

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 1.9.2015

Mandantenrundschriften Nr. 3/2015

Häusliches Arbeitszimmer · Doppelte Haushaltsführung · Gesetzentwurf zur Erbschaftsteuerreform · Lohnsteuer bei Arbeitgeberdarlehen · Veräußerungsfrist bei Immobilien

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

aktuell ist über verschiedene Entwicklungen in der Gesetzgebung zu berichten. Beschlossen wurde die Anhebung der Kinderfreibeträge und des Kindergeldes.

Der Bundesfinanzhof hat die Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung bei Einsatz einer PC-Kasse konkretisiert. Nach dem Urteil vom 16.12.2014 verpflichten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Einzelhändler, wie z.B. Apotheker, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen. Insoweit muss der Unternehmer sicherstellen, dass die entsprechenden Aufzeichnungen der Kassensoftware hinsichtlich der Einzelumsätze über den gesamten Zeitraum der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist verfügbar sind.

Am 8.7.2015 hat das Bundeskabinett einen Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts beschlossen. Der Gesetzgeber strebte zunächst eine Reform mit nur ganz punktuellen Eingriffen an. Dies sieht nach dem nun vorliegenden Entwurf anders aus. Zwar bleibt die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften unverändert und es

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

**in Kooperation mit
CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

**Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

Geschäftsführer:
Dipl. Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl. Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

verbleibt auch bei der Grundkonzeption der Verschonungsregelung mit der Gewährung eines Verschonungsabschlags von 85% (Regelverschonung) bzw. von 100% (Optionsverschonung) und eines Abzugsbetrags von maximal 150 000 €. Die Voraussetzungen für deren Inanspruchnahme, vor allem hinsichtlich der Übertragung von Anteilen an „Großunternehmen“, ändern sich allerdings erheblich.

Es ist zu erwarten, dass im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens die vorgesehenen Regelungen noch größere Änderungen erfahren werden. Da aber nach jetzigem Stand das derzeit noch geltende Recht bis zum Inkrafttreten des Reformgesetzes weiter anzuwenden ist, muss für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden, welche Konsequenzen aus der Reform drohen und ob möglicherweise vor Inkrafttreten der neuen Regelungen noch Handlungsbedarf besteht.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Kosten der Erstausbildung können auch noch im Nachhinein festgestellt werden
- 2 Schenkungsteuer bei Zahlung von Prämien für eine Lebensversicherung durch einen Dritten
- 3 Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
- 4 Anhebung des Grundfreibetrags und des Kindergelds beschlossen
- 5 Pflege von Angehörigen: Eigene Arbeitsleistung keine außergewöhnliche Belastung
- 6 Nachweis von Krankheitskosten

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Übernahme der Rückzahlung von Studiengebühren bei Arbeitgeberwechsel
- 8 Keine zwei häuslichen Arbeitszimmer steuerlich absetzbar
- 9 Doppelte Haushaltsführung bei Alleinstehenden: Verlagerung des Lebensmittelpunkts an den Beschäftigungsort
- 10 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2015
- 11 Bundesfinanzministerium bestätigt Rechtsansichten betreffend das Reisekostenrecht
- 12 Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen – aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung
- 13 Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Für Unternehmer und Freiberufler

- 14 Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten eines Einzelhandelsunternehmens im Rahmen einer Außenprüfung
- 15 Regelung zur Übertragung stiller Reserven auf Ersatzinvestitionen (§ 6b EStG) verstößt auf Grund des Inlandsbezugs gegen die Niederlassungsfreiheit
- 16 Investitionsabzugsbetrag kommt nur für künftige Investitionen in Betracht
- 17 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) beschlossen

- 18 Der Bundesfinanzhof bestätigt die Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen
- 19 Neue Abgrenzungsmerkmale für die Größenklassen nach der Betriebsprüfungsordnung
- 20 Umsatzsteuer bei Verkäufen auf Handelsplattformen

Für Personengesellschaften

- 21 Ausscheiden eines Gesellschafters einer fortgeführten freiberuflichen Personengesellschaft unter Übernahme eines Teilbetriebs
- 22 Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen nach Formwechsel aktiviert werden

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 23 Doppelbelastung durch Erbschaft- und Einkommensteuer bei Vererbung von Zinsansprüchen ist verfassungsgemäß
- 24 Steuerliche Behandlung von negativen Einlagezinsen
- 25 Ausfall einer privaten Darlehensforderung ist nicht als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen

Für Hauseigentümer

- 26 Einkünfteerzielungsabsicht bei nach einem Gebäudeabriss lange Jahre unbebautem Grundstück
- 27 Entschädigung einer Gebäudeversicherung zu versteuern?
- 28 Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung
- 29 Berechnung der zehnjährigen Veräußerungsfrist bei Immobilien

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 30 Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge – Wahl der Zuflussbesteuerung
- 31 Entwurf des „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“
- 32 Teilweise Rückabwicklung eines Vertrags über die Veräußerung von GmbH-Anteilen kein rückwirkendes Ereignis
- 33 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Aktuelle steuerliche Fragen rund um die Immobilie

- 34 Grunderwerbsteuer
- 35 Werbungskosten bei Vermietungsobjekten
- 36 Überlassung von Wohnraum an nahe Angehörige
- 37 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistung/Handwerkerleistung: Straßenausbau

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Kosten der Erstausbildung können auch noch im Nachhinein festgestellt werden**

Bis zum Jahr 2004 konnten Kosten der Erstausbildung des Stpfl., also z.B. einer Ausbildung oder eines Studiums, als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Lagen in dem entsprechenden Jahr keine anderen Einkünfte vor, mit denen diese Kosten verrechnet werden konnten, so wurde insoweit ein Verlustvortrag festgestellt, der dann in späteren Jahren zur Verrechnung mit positiven Einkünften genutzt werden konnte.

Handlungsempfehlung:

Aktuell ist noch nicht geklärt, ob das derzeit bestehende Abzugsverbot für die Kosten einer Erstausbildung oder eines Erststudiums mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Insofern ist unter dem Aktenzeichen 2 BvL 24/14 ein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig. Bis diese Rechtsfrage geklärt ist, sollten betroffene Stpfl. entsprechende Nachweise über entstandene Kosten sammeln, um bei einer möglichen positiven Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Verluste geltend machen zu können.

Bislang wurde die Auffassung vertreten, dass eine derartige Verlustfeststellung voraussetzt, dass eine Einkommensteuererklärung abgegeben wird und es sodann zu einer Festsetzung der Einkommensteuer (ggf. mit einer festzusetzenden Steuer von 0 €) verbunden mit einer Verlustfeststellung kommt. Hieran sollte nach Ansicht des Finanzamts die Verlustfeststellung auch im Streitfall scheitern: Die Stpfl. begehrte nachträglich die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für ihre berufliche Erstausbildung. Sie hatte dazu im Juli 2012 Steuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007 eingereicht und hiermit auch die Feststellung von Verlustvorträgen beantragt. Das Finanzamt lehnte die Verlustfeststellung ab. Es berief sich auf eine gesetzlich fingierte Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids für das Verlustfeststellungsverfahren. Danach könne eine Verlustfeststellung nur noch dann durchgeführt werden, wenn auch der Erlass eines entsprechenden Einkommensteuerbescheids möglich sei. Dies sollte hier aber ausscheiden, da eine Einkommensteuerfestsetzung wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung für die relevanten Jahre 2005 bis 2007 im Streitfall nicht mehr möglich war.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 13.1.2015 (Aktenzeichen IX R 22/14) der Stpfl. Recht gegeben. Verluste, die in vergangenen Jahren entstanden sind, könnten gesondert festgestellt werden, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer für das Verlustentstehungsjahr nicht erfolgt ist und auch auf Grund inzwischen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr erfolgen kann. Eine Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids für die Feststellung des Verlustvortrags bestehe dann nicht, wenn eine Einkommensteuerveranlagung gar nicht durchgeführt worden ist. Voraussetzung sei allerdings, dass die Verlustfeststellung verfahrensrechtlich noch möglich, also noch nicht verjährt ist, was im jeweiligen Fall noch zu prüfen ist.

Handlungsempfehlung:

Wichtig ist, dass Verluste später nur dann verrechnet werden können, wenn diese vorher gesondert festgestellt wurden. Mit dem Urteil vereinfacht der Bundesfinanzhof die Geltendmachung von Verlustvorträgen in zurückliegenden Jahren. Praktische Bedeutung hat dies v.a. für Stpfl., die sich in Ausbildung befinden oder vor kurzem ihre Ausbildung abgeschlossen haben. Auch wenn diese in der Vergangenheit keine Einkommensteuererklärung abgegeben haben und wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung eine Einkommensteuerveranlagung nicht mehr durchgeführt werden kann, kann innerhalb der Verjährungsfrist für die Verlustfeststellung diese noch beantragt werden. In betroffenen Fällen sollte also sorgfältig geprüft werden, ob noch entsprechende Verlustfeststellungen begehrt werden können.

Mit der Entscheidung hat der Bundesfinanzhof zwar eine spätere Verlustfeststellung ermöglicht. Dennoch wurden die Einsprüche im Streitfall zunächst bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Abziehbarkeit von Erstausbildungskosten ruhend gestellt, da nach derzeit geltender Rechtslage diese Kosten ab 2005 nicht zu (vorweggenommenen) Werbungskosten oder Betriebsausgaben führen. In vergleichbaren Fällen ist bei einem Antrag auf Verlustfeststellung daher zunächst mit einem ablehnenden Bescheid durch die Finanzverwaltung zu rechnen. Dieser ist dann – soweit keine vorläufige Steuerfestsetzung erfolgt – anzufechten und das Ruhen des Verfahrens zu beantragen.

2 Schenkungsteuer bei Zahlung von Prämien für eine Lebensversicherung durch einen Dritten

Werden die Prämien für eine Lebensversicherung von einem Dritten gezahlt, so liegt eine Schenkung vor, die – soweit die Freibeträge überschritten sind – der Schenkungsteuer unterliegt. Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 22.10.2014 (Aktenzeichen II R 26/13) klar, dass in diesem Fall Gegenstand der Schenkung die Versicherungsprämien sind und nicht die Werterhöhung, die die Lebensversicherung hierdurch erfährt. Letzteres wäre im Streitfall für den Stpfl. wegen besonderer Bewertungsregeln deutlich günstiger gewesen.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen sollten mögliche schenkungsteuerliche Folgen immer mit bedacht werden.

3 Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hat die maßgeblichen Vorschriften zur Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die bestehenden Verschonungsregeln werden zwar grundsätzlich für geeignet und erforderlich gehalten, verstoßen aber angesichts ihres Übermaßes gegen Artikel 3 des Grundgesetzes. Die derzeitigen Vorschriften sind zunächst weiter anwendbar, das Gericht hat dem Gesetzgeber aber eine Frist zur

verfassungskonformen Neuregelung bis zum 30.6.2016 gesetzt. Nun hat sich das Bundeskabinett auf einen Gesetzentwurf zu einer Neuregelung verständigt, der einige Änderungen zum ursprünglichen Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums enthält; dieser wird Basis des Gesetzgebungsverfahrens. Der vorliegende Gesetzentwurf zielt – nach seiner Aussage – auf eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung betrieblichen Vermögens und damit auf eine verfassungskonforme Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Handlungsempfehlung:

Von besonderer Bedeutung ist, dass der Gesetzentwurf vorsieht, dass das neue Recht nicht rückwirkend, sondern vielmehr erst auf Erwerbe Anwendung finden soll, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht. Dies bedeutet, dass für den Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden muss, ob noch die derzeit geltenden Regelungen für Übertragungen genutzt werden. Es muss also überlegt werden, ob anstehende Übertragungen zeitlich vorgezogen werden sollen. Diese könnten dann ggf. mit einem Widerrufsvorbehalt versehen werden für den Fall, dass die angestrebten Vergünstigungen bei der Schenkungsteuer, z.B. wegen einer am Ende doch rückwirkend anzuwendenden Gesetzesänderung, nicht erreicht werden können. Im Einzelfall ist diese Prüfung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats vorzunehmen, da die Regelungen nicht nur äußerst komplex sind, sondern auch vielfältige Konsequenzen zu beachten sind.

Zum vorgelegten Gesetzentwurf ist zunächst herauszustellen, dass wesentliche Elemente der Privilegierung des Übergangs von Betriebsvermögen **weiter bestehen bleiben sollen:**

- Eine Begünstigung soll weiterhin für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Beteiligungen an gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften gewährt werden.
- Es soll grundsätzlich auch bei der jetzigen Regelverschonung von 85 % und der Optionsverschonung von 100 % des Werts des Betriebs unter Berücksichtigung der Lohnsummenschwellen und Behaltefristen bleiben.
- Der Abzugsbetrag von 150 000 € soll in der bisherigen Form unverändert bleiben. Beträgt also der Wert des begünstigten Betriebsvermögens nach Abzug des Verschonungsabschlags (s. vorhergehender Gliederungspunkt) nicht mehr als 150 000 € und besteht kein relevantes nicht begünstigtes Vermögen, so entsteht keine Steuer, so dass sehr kleine Betriebe weiterhin vollständig steuerfrei übertragen werden können.
- Ebenso soll die Begünstigung des Übergangs von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, also insbesondere GmbH und AG, weiterhin an eine Mindestbeteiligung von 25 % – ggf. unter Nutzung von Poolvereinbarungen – geknüpft sein.

Auch muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass das Konzept zur Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften unverändert bleiben soll. Im Grundsatz erfolgt also eine Bewertung mit dem Ertragswert.

Handlungsempfehlung:

Bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist auf Grund des derzeit sehr niedrigen Zinsniveaus am Kapitalmarkt zu beachten, dass (vereinfacht) der Jahresertrag mit dem Faktor 18,2149 multipliziert wird. Dieses pauschalierende Verfahren führt teilweise zu deutlich überhöhten Werten, welchen durch die Vorlage

eines (kostenaufwendigen) ordentlichen Bewertungsgutachtens begegnet werden kann bzw. muss.

Vorgesehen sind **aber wesentliche Einschränkungen** hinsichtlich der Vergünstigungen bei der Übertragung von betrieblichem Vermögen:

- Die Ausnahmen von der **Lohnsummenregelung** sollen deutlich eingeschränkt werden. So soll auf die Lohnsummenprüfung nur noch für Betriebe mit nicht mehr als drei Beschäftigten verzichtet werden. Für Betriebe mit vier bis zehn Beschäftigten sinkt die Mindestlohnsumme von 400 % auf 250 % (bzw. für die Optionsverschonung von 700 % auf 500 %). Auf einer weiteren Stufe zwischen 11 und 15 Beschäftigten soll es ebenfalls noch abgemilderte Mindestlohngrenzen geben (300 % bei Regelverschonung und 565 % bei Optionsverschonung). Betriebe mit mehr als 15 Beschäftigten müssen die Mindestlohnsumme in vollem Umfang einhalten, wenn eine anteilige Minderung des Verschonungsabschlags verhindert werden soll. Derzeit gilt für Betriebe bis 20 Personen die Lohnsummenregelung grundsätzlich nicht.
- Bei der **Bestimmung des begünstigten Vermögens** gilt bislang die Grundregel, dass der Verschonungsabschlag nicht gewährt wird, wenn das begünstigte Vermögen (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %) zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Insoweit enthält das derzeit gültige Erbschaftsteuergesetz einen Negativkatalog, in dem das begünstigungsschädliche Verwaltungsvermögen abschließend aufgezählt wird. Das Bundesverfassungsgericht hat es für unverhältnismäßig gehalten, dass die Verschonung auch eintritt, obwohl das betriebliche Vermögen bis zu 50 % aus begünstigungsschädlichem Verwaltungsvermögen besteht. Dies macht es in Zukunft erforderlich, Vermögen grundsätzlich zu besteuern, das für nicht verschonungswürdig gehalten wird. Da damit eine genaue Abgrenzung des verschonungswürdigen Vermögens erforderlich wird, sieht der Gesetzentwurf in Abkehr von der Negativdefinition des Verwaltungsvermögenskatalogs – mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen – eine Neudefinition des begünstigten Vermögens vor. Danach ist dasjenige Vermögen begünstigt, das seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Hierdurch wird das verschonungswürdige Vermögen von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen abgegrenzt. Missbräuchlichen Gestaltungen wie die der sog. „Cash-GmbH“ werden durch die Einführung des Hauptzwecks vollständig die Grundlage entzogen. Die nach dem Finanzmitteltest verbleibenden Schulden werden quotal dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet. Da Betriebe zur Kapitalstärkung auch einen gewissen Umfang nicht begünstigten Vermögens benötigen, wird ein Teil des originär nicht begünstigten Vermögens (wertmäßig i.H.v. 10 % des begünstigten Nettovermögens) wie begünstigtes Vermögen behandelt.
- Eine gravierende Änderung besteht darin, dass der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 %, der für das begünstigte Vermögen gilt, grundsätzlich nur noch gewährt werden soll, wenn das begünstigte Vermögen insgesamt 26 Mio. € nicht übersteigt. Dabei sollen Erwerbe innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet werden.
- Die **Grenze** von 26 Mio. € soll sich auf 52 Mio. € erhöhen, wenn es sich bei den Erwerbern des begünstigten Vermögens um Gesellschafter einer Personen- oder Kapitalgesellschaft handelt und der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die „die Entnahme oder

Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken“, und die Verfügung über Anteile auf Angehörige i.S.v. § 15 AO (insbesondere Familienangehörige) beschränkt ist. Außerdem muss für den Fall des Ausscheidens eine Abfindung vorgesehen sein, die „erheblich unter dem gemeinen Wert“ des Anteils liegt. Diese Voraussetzungen müssen nach dem vorliegenden Gesetzentwurf 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen.

