

Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus § 17 EStG und Gestaltungsmissbrauch bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsverlusten

- 1. Die bei den Einkünften aus § 17 EStG erforderliche Gewinnerzielungsabsicht muss sich auf die gesamte Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Kapitalgesellschaft beziehen. Eine auf den einzelnen veräußerten Geschäftsanteil bezogene Betrachtung ist ausgeschlossen.**
- 2. Das für einen bestimmten Geschäftsanteil gezahlte Aufgeld (Agio) erhöht die Anschaffungskosten dieses Anteils, auch wenn die Summe aus dem Nennbetrag und dem Agio den Verkehrswert des Anteils übersteigt (sog. Überpari-Emission; Anschluss an das BFH, Urt. v. 27.05.2009 - I R 53/08, BFHE 226, 500). Das gilt jedenfalls für Veräußerungen bis zum 31.07.2019.**
- 3. Die gezielte Herbeiführung eines Verlusts durch die Veräußerung eines GmbH-Geschäftsanteils, dessen Anschaffungskosten aufgrund eines Aufgelds seinen Verkehrswert übersteigen, ist nicht ohne Weiteres rechtsmissbräuchlich i.S.v. § 42 AO.**

BFH, Urt. v. 03.05.2023 - IX R 12/22

Die Klägerin, die im Streitjahr 2015 mit ihrem Ehemann (Kläger) gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt wurde, war zu 100 % an der von ihr ebenfalls 2015 gegründeten A-GmbH beteiligt. Einen Monat nach der Gründung beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH eine Kapitalerhöhung um 1.000 €. Den entsprechenden Geschäftsanteil (Nr. 25.001) übernahm die Klägerin und zahlte, wie im Beschluss festgehalten, neben dem Nennbetrag ein Aufgeld von 500.000 € in die freie Kapitalrücklage der A-GmbH ein.

Wenige Tage nach der Kapitalerhöhung veräußerte die Klägerin 5 % ihrer Anteile an den Kläger. Die insgesamt 300 Geschäftsanteile (Nr. 24.701 bis 25.001) hatten einen Nennwert von je 1 €. Als Kaufpreis wurden 26.300 € festgelegt und vom Kläger gezahlt. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin sodann einen Verlust aus § 17 Abs. 2 EStG i. H. v. 285.000 € geltend. Er wurde wie folgt ermittelt:

Erhaltener Veräußerungspreis: 26.300 €
-Anschaffungskosten der veräußerten Anteile: 1.300 €
-Aufgeld für Anteil Nr. 25.001: 500.000 €
= Veräußerungsverlust i. H. v. 475.000 €

Durch das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG) war dieser Verlust nur zu 60 %, mithin in der erklärten Höhe, anzusetzen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Klägerin nicht. Der gegen den Bescheid gerichtete Einspruch blieb ebenfalls erfolglos. Mit ihrer Klage zum FG hatte die Klägerin allerdings Erfolg. Das FG sah eine Anteilsveräußerung mit Gewinnerzielungsabsicht und außerdem keinen Raum für die Anwendung des § 42 AO. Gegen die finanzgerichtliche Entscheidung wendete sich das Finanzamt mit seiner Revision an den BFH.

Die Kernfragen, mit denen sich der BFH im Revisionsverfahren zu beschäftigen hatte, waren:

- Hat die Klägerin ihre Anteile mit Gewinnerzielungsabsicht an den Ehemann veräußert?
- Liegt ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vor, der zu einer Nichtberücksichtigung des (vollen) Verlustes führen würde?

Anders als das Finanzamt bejahte der BFH analog zur Vorinstanz die Gewinnerzielungsabsicht, die über § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG auch für Einkünfte nach § 17 EStG maßgeblich sei. Entsprechende Erträge sind steuerlich nur relevant, wenn der Steuerpflichtige die Anteile an der Kapitalgesellschaft mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, erwirbt und hält. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung.

Bei Einkünften nach § 17 EStG sei im Regelfall von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Dies gelte auch dann, wenn die Anteile nur für kurze Zeit gehalten würden. An einer entsprechenden Absicht fehle es aber dann, wenn aufgrund der individuellen Verhältnisse auch langfristig nicht mit Gewinnen zu rechnen sei. Dabei müsse auf die gesamte Kapitalgesellschaft und nicht nur - wie das Finanzamt meinte - auf einzelne (hier: veräußerte) Anteile abgestellt werden. Da diese Voraussetzung aus Sicht des BFH vorlag, war die Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen.

Zur Höhe der Anschaffungskosten verwies der BFH auf die ständige Rechtsprechung. Das Aufgeld sei als Teil der Anschaffungskosten (der Klägerin) anzusehen, wenn es notwendig ist, um die entsprechenden Anteile (hier Nr. 25.001) zu erwerben. Daher müsse es bei der Ermittlung des Veräußerungsverlusts nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ebenfalls in Abzug gebracht werden.

Abschließend stellte der BFH keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO fest. Ein solcher sei lediglich dann zu bejahen, wenn ein Verlust i. S. d. § 17 EStG nur dadurch entstehe, dass die Beteiligten einen vom tatsächlichen Wert der Anteile krass abweichenden Kaufpreis vereinbarten. Denn in diesen Fällen komme der Verlust nicht durch eine Wertminderung der Anteile, sondern schlicht durch den Verkauf weit unter Wert zustande.

Es stehe dem Steuerpflichtigen frei, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gelte auch dann, weitgehend ohne Einschränkungen, wenn ihm bereits bei Anbahnung des Geschäfts bewusst sein musste, dass durch dieses ein Verlust entstehen würde. Die im Rahmen der Steuerfestsetzung folgende Berücksichtigung eines entsprechenden Verlustes stehe im Einklang mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen - schließlich wäre auch ein entsprechender Gewinn zu erfassen.

Hinweis:

Im Streitjahr 2015 galt § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG noch nicht, da die Norm erstmalig auf Veräußerungen nach dem 31.12.2019 anzuwenden ist (Rn. 42 der Entscheidung). Seither müssen Aufgelder für Zwecke des § 17 EStG gleichmäßig auf alle dem Veräußernden zuzurechnenden Anteile verteilt werden. Im Streitjahr war das Agio ausschließlich "dem einen" Anteil, für den es geleistet wurde, zuzurechnen.

Schenkungsteuerrechtliche Steuerbefreiung als Familienheim auch bei Erwerb von Gesamthandseigentum

Die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG greift auch dann, wenn ein Ehegatte Miteigentum an einem Familienheim in der Form erwirbt, dass der andere Ehegatte das in seinem Eigentum stehende Einfamilienhaus in eine gemeinsame GbR, an der beide zu 50 % beteiligt sind, einbringt.

FG München, Urt. v. 21.06.2023 - 4 K 1639/21

Strittig war, ob die Steuerbefreiung für Familienheime nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG auch dann greift, wenn das Familienheim Teil des Gesamthandsvermögen einer GbR ist.

Die Ehefrau des Klägers war Miteigentümerin eines Einfamilienhauses, welches sie gemeinsam mit ihrem Ehemann zu eigenen Wohnzwecken nutzte. Nachdem sie ihm seinen Miteigentumsanteil am Haus sowie an weiteren Grundstücken abgekauft hatte, war sie zivilrechtliche Alleineigentümerin des gesamten Grundbesitzes. Anschließend gründete sie gemeinsam mit dem Kläger eine GbR, an der beide zu je 50 % beteiligt sein sollten, und brachte u. a. das in ihrem Eigentum stehende Einfamilienhaus in diese Gesellschaft ein. Der Ehemann hatte keine Einlage zu leisten. Im Gesellschaftsvertrag wurde die sachenrechtliche (Nutzungs-) Berechtigung des Klägers am Grundstück als "unentgeltliche, ehebedingte Zuwendung" bezeichnet. Es änderte sich nichts an der tatsächlichen Nutzung des Einfamilienhauses; diese erfolgte weiterhin ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken des Ehepaares.

In der folgenden Schenkungsteuererklärung beantragte der Kläger die Anwendung der Steuerbefreiung für Familienheime, die das Finanzamt jedoch versagte. Es setzte Schenkungsteuer auf den Grundbesitzwert des übertragenen Anteils und damit insgesamt 247.000 € fest. Der Einspruch, in dessen Begründung der Kläger erneut auf die Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG verwies, blieb im Wesentlichen erfolglos.

Das FG sah die Klage als begründet an. Das Finanzamt habe zwar eine Schenkung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG angenommen, dem Kläger aber zu Unrecht die Steuerbefreiung des § 13 ErbStG versagt. Denn wenngleich zivilrechtlich die GbR Empfängerin des Miteigentumsanteils am bebauten Grundstück ist, sei nach ständiger Rechtsprechung des BFH auf die einzelnen Gesellschafter, die entsprechend ihrer Anteile als Beschenkte gelten, abzustellen (u. a. BFH Urt. v. 14.09.1994, II R 95/92).

Im vorliegenden Fall habe der Ehemann 50 % einer als Familienheim einzuordnenden Immobilie unentgeltlich und im Wege der Schenkung übertragen bekommen. Nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG umfasse die Norm auch Miteigentum, das hier - nach vorheriger Veräußerung durch den Ehemann - wieder an diesen zurückfiel.

Alle tatbestandlichen Voraussetzungen waren im Ergebnis als erfüllt anzusehen, sodass die Steuerbefreiung gewährt werden musste. Die festgesetzte Schenkungsteuer war von 247.000 € auf 0 € zu reduzieren.

Hauswirtschaftliche Leistungen bei einer 24- Stunden-Pflege

Ambulante Pflegedienste bieten neben der rein pflegebedingten Versorgung auch hauswirtschaftliche Leistungen an. Hierzu zählen Zubereitung der Mahlzeiten, Raumpflege, Erledigung von Einkäufen und Besorgungen, Putzen, Wäsche waschen usw. Bei diesen Leistungen handelt es sich dem Grunde nach ebenfalls um Krankheitskosten. Sie sind jedoch gem. § 33 EStG der Höhe nach nur abzugsfähig, soweit sie angemessen sind.

Mit der Frage der Angemessenheit hat sich das FG Baden-Württemberg in seinem Urteil vom 21.06.2016, Az. - 5 K 2714/15 befasst. Die Angemessenheit kann im Verhältnis des vom Medizinischen Dienst der Krankenversicherung (MDK) oder eines anderen unabhängigen Gutachters für den Hilfsbedarf festgestellten Zeitaufwands zu der tatsächlich vereinbarten Arbeitszeit des Pflegedienstes ermittelt werden.

Beispiel:

Dem Steuerpflichtigen (Pflegegrad 3) entstehen jährlich Aufwendungen für eine ambulante Pflegekraft in Höhe von 40.000 €. Von der Pflegeversicherung werden lediglich 5.000 € ersetzt. Die wöchentliche Arbeitszeit der Pflegekraft beträgt 40 Stunden. Sie erbringt täglich (Montag bis Sonntag) Leistungen der hauswirtschaftlichen Versorgung (Einkauf, Zubereitung von Essen, Reinigungsarbeiten etc.) sowie auch Pflegeleistungen (Körperpflege, Mobilität, krankheitsspezifische Pflegemaßnahmen etc.). Im Gutachten des MDK, das für die Einstufung der Pflegestufe erstellt wurde, ist festgestellt worden, dass der tägliche Zeitaufwand des Hilfsbedarfs für die Grundpflege 180 Minuten und für die hauswirtschaftliche Versorgung 60 Minuten beträgt.

Lösung:

Der vom MDK festgestellte Hilfsbedarf beträgt insgesamt wöchentlich für die Grundpflege 21 Stunden (180 Minuten x 7 Tage) und für die hauswirtschaftliche Versorgung 7 Stunden. Damit sind krankheitsbedingt wöchentlich Pflegeleistungen von 28 Stunden erforderlich. Die ambulante Pflegekraft erbringt jedoch wöchentlich Leistungen von 40 Stunden.

Angemessen sind daher nur Aufwendungen i. H. v. $40.000 \text{ €} \times \frac{28}{40} = 28.000 \text{ €}$. Dieser Betrag ist um die von der Pflegeversicherung erstatteten Kosten von 5.000 € zu mindern. Als außergewöhnliche Belastung gem. § 33 EStG sind daher 23.000 € zu berücksichtigen. Für die nicht berücksichtigten Aufwendungen könnte ein Abzug nach § 35a EStG in Frage kommen.

In eigener Sache:

Unsere Kanzlei ist am Montag, den 02.10.2023 geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine September 2023

- 11.09. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 11.09. Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 11.09. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief