in R B 190.5 ErbStR 2011 i. d. F. der gleichlautenden Ländereilasse vom 8. 1. 2016

<b>Bodenwert</b>	3.000 m <sup>2</sup> x 1.100 €		<b>3.300.000 €</b>
<b>Gebäudesachwert Einfamilienhaus</b>			
Regelherstellungskosten (RHK)	Gebäudeklasse Anlage 24, II.1.01 Baupreisindex	835 € 111,1 %	927 €
Brutto-Grundfläche (BGF)			220 m <sup>2</sup>
<b>Gebäuderegelerstellungswert</b>			<b>203.940 €</b>
Alterswertminderung (AWM)	Gesamtnutzungsdauer (Anlage 22) Lineare Wertminderung p. a. Alter zum Bewertungsstichtag AWM	70 Jahre 1,43 % 14 Jahre 20 %	./ 40.788 €
<b>Gebäudesachwert</b>			<b>163.152 €</b>
<b>Gebäudesachwert Garage</b>			
RHK	Gebäudeklasse Anlage 24, II.14.1 Baupreisindex	485 € 111,4 %	540 €
BGF			23 m <sup>2</sup>
<b>Gebäuderegelerstellungswert</b>			<b>12.420 €</b>
Alterswertminderung (AWM)	Gesamtnutzungsdauer (Anlage 22) Lineare Wertminderung p. a. Alter zum Bewertungsstichtag AWM	60 Jahre 1,66 % 12 Jahre 20 %	./ 2.484 €
<b>Gebäudesachwert</b>			<b>9.936 €</b>
<b>Gebäudesachwerte Einfamilienhaus und Garage</b>			<b>173.088 €</b>
<b>Besonders werthaltige Außenanlagen</b>			
<b>Sachwert Terrasse</b>			
RHK	R B 190. 5 ErbStR-Tabelle Baupreisindex	60 € 111,1 %	66 €
BGF			30 m <sup>2</sup>
<b>Regelherstellungswert</b>			<b>1.980 €</b>
Alterswertminderung (AWM)	Gesamtnutzungsdauer Lineare Wertminderung p. a. Alter zum Bewertungsstichtag AWM	40 Jahre 2,5 % 12 Jahre 30 %	./ 594 €
<b>Sachwert</b>			<b>1.386 €</b>
<b>Sachwert Swimmingpool</b>			
RHK	R B 190. 5 ErbStR-Tabelle Baupreisindex	525 € 111,1 %	583 €
BGF			52 m <sup>2</sup>
<b>Regelherstellungswert</b>			<b>30.316 €</b>
Alterswertminderung (AWM)	Gesamtnutzungsdauer Lineare Wertminderung p. a. Alter zum Bewertungsstichtag AWM	30 Jahre 3,33 % 12 Jahre 40 %	./ 12.127 €
<b>Sachwert</b>			<b>18.189 €</b>
<b>Sachwerte Terrasse und Swimmingpool</b>			<b>19.575 €</b>
<b>Vorläufiger Sachwert Grundstück</b>	Bodenwert Gebäudesachwerte Sachwerte Außenanlagen	3.300.000 € 173.088 € 19.575 €	<b>3.492.663 €</b>
<b>Wertzahl</b>	Anlage 25		<b>1,0</b>
<b>Grundbesitzwert</b>			<b>3.492.663 €</b>



## Die neuesten Entscheidungen des BFH §

(Hinweise auf aktuelle BFH-Entscheidungen; Fundstellen dazu im BStBl. II werden in nachfolgenden Heften der Steuer-Warte auf der 4. Umschlagseite mitgeteilt.)

### StW 12/1 AO a. F.: § 163, § 184 Abs. 2

Bindungswirkung einer für die Gewinnfeststellung getroffenen Billigkeitsentscheidung für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags

Die im Rahmen der Gewinnfeststellung getroffene Billigkeitsmaßnahme, von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen, wirkt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.

Eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO führt lediglich zu einer Periodenverschiebung bei der Steuerfestsetzung. Die Besteuerungsgrundlagen bleiben nicht dauerhaft bei der Steuerfestsetzung unberücksichtigt. Der Steueranspruch wird nur in einem anderen Besteuerungszeitraum erfasst. Die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO hat im Ergebnis nur einen stundungsähnlichen Charakter.

14. 9. 2017 IV R 51/14

### StW 12/2 AO: § 163, § 227; EStG (i. d. F. des RÜschädlStPrG vom 27. 6. 2017): § 3 a, § 52 Abs. 4 a; GG: Art. 80

Keine Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf Altfälle

Der sog. Sanierungserlass des BMF vom 27. 3. 2003 (BStBl. I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. 12. 2009, BStBl. I 2010, 18) verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. 11. 2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393).

Die im BMF-Schreiben vom 27. 4. 2017 (BStBl. I 2017, 741) vorgesehene Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf alle Fälle, in

denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. 2. 2017 endgültig vollzogen worden ist (Altfälle), ist ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar.

23. 8. 2017 I R 52/14

### StW 12/3 AO: § 163; EStG (i. d. F. des RÜschädlStPrG vom 27. 6. 2017): § 3 a, § 52 Abs. 4 a Satz 1

Keine Begünstigung von Sanierungsgewinnen vor Inkrafttreten des § 3 a EStG

Wenn ein Sanierungsgewinn dadurch entstanden ist, dass die Schulden vor dem 9. 2. 2017 erlassen worden sind, kommt weder eine Einkommensteuerbefreiung dieses Sanierungsgewinns nach § 3 a EStG n. F. noch eine Billigkeitsmaßnahme nach den BMF-Schreiben vom 27. 3. 2003 (BStBl. I 2003, 240) oder vom 27. 4. 2017 (BStBl. I 2017, 741) in Betracht.

23. 8. 2017 X R 38/15

### StW 12/4 AO: § 166, § 124 Abs. 2; InsO: § 174, § 175, § 178, § 184 Abs. 2, § 201 Abs. 1, Abs. 2; InsO a. F.: § 184 Satz 1

Haftungsbescheid: Einwendungsausschluss des Geschäftsführers einer GmbH bei unterlassenem Widerspruch gegen die Forderungsanmeldung des FA

Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH widerspruchslos zur Insolvenztabelle festgestellt, ist der Geschäftsführer der GmbH im Verfahren wegen Haftung gemäß § 166 AO mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung ausgeschlossen,

wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen können, dies aber nicht getan hat.

Die Feststellung der Forderung in der Insolvenztafel stellt das insolvenzrechtliche Äquivalent zur Steuerfestsetzung durch Verwaltungsakt dar. Die unwidersprochene Feststellung tritt auch für die Berechnung der Haftungsschuld an die Stelle der – im Streitfall von der GmbH mit dem Einspruch angefochtenen – Steuerbescheide, die dadurch i. S. d. § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigt sind.

27. 9. 2017 XI R 9/16

**StW 12/5 AO: § 169 Abs. 1, § 237 Abs. 1, Abs. 2, § 238 Abs. 1, § 239 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 5**

**Aussetzungszinsen bei übereinstimmender Erledigungserklärung – Unbeachtlichkeit einer nachträglichen Änderung des angefochtenen Bescheids**

Eine Anfechtungsklage ist im Falle der übereinstimmenden Erledigungserklärung auch dann mit Eingang der zweiten Erledigungserklärung oder mit Eintritt der Fiktion des § 138 Abs. 3 FGO endgültig i. S. d. § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO erfolglos, wenn der angefochtene Bescheid später auf Grundlage einer tatsächlichen Verständigung geändert wird.

Eine Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung nach Beendigung des Klageverfahrens muss aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung in § 237 Abs. 5 AO unberücksichtigt bleiben (BFH-Beschluss vom 9. 6. 2015, III R 64/13, BFH/NV 2015, 1338). Danach ist ein Zinsbescheid nicht aufzuheben oder zu ändern, wenn der Steuerbescheid nach Abschluss des Rechtsbehelfsverfahrens aufgehoben, geändert oder nach § 129 AO berichtigt wird.

Maßgebend für die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist allein der nach den Verhältnissen bei Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens bestimmte Steueranspruch.

14. 6. 2017 I R 38/15

**StW 12/6 AO: § 173 Abs. 1 Nr. 2, § 174 Abs. 3; EStG: § 11 Abs. 2 Satz 2; UStG: § 18 Abs. 4 Satz 1**

**Bescheidkorrektur bei Nichtberücksichtigung einer Umsatzsteuervorauszahlung als Betriebsausgabe im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit**

Die Nichtbeachtung des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2 Satz 2 EStG) durch den steuerlichen Berater stellt einen Beratungsfehler dar und begründet daher regelmäßig ein – dem Mandanten zurechenbares – „grobes Verschulden“ i. S. v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Das Tatbestandsmerkmal „Annahme“ in § 174 Abs. 3 AO setzt einen kognitiven Prozess bei dem tätig gewordenen FA-Mitarbeiter voraus. Die rein mechanische Übernahme von Erklärungsfehlern des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters genügt insoweit nicht.

17. 5. 2017 X R 45/16

**StW 12/7 AO: § 175 Abs. 1 Nr. 2, § 233 a Abs. 2 a; KStG 2002 (i. d. F. des Korb II-Gesetzes): § 8 b Abs. 8, § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2**

**Blockwahlrecht nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 i. d. F. des Korb II-Gesetzes kein rückwirkendes Ereignis**

Weder die Einführung des Blockwahlrechts in § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 i. d. F. des Korb II-Gesetzes noch die entsprechende Wahlrechtsausübung stellen ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 233 a Abs. 2 a i. V. m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

12. 7. 2017 I R 86/15

**StW 12/8 AO: § 176 Abs. 1 Nr. 3; UStG: § 2 Abs. 2 Nr. 2**

**Finanzielle Eingliederung bei nur mittelbarer Beteiligung – Maßgeblicher Zeitpunkt der Rechtsprechungsänderung i. S. d. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO**

Für den Fall, dass nur ein Gesellschafter über eine Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft verfügt, hat sich erst durch das BFH-Urteil vom 1. 12. 2010, XI R 43/08 (BStBl. II 2011, 600) die Rechtsprechung des BFH i. S. d. § 176 Abs. 1 Satz 1

Nr. 3 AO dahingehend geändert, dass es für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht ausreicht, dass Letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist.

24. 7. 2017 XI B 25/17

**StW 12/9 EStG: § 3 Nr. 63, § 4 b, § 11 Abs. 1 Satz 2 und 4, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 3, Abs. 1 Satz 2, § 38 Abs. 1, Abs. 3, § 38 a Abs. 1, § 41 a Abs. 1 Nr. 2, § 42 d Abs. 1 Nr. 1**

**Zuflusszeitpunkt bei Arbeitslohn in Form von sonstigen Bezügen**

Arbeitslohn aus Beiträgen des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung des Arbeitnehmers für eine betriebliche Altersversorgung fließt dem Arbeitnehmer nicht schon mit Erteilung der Einzugsermächtigung durch den Arbeitgeber zugunsten des Versicherungsnehmers zu. Der Zufluss erfolgt erst, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsbeitrag tatsächlich leistet.

Der Arbeitnehmer bezieht nicht laufend gezahlten Arbeitslohn (sonstige Bezüge) im Zeitpunkt des Zuflusses.

§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ist auf sonstige Bezüge nicht anwendbar.

24. 8. 2017 VI R 58/15

**StW 12/10 EStG 2007: § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1, § 7 g Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und c, Abs. 7, § 11; HGB: § 243 Abs. 3, § 247 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 4, § 264 Abs. 1, § 266 Abs. 2 B.II.4.; InvZulG 2007: § 4, § 12, § 13; AO: § 38**

**Investitionsabzugsbetrag: Investitionszulage erhöht Betriebsgröße bei Betriebsvermögensvergleich**

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist der Anspruch auf Investitionszulage bei Bestimmung der Betriebsgröße gemäß § 7 g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG als Voraussetzung eines Investitionsabzugsbetrags zu berücksichtigen.

3. 8. 2017 IV R 12/14

**StW 12/11 EStG: § 6 Abs. 1 Nr. 3, § 4 Abs. 1, Abs. 4, § 5 Abs. 1, Abs. 6, § 9 Abs. 1, § 12 Nr. 1, Nr. 2**

**Abzinsung von Angehörigendarlehen**

Unverzinsliche (betriebliche) Verbindlichkeiten aus Darlehen, die ein Angehöriger einem Gewerbetreibenden, Selbstständigen oder Land- und Forstwirtschaftler gewährt, sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzinszinsen, wenn der Darlehensvertrag unter Heranziehung des Fremdvergleichs steuerrechtlich anzuerkennen ist.

Verfassungsrechtliche Bedenken hiergegen bestehen nicht.

13. 7. 2017 VI R 62/15

**StW 12/12 EStG: § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. c, § 5 Abs. 1 Zur Quantifizierung „künftiger Vorteile“ i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. c EStG bei behauptetem Forderungsausfall**

Macht der Kläger vor dem FG die völlige Wertlosigkeit von bei der Bilanzierung zu berücksichtigenden (künftigen) Forderungen (hier: aus der Umlage von Nebenkostennachforderungen im Gewerberaum Untermietverhältnis) geltend, sind von seinem Klagebegehren regelmäßig auch Wertberichtigungen unterhalb der Schwelle des Totalausfalls mitumfasst.

Für die Quantifizierung „künftiger Vorteile“ i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. c EStG ist maßgeblich, in welcher Höhe der jeweilige Zukunftsvorteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit realisiert werden wird. In diese einheitliche Rückstellungsbewertung können auch über dem allgemeinen Kreditrisiko liegende spezifische Ausfallrisiken einfließen.

31. 5. 2017 X R 29/15

**StW 12/13 EStG: § 6 Abs. 6; BewG: § 9 Abs. 2; KStG: § 8 Abs. 1, § 8 b Abs. 2, Abs. 3**

**Bewertung eines durch Sacheinlage erworbenen Anteils an einer Kapitalgesellschaft**

Ein im Rahmen einer Kapitalerhöhung durch Sacheinlage erworbener Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist mit dem gemeinen

Wert des als Sacheinlage hingegebenen Wirtschaftsguts (hier: gegen die Kapitalgesellschaft gerichtete Darlehensforderungen) zu aktivieren.

Der Bemessung des gemeinen Werts der durch Sacheinlage eingebrachten konzerninternen Darlehensforderungen mit einem Betrag unterhalb des Nominalwerts steht ein in Bezug auf die Kapitalgesellschaft im Außenverhältnis zu Dritten bestehender sog. Rückhalt im Konzern nicht entgegen (insoweit Bestätigung des Senatsurteils vom 24. 6. 2015, I R 29/14, BStBl. II 2016, 258).

12. 4. 2017 I R 36/15

**StW 12/14 EStG: § 6 a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 Nr. 1; KStG: § 8 Abs. 1**

**Eindeutigkeit von Pensionszusagen – Überversorgung**

Die Anforderungen an die Pensionszusage in § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG (Schriftlichkeit und Eindeutigkeit) betreffen nicht lediglich die ursprüngliche Zusage, sondern auch deren spätere Änderung.

Die Überversorgungsgrundsätze kommen bei endgehaltsabhängigen Versorgungszusagen nicht zur Anwendung.

31. 5. 2017 I R 91/15

**StW 12/15 EStG: § 9 Abs. 1, § 11 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Nr. 1; EStDV: § 11 d Abs. 1, § 82 b**

Kein Abzug der von dem Nießbraucher getragenen Erhaltungsaufwendungen i. S. d. § 82 b EStDV nach dessen Tod durch den Eigentümer – Beendigung des Nießbrauchs – Keine entsprechende Anwendung des § 11 d EStDV – Gesamtrechtsnachfolge

Hat der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielende Nießbraucher größere Erhaltungsaufwendungen nach § 82 b EStDV auf mehrere Jahre verteilt und wird der Nießbrauch durch den Tod des Nießbrauchers innerhalb des Verteilungszeitraums beendet, kann der Eigentümer den verbliebenen Teil der Erhaltungsaufwendungen nicht als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend machen.

Es besteht keine Rechtsgrundlage für einen interpersonellen Übergang des verbliebenen Teils der von dem Nießbraucher getragenen Erhaltungsaufwendungen auf den Eigentümer. Insbesondere begründet bei Beendigung des Nießbrauchs durch den Tod des Nießbrauchers die Regelung des § 11 d Abs. 1 Satz 1 EStDV nicht die interpersonelle Überleitung der Erhaltungsaufwendungen auf den Eigentümer.

Die Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen nach § 82 b EStDV auf mehrere Jahre ändert nicht deren Rechtsnatur als Werbungskosten.

Der verbliebene Teil der Erhaltungsaufwendungen ist bei den Einkünften des Nießbrauchers aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Nießbrauchs abzuziehen.

25. 9. 2017 IX S 17/17

**StW 12/16 EStG: § 10 Abs. 1 Nr. 9**

**Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen an andere Einrichtungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 EStG**

Die Prüfung und Feststellung der schulrechtlichen Kriterien in Bezug auf die ordnungsgemäße Vorbereitung eines schulischen Abschlusses gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 EStG obliegt nicht den Schulbehörden, sondern ist Aufgabe der Finanzbehörden (gegen BMF-Schreiben vom 9. 3. 2009, IV C 4-S 2221/07/0007, BStBl. I 2009, 487). Es bleibt dem zuständigen FA unbenommen, sich mit den Schulbehörden in Verbindung zu setzen und deren Einschätzung zur Erfüllung der schulischen Kriterien bei seiner Entscheidung zu berücksichtigen.

20. 6. 2017 X R 26/15

**StW 12/17 EStG: § 15 Abs. 2, § 20**

**Nachhaltigkeit bei gewerblichem Forderungskäufer**

Ein Forderungskäufer ist jedenfalls dann nicht gewerblich tätig, wenn er mehrere Forderungen nebst Sicherheiten in einem einzigen Vertrag erwirbt und keine Wiederholungsabsicht festgestellt werden

kann. Denn in diesem Fall fehlt es schon an der Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit.

14. 9. 2017 IV R 34/15

**StW 12/18 EStG: § 15, § 17, § 18 Abs. 1 Nr. 1; AO: § 14 Satz 3**

**Einordnung des Handels mit Vorratsgesellschaften**

Die wiederholte Gründung und Veräußerung von sog. Vorratsgesellschaften – hier: Gründung und Veräußerung von insgesamt 40 GmbHs – überschreitet die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung.

27. 6. 2017 IX R 3/17

**StW 12/19 EStG: § 17 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 5 und 6 Buchst. a; AO: § 42**

**Berücksichtigung eines Verlusts aus der Veräußerung von unentgeltlich erworbenen Kapitalgesellschaftsanteilen – Zuwendung des Kapitalgesellschaftsanteils an einen Freund – Gestaltungsmissbrauch**

Die bei Verträgen unter fremden Dritten bestehende Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts ist im Fall der Übertragung eines Kapitalgesellschaftsanteils, für den der Zuwendende hohe Anschaffungskosten getragen hat, nicht alleine wegen eines Freundschaftsverhältnisses zwischen dem Zuwendenden und dem Empfänger als widerlegt anzusehen.

Bei einander nahestehenden Personen wird der Nachweis der Unentgeltlichkeit erleichtert; denn bei ihnen kann nicht unterstellt werden, dass sie Leistung und Gegenleistung im Regelfall nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgehandelt haben. Was unter „einander nahestehenden Personen“ zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Maßgebend ist, ob unter Berücksichtigung der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann.

9. 5. 2017 IX R 1/16

**StW 12/20 EStG: § 17; HGB: § 255 Abs. 1, § 272 Abs. 2 Nr. 4; AO: § 42**

**Beitrittsaufforderung an das BMF: Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlagen „in letzter Minute“**

Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob Zuzahlungen, die der Gesellschafter in das Eigenkapital leistet und die bei der Kapitalgesellschaft als Kapitalrücklage auszuweisen sind (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), bei diesem in jedem Fall und zu jedem denkbaren Zeitpunkt zu – nachträglichen – Anschaffungskosten i. S. d. § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB führen und mithin im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berücksichtigen sind und ob solche Zuzahlungen einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) darstellen könnten.

11. 10. 2017 IX R 5/15

**StW 12/21 EStG: § 19 Abs. 1, § 6 a, § 11 Abs. 1 Satz 1, § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4; BetrAVG: § 2 Abs. 1**

**Nachträgliche Herabsetzung eines zivilrechtlich wirksam vereinbarten Ruhegehalts – Verdeckte Einlage**

Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber seiner Kapitalgesellschaft auf eine bereits erdiente (werthaltige) Pensionsanwartschaft, ist darin nur dann keine verdeckte Einlage zu sehen, wenn auch ein fremder Geschäftsführer unter sonst gleichen Umständen die Pensionsanwartschaft aufgegeben hätte.

Wurzelt die Zusage der Altersversorgung im Anstellungsvertrag, führt der Verzicht auf die erdiente und werthaltige Anwartschaft zu einem Lohnzufluss in Höhe des Teilwerts.

Insoweit handelt es sich um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, bei der die Anwendung der Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG) in Betracht kommt.

Als verdeckte Einlagen sind nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sei es durch den

Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens. Ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens vermehrt ist, bestimmt sich nach Bilanzrecht. Insofern ist maßgeblich, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre.

23. 8. 2017 VI R 4/16

**StW 12/22 EStG: § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 2 Abs. 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2, § 22 Nr. 3**

**Ersatz für beliebige Arten von Schadensfolgen ist keine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG – Voraussetzungen und Umfang des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Entschädigung – Erforderliche Feststellungen**

Der Grundsatz, dass Entschädigungen, die aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden, einheitlich zu beurteilen sind, entbindet nicht von der Prüfung, ob die Entschädigung „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gewährt worden ist.

Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Entschädigungen, die „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ gewährt worden sind, d. h. an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen treten. Entsprechend seinem Wortlaut zählen dazu nicht Ersatzleistungen für jede beliebige Art von Schadensfolgen, sondern lediglich solche zur Abgeltung von erlittenen oder zu erwartenden Ausfällen an Einnahmen. Erfasst werden daher nur Entschädigungen, die Einnahmen ersetzen, nicht aber solche, die Ausgaben ausgleichen.

11. 7. 2017 IX R 28/16

**StW 12/23 EStG: § 26, § 26 a, § 26 b; AO: § 34 Abs. 1, Abs. 3, § 37 Abs. 2, § 46 Abs. 1, § 350; InsO: § 35 Abs. 1, § 36 Abs. 1, § 80 Abs. 1; InsO a. F.: § 313**

**Veranlagungswahlrecht: Einspruchsbefugnis des Insolvenzverwalters gegen einen für die Zeit nach Insolvenzeröffnung ergangenen Zusammenveranlagungsbescheid – Gegenstand der Beschwerde**

Der Antrag auf getrennte Veranlagung kann auch zusammen mit einem gegen den nicht bestandskräftigen Zusammenveranlagungsbescheid eingelegten Einspruch gestellt werden.

Erzielt der Insolvenzschuldner nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die nach § 35 InsO i. V. m. § 36 Abs. 1 InsO als Neuerwerb zur Insolvenzmasse gehören, ist auch ein sich insoweit ergebender, nach § 46 Abs. 1 AO pfändbarer Lohn- oder Einkommensteuererstattungsanspruch der Insolvenzmasse zuzurechnen.

Fällt nach Insolvenzeröffnung erzielt Arbeitseinkommen und ein insoweit in Betracht kommender Lohn- oder Einkommensteuererstattungsanspruch als Neuerwerb in die Insolvenzmasse, steht dem Insolvenzverwalter und im vereinfachten Insolvenzverfahren dem Treuhänder für den betreffenden Besteuerungszeitraum auch die Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 26 Abs. 2 EStG als Verwaltungsrecht mit vermögensrechtlichem Bezug zu (Anschluss an die BGH-Urteile vom 24. 5. 2007, IX ZR 8/06, HFR 2007, 1246, und vom 18. 5. 2011, XII ZR 67/09, HFR 2011, 1248).

Nach § 350 AO ist nur einspruchsbefugt, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein. Gegenstand der Beschwerde kann danach sowohl ein ergangener als auch ein unterlassener Verwaltungsakt sein. Für die Beschwerde ist die Schlüssigkeit des Vortrags des Einspruchsführers oder – bei fehlender Begründung – die verständige Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts (Steuerbescheids) bestimmend. Erscheint danach eine Beschwerde als möglich, ist die Rechtsbehelfsbefugnis zu bejahen. Dabei ist grundsätzlich auf den Tenor des Bescheids, d. h. bei einem Steuerbescheid auf die Höhe der festgesetzten Steuer abzustellen.

15. 3. 2017 III R 12/16

**StW 12/24 EStG: § 32 Abs. 4 Satz 2**

**Fortbildung zur „Führungskraft Handel“ nicht mehr Teil der Erstausbildung**

Eine Fortbildung zur „Führungskraft Handel“ ist nicht mehr Teil einer einheitlichen Erstausbildung, wenn zwischen dem angeblichen vorherigen Ausbildungsabschnitt und der Fortbildung ein Zeitraum von zwei Jahren liegt.

29. 8. 2017 XI B 57/17

**StW 12/25 EStG: § 35 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Nr. 2, § 52 Abs. 5 a; GewStG: § 28**

**Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte**

Die Begrenzung des Steuerermäßigungs Betrags nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ist betriebsbezogen zu ermitteln.

Aus der betriebsbezogenen Auslegung ergibt sich kein Wertungswiderspruch zu den Verhältnissen bei Zerlegung nach §§ 28 ff. GewStG.

§ 35 EStG ist eine Tarifvorschrift des Einkommensteuerrechts und besitzt als solche eine personenbezogene Rechtsfolge. In einer Schnittstelle zwischen betriebsbezogener Gewerbesteuer und personenbezogener Einkommensteuer hindert der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nicht personenbezogene Folgerungen in der Einkommensteuer, der Personenbezogenheit der Einkommensteuer aber auch nicht die Anknüpfung an objektbezogene Momente.

20. 3. 2017 X R 62/14

**StW 12/26 EStG: § 62 Abs. 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, § 32 Abs. 1, Abs. 3, § 65; VO (EG) Nr. 883/2004: Art. 11, Art. 68; VO (EG) Nr. 987/2009: Art. 5; SGB II: § 7 Abs. 1, § 19 Abs. 1**

**Konkurrenz von Kindergeldansprüchen zwischen zwei EU-Staaten – Bindungswirkung der Entscheidungen ausländischer Behörden – Kindergeldanspruch bei Leistungen nach dem SGB II**

Die positive Entscheidung, mit der die zuständige ausländische Behörde einen Kindergeldanspruch nach ihrem nationalen Recht bejaht hat, ist für die Familienkasse bindend, soweit die Auslegung von Unionsrecht nicht betroffen ist.

Die Bindungswirkung hat zur Folge, dass die Familienkassen und die Finanzgerichte nicht befugt sind, die Richtigkeit dieser Entscheidung zu überprüfen und selbst das ausländische Recht festzustellen und anzuwenden. Nach den Grundsätzen der vertrauensvollen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV) ist davon auszugehen, dass die inländische Familienkasse von der Verpflichtung und Berechtigung enthoben werden soll, die Frage nach dem tatsächlichen Vorliegen des materiellen Anspruchs im anderen Mitgliedstaat selbst zu beantworten.

Für die im Rahmen der Konkurrenzregelung des Art. 68 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 883/2004 zu prüfende Frage, was die Ansprüche auslöst, ist nicht auf die nationalen Regelungen nach §§ 62 ff. EStG, sondern auf die Vorschriften der Art. 11 bis 16 der VO (EG) Nr. 883/2004 abzustellen.

Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts für Arbeitssuchende nach dem SGB II sind weder Leistungen nach Art. 11 Abs. 2 noch nach Art. 11 Abs. 3 Buchst. c, sondern Leistungen gemäß Art. 11 Abs. 3 Buchst. e der VO (EG) Nr. 883/2004.

26. 7. 2017 III R 18/16

**StW 12/27 KStG: § 2 Nr. 1, § 8 b Abs. 2, Abs. 3; EStG: § 17 Abs. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa; AO: § 152**

**Steuerfreiheit des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften – Keine Betriebsausgabenfiktion gemäß § 8 b Abs. 3 Satz 1 KStG ohne inländische Betriebsstätte – Festsetzung eines Verspätungszuschlags**

Der von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft ist gemäß § 8 b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei.

Die Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8 b Abs. 3 Satz 1 KStG (sog. Schachtelstrafe) geht ins Leere,



wenn die veräußernde Kapitalgesellschaft im Inland über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter verfügt.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags gemäß § 152 AO ist nicht zulässig, wenn die Steuererklärung, wegen deren verspäteter Abgabe ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden soll, zu einer Steuerfestsetzung von 0 € führt.

31. 5. 2017 I R 37/15

**StW 12/28 KStG: § 16, § 17 Satz 2 Nr. 2; AktG: § 302**  
**Organschaft: Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter – Verlustübernahmevereinbarung bei Änderung des Aktienrechts**

Die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft steht der körperschaftsteuerrechtlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags entgegen, wenn neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher Ausgleich gewährt wird, dessen Höhe sich am Ertrag der vermeintlichen Organgesellschaft orientiert und der zu einer lediglich anteiligen Gewinnzurechnung an den vermeintlichen Organträger führt (Bestätigung des Senatsurteils vom 4. 3. 2009, I R 1/08, BStBl. II 2010, 407).

Eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft setzt nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. voraus, dass ausdrücklich die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG (in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen) vereinbart worden ist. Dieses Vereinbarungserfordernis bezieht sich auch auf solche Regelungsbestandteile des § 302 AktG, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrags noch nicht in Kraft getreten waren (hier: § 302 Abs. 4 AktG). Im Falle der Änderung des § 302 AktG ist demnach eine dieser Vorschriften entsprechende Vereinbarung – durch Anpassung des ursprünglichen Gewinnabführungsvertrags – zu treffen.

10. 5. 2017 I R 93/15

**StW 12/29 ErbStG: § 7 Abs. 1 Nr. 1; AO: § 119, § 125, § 157, § 162 Abs. 1**

**Verzicht auf Vergütungersatzanspruch als freigebige Zuwendung – Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid**

Überlässt ein Dritter von ihm angestellte und entlohnte Arbeitnehmer einem Fußballverein in vollem Umfang zum Einsatz als Spieler, Trainer oder Betreuer und verzichtet er auf die Geltendmachung eines Vergütungersatzanspruchs für die Überlassung, liegt in dem Verzicht eine freigebige Zuwendung des Dritten an den Verein.

Bei einer Schenkung von einer Gesamthandsgemeinschaft sind für die Schenkungsteuer die Gesamthänder als vermögensmäßig enteignet anzusehen.

Mehrere Steuerfälle erfordern entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder – bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück – die genaue Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) dem Steuerbescheid zugrunde liegen, sowie eine gesonderte Steuerfestsetzung für jeden einzelnen Lebenssachverhalt (Steuerfall). Es ist deshalb grundsätzlich unzulässig, bei mehreren Lebenssachverhalten die verschiedenen Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag unaufgegliedert zusammenzufassen. Die fehlende Angabe der besteuerten einzelnen Lebenssachverhalte oder die unzulässige unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid führt zur Nichtigkeit eines solchen Bescheids nach § 125 Abs. 1 AO.

Das FA kann sich jedoch in den Fällen, in denen ihm Zeitpunkt und Höhe der jeweiligen Einzelzuwendungen unbekannt geblieben sind, darauf beschränken, die Steuer unter Angabe des mutmaßlichen Zeitraums, in dem diese Zuwendungen vorgenommen wurden, nach einem einheitlichen (Schätz-)Betrag (§ 162 AO), der alle Zuwendungen umfassen soll, einheitlich festzusetzen. Ein solcher zusammenfassender Steuerbescheid ist ausnahmsweise inhaltlich hinreichend bestimmt und daher wirksam.

30. 8. 2017 II R 46/15

**StW 12/30 ErbStG: § 10 Abs. 5 Nr. 1**

**Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden – Kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit**

Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, sind nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar.

26. 7. 2017 II R 33/15

**StW 12/31 GrEStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1; AO: § 38; AusglLeistG: § 3 Abs. 5, Abs. 7, Abs. 7 a, Abs. 7 b Satz 2; BGB: § 433 Abs. 1; FlErwV: § 5 Abs. 1**

**Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei einem weiteren Flächenerwerb nach dem AusglLeistG**

Beim Erwerb weiterer Flächen aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs nach § 3 Abs. 7 b Satz 2 i. V. m. Abs. 7 a AusglLeistG gegen Zahlung eines Kaufpreisaufschlags führt die nur wertmäßige Zuordnung eines Teils des bereits für andere Flächen entrichteten Kaufpreises zu den neuen Flächen nicht zur Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

17. 5. 2017 II R 7/15

**StW 12/32 GrEStG: § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 13 Nr. 1; AO: § 5, § 44 Abs. 1, § 121, § 219**

**Steuerschuld des Veräußerers bei einheitlichem Erwerbsvorgang**

Der Veräußerer schuldet in den Fällen des einheitlichen Erwerbsvorgangs die Grunderwerbsteuer in voller Höhe auch dann, wenn nicht er selbst, sondern ein Dritter zivilrechtlich zur Gebäudeerrichtung verpflichtet ist.

Der Einbeziehung der Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der gegenüber dem Veräußerer festgesetzten Grunderwerbsteuer steht es nicht entgegen, wenn für diesen die Einheitlichkeit des aus Grundstücks- und Bauvertrag bestehenden Vertragswerks – etwa aufgrund des Tätigwerdens des von ihm beauftragten Maklers – objektiv nicht erkennbar war.

Es entspricht pflichtgemäßem Ermessensgebrauch, dass das FA zunächst denjenigen zur Grunderwerbsteuer heranzieht, der im Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer übernommen hat, und den anderen Vertragsteil erst dann, wenn die Steuer von jenem nicht zu erlangen ist. Verspricht die Durchsetzung des Steueranspruchs gegen den zunächst in Anspruch zu nehmenden oder genommenen Gesamtschuldner infolge dessen wirtschaftlicher Situation keinen Erfolg, entspricht es aufgrund der Verpflichtung des FA zur Geltendmachung des nach dem Gesetz entstandenen Steueranspruchs pflichtgemäßer Ermessensausübung, die Steuer gegen den anderen Gesamtschuldner festzusetzen.

30. 8. 2017 II R 48/15

**StW 12/33 GrStG: § 3, § 7; BewG: § 92**

**Grundsteuerbefreiung bei Öffentlich Privater Partnerschaft**

Die nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG erforderliche Vereinbarung, dass der Grundbesitz (Grundstück im zivilrechtlichen Sinn, Erbbaurecht) am Ende des Vertragszeitraums einer Öffentlich Privaten Partnerschaft auf den Nutzer (juristische Person des öffentlichen Rechts) übertragen wird, kann nicht durch ein bloßes Optionsrecht des Nutzers auf Übertragung des Grundbesitzes am Ende dieses Zeitraums ersetzt werden.

Ein Grundstück, das eine juristische Person des öffentlichen Rechts unmittelbar für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt und das ausschließlich ihr zuzurechnen ist, ist auch dann von der Grundsteuer befreit, wenn es mit einem Erbbaurecht zugunsten eines privaten Rechtsträgers belastet ist.

27. 9. 2017 II R 13/15

**StW 12/34 UStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1; RL 2006/112/EG (MwStSystRL): Art. 2 Abs. 1 Buchst. c; RL 77/388/EWG: Art. 2 Nr. 1**

Zur Unternehmereigenschaft und Steuerbarkeit der Leistungen eines „Berufspokerspielers“

Ein „Berufspokerspieler“ erbringt keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt, wenn er an Spielen fremder Veranstalter teilnimmt und ausschließlich im Falle der erfolgreichen Teilnahme Preisgelder oder Spielgewinne erhält. Zwischen der (bloßen) Teilnahme am Pokerspiel und dem im Erfolgsfall erhaltenen Preisgeld oder Gewinn fehlt der für einen Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang.

Die Teilnahme an einem Pokerspiel ist jedoch eine im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt. In einem solchen Fall ist die vom Veranstalter geleistete Zahlung die tatsächliche Gegenleistung für die vom Spieler erbrachte Dienstleistung, an dem Pokerspiel teilzunehmen.

30. 8. 2017 XI R 37/14

**StW 12/35 UStG: § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 24; RL 77/388/EWG: Art. 4 Abs. 4, Art. 24, Art. 25**

**Organschaft und Durchschnittsätze für landwirtschaftliche Betriebe**

Ist der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs Organträger, so unterliegen auch die Lieferungen der Erzeugnisse dieses Betriebs durch die Organgesellschaft der Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG).

Die Organschaft bewirkt nicht nur eine Zurechnung von Umsätzen, sondern beeinflusst auch die Höhe der für den Organträger entstehenden Steuer.

§ 24 UStG ist umsatzbezogen, nicht aber betriebsbezogen auszulegen.

10. 8. 2017 V R 64/16

**StW 12/36 UStG: § 3 Abs. 1, Abs. 9, § 13; RL 2006/112/EG (MwStSystRL): Art. 14 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1**

**Steuersatz für Leistungen einer Krankenhauscafeteria**

Die Bereitstellung von Mobiliar ist bei der Prüfung des anzuwendenden Steuersatzes nicht als Dienstleistungselement zu berücksichtigen, wenn es nicht ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern, sondern möblierte Bereiche zugleich z. B. auch als Warteraum und Treffpunkt dienen.

3. 8. 2017 V R 61/16

**StW 12/37 UStG: § 4 Nr. 12 Buchst. a; RL 2006/112/EG (MwStSystRL): Art. 135 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. b; AO: § 119 Abs. 1, § 132, § 164 Abs. 2, § 172 Abs. 1; BGB: § 133, § 157; FGO: § 151 Abs. 3**

Zur Steuerfreiheit von Liegerechten in Begräbniswäldern – Auslegung von Verwaltungsakten – Verpflichtung des FA zum Erlass eines Verwaltungsakts

Die Einräumung von Liegerechten zur Einbringung von Urnen unter Begräbnisbäumen ist gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG als Vermietung von Grundstücken umsatzsteuerfrei, wenn dabei räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen zur Nutzung unter Ausschluss Dritter überlassen werden.

Die Einräumung von Parkmöglichkeiten an die Besucher des Begräbniswaldes (soweit es sich um die Erben von Kunden handelt), kann eine Nebenleistung zur steuerfreien Grundstücksüberlassung sein.

Einem Verwaltungsakt muss der Regelungsinhalt eindeutig zu entnehmen sein. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB zu ermitteln. Zur Auslegung ist das Revisionsgericht befugt, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen.

Eine Verpflichtung des FA zum Erlass eines Verwaltungsakts ergibt sich nur aus rechtskräftigen oder vorläufig vollstreckbaren ge-

richtlichen Entscheidungen. Urteile auf Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen können nur wegen der Kosten für vorläufig vollstreckbar erklärt werden.

21. 6. 2017 V R 3/17

**StW 12/38 UStG: § 4 Nr. 12 Buchst. a; FGO: § 118 Abs. 2**

**Zur Steuerfreiheit von Liegerechten in Begräbniswäldern – Tatsachenwürdigung des FG – Fortfall der Bindungswirkung**

Die Einräumung von Liegerechten zur Einbringung von Urnen ist keine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung, wenn dabei nicht räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen zur Nutzung unter Ausschluss Dritter überlassen werden.

Es ist eine im Wesentlichen vom FG als Tatsacheninstanz zu entscheidende Frage, ob nach dem objektiven Inhalt der Vereinbarung dem Vertragspartner gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück in Besitz zu nehmen und andere von ihm auszuschließen. Es stellt einen zum Fortfall der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO führenden materiell-rechtlichen Fehler dar, wenn die Sachverhaltsdarstellungen im angefochtenen Urteil unzureichend oder widersprüchlich sind oder die Tatsacheninstanz die maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht.

21. 6. 2017 V R 4/17

**StW 12/39 UStG: § 4 Nr. 14; RL 2006/112/EG (MwStSystRL): Art. 132 Abs. 1 Buchst. c; SGB V: §§ 140 a ff.; RL 77/388/EWG: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c**

**Zur Steuerfreiheit heileurythmischer Heilbehandlungsleistungen**

Der Nachweis der erforderlichen Berufsqualifikation kann sich aus der Zulassung des Heileurythmisten zur Teilnahme an den Verträgen zur Integrierten Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140 a ff. SGB V (i. d. F. vor dem Gesetz zur Stärkung der Versorgung in der gesetzlichen Krankenversicherung vom 16. 7. 2015) ergeben. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auf sämtliche heileurythmische Heilbehandlungsleistungen des Leistungserbringers.

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c RL 77/388/EWG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. c RL 2006/112/EG (MwStSystRL) sind in gleicher Weise auszulegen; daher kann auch die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c RL 77/388/EWG weiterhin zur Auslegung herangezogen werden (EuGH-Urteil Future Health Technologies vom 10. 6. 2010, Rs. C-86/09, UStR 2010, 540).

26. 7. 2017 XI R 3/15

**StW 12/40 UStG (i. d. F. 2009, 2010): § 4 Nr. 16 Buchst. k; SGB XI: § 15, §§ 36 ff.; RL 2006/112/EG (MwStSystRL): Art. 132 Abs. 1 Buchst. g**

**Umsatzsteuerfreiheit eines Hausnotrufsystems und von Betreuungsleistungen in einem Altenheim**

Die für die Umsatzsteuerfreiheit von Betreuungsleistungen erforderliche Kostentragung durch die Pflegekasse kann sich beim Betrieb eines Hausnotrufsystems aus der Zuerkennung einer Pflegestufe ergeben. Es kommt nicht darauf an, ob das Hausnotrufsystem für den jeweiligen Pflegebedürftigen im jeweiligen Einzelfall konkret notwendig ist.

3. 8. 2017 V R 52/16

**StW 12/41 UStG: § 18 Abs. 9 Satz 1, Satz 2 Nr. 4; UStDV: § 61 Abs. 2 Satz 3; RL 2008/9/EG: Art. 10**

**Vorzulegende Belege im Vergütungsverfahren (Rechtslage vom 1. 1. 2010 bis 29. 12. 2014)**

Dem Vergütungsantrag ist i. S. v. § 61 Abs. 2 Satz 3 UStDV a. F. in elektronischer Form die Rechnung „in Kopie“ beigelegt, wenn das elektronisch übermittelte Dokument eine originalgetreue Reproduktion der Rechnung ist.

30. 8. 2017 XI R 24/16

## Bücherschau



Jarass, Lorenz/Obermair Gustav

### Angemessene Unternehmensbesteuerung

(National umsetzbare Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zur Unterstützung von international abgestimmten Maßnahmen)

Mit einem Grußwort von  
Minister a. D. Dr. Norbert Walter-Borjans

2., vollständig neu bearbeitete Auflage, 2017  
Hardcover, 320 Seiten, 37 farb. Abb., 50 Tab., 25 €  
Verlag: Books on Demand  
ISBN 978-3-7448-7053-5

Gegenüber der Erstauflage sind inzwischen erhebliche Änderungen im nationalen und internationalen Steuerbereich eingetreten. Diese 2., vollständig neu bearbeitete Auflage berücksichtigt diese Änderungen und konzentriert sich auf Reformvorschläge für eine angemessene Unternehmensbesteuerung, die Deutschland OHNE internationale Abstimmung umsetzen kann. So fordern die Autoren, alle in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte in Deutschland zu besteuern, eine Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren zu erheben. Ferner fordern sie eine steuerliche Abzugsbeschränkung bei Zahlungen in ein Niedrigsteuerland sowie eine grundlegende Gewerbesteuerreform. Das Buch ist auch mit einem Grußwort des renommierten ehemaligen NRW-Finanzministers Dr. Norbert Walter-Borjans versehen.

Die Autoren sind bekannt und fachlich versiert. Sie beschäftigen sich seit vielen Jahren mit Fragen der Unternehmensbesteuerung und haben hierzu eine Reihe von Büchern veröffentlicht wie auch eine Vielzahl einschlägiger Veröffentlichungen und Medienbeiträge, die alle unter [www.jarass.com](http://www.jarass.com), Steuern, abrufbar sind.

Das Buch eignet sich besonders für Leser, die steuerpolitisch interessiert sind und die unvoreingenommen auch mal über den täglichen Tellerrand hinausschauen wollen.

Hannes, Frank (Hrsg.)

### Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge

XXXII, 1.494 Seiten, Hardcover in Leinen, 189 €  
C. H. Beck, 2. Auflage, 2017  
Inclusive Zugang zum Modul in  
[beck.online](http://beck.online). DIE DATENBANK  
ISBN 978-3-406-68465-4

Mehr als 120 Formulare für die Regelungsbereiche „Vermögensübertragung zu Lebzeiten“, „Vermögensübertragung von Todes wegen“ und „Spezialthemen“ bieten praxistaugliche Lösungen sowohl für Privatvermögen als auch für Unternehmen. Erläuterungen eines jeden Formulars inkl. alternativer Gestaltungsmöglichkeiten runden das Werk perfekt ab. Das Werk ist ein wichtiger Baustein für sichere Vermögensübertragungen.

#### Inhalt

- Vermögensübertragung zu Lebzeiten
- Übertragung von Privatvermögen
- Übertragung von Betriebsvermögen
- Besonderheiten bei unentgeltlichen Zuwendungen
- Ehevertrag
- Pflichtteilsverzicht
- Begleitende Vollmachten
- Vermögensübertragung von Todes wegen
- Letztwillige Verfügungen des Erblassers
- Reaktionsmöglichkeiten der Nachlassbeteiligten
- Erbauseinandersetzung
- Spezialthemen Familiengesellschaften
- Poolvereinbarung
- Die Stiftung und verwandte Rechtsinstitute
- Übergabe von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen
- Erwachsenenadoption

Die Neuauflage wurde komplett überarbeitet sowie erweitert und enthält vollumfänglich die Erbschaftsteuerreform sowie neue Formulare zum Stichwort „Digitaler Nachlass“. Topaktuell: Mit dem Anwendungserlass zur Erbschaftsteuer vom 22. Juni 2017. Die Formulare sind online per Download für die individuelle Fallgestaltung verfügbar.

Zielgruppe des Werkes sind Notare, Rechtsanwälte, Steuerberater, Unternehmer, Syndikusanwälte sowie Betriebsprüfer in der Finanzverwaltung.

Martin Junkernheinrich/Stefan Koriath/  
Thomas Lenk u. a. (Hrsg.)

### Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2017 (Reihe „Schriften zur öffentlichen Verwaltung und Wissenschaft“)

2017, 494 Seiten, 53 s/w-Abb., 48 s/w-Tab., kartoniert, 81 €  
BWV Berliner Wissenschaftsverlag  
ISBN 978-3-8305-3791-5

Das Jahrbuch für öffentliche Finanzen ist das Ergebnis einer gemeinsamen Initiative von Autorinnen und Autoren aus den Fachdisziplinen Finanz-, Politik- und Rechtswissenschaft sowie aus der Verwaltungspraxis vor allem der Landesfinanzverwaltungen. Mit seinem Schwerpunkt auf der Haushaltswirtschaft der Länder schließt es die Lücke zwischen dem Finanzbericht des Bundes und dem Gemeindefinanzbericht des Städtetages durch eine unabhängige wissenschaftliche Publikation von hoher Aktualität. In einem ausführlichen Berichtsteil behandelt jedes Jahrbuch die Länderhaushalte des Vorjahres vom Entwurf bis zum Vollzug und stellt so eine präzise und hochaktuelle Beschreibung des Verlaufs aller 16 Landeshaushalte und der Gemeindeebene im vorangegangenen Jahr bereit. Mit einer Fülle von einzelnen Fachbeiträgen werden darüber hinaus die wichtigsten Aspekte des öffentlichen Finanzwesens des jeweiligen Jahres in Deutschland vertieft analysiert. Das Jahrbuch erscheint seit 2009 jährlich vor der Sommerpause im Rahmen der renommierten Schriftenreihe „Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft“.

Herausgeber sind Prof. Dr. Martin Junkernheinrich, Prof. Dr. Stefan Koriath, Prof. Dr. Thomas Lenk, Dr. Henrik Scheller und Dr. Matthias Woisin.

Das Werk ist wichtige Hilfe für Entscheidungsträger im öffentlichen Bereich, für Politiker, für Gewerkschaften im öffentlichen Sektor und für alle an öffentlicher Finanzpolitik Interessierten.

Redaktion „Steuer-Warte“: Thomas Eigenthaler, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 00, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01, E-Mail: thomas.eigenthaler@dstg.de · Verlag Steuer-Gewerkschaftsverlag, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 50, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01, E-Mail: stg-verlag@dstg.de. Anzeigenverwaltung: STGV Steuer-Gewerkschaftsverlag, Anzeigenabteilung, Elke Schmidt, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 50, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01, E-Mail: stg-verlag@dstg.de · Gültig ist Anzeigentarif Nr. 26 vom 1. Oktober 2011 · Bezugspreis: Einzelnummer 4,90 €, Jahresabonnement 49,90 € inklusive Porto und Mehrwertsteuer · Nachdruck – auch auszugsweise – nur mit Genehmigung des Verlages · Die „Steuer-Warte“ erscheint 10-mal jährlich · Herstellung: L.N. Schaffrath GmbH & Co. KG DruckMedien, Marktweg 42–50, 47608 Geldern.

Steuer-Gewerkschaftsverlag · Friedrichstraße 169 · 10117 Berlin  
Postvertriebsstück · A 8612 · Gebühr bezahlt

**Rolf Wallenhorst/Raymond Halaczinsky**  
**Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften**  
**(Verein – Stiftung – gGmbH – Regie- und Eigenbetriebe)**

7., völlig neu bearbeitete Auflage, 2017  
LXVII, 1.108 Seiten, in Leinen, 119 €  
Verlag Vahlen  
ISBN 978-3-8006-5312-6

Ziel der Autoren ist es, dem Benutzer in einem (!) Werk Antworten auf alle Fragen zur steuerlichen Behandlung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen sowie der juristischen Personen des privaten (z. B. einer gemeinnützigen GmbH) und des öffentlichen Rechts zu geben, die sonst in vielen verschiedenen Fachveröffentlichungen gesucht werden müssen.

Das bewährte Werk bietet in der 7., völlig neu bearbeiteten Auflage eine Gesamtschau aller praktisch relevanten Aspekte der Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Per-

sonen des öffentlichen Rechts. Zentral ist die übergreifende Darstellung der Besteuerung staatsnaher Wirtschaftsbetriebe, nämlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gemeinnütziger Körperschaften und des Betriebs gewerblicher Art juristischer Personen öffentlichen Rechts.

Praxisgerechte Schwerpunkte setzt das Werk bei den Themen steuerliche Gemeinnützigkeit, steuerbegünstigte Zwecke, wirtschaftliche Betätigungen und beim Spendenrecht. Besonders ausführlich wird die Mittelverwendung gemeinnütziger Körperschaften dargestellt: zulässige Vermögensverwendungen, der umfangreiche Kanon möglicher Rücklagen, die Grenzen des Mitteleinsatzes im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und in der Vermögensverwaltung sowie eine eigene und grundsätzliche Darstellung zur Mittelverwendungsrechnung.

Zielgruppe des kompakten Werkes sind Vereine, Sportverbände, Stiftungen, Kommunen, Kommunalverbände und ihre Wirtschaftsbetriebe, öffentlich-rechtliche Kammern, Hochschulen und Universitäten, Kirchen, Steuerberater, Fachanwälte für Steuerrecht, Rechtsanwälte sowie mit Körperschaftsteuer befasste Verwaltungspraktiker.

**Nachtrag von Fundstellen im BStBl. II der in der StW vorab veröffentlichten BFH-Entscheidungen** §  
**(„Die neuesten Entscheidungen des BFH“)**

Jahrgang	Nr. StW/ lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. II	Jahrgang	Nr. StW/ lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. II
2017	1-2/21	VI R 22/15	2017, 999	2017	9/15	I R 73/15	2017, 1065
2017	1-2/49	V R 31/15	2017, 1076	2017	9/19	X R 35/16	2017, 985
2017	3/19	VI R 49/14	2017, 1011	2017	9/24	VIII R 25/14	2017, 1038
2017	3/20	VI R 2/15	2017, 1014	2017	9/25	VIII R 38/15	2017, 1040
2017	4/11	I R 49/15	2017, 1002	2017	9/27	VI R 36/15	2017, 979
2017	5/32	V R 1/16	2017, 1079	2017	9/29	VI R 9/16	2017, 988
2017	6/19	VI R 43/15	2017, 1046	2017	9/31	III R 33/15	2017, 997
2017	6/26	II R 38/14	2017, 1005	2017	9/39	V R 38/16	2017, 1017
2017	7-8/25	I R 81/15	2017, 1071	2017	9/40	XI R 2/14	2017, 1024
2017	7-8/47	II R 37/15	2017, 1069	2017	10/8	VI R 1/16	2017, 1073
2017	9/5	X R 11/16	2017, 992	2017	10/10	VIII R 40/15	2017, 1049
2017	9/8	VII R 27/15	2017, 1035	2017	10/11	IV R 30/14	2017, 1061
2017	9/12	VI R 84/14	2017, 981	2017	10/15	IV R 6/14	2017, 1053
2017	9/14	I R 11/15	2017, 1043				