- Eine völlig neue Verschonungsbedarfsprüfung ist für **größere Betriebe** vorgesehen. Wird die 26 Mio. €-Grenze bzw. 52 Mio. €-Grenze überschritten, so soll die Steuer zwar festgesetzt, jedoch auf Antrag erlassen werden, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen (50 % des durch Erbschaft oder Schenkung übergegangenen und 50 % des bereits vor Erwerb vorhandenen nicht begünstigten Vermögens) zu begleichen. Der Erlass ist von verschiedenen auflösenden Bedingungen abhängig (z.B. Behaltefrist, Lohnsummengrenze).
- Der Stpfl. kann wahlweise zum Steuererlass unwiderruflich einen Antrag auf Gewährung eines Verschonungsabschlags stellen, auch wenn das begünstigte Vermögen die Freigrenze von 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € übersteigt. In einem Korridor von 26 Mio. € bis 116 Mio. € begünstigten Vermögens schmilzt der Verschonungsabschlag aber um einen Prozentpunkt je 1,5 Mio. €, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 26 Mio. € liegt. Ab 116 Mio. € begünstigten Vermögens gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 % bei der Regelverschonung und im Fall der Optionsverschonung von 35 %. Sofern die Freigrenze von 52 Mio. € Anwendung findet, ist ein Korridor von 52 Mio. € bis 142 Mio. € vorgesehen, in dem der Verschonungsabschlag wie zuvor dargestellt abschmilzt, ab 142 Mio. € gelten dann die 20 % bzw. 35 %. Im Ergebnis soll damit bei großen betrieblichen Vermögen ein Wahlrecht bzgl. der erbschaftsteuerlichen Begünstigung eingeführt werden mit Alternative 1: Steuererlassmöglichkeit nach einer Verschonungsbedarfsprüfung und Alternative 2: Einführung eines sich reduzierenden Verschonungsabschlags.

Hinweis:

Die vorgeschlagenen Änderungen sind im Detail äußerst komplex und inhaltlich noch höchst umstritten. Es ist damit zu rechnen, dass im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens noch deutliche Veränderungen eintreten werden. Dennoch ist nun ein entscheidender Ausgangspunkt gesetzt, der für die Praxis eine wichtige Orientierungsgröße zum Umfang der zukünftigen Begünstigung bzw. Belastung des unentgeltlichen Übergangs von Betriebsvermögen gibt.

4 Anhebung des Grundfreibetrags und des Kindergelds beschlossen

Die verfassungsrechtlich gebotene Anhebung des steuerlichen Grundfreibetrags und des Kinderfreibetrags für die Jahre 2015 und 2016 entsprechend den Vorgaben des 10. Existenzminimumberichts wurde nun vom Bundestag beschlossen. Der Bundesrat hat am 10.7.2015 dem Gesetz zugestimmt. Zur Förderung der Familien, bei denen sich der Kinderfreibetrag nicht auswirkt, wird das Kindergeld im gleichen Verhältnis für 2015 und 2016 angehoben.

Die maßgeblichen Werte stellen sich nun wie folgt dar:

	bisheriger Stand	ab 1.1.2015	ab 1.1.2016
--	-------------------------	--------------------	--------------------

Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	8 354 €	8 472 €	8 652 €
Kinderfreibetrag (je Elternteil)	2 184 €	2 256 €	2 304 €
Kinderfreibetrag inkl. Freibetrag für Betreuung und Erziehung	7 008 €	7 152 €	7 248 €
Kindergeld (monatlich):			
erstes und zweites Kind jeweils	184 €	188 €	190 €
drittes Kind	190 €	194 €	196 €
viertes und jedes weitere Kind	215 €	219 €	221 €
	bisheriger Stand	ab 1.7.2016	
Kinderzuschlag (monatlich)	140 €	160 €	

Darüber hinaus wird der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ab 2015 angehoben und nach der Zahl der im Haushalt des allein erziehenden Stpfl. lebenden Kinder gestaffelt. Er wird von 1 308 € auf 1 908 € angehoben und erhöht sich für jedes weitere Kind im Haushalt um 240 €.

Zudem wird der für Veranlagungszeiträume ab 2016 geltende Einkommensteuertarif angepasst. Zusätzlich zur Tarifänderung durch die Anpassung des Grundfreibetrags werden zum Ausgleich der in den Jahren 2014 und 2015 entstandenen kalten Progression die übrigen Tarifeckwerte um die kumulierte Inflationsrate dieser Jahre (d.h. um 1,48 %) nach rechts verschoben.

Handlungsempfehlung:

Im Hinblick auf die Berücksichtigung des ab 1.1.2015 angepassten Einkommensteuertarifs bei der Lohnsteuer hat der Gesetzgeber einen Vereinfachungsvorschlag der acht großen Spitzenverbände aufgegriffen. Es wird einheitlich geregelt, dass die Tarifentlastung für das Jahr 2015 in einem Gesamtbetrag bei der Lohn- bzw. Gehaltsabrechnung für Dezember 2015 erfolgt. Bürokratiekosten, die durch die Änderung einzelner Lohnabrechnungen entstehen würden, werden somit vermieden. Die Lohnsteuerberechnungen für die Lohnabrechnungszeiträume Januar 2015 bis November 2015 bleiben damit unverändert. Die ansonsten geltende Regelung, nach der der Arbeitgeber bei rückwirkender Gesetzesänderung grundsätzlich zur Änderung des Lohnsteuerabzugs verpflichtet ist, greift daher nicht. Die lohnsteuerliche Berücksichtigung der gesamten Tarifentlastung für 2015 erfolgt somit bei der Lohn- bzw. Gehaltsabrechnung für Dezember 2015 (Nachholung).

5 Pflege von Angehörigen: Eigene Arbeitsleistung keine außergewöhnliche Be- lastung

Das Finanzgericht Münster hatte einen Fall zu entscheiden, in dem die Stpfl., die beruflich als Ärztin tätig ist, im Streitjahr Pflegeleistungen an ihren schwer erkrankten und pflegebedürftigen Vater erbrachte. In ihrer Einkommensteuererklärung machte sie die selbst erbrachten Pflegeleistungen als außergewöhnliche Belastung geltend. Zur Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung setzte sie einen Stundensatz i.H.v. 29,84 € an, den sie mit einem Stundenaufwand von 45 Stunden je Woche sowie einer Wochenzahl von 40 multiplizierte (insgesamt 53 712,00 €).

Zusätzlich hierzu machte die Klägerin angefallene Fahrtkosten i.H.v. 900,00 € geltend. Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid, in welchem es lediglich den Pflegepauschbetrag i.H.v. 924 € berücksichtigte. Die darüber hinausgehend geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen erkannte das Finanzamt nicht an.

Das Finanzgericht Münster bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzamts mit Urteil vom 15.4.2015 (Aktenzeichen 11 K 1276/13 E) und führte zur Begründung aus, dass nur bewusste und gewollte Vermögensverwendungen als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden können. Im Falle der selbst erbrachten Arbeitsleistung fehle es an einer solchen Vermögensverwendung, da es zu keiner Minderung des verfügbaren Einkommens kommt.

Hinweis:

Damit kann die selbst erbrachte Arbeitsleistung nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

6 Nachweis von Krankheitskosten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.1.2015 (Aktenzeichen VI R 85/13) entschieden, dass Aufwendungen für die psychotherapeutische Behandlung und die medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an einer Behinderung leidenden Kindes nur dann als außergewöhnliche Belastungen steuerlich abzugsfähig sind, wenn der gesetzlich geforderte besondere Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen in Form eines vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestellten amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung erbracht ist. Das Gericht hatte im vorliegenden Fall mangels des besonderen Nachweises die Zwangszuschüsse der Eltern zur psychotherapeutischen und schulpsychologischen Behandlung einschließlich der Beschulung für die Erkrankung ADHS nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Dass im Streitfall Eingliederungshilfe nach dem Sozialgesetzbuch gewährt wurde und dazu der Träger der öffentlichen Jugendhilfe die Stellungnahme eines besonders qualifizierten Arztes oder Psychotherapeuten einholen muss, ersetzt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht den für steuerliche Zwecke erforderlichen Nachweis.

Handlungsempfehlung:

Gesetzlich ist die Form des Nachweises festgeschrieben: Den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall hat der Stpfl. zu erbringen:

1. durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel;
2. durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung für
 - a) eine Bade- oder Heilkur; bei einer Vorsorgekur ist auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei einer Klimakur der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer zu bescheinigen,
 - b) eine psychotherapeutische Behandlung; die Fortführung einer Behandlung nach Ablauf der Bezuschussung durch die Krankenversicherung steht einem Behandlungsbeginn gleich,

- c) eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an Legasthenie oder einer anderen Behinderung leidenden Kindes des Stpfl.,
- d) die Notwendigkeit der Betreuung des Stpfl. durch eine Begleitperson, sofern sich diese nicht bereits aus dem Nachweis der Behinderung anhand des Behindertenausweises oder des Bescheids des Sozialhilfeträgers ergibt,
- e) medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind,
- f) wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie.

Der zu erbringende Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein;

3. durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Stpfl. In der Bescheinigung muss bestätigt werden, dass der Besuch des Stpfl. zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.

In allen nicht genannten Fällen kann der Nachweis der Zwangsläufigkeit auch in anderer Weise erbracht werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Übernahme der Rückzahlung von Studiengebühren bei Arbeitgeberwechsel

Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten eines berufsbegleitenden Studiums, so bleibt dies lohnsteuerlich unbeachtlich, wenn die Übernahme in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Dies ist zu bejahen, wenn die Bildungsmaßnahme die Einsatzfähigkeit des Mitarbeiters im Betrieb des Arbeitgebers erhöhen soll. Ist der Mitarbeiter Schuldner der Studiengebühren, so ist Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Übernahme bzw. den Ersatz der Studienkosten vor Vertragsabschluss schriftlich zugesagt hat. Die Finanzverwaltung macht es nicht zur Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer zurückfordern kann.

Ist aber der Mitarbeiter zur Rückzahlung der Studiengebühren an den Arbeitgeber verpflichtet und übernimmt bei einem Arbeitgeberwechsel der neue Arbeitgeber die Verpflichtung des Arbeitnehmers, die vom bisherigen Arbeitgeber getragenen Studiengebühren an diesen zurückzuzahlen, so führt dies zu Arbeitslohn vom neuen Arbeitgeber, welcher der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Dies gilt sowohl für die sofortige Übernahme des Rückzahlungsbetrags als auch für die Übernahme durch den neuen Arbeitgeber im Darlehenswege, sofern die Darlehensgewährung zu marktüblichen Konditionen erfolgt. Bei diesen Fallgestaltungen soll es an einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des neuen Arbeitgebers fehlen, wie die Senatsverwaltung für Finanzen Berlin in der bundeseinheitlich abgestimmten Verwaltungsanweisung vom 16.1.2015 (Kurzinformat Nr. 1/15) mitteilt.

Handlungsempfehlung:

Die Lohnsteuerlichen Folgen können materiell sehr bedeutsam sein und sollten daher für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Sollte der Arbeitnehmer die zunächst vom Arbeitgeber getragenen Studiengebühren an diesen zurückzahlen, so liegen insoweit beim Arbeitnehmer Werbungskosten vor, die steuerlich angesetzt werden können.

8 Keine zwei häuslichen Arbeitszimmer steuerlich absetzbar

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 25.2.2015 (Aktenzeichen 2 K 1595/13) kann ein Stpfl., dessen Mittelpunkt der Tätigkeit sich außerhalb des Arbeitszimmers befindet, keine zwei Arbeitszimmer geltend machen, auch wenn er aus beruflichen Gründen zwei Wohnungen hat. Das Finanzgericht hat allerdings die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen, weil höchstrichterlich bisher nicht geklärt sei, ob ein Stpfl., der in jedem seiner beiden Haushalte ein Arbeitszimmer nutzt, den gesetzlichen Höchstbetrag von 1 250 € einmal oder zweimal zum Abzug bringen kann.

Im Urteilsfall hatte der verheiratete Stpfl. einen Wohnsitz in Rheinland-Pfalz und einen Wohnsitz in Thüringen. Der Stpfl. war sowohl (an beiden Wohnsitzen) selbständig als auch – nur in Thüringen – nichtselbständig tätig. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2009 machte er Kosten für zwei Arbeitszimmer (insgesamt 2 575 €) als Betriebsausgaben geltend. Dazu führte er aus, in jeder der beiden Wohnungen ein Arbeitszimmer für seine selbständige Tätigkeit zu benötigen. Das beklagte Finanzamt erkannte nur ein Arbeitszimmer und nur Kosten i.H.v. 1 250 € an. Das Finanzgericht bestätigte diese Ansicht.

Im Einkommensteuergesetz ist geregelt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur unter bestimmten Voraussetzungen und auch dann regelmäßig nur beschränkt auf den Höchstbetrag von 1 250 € abzugsfähig sind. Nur ausnahmsweise, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, können die auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten unbeschränkt abgezogen werden. Letzteres war beim Stpfl. nicht der Fall, da er seine Vortragstätigkeit (Seminare, Fortbildungen usw.) außerhalb seines Arbeitszimmers durchführte. Aus diesem Grund ließ das Finanzgericht nur Aufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von 1 250 € zum Abzug zu. Auch einen Abzug des Höchstbetrags für jedes Arbeitszimmer ließ das Gericht nicht zu und argumentierte, dass der Höchstbetrag personenbezogen sei und der Stpfl. nie zwei Arbeitszimmer gleichzeitig nutzen könne. Daher könne der Höchstbetrag selbst in diesen Fällen nur einmal und nicht mehrfach gewährt werden.

Handlungsempfehlung:

Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof diese Ansicht bestätigt. In vergleichbaren Fällen sollte vorsorglich für beide Arbeitszimmer der Abzug der Kosten beantragt werden.

9 Doppelte Haushaltsführung bei Alleinstehenden: Verlagerung des Lebensmittelpunkts an den Beschäftigungsort

Die steuerliche Geltendmachung von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung setzt u.a. voraus, dass der Lebensmittelpunkt am

bisherigen Wohnsitz verbleibt. Dies ist insbesondere bei alleinstehenden Stpfl. oft schwierig festzustellen. Wo sich bei nicht verheirateten Arbeitnehmern der Mittelpunkt des Lebensinteresses und demnach der „Hauptausstand“ einer doppelten Haushaltsführung befindet, bedarf einer sorgfältigen Prüfung und Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls. Dabei kann u.a. bedeutsam sein,

- wie oft und wie lange sich der Arbeitnehmer in der einen und der anderen Wohnung aufhält (dies kann der Arbeitnehmer ggf. durch Zeugenaussagen belegen),
- wie beide Wohnungen ausgestattet und wie groß sie sind,
- wo sich Bezugspersonen des Arbeitnehmers überwiegend aufhalten,
- zu welchem Wohnort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen,
- welche Dauer das Arbeitsverhältnis bzw. der Aufenthalt am Ort der ersten Tätigkeitsstätte hat,
- wie groß die Entfernung zwischen beiden Wohnungen ist sowie
- wie viele Heimfahrten durchgeführt werden.

Bei nicht verheirateten Arbeitnehmern spricht – je länger die Beschäftigung dauert – vieles dafür, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte befindet und die weitere zur Verfügung stehende Wohnung lediglich für Besuchs- bzw. Ferienzwecke vorgehalten wird; in solchen Fällen ist eine besondere Prüfung, ob der Lebensmittelpunkt gewechselt hat und damit die doppelte Haushaltsführung beendet ist, erforderlich.

Das Finanzgericht München hat hierzu mit Urteil vom 27.11.2014 (Aktenzeichen 15 K 1981/12) ausgeführt, dass die Größe der Wohnung am Beschäftigungsort im Vergleich zur Größe der Wohnung am bisherigen Wohnort nur ein wesentliches Indiz für die Verlagerung des Lebensmittelpunkts darstellt und widerlegbar ist. Weiterhin wurde entschieden, dass es zu einer Verlagerung des Lebensmittelpunkts an den Beschäftigungsort nur kommt, wenn sich die Zahl der Heimfahrten über mehrere Jahre hinweg verringert und daraus geschlossen werden kann, dass sich der Lebensmittelpunkt an den Beschäftigungsort verlagert hat. Bei einer Berufsanfängerin mit wöchentlichen Heimfahrten deute hierauf nichts hin.

Handlungsempfehlung:

Letztlich kann diese Frage immer nur für den Einzelfall unter Würdigung aller Umstände entschieden werden. In der Praxis ist v.a. eine sorgfältige Dokumentation der einzelnen Aspekte wichtig.

10 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2015

Ab 1.7.2015 gelten höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen. Die Pfändungsfreigrenzen sollen sicherstellen, dass der Schuldner auch bei einer Pfändung seines Arbeitseinkommens sein Existenzminimum sichern und die gesetzlichen Unterhaltspflichten erfüllen kann. Die Höhe der Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen wird jeweils zum 1.7. eines jeden zweiten Jahrs an die Entwicklung des steuerlichen Grundfreibetrags angepasst. Seit der letzten Anpassung der Pfändungsfreigrenzen zum 1.7.2013 hat sich der steuerliche Grundfreibetrag um 2,76 % erhöht.

Um diesen Prozentsatz wird nun die Pfändungsfreigrenze angehoben.

Ab dem 1.7.2015 beträgt der monatlich unpfändbare Grundbetrag 1 073,88 € (bisher: 1 045,04 €). Dieser Betrag erhöht sich, wenn gesetzliche Unterhaltspflichten zu erfüllen sind, um monatlich 404,16 € (bisher: 393,30 €) für die erste und um monatlich jeweils weitere 225,17 € (bisher: 219,12 €) für die zweite bis fünfte Person. Übersteigt das Arbeitseinkommen den so ermittelten pfändungsfreien Betrag, verbleibt dem Schuldner vom Mehrbetrag bis zu einer Obergrenze ebenfalls ein bestimmter Anteil.

Hinweis:

Von Arbeitgebern sind in einschlägigen Fällen also ab Juli 2015 die erhöhten Pfändungsfreigrenzen bei der Lohnabrechnung und -auszahlung zu berücksichtigen.

11 Bundesfinanzministerium bestätigt Rechtsansichten betreffend das Reisekostenrecht

Spitzenverbände der deutschen Industrie hatten sich mit einer Anfrage vom 20.4.2015 an das Bundesfinanzministerium hinsichtlich der Klärung von zwei in der Praxis besonders relevanten Zweifelsfragen zum Reisekostenrecht gewandt.

Das Bundesfinanzministerium hat die Fragen nun mit Schreiben vom 19.5.2015 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2353/15/10002, DOK 2015/0364577) beantwortet:

- **Sammelbeförderung:** Bestätigt wird, dass die Sammelbeförderung bei Arbeitnehmern mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder zu verschiedenen Stellen eines weiträumigen Arbeitsgebiets weiterhin steuerfrei ist.
- **Kleinere Snacks im Flugzeug, Zug oder Schiff** erfüllen nicht die Kriterien für eine Mahlzeit und führen nicht zu einer Kürzung der Verpflegungspauschale.

Werden dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten bei einer Auswärtstätigkeit unentgeltlich eine oder mehrere übliche Mahlzeiten (dies sind Mahlzeiten mit einem Preis von bis zu 60 € inkl. Getränke und Umsatzsteuer) zur Verfügung gestellt, bleiben diese Mahlzeiten unversteuert und die Verpflegungspauschalen sind entsprechend zu kürzen.

Die vorzunehmende Kürzung ist dabei im Gesetz typisierend und pauschalierend festgelegt. Sie beträgt 20 % für ein Frühstück und jeweils 40 % für ein Mittag- bzw. Abendessen der Pauschale für einen vollen Kalendertag.

Eine Kürzung der steuerlichen Verpflegungspauschale ist allerdings nur vorzunehmen, wenn es sich bei der vom Arbeitgeber gestellten Mahlzeit tatsächlich um ein Frühstück, Mittag- oder Abendessen handelt. So stellt z.B. Kuchen, der anlässlich eines Nachmittagskaffees gereicht wird, keine der genannten Mahlzeiten dar und es ist daher keine Kürzung der Verpflegungspauschale vorzunehmen.

Auch die z.B. auf Kurzstrecken-Flügen, Zug- oder Schiffsfahrten gereichten kleinen Tüten mit Chips, Salzgebäck, Schokowaffeln, Müsliriegel oder vergleichbare andere Knabbereien erfüllen nicht die Kriterien für eine Mahlzeit und führen somit zu keiner Kürzung der Pauschalen.

Hinweis:

In der Praxis obliegt es vorrangig dem jeweiligen Arbeitgeber, zu beurteilen, inwieweit die von ihm angebotenen Speisen unter Berücksichtigung z.B. ihres jeweiligen Umfangs, des entsprechenden Anlasses oder der Tageszeit tatsächlich an die Stelle einer der genannten Mahlzeiten treten.

12 Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen – aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 19.5.2015 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/07/0009, DOK 2015/0316822) ihre Verwaltungsanweisungen zur Besteuerung der Zinsvorteile aus unverzinslichen und zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen aktualisiert und neu gefasst. Folgende Grundsätze sind zu beachten:

- Zinsvorteile aus einem Arbeitgeberdarlehen unterliegen grundsätzlich der Lohnsteuer. Ein Arbeitgeberdarlehen liegt vor, wenn durch den Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten an den Arbeitnehmer Geld überlassen wird und diese Geldüberlassung auf einem Darlehensvertrag beruht. Hiervon abzugrenzen sind Vorschüsse und Abschlagszahlungen. Keine Arbeitgeberdarlehen sind daher insbesondere Reisekostenvorschüsse, vorschüssig gezahlter Auslagenersatz, Lohnabschläge und Lohnvorschüsse, wenn es sich hierbei um eine abweichende Vereinbarung über die Bedingungen der Zahlung des Arbeitslohns handelt.
- Bei Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehens ist der Zinsvorteil zu ermitteln, der vom Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu versteuern ist. Der Arbeitnehmer erlangt keinen steuerpflichtigen Zinsvorteil, wenn der Arbeitgeber ihm ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz gewährt.
- Zinsvorteile, die der Arbeitnehmer durch Arbeitgeberdarlehen erhält, sind Sachbezüge. Sie sind als solche zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2 600 € übersteigt.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber gewährt seinem Arbeitnehmer ein zinsloses Darlehen i.H.v. 2 000 €. Die daraus resultierenden Zinsvorteile sind nicht als Arbeitslohn zu versteuern, da der Darlehensbetrag am Ende des Lohnzahlungszeitraums die Freigrenze von 2 600 € nicht übersteigt.

Zur **Ermittlung eines eventuellen Zinsvorteils** ist der „übliche Endpreis am Abgabeort“ zu ermitteln. Hierfür bietet die Finanzverwaltung drei Methoden alternativ an:

1. Ableitung des üblichen Zinssatzes aus einem Angebot eines Kreditinstituts für den konkreten Fall abzüglich eines Pauschalabschlags von 4 %.
2. Als üblicher Endpreis kann auch der günstigste Preis für ein vergleichbares Darlehen mit nachgewiesener günstigster Marktkondition gelten, zu der das Darlehen unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote (z.B. Internetangebote von Direktbanken) an Endverbraucher angeboten wird, ohne dass individuelle

Preisverhandlungen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses berücksichtigt werden. Bei dieser Ermittlung kommt der pauschale Abschlag i.H.v. 4 % allerdings nicht zur Anwendung.

3. Daneben wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der maßgebliche Marktzins aus den bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank zuletzt veröffentlichten Effektivzinssätzen – also die gewichteten Durchschnittszinssätze – abgeleitet wird; diese sind unter www.bundesbank.de unter „Geld- und Kapitalmärkte“ / „Zinssätze und Renditen“ / „Einlagen- und Kreditzinssätze“ / „Geldwerter Vorteil für Arbeitgeberdarlehen (ab Januar 2003)“ veröffentlicht. Von dem sich danach ergebenden Effektivzinssatz kann ein pauschaler Abschlag von 4 % vorgenommen werden.

Handlungsempfehlung:

Gerade die zweite Ermittlungsmethode ist in der Praxis vergleichsweise unproblematisch durchzuführen. Dabei muss allerdings auf die Vergleichbarkeit der Darlehensbedingungen geachtet werden. Vergleichbar in diesem Sinne ist ein Darlehen, das dem Arbeitgeberdarlehen insbesondere hinsichtlich der Kreditart (z.B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit/Ratenkredit, Überziehungskredit), der Laufzeit des Darlehens, der Dauer der Zinsfestlegung, der zu beachtenden Beleihungsgrenze und des Zeitpunkts der Tilgungsverrechnung im Wesentlichen entspricht.

Wichtig ist, dass der Arbeitgeber die Unterlagen für den ermittelten und der Lohnversteuerung zu Grunde gelegten Endpreis sowie die Berechnung der Zinsvorteile dokumentiert, als Belege zum Lohnkonto aufbewahrt und dem Arbeitnehmer auf Verlangen formlos mitteilt.

Bei Arbeitgeberdarlehen mit Zinsfestlegung ist grundsätzlich für die gesamte Vertragslaufzeit der ermittelte Marktzins für vergleichbare Darlehen am Abgabeort bei Vertragsabschluss maßgeblich. Werden nach Ablauf der Zinsfestlegung die Zinskonditionen desselben Darlehens neu vereinbart (Prolongation), ist der Zinsvorteil neu zu ermitteln.

Der zu versteuernde Lohnvorteil ermittelt sich nun aus der Differenz zwischen dem nach vorstehend dargestellten Grundsätzen ermittelten Marktzins und dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz. Da der Zinsvorteil ein Sachbezug ist, erfolgt eine steuerliche Erfassung nur, soweit der Zinsvorteil zzgl. anderer Sachbezüge im Monat die 44 €-Freigrenze übersteigt. Möglich ist auch eine Pauschalversteuerung des Sachbezugs.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält im März 2015 ein Arbeitgeberdarlehen von 30 000 € zu einem Effektivzinssatz von 2 % jährlich (Laufzeit 4 Jahre mit monatlicher Tilgungsverrechnung und monatlicher Fälligkeit der Zinsen). Der bei Vertragsabschluss im März 2015 von der Deutschen Bundesbank für Konsumentenkredite mit anfänglicher Zinsbindung von über einem Jahr bis zu 5 Jahren veröffentlichte Effektivzinssatz (Erhebungszeitraum Januar 2015) beträgt 4,71 %.

Nach Abzug des pauschalen Abschlags von 4 % des Effektivzinssatzes ergibt sich ein Maßstabszinssatz von 4,52 % (Ansatz von zwei Dezimalstellen – ohne Rundung). Die Zinsverbilligung beträgt somit 2,52 % (4,52 % abzüglich 2 %). Danach ergibt sich im März 2015 ein Zinsvorteil von 63 € (2,52 % von 30 000 €). Dieser Vorteil ist – da die 44 €-Freigrenze überschritten ist – lohnsteuerpflichtig. Der Zinsvorteil ist jeweils bei

Tilgungen auf das Arbeitgeberdarlehen für die Restschuld neu zu ermitteln.

Der sog. **Rabattfreibetrag** von 1 080 € im Jahr kommt nur in Sonderfällen zur Anwendung, so z.B. wenn ein Bankangestellter von seinem Arbeitgeber ein zinsverbilligtes Darlehen erhält. Voraussetzung für die Anwendung des Rabattfreibetrags ist, dass der Arbeitgeber Darlehen gleicher Art und – mit Ausnahme des Zinssatzes – zu gleichen Konditionen (insbesondere Laufzeit des Darlehens, Dauer der Zinsfestlegung, Zeitpunkt der Tilgungsverrechnung) überwiegend an betriebsfremde Dritte vergibt. Darüber hinaus kommt der Rabattfreibetrag nur zur Anwendung, wenn der Zinsvorteil nicht pauschal besteuert wird. Bei Anwendung des Rabattfreibetrags ist grundsätzlich der maßgebende Preisaushang des Kreditinstituts oder der kontoführenden Zweigstelle anzugeben, von dem aber unter bestimmten Voraussetzungen abgewichen werden darf. In Fällen, in denen der Rabattfreibetrag in Betracht kommt, kann die Bewertung auch wahlweise nach dem allgemeinen Marktzins ohne Anwendung des Rabattfreibetrags erfolgen. Dies kann vorteilhaft sein, wenn am Markt zu deutlich günstigeren Konditionen als beim Arbeitgeber Darlehen erlangt werden können.

Beispiel:

Ein Kreditinstitut überlässt seinem Arbeitnehmer am 1.1.2015 ein Arbeitgeberdarlehen von 150 000 € zum Effektivzinssatz von 2 % jährlich (Laufzeit 4 Jahre mit jährlicher Tilgungsverrechnung und vierteljährlicher Fälligkeit der Zinsen). Darlehen gleicher Art bietet das Kreditinstitut fremden Kunden im allgemeinen Geschäftsverkehr zu einem Effektivzinssatz von 4,5 % an. Der nachgewiesene günstigste Zinssatz für vergleichbare Darlehen am Markt wurde im Internet bei einer Direktbank mit 4 % ermittelt.

Das Kreditinstitut beantragt die Besteuerung nach dem günstigsten Zinssatz für vergleichbare Angebote am Markt. Die Zinsverbilligung beträgt somit 2 % (marktüblicher Zinssatz 4 % abzüglich Zinslast des Arbeitnehmers von 2 %). Der pauschale Abschlag i.H.v. 4 % kommt hier nicht in Betracht. Der Zinsvorteil im Kalenderjahr 2015 beträgt 3 000 € (2 % von 150 000 €). Eine pauschale Besteuerung ist bis zur Pauschalierungsgrenze von 1 000 € möglich.

Als **Zuflusszeitpunkt** ist der Fälligkeitstermin der Zinsen als Nutzungsentgelt für die Überlassung eines zinsverbilligten Darlehens anzusehen. Bei der Überlassung eines zinslosen Darlehens ist der Zufluss in dem Zeitpunkt anzunehmen, in dem das Entgelt üblicherweise fällig wäre, wobei davon ausgegangen werden kann, dass das Entgelt üblicherweise zusammen mit der Tilgungsrate fällig wäre. Wird ein Arbeitgeberdarlehen ohne Tilgungsleistung (endfälliges Darlehen) gewährt, kann für die Entscheidung, ob der Zinsvorteil am Ende der Laufzeit oder monatlich, vierteljährlich oder jährlich zufließt, grundsätzlich dem der Vereinbarung zu Grunde liegenden Willen der Beteiligten gefolgt werden.

Handlungsempfehlung:

Diese Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden, d.h. nicht nur bei neu gewährten Arbeitgeberdarlehen, sondern auch bei allen bestehenden Darlehen. Aus diesem Grund ist die Besteuerung bestehender Arbeitgeberdarlehen zu überprüfen und ggf. anzupassen. Für Sachverhalte zur steuerlichen Behandlung von Arbeitgeberdarlehen kann eine Anrufungsauskunft beim Finanzamt eingeholt werden.

13 Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder auch Geschäftspartner unterliegen bei diesen – soweit es sich nicht um bloße Annehmlichkeiten handelt – der Besteuerung. Bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner, wie z.B. die Einladung zu Sport- oder Kulturveranstaltungen oder Sachgeschenke, wird eine Besteuerung auf Seiten des Empfängers vielfach nicht vorgenommen und der zuwendende Unternehmer wird die Herausgabe der Namen der Empfänger gegenüber der Finanzverwaltung zwecks Überprüfung im Hinblick auf deren individuelle Besteuerung vermeiden wollen. Dies gelingt dem leistenden Unternehmer dann, wenn dieser die Sachzuwendungen pauschal der Einkommensteuer unterwirft und damit die Besteuerung auf Seiten des Empfängers übernimmt. Die Pauschalsteuer beläuft sich auf 30 % der Sachzuwendungen (zzgl. Solidaritätszuschlag).

Durch BMF-Schreiben vom 19.5.2015 (IV C 6 – S 2297-b/14/10001, DOK 2015/0331056) sind die Verwaltungsanweisungen zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen für alle noch offenen Fälle neu gefasst worden. Herauszustellen sind folgende Änderungen gegenüber bisherigen Schreiben der Finanzverwaltung bzw. auch Bestätigungen der Ansicht der Finanzverwaltung:

- Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechung an, der zufolge nur betrieblich veranlasste Zuwendungen erfasst werden, die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen. Der Bundesfinanzhof hatte mit mehreren Urteilen vom 16.10.2013 (Aktenzeichen VI R 52/11, VI R 57/11 und VI R 78/12) zu Gunsten der Stpfl. und ausdrücklich gegen die damalige Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass unter die Pauschalierungsvorschrift nur Zuwendungen fallen, die beim Empfänger einkommensteuerbar und auch dem Grunde nach einkommensteuerpflichtig sind. Dies betreffe z.B. Zuwendungen an nicht in Deutschland einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer. Entscheidend ist für den Bundesfinanzhof, dass die Möglichkeit der Einkommensteuerpauschalierung keine eigenständige Einkunftsart begründet, sondern lediglich eine besondere pauschalierte Erhebung der Einkommensteuer zur Wahl stellt.
- Abweichend von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs müssen Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, (auch weiterhin) nicht in die Einkommensteuerpauschalierung einbezogen werden (sog. Streuwerbeartikel).
- Bemessungsgrundlage für die 30%ige Abzugsteuer sind die Aufwendungen des Stpfl einschließlich Umsatzsteuer. Sachbezüge, die unter die Freigrenze von 44 € fallen, sind nicht einzubeziehen, ebenso nicht Aufmerksamkeiten im Sinne der Lohnsteuer-Richtlinie (Freigrenze aktuell 60 €).

Handlungsempfehlung:

Die Übernahme der Besteuerung von Sachzuwendungen beim Empfänger durch Pauschalbesteuerung kann ein sinnvoll einsetzbares Instrument sein. Im Einzelfall ist sorgfältig abzugrenzen, welche Sachzuwendungen in die Pauschalbesteuerung einzubeziehen sind. Dies sollte entsprechend dokumentiert werden.

Wichtig ist, dass das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahrs gewährten Zuwendungen, mit Ausnahme der die gesetzlichen Höchstbeträge übersteigenden Zuwendungen (Zuwendungen über 10 000 € je Empfänger oder Einzelzuwendung),

auszuüben ist. Dabei ist es zulässig, für Zuwendungen an Dritte (Absatz 1 der Vorschrift) und an eigene Arbeitnehmer (Absatz 2 der Vorschrift) die Pauschalierung jeweils gesondert anzuwenden.

Für Unternehmer und Freiberufler

14 Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten eines Einzelhandelsunternehmens im Rahmen einer Außenprüfung

Der Unternehmer muss im Falle einer steuerlichen Außenprüfung der Finanzverwaltung – nach deren Ermessen – Zugriff auf die elektronische Buchhaltung geben oder aber die Buchhaltungsdaten in elektronischer Form zur Verfügung stellen. Damit soll eine elektronische Auswertung durch die Finanzverwaltung ermöglicht werden. Im Detail ist noch nicht abschließend geklärt, welche Daten elektronisch zur Verfügung gestellt werden müssen.

Der Bundesfinanzhof hat die Aufzeichnungspflichten und die Vorlagepflichten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung bei Einsatz einer PC-Kasse konkretisiert. Nach dem Urteil vom 16.12.2014 (Aktenzeichen X R 42/13) verpflichten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Einzelhändler, wie z.B. Apotheker, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen. Diese Aufzeichnungen seien dem Unternehmer dann zumutbar, wenn dieser in seinem Betrieb im Allgemeinen Waren von geringem Wert an ihm der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkauft und eine PC-Kasse, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und eine dauerhafte Speicherung ermöglicht, einsetzt. Die Finanzverwaltung sei in diesem Fall im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt, Zugriff auf die Kasseneinzeldaten zu nehmen.

Die bereits 1966 vom BFH dahingehend eingeschränkte Einzelaufzeichnungspflicht, wonach in Betrieben, in denen Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, die baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufgezeichnet zu werden brauchen, sei der technischen, betriebswirtschaftlichen und praktischen Unmöglichkeit geschuldet gewesen, jeden baren Kassenvorgang einzeln aufzuzeichnen. Auf diese Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungsverpflichtung kann sich ein Unternehmer mit einem modernen PC-Kassensystem nach Auffassung des Gerichts nicht (mehr) berufen.

Handlungsempfehlung:

Für die Praxis bedeutet dies nun, dass die entsprechenden Daten des Kassensystems im Rahmen der steuerlichen Aufbewahrungspflichten aufzubewahren und im Bedarfsfall lesbar zu machen sind. Dies erfordert entsprechende technische Voraussetzungen.

15 Regelung zur Übertragung stiller Reserven auf Ersatzinvestitionen (§ 6b EStG) verstößt auf Grund des Inlandsbezugs gegen die

Niederlassungsfreiheit

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 16.4.2015 (Rechtssache C-591/13) über eine Vertragsverletzungsklage der Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland entschieden. Danach verstößt § 6b EStG gegen die Niederlassungsfreiheit, weil die darin vorgesehene Stundungsregelung für Gewinne, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter realisiert werden, nur unter der Voraussetzung gewährt wird, dass die angeschafften oder hergestellten (Ersatz-)Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer **inländischen** Betriebsstätte gehören.

Nach der Gesetzesvorschrift des § 6b EStG können Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter, insbesondere Grund und Boden sowie Gebäude, auf neu angeschaffte Gebäude oder Grund und Boden übertragen werden, wodurch im Ergebnis die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut übertragen werden. Hierdurch wird die Besteuerung des realisierten Veräußerungsgewinns ggf. sehr langfristig hinausgeschoben, so dass sich eine deutliche Liquiditätentlastung ergeben kann.

Die derzeitige Gesetzesfassung sieht aber als Voraussetzung vor, dass die Reinvestition in einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte erfolgen muss. Dagegen hat die Investition in Anlagevermögen einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte die sofortige Besteuerung der stillen Reserven aus den veräußerten Wirtschaftsgütern zur Folge. Diese Ungleichbehandlung sei zumindest geeignet, eine außerhalb Deutschlands getätigte Investition weniger attraktiv zu machen, so dass hierin eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu sehen sei.

Hinweis:

Nun muss der Gesetzgeber reagieren und eine gesetzliche Änderung herbeiführen, die keine Diskriminierung bewirkt.

16 Investitionsabzugsbetrag kommt nur für künftige Investitionen in Betracht

Kleinere Betriebe können für beabsichtigte Investitionen einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Hierbei können im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden. Im Jahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Diese Gestaltungsmöglichkeit führt im Ergebnis dazu, dass der zukünftige Abschreibungsaufwand teilweise steuerlich vorgezogen wird, was einen positiven Liquiditätseffekt bringt und die Investitionstätigkeit somit fördert. Die Summe der insgesamt gebildeten Abzugsbeträge darf je Betrieb einen Betrag von 200 000 € nicht überschreiten.

Hinsichtlich der steuerlichen Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags besteht für den Stpfl. ein Wahlrecht: Er kann wählen, ob er den Investitionsabzugsbetrag überhaupt in Anspruch nimmt und wenn ja bis zu welcher Höhe im Rahmen der Höchstgrenze von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des geplanten Investitionsobjekts. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.11.2014 (Aktenzeichen XR 19/13) aber klargestellt, dass der Investitionsabzugsbetrag nur künftige Investitionen in anderen Wirtschaftsjahren begünstigt und daher die Inanspruchnahme im Jahr der Investition selbst (Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts) nicht in Betracht kommt. Damit entfallen auch die

gewinnerhöhende Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsobjekts bis zur Höhe des Investitionsabzugsbetrags, weil diese nach der gesetzlichen Vorgabe die vorherige Bildung eines Investitionsabzugsbetrags voraussetzt. Zulässig sei aber die 20 %ige Sonderabschreibung.

Handlungsempfehlung:

Wird also die Investitionsabsicht erst im Jahr der Investition selbst getroffen, scheidet die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags aus. Wurde die Investitionsabsicht hingegen schon früher getroffen, so kann geprüft werden, ob die Steuererklärung für das entsprechende, zurückliegende Jahr noch geändert werden kann und im Nachhinein ein Investitionsabzugsbetrag für das Jahr geltend gemacht wird.

17 Bilanzrichtlinie–Umsetzungsgesetz (BilRUG) beschlossen

Der Bundestag hat am 18.6.2015 das Bilanzrichtlinie–Umsetzungsgesetz (BilRUG) endgültig beschlossen. Es ist damit zu rechnen, dass der Bundesrat dem Gesetzentwurf am 10.7.2015 ebenfalls zustimmen wird, so dass das Gesetz dann verkündet werden und damit in Kraft treten kann.

Das Gesetz sieht in begrenztem Umfang Änderungen der bilanzrechtlichen Vorschriften des Handelsgesetzbuchs vor, um die Vorgaben der EU-Richtlinie 2013/34/EU umzusetzen. In dem Gesetz wird insbesondere von der Möglichkeit der Anhebung der **Schwellenwerte für die Einordnung kleiner, mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften** sowie mittelgroßer und großer Konzerne Gebrauch gemacht. Damit sollen die bürokratischen Belastungen für kleinere Kapitalgesellschaften und Konzerne gesenkt werden, indem diese von bestimmten größenabhängigen Vorgaben freigestellt werden, die sich aus den bisherigen Schwellenwerten ergaben. Der Kreis der „kleinen Kapitalgesellschaften“, für die umfangreiche Erleichterungen bei Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses gelten, ist deutlich ausgeweitet worden. Betroffen von diesen Erleichterungen sind GmbHs und GmbH & Co. KGs, die bestimmte Schwellenwerte hinsichtlich Umsatzerlösen, Bilanzsumme und Arbeitnehmerzahl nicht überschreiten.

Es ist – wie bereits im Gesetzentwurf vorgesehen – dabei geblieben, dass die angehobenen Schwellenwerte mit den daraus folgenden Erleichterungen bereits auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2014** angewendet werden können (Wahlrecht). In diesem Fall ist allerdings die geänderte Definition der Umsatzerlöse zu beachten. Nicht umgesetzt wurde dagegen das Unternehmenswahlrecht zur vorgezogenen Anwendung **aller** neuen Vorschriften.

Als wesentliche Änderung ist weiterhin die **neue Abgrenzung der Umsatzerlöse** in der Gewinn- und Verlustrechnung hervorzuheben. Zukünftig werden in diese Positionen auch Erträge eingeordnet, die bislang teilweise unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ ausgewiesen wurden. Insofern kann es im Einzelfall zu deutlichen Verschiebungen kommen, was Auswirkungen auf Erfolgskennziffern haben kann.

Handlungsempfehlung:

Welche Auswirkungen sich im Einzelfall für die GmbH oder GmbH & Co. KG ergeben, sollte zusammen mit dem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer erörtert werden.

18 Der Bundesfinanzhof bestätigt die Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen

Mit Beschluss vom 14.4.2015 (Aktenzeichen V B 158/14) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass keine Gründe bestehen, an der Zulässigkeit der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen zu zweifeln.

Im vorliegenden Fall hatte der Stpfl. verfassungsrechtliche Zweifel an der Regelung. Er verwies auf die „NSA-Affäre“ und die „Datensicherheit im Internet“ sowie darauf, dass „das Steuergeheimnis durch eine zwangsweise Übertragung auf elektronischem Wege nicht gewährt“ sei, während der „Transportweg von Briefen“ durch das Postgeheimnis geschützt würde. Die „Verschlüsselungstechnik“ sei „für einen Fachmann ... kein unlösbares Problem“. Das Steuergeheimnis gelte aber auch gegenüber „Fachmännern der IT-Branche“. Diese Argumentation verwarf der Bundesfinanzhof, da er in der Pflicht zur elektronischen Übermittlung keine Gefährdung des Steuergeheimnisses sah.

Hinweis:

Abgesehen von Billigkeitsfällen sind daher Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

19 Neue Abgrenzungsmerkmale für die Größenklassen nach der Betriebsprüfungsordnung

Die richtige Ermittlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit (Freiberufler) kann im Veranlagungsverfahren nur sehr begrenzt überprüft werden, da der Finanzverwaltung insoweit nur wenige Informationen zur Verfügung stehen. Bei diesen Einkünften kann aus diesem Grund zur Überprüfung der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen eine steuerliche Außenprüfung erfolgen. Da die Finanzverwaltung wegen begrenzter Prüfungskapazitäten aber nicht alle Betriebe im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung prüfen kann, erfolgt eine Auswahl. Derzeit werden die **Betriebe in Größenklassen eingeteilt** und die Einteilung als Kleinst-, Klein-, Mittel- oder Großbetrieb bestimmt den Prüfungsrhythmus. So werden bei Großbetrieben alle Besteuerungszeiträume geprüft, bei den anderen Betrieben erfolgt dagegen nur eine Auswahl. Kleinst- und Kleinbetriebe werden nur in Stichproben geprüft.

Mit Schreiben vom 9.6.2015 (Aktenzeichen IV A 4 - S 1450/15/10001, DOK 2015/0058091) hat das Bundesfinanzministerium die ab dem 1.1.2016 geltenden Abgrenzungsmerkmale bekannt gegeben. Für wichtige Betriebsarten/Fälle stellt sich die Einstufung wie folgt dar:

Betriebsart	Betriebsmerkmal in €	Großbetrieb	Mittelbetrieb	Kleinbetrieb
Handelsbetriebe	Umsatzerlöse oder	8 000 000 €	1 000 000 €	190 000 €
	steuerlicher Gewinn über	310 000 €	62 000 €	40 000 €
Fertigungsbetriebe	Umsatzerlöse oder	4 800 000 €	560 000 €	190 000 €
	steuerlicher Gewinn über	280 000 €	62 000 €	40 000 €
Freie Berufe	Umsatzerlöse oder	5 200 000 €	920 000 €	190 000 €
	steuerlicher Gewinn über	650 000 €	150 000 €	40 000 €

Fälle mit bedeutenden Einkünften	Summe der positiven Einkünfte (keine Saldierung mit negativen Einkünften)	über 500 000 €
----------------------------------	---	----------------

Hinweis:

Bei Kleinst- und Kleinbetrieben ist statistisch gesehen mit einer steuerlichen Außenprüfung nur in einem Rhythmus von mehreren Jahrzehnten zu rechnen. Dennoch kann die Finanzverwaltung auch anlassbezogen Betriebsprüfungen durchführen. Daneben wird ein bestimmter Anteil der zu prüfenden Betriebe zudem mittels Zufallsauswahl bestimmt. Insofern muss auch bei kleineren Betrieben mit einer steuerlichen Außenprüfung gerechnet werden. Dennoch sollte eine Prüfungsanordnung sorgfältig auf deren Rechtmäßigkeit hin überprüft werden.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung die Auswahl der zu prüfenden Betriebe umstellen will. Von der starren Einteilung nach Größenklassen soll umgestellt werden auf eine Auswahl nach dem individuellen Risiko eines Steuerausfalls. Hierzu richtet die Finanzverwaltung ein Risikomanagementsystem ein, mit welchem dieses Risiko ermittelt werden soll. Zu diesem Zweck müssen auch die Daten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in einer von der Finanzverwaltung vorgegebenen Datenform elektronisch an diese übermittelt werden, damit insoweit eine elektronische Auswertung erfolgen kann. In die Auswahl sollen auch persönliche Risikofaktoren des Stpfl. einfließen. So sollen z.B. Aspekte wie die pünktliche Zahlung der Steuerschulden oder auch das Vorhandensein eines steuerlichen Beraters bei der Risikoauswahl erfasst werden.

20 Umsatzsteuer bei Verkäufen auf Handelsplattformen

Für den Verkauf von Waren über eine Handelsplattform müssen die Unternehmer monatlich Gebühren bezahlen. Bei der Veräußerung der Waren werden diese Gebühren mit dem Verkaufserlös der Waren verrechnet. Die Berechnung erfolgt in der Regel von einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Firma. An den Unternehmer wird nur der um die Gebühren gekürzte Betrag überwiesen. Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe weist in der Verfügung vom 19.2.2015 (Aktenzeichen S 7200) anhand eines Beispiels auf die richtige Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Umsatzsteuer hin.

Beispiel:

U verkauft Waren über die in einem anderen EU-Land ansässige Handelsplattform für insgesamt 119 000 €. Nach Abzug der Gebühren von 10 000 € wird ein Betrag von 109 000 € an U überwiesen.

Lösung: Die Bemessungsgrundlage beträgt 100 000 € (119 000 € abzgl. Umsatzsteuer). Die Verrechnung mit den Gebühren ist unbeachtlich. U schuldet dementsprechend 19 000 € Umsatzsteuer.

Hinweis:

Hinsichtlich der von der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Firma berechneten Gebühren ist U Steuerschuldner nach § 13b UStG (Steuerschuldumkehr). U kann unter den weiteren Voraussetzungen die nach § 13b UStG geschuldete Steuer als Vorsteuer abziehen.

Für Personengesellschaften

21 Ausscheiden eines Gesellschafters einer fortgeführten freiberuflichen Personengesellschaft unter Übernahme eines Teilbetriebs

Gerade bei freiberuflichen Kanzleien kommt es nicht selten vor, dass eine Auseinandersetzung der Freiberufler derart erfolgt, dass die Geschäftstätigkeit (Mandantenstamm o.Ä.) aufgeteilt und fortan von den einzelnen Freiberuflern Teilbereiche getrennt weiterbetrieben werden. Eine solche Realteilung ist in vielen Fällen ohne Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven möglich.

Umstritten ist, ob eine solche steuerneutrale Realteilung erfordert, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeit insgesamt einstellt. So ist jedenfalls die Ansicht der Finanzverwaltung. Entgegen dieser Ansicht hat nun das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 29.1.2015 (Aktenzeichen 12 K 3033/14 F) entschieden, dass Realteilungsgrundsätze auch dann Anwendung finden und damit keine Versteuerung stiller Reserven erfolgt, wenn die Mitunternehmerschaft von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird. Im Urteilsfall schied ein Gesellschafter aus einer mehrgliedrigen Personengesellschaft aus. Der Abfindungsanspruch wurde als Sachwertabfindung in Gestalt einer der Niederlassungen der Gesellschaft mit sämtlichen Aktiva und Passiva sowie dem Kundenstamm beglichen. Dies wertete das Gericht als Übernahme und Fortführung eines Teilbetriebs. Da insoweit auch die Besteuerung der stillen Reserven des Teilbetriebs sichergestellt war, sei die Übertragung unter Anwendung der Realteilungsgrundsätze gewinnneutral zu Buchwerten erfolgt.

Handlungsempfehlung:

Ausgeschlossen ist eine steuerneutrale Realteilung aber dann, wenn ein Gesellschafter gegen Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern ausscheidet. Da die steuerlichen Folgen sehr bedeutsam sind, sollte im Einzelfall immer steuerlicher Rat eingeholt werden.

22 Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen nach Formwechsel aktiviert werden

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter bei Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nicht greift (Gerichtsbescheid vom 17.11.2014, Aktenzeichen 5 K 2396/13 G, F, rechtskräftig). Damit bestätigt es seine derzeit beim Bundesfinanzhof in der Prüfung befindliche Rechtsprechung, dass das Umwandlungssteuergesetz für Umwandlungsfälle ein Wahlrecht für den Bilanzansatz dem Grunde nach beinhaltet.

Die Stpfl. ist eine KG, die aus dem Formwechsel einer GmbH hervorgegangen ist. Die GmbH aktivierte in ihrer Schlussbilanz zum 30.6.2004 gewinnerhöhend erstmals einen selbst geschaffenen Firmenwert sowie einen Auftragsbestand. Diese Bilanzansätze übernahm die Stpfl. in ihre Eröffnungsbilanz und nahm in der Folgezeit Abschreibungen hierauf vor. Das Finanzamt erkannte die Bilanzansätze sowohl in der Schlussbilanz

der GmbH als auch die Fortführung bei der Stpfl. unter Hinweis auf das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht an. Für die Stpfl. führte dies wegen der Rückgängigmachung der Abschreibungen zu einer Gewinnerhöhung. Da sich auf Grund eines hohen Verlustvortrags bei der GmbH keine steuerlichen Auswirkungen ergeben hatten, war deren Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid im Ergebnis vom Bundesfinanzhof als unzulässig abgewiesen worden. Das Finanzamt vertrat nun die Ansicht, dass die Stpfl. bereits wegen der Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheids an die Bilanzansätze der GmbH gebunden sei. Demgegenüber war die Stpfl. der Auffassung, dass der Körperschaftsteuerbescheid keinen Grundlagenbescheid für ihren Feststellungsbescheid darstelle und dass das Aktivierungsverbot bei einem Formwechsel nicht greife.

Das Finanzgericht Münster gab der Klage der Stpfl. vollumfänglich statt. Die Stpfl. habe die Ansätze aus der Schlussbilanz der GmbH nach dem Formwechsel zu übernehmen. Hierzu gehörten auch der Firmenwert und der Auftragsbestand. Diese Ansätze seien materiell zutreffend, da das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener Wirtschaftsgüter im Rahmen des Formwechsels einer Kapital- in eine Personengesellschaft nach Ansicht des Gerichts keine Anwendung findet.

Insoweit verwies das Finanzgericht auf seine in derselben Sache ergangene Entscheidung vom 6.10.2011. Danach betreffe das im Umwandlungssteuergesetz verankerte Wahlrecht für den Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz nicht nur die Bewertung, sondern auch den Bilanzansatz dem Grunde nach. Dadurch werde das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens durchbrochen. Diesem Ergebnis stehe nicht entgegen, dass das Finanzamt die Aktivierung im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung gegenüber der GmbH nicht anerkannt hat, da die Steuerfestsetzung der übernehmenden Gesellschaft auf der Grundlage des tatsächlich erfolgten Ansatzes in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft erfolge. Ein unzutreffender Ansatz könne vielmehr in der Eröffnungsbilanz der übernehmenden Personengesellschaft berichtigt werden.

Hinweis:

Diese Rechtsfrage ist aktuell noch vom Bundesfinanzhof zu klären. Sollte die Ansicht des Finanzgerichts Münster bestätigt werden, so bietet sich durch Aktivierung eines Firmenwerts oder z.B. eines Auftragsbestands im Rahmen eines Formwechsels die Möglichkeit, bestehende Verlustvorträge zu nutzen. Es entsteht hierdurch Abschreibungspotenzial.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

23 Doppelbelastung durch Erbschaft- und Einkommensteuer bei Vererbung von Zinsansprüchen ist verfassungsgemäß

Mit Beschluss vom 7.4.2015 (Aktenzeichen 1 BvR 1432/10) hat das Bundesverfassungsgericht eine Verfassungsbeschwerde gegen die

Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer bei der Vererbung von Zinsansprüchen mangels Erfolgsaussichten nicht zur Entscheidung angenommen. Es ging um folgenden Sachverhalt: Der Stpfl. ist Alleinerbe seines im Jahr 2001 verstorbenen Bruders. Zum Nachlass von rund 15 Mio. DM gehörten auch bereits aufgelaufene, aber erst im Jahr 2002 fällige Zinsansprüche i.H.v. rund 190 000 DM. Für das Jahr 2002 wurde hierfür bei dem Stpfl. Einkommensteuer auf Kapitalerträge von (anteilig) rund 50 000 € festgesetzt. Die Zinsansprüche wurden vom Finanzamt bei der Bestimmung des erbschaftsteuerlichen Gesamtwerts des Nachlasses mit ihrem Nennwert angesetzt. Die auf den Zinsansprüchen ruhende Belastung mit sog. latenter Einkommensteuer (also die Einkommensteuer, die der Erbe noch zu zahlen hatte) wurde hierbei nicht berücksichtigt. Das Begehren des Stpfl., die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage um diese 50 000 € latente Einkommensteuerbelastung zu mindern und entsprechend die Erbschaftsteuer um rund 16 000 € herabzusetzen, blieb im Einspruchsverfahren und vor den Finanzgerichten ohne Erfolg.

Die Argumentation des Erben war, dass die Zinsansprüche für ihn nur einen um die latente Einkommensteuer geminderten Wert hätten und daher auch nur dieser geminderte Wert der Erbschaftsteuer unterworfen werden könne. Dem folgte das Bundesverfassungsgericht aber nicht. Zunächst argumentiert das Gericht, dass es auf die vom Stpfl. als übermäßig gerügte Steuerbelastung allein der Stückzinsansprüche nur bei einer völlig atypischen separaten Vererbung der Zinsansprüche ankommen könne, die der Erblasser durch entsprechende Gestaltung problemlos vermeiden kann. Angesichts seiner Typisierungsbefugnis müsse der Gesetzgeber für die zum Nachlass gehörenden Zinsansprüche keine besondere Regelung vorsehen. Die Vereinfachungseffekte stehen nach Ansicht des Gerichts – jedenfalls bei den hier ausschließlich zu beurteilenden Zinsansprüchen – im richtigen Verhältnis zu der hiermit notwendigerweise verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung. Zwar zeige der Fall des Stpfl., dass es bei absolut sehr hohen Erbschaften mit einem großen Anteil an Wertpapieren und sich hieraus ergebenden Zinsansprüchen zu einer für sich genommen hohen Mehrbelastung kommen kann. Bei der Beurteilung des Maßes an Ungleichheit müsse aber die Mehrbelastung in Relation zur Gesamtbelastung gesehen werden. Diese erscheine im Urteilsfall – mit rund 0,65 % – als vernachlässigbar.

Hinweis:

Die Ausführungen des Gerichts verdeutlichen, dass möglicherweise eine andere Betrachtung bei anders gelagerten Fällen gegeben sein könnte. In Einzelfällen kann nach einer Sondervorschrift eine Ermäßigung der Einkommensteuer in Betracht kommen, die eine mögliche Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer berücksichtigt. Vorliegend wäre dies aber wohl daran gescheitert, dass die Zinsansprüche der Zinsabschlagsteuer unterlagen, also nicht in die Einkommensteuerveranlagung mit eingingen.

24 Steuerliche Behandlung von negativen Einlagezinsen

Die Zinslandschaft stellt sich aktuell teilweise so dar, dass bei Tagesgeld oder Bundesanleihen negative Zinsen anfallen. In diesem Fall muss der Anleger für die Kapitalanlage quasi etwas bezahlen. Fraglich war, wie diese Vorgänge steuerlich zu behandeln sind. Das Bundesfinanzministerium hat hierzu mit Schreiben vom 27.5.2015 (Aktenzeichen IV C 1 - S 2210/15/10001 :002, DOK 2015/0411466) Stellung genommen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung stellen diese negativen Einlagezinsen keine Kapitalerträge dar, da diese nicht vom Kapitalnehmer an den Kapitalgeber als Entgelt für die Überlassung von Kapital gezahlt werden. Wirtschaftlich handelt es sich vielmehr um eine Art Verwahr- oder Einlagegebühr, die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten über den Sparer-Pauschbetrag abgedeckt ist. Im Ergebnis können diese Zahlungen steuerlich also nicht geltend gemacht werden.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte die steuerliche Behandlung durch die Bank vor Ergehen der Stellungnahme der Finanzverwaltung überprüft werden.

25 Ausfall einer privaten Darlehensforderung ist nicht als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. gewährte einem Dritten mit Vertrag vom 11.8.2010 ein mit 5,00 % zu verzinsendes Darlehen i.H.v. insgesamt 24 274,34 €. Seit 1.8.2011 erfolgten keine Zinszahlungen mehr. Über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde am 1.8.2012 das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Stpfl. meldete die noch offene Darlehensforderung i.H.v. 19 338,66 € im Rahmen des Insolvenzverfahrens an. Mit der Einkommensteuererklärung für 2012 machte der Stpfl. den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dies erkannte das Finanzamt aber nicht an.

Auch das Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 11.3.2015 (Aktenzeichen 7 K 3661/14 E), dass der Darlehensverlust nicht steuermindernd bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden kann. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stehe ein Verlust des Darlehenskapitals nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen. Bei der Überlassung von Kapitalvermögen zur Nutzung werde nicht das Kapital selbst, sondern seine Nutzungsmöglichkeit eingesetzt. Nur in diesem Rahmen bestehe bei Aufwendungen auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Zinserträgen. Das gelte auch bei risikobehafteten Darlehen, denn selbst ein im Hinblick darauf erhöhter Zins lasse den Darlehensverlust nicht als Aufwendungen erscheinen, die zur Erwerbung dieses Zinses gemacht werden. Aufwendungen, die das Kapital selbst betreffen, wie Anschaffungskosten, Tilgungszahlungen oder Verlust des Kapitals, berührten die Einkunftsart „Kapitalvermögen“ nicht. Auch nach Einführung der Abgeltungsteuer, welche grds. auch Gewinne bzw. Verluste aus der Vermögenssubstanz, wie z.B. Gewinne aus Aktienverkäufen, steuerlich erfasst, erfährt dieser Grundsatz zu Darlehensverlusten nach Ansicht des Finanzgerichts keine andere Wertung. Insbesondere handle es sich beim Darlehensverlust nicht um eine steuerlich beachtliche Veräußerung der Kapitalanlage.

Handlungsempfehlung:

Diese Ansicht ist in der Literatur umstritten. Wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts hat das Finanzgericht die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen. In vergleichbaren Fällen sollte daher der Darlehensausfall zunächst steuerlich geltend gemacht werden.

Für Hauseigentümer

26 Einkünfteerzielungsabsicht bei nach einem Gebäudeabriss lange Jahre unbebautem Grundstück

Der Streitfall war recht schlicht: Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten hatten Anfang 1999 ein Grundstück erworben und den Erwerb mit einem Darlehen finanziert. Das auf dem Grundstück befindliche Gebäude vermieteten sie bis Ende November 1999. Im Februar 2001 wurde das Gebäude abgerissen. Seitdem war das Grundstück unbebaut. Erst im Jahr 2014 wurde ein Bauvorbescheid beantragt, der Anfang 2015 genehmigt wurde. Einnahmen aus einer Überlassung des Grundstücks erzielten die Eheleute seit dem Jahr 2000 nicht mehr. Die von den Eheleuten für die Streitjahre 2004 bis 2008 geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse erkannte das Finanzamt nicht an.

Das Niedersächsische Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 26.2.2015 (Aktenzeichen 14 K 316/13) die Ansicht der Finanzverwaltung. Wie so oft bei Vermietungsobjekten war fraglich, ob in den Streitjahren eine Einkünfteerzielungsabsicht vorlag, was Voraussetzung für eine steuerliche Berücksichtigung der anfallenden Kosten ist. Eine Einkünfteerzielungsabsicht wird bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit stets angenommen und muss deshalb tatsächlich nicht überprüft werden. Dies gilt aber nicht bei unbebauten Grundstücken. Bei diesen ist stets für den jeweiligen Einzelfall nachzuweisen, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht.

Im vorliegenden Streitfall war das Grundstück in den fraglichen Jahren 2004 bis 2008 nicht (mehr) bebaut. Durch den Abriss im Jahr 2001 des auf dem Grundstück vorhanden gewesenen Gebäudes haben die Ehegatten nach Ansicht des Gerichts zum Ausdruck gebracht, aus dem Gebäude künftig keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr erzielen zu wollen. Ihre Vermietungs- und Einkünfteerzielungsabsicht aus dem vorhandenen Objekt hätten die Eheleute mithin bereits vor den Streitjahren aufgegeben. Das unbebaute Grundstück sollte nicht vermietet werden. Insoweit bestand nach Ansicht des Gerichts für das unbebaute Grundstück auch keine Einkünfteerzielungsabsicht.

Zu prüfen war nun, ob die in den Jahren 2004 bis 2008 angefallenen Kosten als vorab entstandene Werbungskosten in Bezug auf das ab 2015 auf dem Grundstück errichtete Mehrfamilienhaus anzuerkennen sind. Ein Abzug vorab entstandener Werbungskosten sei von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst worden ist. Aufwendungen für ein unbebautes Grundstück seien dann als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Bebauung des Grundstücks und einer anschließenden Vermietung des Gebäudes besteht.

Im Streitfall fehle es – bezogen auf die Streitjahre 2004 bis 2008 – an äußeren Umständen, die den Schluss zuließen, die Stpfl. seien endgültig zur Bebauung des Grundstücks und Vermietung des zu errichtenden Gebäudes entschlossen gewesen. Erst lange nach Ablauf der Streitjahre haben sie sich um eine Bebauung des Grundstücks nach außen erkennbar bemüht, indem

sie im Jahr 2014 einen Bauvorbescheid für den Neubau eines Mehrfamilienhauses beantragten.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen muss sorgfältig dokumentiert werden, wann der Entschluss zur Bebauung gefasst wurde. Insoweit könnten z.B. die Beauftragung eines Architekten oder Bemühungen um eine Baufinanzierung als Nachweise geeignet sein.

27 Entschädigung einer Gebäudeversicherung zu versteuern?

Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem im Jahr 2006 ein vermietetes Gebäude abbrannte und ein anderes beschädigt wurde. Der Stpfl. machte für 2006 in Höhe des restlichen „Buchwerts“ des Gebäudes mit Erfolg eine Sonderabschreibung einkunfts-mindernd geltend. Im Jahr 2007 erfolgte ein Neubau bzw. wurden Instandsetzungen durchgeführt. Die Versicherung zahlte rd. 1,2 Mio. € für das neue Gebäude und darüber hinaus für Instandsetzungen am übrigen Gebäudebestand, für Aufräumarbeiten und Mietausfall rd. 230 000 €.

Der Bundesfinanzhof entschied diesen Fall mit Urteil vom 2.12.2014 (Aktenzeichen IX R 1/14) dahingehend, dass Entschädigungen einer Gebäudefeuerversicherung nach einem Brandschaden an einem zum steuerlichen Privatvermögen gehörenden Gebäude nur insoweit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind, wie sie einen Mietausfall ersetzen und Aufwendungen ausgleichen, die als Werbungskosten abgesetzt worden sind. Zu diesen Werbungskosten gehöre auch die Sonderabschreibung. Darüber hinausgehende Beträge seien nicht der Besteuerung zu unterwerfen und auch nicht mit Herstellungskosten zu verrechnen, unabhängig davon, ob die Versicherung zum Zeitwert oder zum gleitenden Neuwert entschädigt. Im vorliegenden Fall wurde somit die Versicherungsleistung in Höhe der vorgenommenen Sonderabschreibung als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Hinweis:

Bei privaten Vermietungseinkünften ist also klar zwischen der Fruchtziehung, welche steuerpflichtig ist und der Grundstückssubstanz, welche steuerlich nicht erfasst wird, zu unterscheiden.

28 Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hatte darüber zu entscheiden, wie Aufwendungen für eine Einbauküche in einem vermieteten Objekt steuerlich geltend gemacht werden können. Im entschiedenen Fall wurden mehrere handelsübliche Einbauküchen für diverse Wohnungen angeschafft. Die Einbauküchen waren auf die jeweiligen Wohnungen angepasst. Das Gericht entschied mit Urteil vom 28.1.2015 (Aktenzeichen 2 K 101/13) im Kern Folgendes:

- Eine Einbauküche stellt keine Sachgesamtheit und somit kein einheitliches Wirtschaftsgut dar.
- Die unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Beurteilung einzelner Bestandteile einer Einbauküche scheitert nicht daran, dass die Einzelteile in ihrer Funktion aufeinander abgestimmt und in ihrer baulichen Gestaltung den jeweiligen räumlichen Verhältnissen angepasst sind.

- Aufwendungen für Spüle und Herd als unselbständige Bestandteile des Gebäudes gehören zu dessen Anschaffungskosten, wenn diese Gegenstände bei Erwerb des Gebäudes (oder der Eigentumswohnung) bereits eingebaut sind. Lässt sie der Stpfl. erstmals einbauen, so handelt es sich bei dem Aufwand um Herstellungskosten des Gebäudes. Werden vorhandene Gebäudebestandteile ersetzt, so führt dies in der Regel zu Erhaltungsaufwand. Dies gilt auch für Spüle und Herd.
- Aufwendungen für austauschbare Elektrogeräte, d.h. hier für Kühlschränke und Dunstabzugshauben, sowie Einbaumöbel inklusive Arbeitsplatten stellen Anschaffungskosten dar, die als Absetzungen für Abnutzung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter zeitanteilig als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Das Gericht hat im vorliegenden Fall die Abschreibungsdauer anhand der von der Finanzverwaltung herausgegebenen amtlichen AfA-Tabellen ermittelt. Es stellt aber auch heraus, dass die Kosten sofort abzugsfähig sind, wenn die Anschaffungskosten für das einzelne Gerät unter 410 € liegen (sog. geringwertige Wirtschaftsgüter).

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollten die Anschaffungskosten für die einzelnen Bestandteile der Küche in der Rechnung des liefernden Unternehmens getrennt ausgewiesen sein. Im Übrigen sollte eine entsprechende Dokumentation der einzelnen Bestandteile vorliegen. Auch Fotos können hilfreich sein. Gegen die Entscheidung des Gerichts ist allerdings nun die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

29 Berechnung der zehnjährigen Veräußerungsfrist bei Immobilien

Der Gewinn aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Immobilien ist – außer bei selbst genutzten Immobilien – dann steuerlich zu erfassen, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von weniger als zehn Jahren liegt. Abgestellt wird jeweils auf das obligatorische Rechtsgeschäft, also den Abschluss des notariellen Kaufvertrags. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hat hingegen keine Bedeutung. Im Einzelfall ist die Berechnung dieser entscheidenden Zehnjahresfrist dennoch oftmals schwierig.

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. erwarb am 3.3.1998 ein Grundstück. Er verkaufte es wieder mit notariellem Vertrag vom 30.1.2008. Der Stpfl. hatte mit dem Käufer jedoch eine Vereinbarung getroffen, nach der der Vertrag nur wirksam werden sollte, wenn eine bestimmte behördliche Freistellungsbescheinigung erteilt wird. Diese Bescheinigung lag erst am 10.12.2008 vor, also nach dem Ablauf der gesetzlichen Zehnjahresfrist. Streitig war, ob der Gewinn aus der Veräußerung des bebauten Grundstücks zu versteuern war, weil die Bedingung erst nach Ablauf der zehnjährigen Veräußerungsfrist eingetreten war.

In diesem Fall hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.2.2015 (Aktenzeichen IX R 23/13) entschieden, dass ein der Besteuerung zu unterwerfendes privates Veräußerungsgeschäft vorliegt. Entscheidend sei, dass sich die Vertragsparteien innerhalb des Zehnjahreszeitraums derart vertraglich gebunden hätten, dass diese die Vertragsbeziehungen einseitig nicht mehr lösen konnten. Die Wirksamkeit des Grundstückskaufvertrags trete daher mit dem Bedingungsfall ohne ein weiteres Zutun ein. Zwischen Kauf und Verkauf hätten somit in diesem Fall weniger als zehn Jahre

gelegen.

Hinweis:

Aufschiebende Bedingungen helfen also nicht, die für die steuerliche Erfassung maßgebliche Zehnjahresfrist zu überschreiten.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

30 Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge – Wahl der Zuflussbesteuerung

Zu den Einkünften nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Nach aktueller Rechtslage gilt eine Beteiligung von mindestens 1 % als qualifiziert in diesem Sinne.

In dem Fall, über den der BFH mit Urteil vom 18.11.2014 (Aktenzeichen IX R 4/14, DStR 2015, 818) entschieden hat, war ein Stpfl. seit Juli 1997 zu mehr als 25 % beteiligt und überschritt damit die damals geltende Grenze für eine qualifizierte Beteiligung. Die Anteile veräußerte er in den Jahren 1999 und 2000 gegen Leibrenten und machte von dem Wahlrecht Gebrauch, die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen in den jeweiligen Zuflussjahren zu behandeln. Bei dieser Vorgehensweise werden die Rentenzahlungen zunächst mit den Anschaffungskosten der Beteiligung verrechnet. Erst nach vollständiger Verrechnung führen die Rentenzahlungen zu steuerpflichtigen Gewinnen.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2004 gab der Stpfl. daher entsprechende nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. rd. 200 000 € an und führte, da die Einnahmen rd. 400 000 € betragen, zur Begründung aus, diese Einnahmen unterlägen dem sog. Halbeinkünfteverfahren. Davon abweichend setzte das FA die Einnahmen in voller Höhe an und vertrat die Auffassung, dass bei der Wahl der sog. Zuflussbesteuerung die nachträglichen Einkünfte nach dem Recht zu besteuern seien, das im Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns gegolten habe – und auf Veräußerungen in den Jahren 1999 und 2000 sei das Halbeinkünfteverfahren mit einer 50 %igen Steuerfreistellung (mittlerweile gilt das Teileinkünfteverfahren mit einer 40 %igen Steuerfreistellung) eben noch nicht anwendbar gewesen.

Der BFH teilt diese Auffassung, die auf dem BMF-Schreiben vom 3.8.2004 (BStBl I 2004, 1187) beruht, allerdings nicht. Vielmehr stellt der BFH gegen die Auffassung der FinVerw. und zu Gunsten des Stpfl. fest, dass sich bei Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG die Besteuerung nach dem im Zeitpunkt des Zuflusses geltenden Recht richtet. Daher sei die hälftige Steuerbefreiung bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Leistung und Wahl der Zuflussbesteuerung auch dann anwendbar, wenn zwar die Veräußerung vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens stattgefunden hat, im Zeitpunkt des Zuflusses für laufende Ausschüttungen aus der Gesellschaft aber das Halbeinkünfteverfahren anwendbar gewesen wäre. Dies folge den Grundsätzen des Zuflussprinzips, nach dem für die Besteuerung von Einnahmen die materielle Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich ist. Das grundsätzlich für die Versteuerung nach § 17 EStG anzuwendende Stichtagsprinzip sei bei der Wahl der Zuflussbesteuerung

nicht anzuwenden.

Hinweis:

In allen einschlägigen Fällen (Wahl der sog. Zuflussbesteuerung bei Einkünften i.S.d. § 17 EStG) sollte unter Hinweis auf das vorgenannte BFH-Urteil die hälftige bzw. aktuell 40 %ige Steuerbefreiung begehrt werden. Dabei ist sorgfältig zu prüfen, ob nicht auch bereits ergangene Einkommensteuerbescheide insoweit noch änderbar sind.

Der BFH lässt die Frage, ob die Rentenzahlungen in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen sind, im Übrigen unbeantwortet. Die FinVerw. geht aktuell davon aus, dass eine Aufteilung zu erfolgen hat, so dass im Ergebnis die Gewinnschwelle später erreicht wird, da zunächst nur der Tilgungsanteil und nicht die gesamte Leibrentenzahlung mit den Anschaffungskosten verrechnet wird.

31 Entwurf des „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“

Das BVerfG hat mit seinem Urteil vom 17.12.2014 (Aktenzeichen 1 BvL 21/12) die umfangreiche Privilegierung von betrieblichem Vermögen durch das ErbStG für verfassungswidrig erklärt (da die bestehenden Verschonungsregelungen angesichts ihres Übermaßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen). Zugleich wurde die vorübergehende Weitergeltung der verfassungswidrigen Normen angeordnet und dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung bis zum 30.6.2016 gesetzt.

Nun hat das Bundeskabinett am 8.7.2015 den „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ beschlossen. Mit diesem Entwurf wird das Ziel verfolgt, das derzeit gültige ErbStG so weit wie möglich unverändert zu lassen und Anpassungen nur insoweit vorzunehmen, wie diese vom BVerfG gefordert werden. Da die Neuregelungen erst auf solche Erwerbe Anwendung finden sollen, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung entsteht, ist eine Rückwirkung nach diesem Entwurf nicht vorgesehen.

Für GmbHs und GmbH-Gesellschafter sind – im Überblick – folgende Aspekte hervorzuheben:

- Das ErbStG hat in seiner bisherigen Form weitreichende Vergünstigungen für den Übergang von steuerlichem Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen vorgesehen, und zwar – unter differenzierten Bedingungen – eine Steuerbefreiung von 85 % bzw. sogar 100 %. Begünstigt ist die Übertragung von Beteiligungen an GmbHs, sofern die **Beteiligungsquote** des Erblassers oder Schenkers mehr als 25 % des Stammkapitals beträgt. Insoweit ergeben sich nach dem Gesetzesentwurf hinsichtlich des Umfangs des grundsätzlich begünstigungsfähigen Vermögens keine Änderungen. Auch bleibt es bei der Poolungsmöglichkeit durch Stimmrechtsbündelungen für GmbH-Anteile, bei denen der Erblasser oder Schenker im Übertragungszeitpunkt zu 25 % und weniger beteiligt ist.
- Neu ist, dass auch Anteile an **Holdingsgesellschaften** begünstigungsfähig sein sollen, wenn deren Vermögen ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften besteht, soweit diese Gesellschaften wiederum begünstigungsfähige

- Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten; die Rechtsentwicklung wird hier genau zu beobachten sein.
- Während bislang im Rahmen der Anwendung der Verschonungsregelung Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten von der Prüfung der Einhaltung einer **Mindestlohnsumme** freigestellt sind, sollen künftig bereits Betriebe ab vier Beschäftigten von einer sog. Lohnsummenregelung erfasst werden. Für Betriebe mit vier bis zehn Mitarbeitern soll diese deutlich weniger strikte Anforderungen enthalten (Mindestlohnsumme wird hier auf 250 % bei Regelverschonung bzw. 500 % bei Optionsverschonung abgesenkt); eine weitere Stufe ist für 11 bis 15 Beschäftigte vorgesehen (300 % bei Regelverschonung und 565 % bei Optionsverschonung), ab 16 Beschäftigten (bislang: ab 21 Beschäftigten) soll die Lohnsummenregelung wie bisher anzuwenden sein (400 % bei Regelverschonung bzw. 700 % bei Optionsverschonung).
 - Bislang gilt, dass die begünstigte Besteuerung entfällt, wenn das begünstigte Vermögen (die Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %) zu mehr als 50 % aus **Verwaltungsvermögen** besteht. Künftig entfällt dieser sog. Verwaltungsvermögenstest, bei dem bei Unterschreitung der Verwaltungsvermögensquote grundsätzlich das gesamte übergegangene betriebliche Vermögen begünstigt wird bzw. bei Überschreitung der Quote insgesamt eine Vergünstigung entfällt. Nach dem Entwurf wird künftig gesetzlich zunächst das begünstigungsfähige Vermögen definiert. Hierbei handelt es sich wie bisher um Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, gewerbliche oder freiberufliche Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %. Für die tatsächliche Begünstigung wird dann in einem zweiten Schritt zwischen begünstigten und nicht begünstigten Teilen des begünstigungsfähigen Vermögens unterschieden. Nur der Teil des Vermögens, der auch seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originären land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient, gilt als **begünstigtes Vermögen**. Schulden werden hierbei anteilig auf das begünstigte sowie nicht begünstigte Vermögen aufgeteilt. Pauschal wird jedoch ein prozentualer Teil des nicht begünstigten Vermögens ebenfalls wie begünstigtes Vermögen behandelt (maximal i.H.v. 10 % des begünstigten Vermögens). Für die bereits vielfach umstrittenen Finanzmittel ergeben sich weitere Regelungen hinsichtlich der Höhe der Begünstigung, welche den bisherigen Regelungen ähnlich sind.
 - Weiterhin soll die **Verschonung** künftig maßgeblich von dem Wert des übertragenen begünstigten Vermögens abhängig sein. Vorgesehen ist, dass es bei einem Erwerb begünstigten Vermögens von bis zu 26 Mio. € bei den bisherigen Verschonungsregelungen bleibt. Bei Überschreiten dieser Grenzen soll sich der Verschonungsabschlag stufenweise dergestalt vermindern, dass ab einem Erwerb von 116 Mio. € nur noch – auf Antrag – ein Mindestverschonungsabschlag von 20 % (bzw. 35 % bei Optionsverschonung) gewährt wird. Unter bestimmten Bedingungen soll bei Familiengesellschaften die 26 Mio. €-Grenze auf 52 Mio. € verdoppelt werden. Hier ist dann ein Korridor von 52 Mio. € bis 142 Mio. € vorgesehen, in dem sich der Verschonungsabschlag schrittweise reduziert.
 - Neu eingeführt werden soll zudem eine sog. **Verschonungsbedarfsprüfung**, die für Erwerbe ab 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € gelten soll. Diese Verschonungsbedarfsprüfung ermöglicht es dem Erwerber, einen Erlassantrag für die auf das über 26 Mio. € bzw.

52 Mio. € liegende begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu stellen. Hierfür soll er dann nachweisen müssen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Als verfügbares Vermögen gelten 50 % des durch Erbschaft oder Schenkung übergebenen nicht begünstigten Vermögens zuzüglich 50 % des bereits vor Erwerb vorhandenen nicht begünstigten Vermögens.

Handlungsempfehlung:

Da dieser Entwurf wohl nur ein erstes und noch nicht das endgültige Konzept darstellt, können noch keine konkreten Handlungsempfehlungen abgegeben werden; insoweit ist die weitere Rechtsentwicklung sorgfältig – und im Einzelfall mit fachlichem Rat – zu beobachten. Es spricht aber vieles dafür, dass GmbH-Anteile auch weiterhin begünstigt übertragen werden können (auch im Rahmen sog. „Pool-Lösungen“), allerdings wird das Verfahren wohl deutlich komplexer, die Begünstigungsvoraussetzungen werden definitiv restriktiver gefasst werden.

32 Teilweise Rückabwicklung eines Vertrags über die Veräußerung von GmbH-Anteilen kein rückwirkendes Ereignis

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine qualifizierte Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage ab einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % vor.

In dem Streitfall, über den das FG Münster mit Urteil vom 15.4.2015 (Aktenzeichen 13 K 2939/12 E, www.stotax-first.de) entschieden hat, hatte ein Stpfl. in 2003 die Anteile an seiner GmbH zu einem Kaufpreis von 250 000 € veräußert; der dabei erzielte Veräußerungsgewinn wurde nach § 17 EStG einkommensteuerlich erfasst. Wegen Täuschung der Käufer durch Vorlage unrichtiger Bilanzen der GmbH wurde der Stpfl. vom Landgericht zur Rückerstattung des vollständigen Kaufpreises Zug um Zug gegen Rückabtretung der Anteile verurteilt. Im anschließenden Berufungsverfahren wurde über einen Vergleich eine teilweise Rückzahlung gegen Rückabtretung der Anteile vereinbart.

Vor diesem Hintergrund begehrte der Stpfl. nun die rückwirkende Änderung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids, in dem die Veräußerung der GmbH-Beteiligung erfasst war. Er begründete dies mit dem Vorliegen eines sog. rückwirkenden Ereignisses. Dazu führte er aus, dass in der Folge der Rückabwicklung in 2003 keine Veräußerung stattgefunden habe und daher auch kein Veräußerungsgewinn zu erfassen sei.

Das FG Münster hat die Klage als unbegründet abgelehnt. Zwar sei ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Es genüge hierfür aber nicht, dass das spätere Ereignis den für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhalt anders gestaltet.

Bei einmaligen, punktuellen Ereignissen – wie bei einer Veräußerung nach § 17 EStG – könne eine Änderung des Sachverhalts durchaus zu einem rückwirkenden Ereignis führen. Der BFH unterscheide insoweit aber zwischen „vollzogenen“ und „nicht vollzogenen“ Rechtsgeschäften, also danach, ob die beiderseitigen Vertragspflichten bereits erfüllt wurden. Ergeben sich nach Vertragsabschluss z.B. Änderungen beim ursprünglich vereinbarten Kaufpreis und hat der Erwerber seine Verpflichtung zur

Kaufpreiszahlung noch nicht erfüllt, so liege ein noch nicht vollzogenes Rechtsgeschäft vor und die Änderung sei auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen; der Veräußerungsgewinn sei dann nachträglich zu ändern.

Im Streitfall seien die Vertragspflichten allerdings bereits erfüllt worden. In diesen Fällen könne ein rückwirkendes Ereignis, welches eine rückwirkende Änderung des Veräußerungsgewinns ermöglicht, nur dann vorliegen, wenn der entsprechende Grund für die Änderung im Kaufvertrag selbst angelegt ist und darüber hinaus das Rechtsgeschäft hinsichtlich Leistung und Gegenleistung auch tatsächlich und vollständig rückabgewickelt wird. Da dies nur gegeben sei, wenn sich die Vertragsparteien so stellen, wie sie stünden, wenn der Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden wäre, sei ein rückwirkendes Ereignis im steuerlichen Sinne im Streitfall ausgeschlossen. Es wurde hier nur ein Teil des Kaufpreises zurückgezahlt – somit bleibe es bei der Besteuerung des Veräußerungsgeschäfts nach § 17 EStG in dem für das Streitjahr erfassten Umfang.

Hinweis:

Anders wäre der Fall zu entscheiden gewesen, wenn der Kaufpreis in voller Höhe zurückzuzahlen gewesen wäre. In diesem Fall hätte eine vollständige Rückabwicklung vorgelegen mit der Folge, dass die Versteuerung des Veräußerungsgewinns rückwirkend entfallen wäre.

Das FG weist i.Ü. rein nachrichtlich darauf hin, dass die vom Stpfl. im Zuge des Vergleichs letztlich getragenen 125 000 € „nicht verloren“ sind. In der Vereinbarung über den Vergleich ist eine Anschaffung der zurückübertragenen GmbH-Anteile zu sehen. Im Rahmen der Auflösung der GmbH können die Anschaffungskosten in Höhe von 125 000 € dann steuermindernd geltend gemacht werden.

33 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA: Anscheinsbeweis bei Vermögenszuwendungen an eine GmbH

Das FG Münster hat sich – in Fortführung der Rechtsprechung des BFH – in seinem Urteil v. 29.1.2015 (Aktenzeichen 12 K 3909/11 E, www.stotax-first.de) mit vGA befasst, bei denen der Vermögensvorteil nicht dem Gesellschafter, sondern einer anderen GmbH zugewendet wird, an der ein naher Angehöriger des Gesellschafters beteiligt ist.

Im konkreten Streitfall war der Stpfl. neben seinem Bruder zu 50 % Gesellschafter der A-GmbH. Der Vater des Stpfl. war bei der A-GmbH als maßgeblicher Entwickler auf Honorarbasis tätig und zudem Alleingesellschafter der B-GmbH, die in 2005 Insolvenz anmeldete. Geschäftsbeziehungen zwischen der A-GmbH und der B-GmbH bestanden nicht. In 2005 und 2006 veranlasste der Stpfl. – ohne Wissen oder gar Einverständnis seines Bruders – Überweisungen der A-GmbH zu Gunsten der B-GmbH zur Ablösung von Steuerschulden sowie die Zahlung einer Geldauflage zu Gunsten seines Vaters. Die FinVerw. rechnete dem Stpfl. diese Überweisungen in voller Höhe als vGA zu.

Zu diesem Ergebnis kommt auch das FG Münster mit folgender Begründung:

- Eine vGA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist gegeben, wenn die GmbH ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat.

- Dabei muss der Gesellschafter aus der Zuwendung selbst keinen unmittelbaren Vorteil ziehen; eine vGA kann auch dann gegeben sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Die Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person wertet die Rechtsprechung als Indiz für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.
- Dabei können dem Gesellschafter nahestehende Personen auch juristische Personen sein, an denen Verwandte des Gesellschafters beteiligt sind (im Streitfall also die B-GmbH). Der Vorteil, welcher der dem Gesellschafter nahestehenden Person in diesem Fall gewährt wird (hier: dem Vater), bestehe darin, dass deren Beteiligung an der durch die Leistung begünstigten Kapitalgesellschaft in ihrem Wert erhöht wird.
- Der Beweis des ersten Anscheins für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann allerdings durch die Feststellung erschüttert werden, dass die Zuwendung des Vorteils ihre Ursache ausschließlich in einer vom Gesellschaftsverhältnis zum nahestehenden Gesellschafter unabhängigen Beziehung der Kapitalgesellschaft zum Empfänger der Zuwendung hat.

Nach diesen Maßstäben hat das FG Münster die Überweisungen allein dem Stpfl. als vGA zugerechnet, da dieser auch allein die vGA veranlasst hatte.

Hinweis:

Hervorzuheben ist, dass das FG Münster explizit nicht darauf abstellt, ob durch die Überweisungen der A-GmbH der Wert der Beteiligung des Vaters an der B-GmbH gemehrt wurde. Vielmehr lässt es das FG genügen, dass die Insolvenzmasse durch die strittigen Zahlungen gemehrt wurde (zu den Zeitpunkten der Überweisungen befand sich die B-GmbH bereits in Liquidation). Entscheidend ist danach allein, ob für die Vermögensverlagerung überwiegende betriebliche Interessen sprechen (dann liegt keine vGA vor) oder nicht (dann greift der für eine vGA sprechende Anscheinsbeweis); der für eine vGA sprechende Anscheinsbeweis muss vom Gesellschafter erschüttert werden, welcher insoweit die objektive Feststellungslast trägt.

b) vGA an nahestehende Person bei widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen

Mit seinem Urteil vom 21.10.2014 (Aktenzeichen VIII R 22/11, DStR 2015,738) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zu vGA an nahestehende Personen bestätigt und dazu ausgeführt, dass eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter verwirklicht werden kann, wenn nämlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.

Das „Nahestehen“ in diesem Sinne könne familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Liegen diese Voraussetzungen vor, sei eine Zuwendung zu Lasten der Gesellschaft so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben. Eine solche Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person sei auch unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob der Gesellschafter selbst ebenfalls ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat.

Dies setze allerdings voraus, dass andere Ursachen für die Zuwendung als das „Nahestehen“ ausgeschlossen werden könnten. Gewährt die

Kapitalgesellschaft einer dem Gesellschafter nahestehenden Person einen Vorteil, so spreche der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Vorteil mittelbar dem Gesellschafter zugewandt wird.

Im konkreten Streitfall hatte sich – sehr verkürzt dargestellt – ein faktischer GmbH-Geschäftsführer, der nicht zugleich Gesellschafter war, widerrechtlich Geldbeträge aus dem Vermögen einer GmbH verschafft. Der Geschäftsführer stand einem Gesellschafter nahe, zugleich waren diesem Gesellschafter die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers als bekannt zuzurechnen. Die Voraussetzung für die Annahme einer Veranlassung der Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Form, dass der Gesellschafter von den widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen des Geschäftsführers zurechenbare Kenntnis hatte und ihn gleichwohl gewähren ließ, sah der BFH im Streitfall danach als erfüllt an.

Hinweis:

Die Entscheidung unterstreicht, dass es für die Annahme einer vGA bereits genügt, wenn eine dem Gesellschafter nahestehende Person Nutzen aus einer Vermögensverlagerung bei der GmbH zieht, dem Gesellschafter die Vermögensverlagerung bewusst ist und er diese widerspruchslos geschehen lässt.

c) vGA durch Wohnhaus-Überlassung an Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH

Mit seinem Urteil vom 22.1.2015 (Aktenzeichen 10 K 3204/12, EFG 2015, 843) hat das FG Köln entschieden, dass eine GmbH bei der Überlassung eines Wohnhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht nur die marktübliche Miete, sondern darüber hinaus die höhere Miete nach Kostenmietgrundsätzen zu fordern hat. Andernfalls liegt nach Auffassung des FG in Höhe der Differenz zwischen Marktmiete und Kostenmiete eine vGA vor.

Im konkreten Streitfall war an den alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer ein Einfamilienhaus (EFH) vermietet worden, das die GmbH im Jahr 2007 für 345 000 € erworben und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zur ortsüblichen Kaltmiete von 900 € monatlich vermietet hatte. Die Betriebsprüfung vertrat dazu die Auffassung, dass für die Frage, ob insoweit eine vGA vorliegt, nicht etwa die ortsübliche Miete, sondern vielmehr die Kostenmiete zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags maßgeblich sei. Da die Kostenmiete im konkreten Fall deutlich über der vereinbarten Miete lag, ergab sich in Höhe der Differenz eine vGA.

Auch das FG Köln kommt für diesen Sachverhalt zur Annahme einer vGA. Es stellt dazu in seiner Urteilsbegründung fest,

- dass eine GmbH steuerlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt, so dass alle von einer GmbH angeschafften Wirtschaftsgüter – vorliegend das EFH – zum betrieblichen Bereich gehören; die hierauf getätigten Aufwendungen und die hieraus erlittenen Verluste stellen danach Betriebsausgaben dar;
- dass es grundsätzlich unbeachtlich ist, aus welchen Gründen sich die GmbH entschließt, eine Investition (hier: Anschaffung eines EFH) vorzunehmen;
- dass dies allerdings nicht ausschließt, dass die Verluste aus einer derartigen Investition als vGA angesehen werden können;
- dass schon nach Auffassung des BFH eine vGA vorliegt, wenn und soweit eine GmbH ihrem Gesellschafter ein Wohnhaus zu einem nicht

- kostendeckenden Preis zur Nutzung überlassen hat (Fremdvergleich);
- dass dabei nicht die Marktmiete, sondern die sog. Kostenmiete anzusetzen ist
 - und dass der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung explizit keine Differenzierung in „aufwendig gestaltete“ und „normale“ EFH vornimmt.

Handlungsempfehlung:

Die Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren ist zu beobachten, einschlägige Fälle sollten offen gehalten werden (Rev.-Aktenzeichen des BFH: I R 12/15).

d) VGA wegen Übernahme eines Grundstückskaufpreises ohne Vereinbarung eines Gesellschafterdarlehens

Mit Urteil vom 21.10.2014 (Aktenzeichen VIII R 32/12, www.stotax-first.de) hat der BFH zu der Frage Stellung genommen, ob die Zahlung des Kaufpreises für ein vom zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erworbenes Grundstück durch die GmbH als vGA oder als Darlehen der GmbH an den Gesellschafter zu beurteilen ist.

Im konkreten Streitfall war der Stpfl. alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH; eine Vergütung für die Tätigkeit als Geschäftsführer wurde nicht gezahlt. In den Jahren 2001 und 2002 erwarb der Stpfl. zwei Wohn- und Geschäftshäuser, die mit von der X-GmbH ausgestellten Verrechnungsschecks bzw. über das Bankkonto der GmbH bezahlt wurden. Die Gebäude wurden vom Stpfl. vermietet. Im Zuge der Kaufpreiszahlungen wurde das Darlehens-/Verrechnungskonto des Gesellschafters bei der GmbH insoweit erhöht, ohne dass jedoch ein Darlehensverhältnis vertraglich geregelt wurde. Bei einer Betriebsprüfung im Jahr 2007 qualifizierte die FinVerw. die Bezahlung der Kaufpreise der privat erworbenen Grundstücke jeweils als vGA, da insoweit Vermögensminderungen entstanden seien, die die GmbH bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unter sonst gleichen Umständen gegenüber einem Nichtgesellschafter nicht hingenommen hätte. Zudem habe im Zeitpunkt der Bezahlung der Kaufpreise mit der Uneinbringlichkeit der Forderung gerechnet werden müssen, da weder gesonderte Darlehensverträge abgeschlossen noch Grundpfandrechte zu Gunsten der GmbH eingetragen worden waren.

Das vom Stpfl. angerufene FG Baden-Württemberg ist der Auffassung der FinVerw. gefolgt und hat eine vGA angenommen, da eine Vorteilsgewährung schon deshalb zu bejahen gewesen sei, weil der Stpfl. von Anfang an nicht ernstlich bestrebt war, die erhaltenen Mittel in absehbarer Zeit wieder zurückzuzahlen. Daher sei davon auszugehen, dass eine Rückzahlungsverpflichtung von vornherein nicht begründet werden sollte. Nennenswerte Tilgungen seien in den Folgejahren nicht erfolgt, vielmehr sei das Darlehens-/Verrechnungskonto bei der GmbH mit den fälligen Zinsen weiter angestiegen. Auch von der Möglichkeit, mit der GmbH eine Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit zu vereinbaren, um seine Tilgungsfähigkeit zu verbessern, habe der Stpfl. keinen Gebrauch gemacht.

Der BFH hat dieses Ergebnis unter Bezugnahme auf seine ständige Rechtsprechung bestätigt und ausgeführt,

- dass es zunächst auf einen bei der GmbH eintretenden Vermögensnachteil ankommt, der „eine Vermögensminderung im Sinne einer Minderung des Eigenkapitals“ sein muss;
- dass es für die Feststellung einer vGA unerheblich ist, ob die GmbH, handelnd durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, erkannt hat, dass

sie durch ihr Vorgehen eine vGA bewirkt;

- dass bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern die Vermögensminderung schon dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben kann, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zu Grunde liegt;
- dass es darauf ankommt, ob der jeweilige Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist (sog. Fremdvergleich)
- und dass daher im vorliegenden Streitfall die behauptete Darlehensvereinbarung zwischen der GmbH und dem Stpfl. nicht als fremdüblich anerkannt werden kann, und zwar allein schon deshalb, weil weder der Stpfl. noch die GmbH im Streitjahr oder in den Folgejahren den Vertrag vereinbarungsgemäß - hinsichtlich vereinbarter Zinsen sowie hinsichtlich der Tilgung - durchgeführt haben.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist sorgfältig darauf zu achten, dass Verträge zwischen diesen und ihrer GmbH den restriktiven Vorgaben der Rechtsprechung (und hier insbesondere dem Fremdvergleich) genügen.

e) vGA durch Fahrzeugüberlassung an die Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers - Kosten nach Fremdvergleichsgrundsätzen statt 1 %-Regelung

Mit Beschluss vom 7.1.2015 (Aktenzeichen 1 V 1407/14, EFG 2015, 800) hat das FG des Saarlands in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung eines Einkommensteuerbescheids unterstrichen, dass es höchstrichterlich geklärt ist, dass die vGA an einen Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund einer (im Anstellungsvertrag nicht ausdrücklich geregelten) privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz auf Ebene der GmbH nicht nach der 1 %-Regelung, sondern nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu bewerten ist. Dies führe i.d.R. zum Ansatz des gemeinen Werts und beziehe damit einen angemessenen Gewinnaufschlag ein.

Im konkreten Sachverhalt war die Bewertung einer vGA streitig, die darauf beruhte, dass eine GmbH der Ehefrau des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers ein Fahrzeug zur ausschließlichen privaten Nutzung überlassen hatte; eine betriebliche Nutzung bei der GmbH erfolgte nicht. Zunächst war der Wert der vGA auf der Grundlage der 1 %-Regelung mit rd. 8 000 € angesetzt worden, nach einer Betriebsprüfung schließlich mit dem gemeinen Wert von rd. 33 000 €.

Das FG stellt in seiner Begründung explizit auf die Rechtsprechung des BFH ab und führt aus, dass eine - im Anstellungsvertrag nicht ausdrücklich geregelte - private Nutzung eines betrieblichen Kfz auf Ebene der GmbH nicht nach den lohnsteuerlichen Werten, also im Zweifel der 1 %-Regelung, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten ist, was i.d.R. zum Ansatz des gemeinen Werts führt.

Der Ansatz der entsprechenden, auf der Ebene der GmbH entstandenen Kosten erscheint dem FG auch nicht überhöht, da es sich bei diesen Kosten (zumindest) um den üblichen Endpreis der Kfz-Nutzung am Abgabeort handeln dürfte. Eine Bewertung nach der 1 %-Regelung scheidet hingegen aus, da diese Regelung („Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten“) jedenfalls inzident voraussetze, dass das Fahrzeug auch dienstlich bzw. betrieblich genutzt wird. Die Anwendung dieser Regelung

sei im Streitfall daher gar nicht eröffnet, da das Fahrzeug ausschließlich privat genutzt wurde.

Hinweis:

In den Fällen der ausschließlichen privaten Nutzung eines Dienstwagens muss also damit gerechnet werden, dass die vielfach vergleichsweise günstige 1 %-Regelung nicht angewendet werden kann.

Aktuelle steuerliche Fragen rund um die Immobilie

34 Grunderwerbsteuer

a) Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht verfassungswidrig

Mit Beschluss vom 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11 hat das BVerfG entschieden, dass die Regelung über die Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs.1 GG) unvereinbar ist. Bringe der Gesetzgeber eine Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung, müsse diese, um dem Grundsatz der Lastengleichheit zu genügen, Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert seien. Der Ersatzmaßstab des § 8 Abs. 2 GrEStG, der auf das Bewertungsgesetz verweist, führe jedoch zu einer erheblichen und sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber dem Regelbemessungsmaßstab, der an die Gegenleistung des Erwerbsvorgangs anknüpft.

Das BVerfG verpflichtet den Gesetzgeber; spätestens bis zum 30.6.2016 rückwirkend zum 1.1.2009 eine Neuregelung zu treffen. Bis zum 31.12.2008 ist das bisherige Recht weiter anwendbar.

Das BVerfG knüpft damit an seinen Beschluss zur Erbschaftsteuer vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = GmbHR 2007,320 an und rügt dessen gesetzgeberische Umsetzung im Bereich der Grunderwerbsteuer. Die nach den Bewertungsregeln der §§ 138ff. BewG als Ersatzbewertungsgrundlage ermittelten Werte wichen so erheblich vom gemeinen Wert eines Grundstücks ab, dass dies eine erhebliche Ungleichbehandlung gegenüber den Steuerschuldnern zur Folge hätte, deren Grunderwerbsteuer auf Grundlage der Regelbemessungsgrundlage nach § 8 Abs.1 GrEStG ermittelt würde.

Betroffen sind alle grunderwerbsteuerlich relevanten Erwerbe seit 1.1.2009, für die nicht die Regelbemessungsgrundlage anzuwenden war, insbesondere also der gesamte share-deal Bereich. Die besondere Praxisrelevanz dieses Beschlusses des BVerfG resultiert dabei aus den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1.4.2010 und vom 17.6.2011. In diesen wurde verfügt, dass die Festsetzungen von Grunderwerbsteuer, die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 2 u. 3 GrEStG sowie die Feststellungen von Grundbesitzwerten im Hinblick auf die Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S.d. § 138 BewG als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist, nur vorläufig nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 u.4 AO durchzuführen seien. Die meisten Veranlagungsbescheide seit 2009 dürften damit noch änderbar sein.

b) Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Steuer

Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, welche Kosten beim Kauf eines unbebauten Grundstücks in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, wenn sich der Grundstücksverkäufer (zusätzlich) auch zur Errichtung eines Rohbaus auf dem Grundstück verpflichtet und weitere Baukosten durch Ausbauarbeiten anfallen, die aber vom Grundstückskäufer nicht beim Grundstücksverkäufer, sondern bei Dritten in Auftrag gegeben worden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind beim Kauf eines Grundstücks, das beim Abschluss des Kaufvertrags tatsächlich unbebaut ist, unter bestimmten Voraussetzungen auch die Kosten für die anschließende Errichtung eines Gebäudes auf dem Grundstück in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Dies ist dann der Fall, wenn sich aus weiteren Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhält. Diese Vereinbarungen müssen mit dem Kaufvertrag des unbebauten Grundstücks in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen. Das ist insbesondere gegeben, wenn der Käufer spätestens beim Abschluss des Kaufvertrags den Grundstücksverkäufer oder einen vom Grundstücksverkäufer vorgeschlagenen Dritten mit dem Bau beauftragt und der Erwerber somit gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme nicht mehr frei ist. Aber auch ein später abgeschlossener Bauvertrag kann je nach den Umständen des Einzelfalls zur Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer führen.

In dem Rechtsstreit, den der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.3.2015 (Aktenzeichen II R 9/14) entschieden hat, war nicht strittig, dass die Kosten des Rohbaus in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen waren. Ob dies aber auch für die Ausbaukosten gilt, hängt nach Ansicht des Gerichts davon ab, ob die später mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags mit dem Grundstücksverkäufer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder auf Grund von Abreden zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss auch der Verträge über die Ausbauarbeiten hinwirken. Zudem sei entscheidend, dass die zu erbringenden Leistungen dem Erwerber unter Angabe des hierfür aufzuwendenden Entgelts bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten wurden.

Hinweis:

Vor dem Hintergrund der massiv gestiegenen Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer ist im Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen, ob die Einbeziehung weiterer Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage korrekt ist bzw. sich dies ggf. vermeiden lässt.

35 Werbungskosten bei Vermietungsobjekten

a) Anschaffungsnahe Herstellungskosten bei energetischer Sanierung eines Wohnhauses

Im Grundsatz sind Erhaltungskosten im Jahr der Zahlung als sofort abzugsfähige Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Eine wichtige Ausnahme besteht aber für sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten.

Nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung gehören zu den

Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Nettoaufwendungen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Diese Kosten können dann nur über die lang laufende Abschreibung geltend gemacht werden. Ausgenommen von der Prüfung der 15 %-Grenze werden lediglich die Erhaltungsaufwendungen, die jährlich **üblicherweise** anfallen und Aufwendungen für eine Substanzerweiterung, die schon auf Grund ihrer Natur nur über die Abschreibung berücksichtigt werden können.

Das Finanzgericht Münster hat mit rechtskräftigem Urteil vom 17.11.2014 (Aktenzeichen 13 K 3335/12 E) entschieden, dass anschaffungsnahe Herstellungskosten auch dann gegeben sind, wenn die Aufwendungen durch gesetzlichen oder behördlichen Zwang, wie z.B. durch die Vorschriften der Energieeinsparverordnung, entstehen.

Hinweis:

Das Urteil unterstreicht, dass das Einkommensteuergesetz nicht nach dem Motiv für die Aufwendungen differenziert.

b) Anschaffungsnahe Herstellungskosten bei Renovierungsmaßnahmen in verschiedenen Wohnungen eines fremdvermieteten Mehrfamilienhauses

Bei der Prüfung der 15 %-Grenze für anschaffungsnahe Herstellungskosten werden grds. auch alle Maßnahmen, bei denen die Aufwendungen eindeutig den Erhaltungsaufwendungen zuzuordnen sind, erfasst. Kosten für Schönheitsreparaturen – also Maßnahmen zur Beseitigung von Mängeln, die durch vertragsgemäßen Gebrauch entstanden sind, wie das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper einschließlich Heizrohre, der Innentüren sowie der Fenster und Außentüren von innen – werden dagegen grds. nicht erfasst. Weiterhin gehören zu den Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen nicht die Aufwendungen für Erweiterungen sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich **üblicherweise** anfallen.

Aufwendungen für jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen oder Schönheitsreparaturen sind allerdings dann als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit Renovierungs- und Umbaumaßnahmen stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden, wie dies bei einer Modernisierung des Hauses im Ganzen und von Grund auf der Fall ist. In einem Rechtsstreit war die Frage zu klären, ob Arbeiten in verschiedenen Wohnungen eines vom Stpfl. erworbenen Mehrfamilienhauses im Zusammenhang zu sehen sind oder aber hinsichtlich der 15 %-Grenze jede Wohnung für sich zu betrachten ist. Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 25.9.2014 (Aktenzeichen 8 K 4017/11 E) entschieden, dass ein enger räumlicher, zeitlicher und sachlicher Zusammenhang auch zwischen Maßnahmen bestehen kann, die sich auf verschiedene, fremdvermietete Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus eines Stpfl. beziehen.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun allerdings unter dem Aktenzeichen IX R 22/15 vor dem

Bundesfinanzhof die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Bei dem Erwerb von mehreren **Eigentumswohnungen** im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) in einem Gebäude ist hingegen – unabhängig vom Nutzungs- und Funktionszusammenhang – bereits zivilrechtlich stets von unterschiedlichen Wirtschaftsgütern auszugehen, so dass die 15 %-Grenze jeweils separat zu prüfen ist.

Unterschiedliche Meinungen werden vertreten für den Fall, dass der Stpfl. ein gemischtgenutztes Gebäude, bei dem z.B. eine Etage als Einzelhandelsgeschäft und die anderen Etagen als Wohnungen genutzt werden, komplett erworben hat. Steuerlich wird dieses zivilrechtlich einheitliche Gebäude in mehrere Wirtschaftsgüter aufgeteilt. Ob dies dann auch für die 15 %-Grenze bei anschaffungsnahen Herstellungskosten gilt, ist strittig.

36 Überlassung von Wohnraum an nahe Angehörige

a) Anerkennung des Mietverhältnisses

Grundsätzliche Voraussetzung für die Anerkennung von Mietverhältnissen unter nahen Angehörigen ist, dass der Mietvertrag zivilrechtlich wirksam geschlossen worden ist und tatsächlich wie vereinbart durchgeführt wird; dabei müssen Vertragsinhalt und Durchführung dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen (Fremdvergleich).

Im Rahmen des Fremdvergleichs schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerliche Anerkennung aus. Voraussetzung ist aber, dass die Hauptpflichten der Mietvertragsparteien wie das Überlassen einer konkret bestimmten Mietsache und die Höhe der zu entrichtenden Miete stets klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses ist danach nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass

- keine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Nebenkosten getroffen worden ist und z.B. der Umfang der auf die Wohnung entfallenden Nebenkosten unbedeutend ist;
- ein Mietvertrag mit einem Angehörigen nach seinem Inhalt oder in seiner Durchführung Mängel aufweist, die auch bei einem mit einem Fremden abgeschlossenen Mietverhältnis aufgetreten sind;
- ein Ehegatte dem anderen seine an dessen Beschäftigungsort belegene und im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzte Wohnung zu fremdüblichen Bedingungen vermietet;
- eine verbilligte Vermietung vorliegt.

Das Mietverhältnis ist jedoch steuerlich nicht anzuerkennen, wenn

- die Mietzahlungen entgegen der vertraglichen Vereinbarung nicht regelmäßig, sondern in einem späteren Jahr in einem Betrag gezahlt werden;
- nicht feststeht, dass die gezahlte Miete tatsächlich endgültig aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelangt. Ein Beweiszeichen dafür kann sich insbesondere daraus ergeben, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen;

- Wohnräume im Haus der Eltern, die keine abgeschlossene Wohnung bilden, an volljährige unterhaltsberechtigte Kinder vermietet werden.

Hinweis:

Letztlich sind die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls zu würdigen.

Zur Überprüfung des Fremdvergleichs werden von der Finanzverwaltung vielfach der Mietvertrag und die Zahlungsnachweise (ggf. für einen repräsentativen Zeitraum) angefordert. Ein Angehörigenmietverhältnis ist in der Anlage V gesondert zu erklären.

b) Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmieten bei verbilligter Vermietung

Im Falle der Wohnungsüberlassung zu vergünstigten Konditionen – was insbesondere unter nahen Angehörigen regelmäßig vorkommt – müssen gesetzliche Regeln beachtet werden, damit die im Zusammenhang mit der Wohnung entstehenden Kosten, wie z.B. Zinsaufwendungen, AfA oder Erhaltungsaufwendungen, über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerlich in vollem Umfang geltend gemacht werden können. Insoweit ist zu differenzieren:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, so gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich mit der Folge, dass im Zusammenhang mit der Wohnung anfallende Kosten in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden können.
- Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Dies hat zur Folge, dass im Zusammenhang mit der Wohnung anfallende Werbungskosten nur anteilig, soweit sie auf die entgeltliche Vermietung entfallen, steuerlich geltend gemacht werden können.

Handlungsempfehlung:

Diese Regelung bietet in der Praxis erhebliches Gestaltungspotenzial. So kann die Miete bis auf 66 % der ortsüblichen Marktmiete und damit auch die steuerpflichtigen Einnahmen abgesenkt werden, ohne die volle Abzugsfähigkeit der Werbungskosten zu verlieren. Die Gefahr besteht aber darin, dass sobald die Grenze von 66 % nur geringfügig unterschritten wird, die Werbungskosten nur noch anteilig abzugsfähig sind. Von daher ist eine sorgfältige Ermittlung der Marktmiete erforderlich und es ist anzuraten, einen gewissen „Sicherheitsabstand“ zur 66 %-Grenze zu wahren.

Für die Ermittlung der maßgeblichen Miete ist von ortsüblichen Marktmieten für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. Die ortsübliche Marktmiete umfasst die ortsübliche Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten. Nicht selten gestaltet sich die Ermittlung der maßgeblichen Miete in der Praxis schwierig. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. hat mit Verfügung vom 22.1.2015 (Aktenzeichen S 2253 A-85-St 227) die verschiedenen Ermittlungsmethoden zusammengestellt. Diese Verfügung ist zwar nur als Hilfestellung für die Finanzämter gedacht, bietet aber auch eine wichtige Grundlage für die Ermittlung durch den Stpfl.

Die Ermittlung der ortsüblichen Kaltmiete erfolgt nach den Ausführungen der Finanzverwaltung in dem nachfolgend dargestellten abgestuften Verfahren, welches zunächst auf den Bereich der Oberfinanzverwaltung

Frankfurt a.M. abgestellt ist, aber entsprechend auch bundesweit angewandt werden kann:

1. Ermittlung nach zuvor gezahlten Entgelten: War die Wohnung vor der Überlassung an nahe Angehörige an fremde Dritte vermietet, so kann i.d.R. der zuvor vereinbarte Mietpreis der Überprüfung, ob eine verbilligte Vermietung vorliegt, zu Grunde gelegt werden.
2. Rückgriff auf Mietspiegel der Städte und Gemeinden: Fehlt eine vorhergehende Überlassung der Wohnung an fremde Dritte, ist die ortsübliche Mietspiegel grundsätzlich anhand der örtlichen Mietspiegel zu ermitteln. Enthält der Mietspiegel Rahmenwerte, ist jeder der Mietwerte als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen der Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist. Die Finanzverwaltung hat keine Bedenken, wenn der Überlassende den unteren Rahmenwert des Mietspiegels als örtlichen Mietpreis zu Grunde legt.
3. Rückgriff auf die Mietwertkalkulatoren der Ämter für Bodenmanagement und Geoinformation (Mika): Existiert für die betreffende Kommune kein Mietspiegel, ist auf die Mietwertkalkulatoren der hessischen Ämter für Bodenmanagement und Geoinformation zurückzugreifen, die inzwischen flächendeckend einen Mietwertkalkulator für ihre Regionen zur Verfügung stellen.
4. Ermittlung anhand von Internetrecherchen: Kann nach den vorstehend geschilderten Schritten die Marktmiete nicht ermittelt werden, so kann diese hilfsweise durch Internetrecherchen auf einschlägigen Mietportalen ermittelt werden. Hierfür können die qm-Preise für in der Nähe belegene Objekte gebildet und ggf. noch Zu- und Abschläge für bestimmte Ausstattungsmerkmale (z.B. großer Garten, Wintergarten etc.) gemacht werden.

Handlungsempfehlung:

Es empfiehlt sich, die vorgenommene Ermittlung der Marktmiete sorgfältig zu dokumentieren.

37 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistung/Handwerkerleistung: Straßenausbau

Nach wie vor wirft die Abgrenzung der steuerlich begünstigten haushaltsnahen Dienstleistungen bzw. Handwerkerleistungen in der Praxis vielfache Schwierigkeiten auf. Für Handwerkerleistungen können als Steuerermäßigung 20 % der Ausgaben, höchstens aber 1 200 € geltend gemacht werden.

Entscheidend ist insbesondere, dass die Handwerkerleistung in einem inländischen Haushalt erbracht werden muss. Der Begriff „im Haushalt“ ist räumlich-funktional auszulegen. Deshalb werden die Grenzen des Haushalts in diesem Sinne nicht ausnahmslos durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Vielmehr kann auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, z.B. öffentlichem Grund erbracht werden, begünstigt sein. Es muss sich dabei allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. So wurde durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Steuerermäßigung für Kosten des Hausanschlusses (Herstellung der Wasser- und Stromversorgung usw.) gewährt. Auch die Aufwendungen für

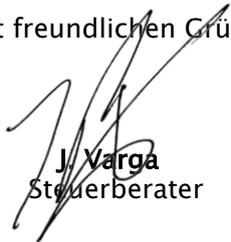
die Dichtheitsprüfung einer Abwasserleitung wurden als steuerbegünstigte Handwerkerleistung anerkannt.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat jetzt mit Urteil vom 15.4.2015 (Aktenzeichen 11 K 11018/15) allerdings entschieden, dass keine haushaltsnahe Dienstleistung vorliegen soll, wenn eine bislang unbefestigte Straße, an der das Haus gelegen ist, ausgebaut wird. Dies soll selbst dann gelten, wenn durch den Straßenausbau eine verbesserte Straßenentwässerung hergestellt wird. Dieser Fall dürfte gerade in Neubaugebieten häufig von Bedeutung sein.

Handlungsempfehlung:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass damit zu rechnen ist, dass über diese Frage letztlich der Bundesfinanzhof entscheiden muss. In einschlägigen Fällen kann also geprüft werden, ob vorsorglich die Steuerermäßigung beantragt wird.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater