

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 05/2015

Gesetzentwurf zur Erbschaftsteuerreform • Lohnsteuer bei Arbeitgeberdarlehen • Negative Einlagezinsen • Nachweis von Krankheitskosten

Sehr geehrte Damen und Herren,

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 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.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA[®]INTERNATIONAL[®]
Your Global Advantage
Weitere Informationen: www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
- 2 Anhebung des Grundfreibetrags und des Kindergelds beschlossen
- 3 Pflege von Angehörigen: Eigene Arbeitsleistung keine außergewöhnliche Belastung
- 4 Spendenabzug bei Zuwendungen an ausländischen Empfänger nur unter umfangreichen Nachweisanforderungen
- 5 Nachweis von Krankheitskosten

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Bundesfinanzministerium bestätigt Rechtsansichten betreffend das Reisekostenrecht
- 7 Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen - aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung
- 8 Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) beschlossen
- 10 Der Bundesfinanzhof bestätigt die Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen
- 11 Neue Abgrenzungsmerkmale für die Größenklassen nach der Betriebsprüfungsordnung
- 12 Abziehbarkeit von Fahrtaufwendungen eines selbständigen Dozenten nach Geschäftsreisegrundsätzen
- 13 Vorsteuerabzug aus Leistungen des Insolvenzverwalters
- 14 Betrieb einer Kindertagesstätte kann als freiberufliche Tätigkeit einzustufen sein
- 15 Steuerlich nicht anerkanntes Angehörigendarlehen kann nicht im Betriebsvermögen ausgewiesen werden
- 16 Umsatzsteuer bei Verkäufen auf Handelsplattformen
- 17 Berliner Hotelbetreiber müssen die Übernachtungsteuer vorerst weiter zahlen

Für Personengesellschaften

- 18 Geltendmachung von Aufwendungen aus Bürgschaftsinanspruchnahme eines Kommanditisten
- 19 Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen nach Formwechsel aktiviert werden

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Steuerliche Behandlung von negativen Einlagezinsen
- 21 Ausfall einer privaten Darlehensforderung ist nicht als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen

Für Hauseigentümer

- 22 Berechnung der zehnjährigen Veräußerungsfrist bei Immobilien

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

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

- 24 Teilweise Rückabwicklung eines Vertrags über die Veräußerung von GmbH-Anteilen
kein rückwirkendes Ereignis
- 25 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Aktuelle steuerliche Fragen rund um die Immobilie

- 26 Grunderwerbsteuer
- 27 Werbungskosten bei Vermietungsobjekten
- 28 Überlassung von Wohnraum an nahe Angehörige
- 29 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistung/Handwerkerleistung: Straßenausbau
- 30 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für das „Familienheim“

Für alle Steuerpflichtigen

1 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 Regelverschöpfung von 85 % und der Optionsverschöpfung 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 Verschöpfungsschlags (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 Optionsverschöpfung von 700 % auf 500 %). Auf einer weiteren Stufe zwischen 11 und 15 Beschäftigten soll es ebenfalls noch abgemilderte Mindestlohnsummengrenzen geben (300 % bei Regelverschöpfung und 565 % bei Optionsverschöpfung). Betriebe mit mehr als 15 Beschäftigten müssen die Mindestlohnsumme in vollem Umfang einhalten, wenn eine anteilige Minderung des Verschöpfungsschlags 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 Verschöpfungsschlag 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 Verschöpfung 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 verschöpfungswürdig gehalten wird. Da damit eine genaue Abgrenzung des verschöpfungswürdigen 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 quotale 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.

2 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. Sofern auch der Bundesrat am 10.7.2015 dem Gesetz (erwartungsgemäß) zustimmt, kann es nach Verkündung in Kraft treten. 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).

3 Pflege von Angehörigen: Eigene Arbeitsleistung keine außergewöhnliche Belastung

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 Wochenanzahl 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.

4 Spendenabzug bei Zuwendungen an ausländischen Empfänger nur unter umfangreichen Nachweisanforderungen

Grundsätzlich ist ein steuerlicher Spendenabzug auch dann möglich, wenn die Spende an einen ausländischen Empfänger geht. Voraussetzung dafür ist allerdings der Nachweis, dass der ausländische Empfänger die Voraussetzungen, die das inländische Recht an gemeinnützige Körperschaften stellt, erfüllt.

Gerade dies ist in der Praxis aber nur sehr schwer nachzuweisen. Im Streitfall hatte der Stpfl. einer Fundació, einer in Spanien als gemeinnützig anerkannten Stiftung, einen größeren Geldbetrag gespendet, den er als Sonderausgabe geltend machte. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht lehnten den Abzug ab, u.a. weil der Stpfl. nicht nachgewiesen habe, dass die Voraussetzungen für den Spendenabzug erfüllt sind.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 21.1.2015 (Aktenzeichen X R 7/13) die Sichtweise der Finanzverwaltung sowie des Finanzgerichts und lehnte damit eine steuerliche Berücksichtigung der Spende ab. Voraussetzung für den Spendenabzug an eine in der EU oder im EWR ansässige Stiftung sei, dass der Stpfl. Unterlagen vorlegt, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung ermöglichen. Es sei daher nicht unionsrechtswidrig, von ihm zu verlangen, einen bereits erstellten und der ausländischen Stiftungsbehörde eingereichten Tätigkeits- oder Rechenschaftsbericht der Empfängerin anzufordern. Dem stehe auch nicht entgegen, dass der Spender im Gegensatz zu der begünstigten Einrichtung nicht selbst über alle notwendigen Informationen verfügt. Bereits der Gerichtshof der Europäischen Union habe entschieden, es sei einem Spender normalerweise möglich, von dieser Einrichtung Unterlagen zu erhalten, aus denen der Betrag und die Art der Spende, die von der Einrichtung verfolgten Ziele und ihr ordnungsgemäßer Umgang mit den Spenden hervorgehen.

Handlungsempfehlung:

Der Nachweis kann im Idealfall durch Vorlage von detaillierten Geschäfts- und Tätigkeitsberichten der Empfängerkörperschaft erfolgen. Sinnvoll ist es, vor Tätigkeit der Zuwendung sicherzustellen, dass die entsprechenden Nachweise erbracht werden können.

5 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 schulpсихologischen 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

6 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.

7 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 Abgabort“ 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 Lohnsteuerung 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.

8 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

9 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.

10 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.

11 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.

12 Abziehbarkeit von Fahrtaufwendungen eines selbständigen Dozenten nach Geschäftsreisegrundsätzen

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 11.11.2014 (Aktenzeichen VIII R 47/11), dass ein selbständiger Dozent die Fahrtaufwendungen zu den einzelnen Bildungseinrichtungen nach Geschäftsreisegrundsätzen ansetzen kann und insoweit die einschränkenden Regelungen zur Entfernungspauschale nicht gelten. Im Urteilsfall war der Stpfl. neben der Tätigkeit als Personalberater außerdem als Dozent bzw. Prüfer an verschiedenen Bildungseinrichtungen in unterschiedlichen Orten tätig.

Der Bundesfinanzhof betont zunächst, dass die Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Aufwendungen im Zusammenhang mit Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nach den Regeln der Entfernungspauschale auch für Stpfl. gilt, die als Unternehmer Gewinneinkünfte erzielen und Aufwendungen für Fahrten zwischen ihrer Wohnung und der Betriebsstätte ihres Auftraggebers haben. Nach ständiger Rechtsprechung ist als Betriebsstätte bei einem im Wege eines Dienstvertrags tätigen Unternehmer, der nicht über eine eigene Betriebsstätte verfügt, der Ort anzusehen, an dem oder von dem aus er die geschuldete Leistung zu erbringen hat, in der Regel also der Betrieb des Auftraggebers. Auf die Fahrten zwischen der Wohnung des Stpfl. und den jeweiligen Bildungseinrichtungen waren nach Ansicht des Gerichts im vorliegenden Fall aber die Grundsätze der Rechtsprechung zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Kosten für Fahrten von Arbeitnehmern zu ständig wechselnden Einsatzstellen entsprechend anzuwenden. Die verschiedenen Einsatzstellen lagen nämlich nicht innerhalb eines in sich geschlossenen, nicht weit auseinandergezogenen und überschaubaren Gebiets, sondern sehr weit auseinander in unterschiedlichen Städten. Daher waren die Fahrtaufwendungen nach Reisekostengrundsätzen abzurechnen. Abziehbar sind hierbei die tatsächlichen Kosten, ersatzweise eine Pauschale i.H.v. 0,30 € je mit dem Pkw zurückgelegtem Kilometer.

Hinweis:

Entscheidend ist also, ob die Tätigkeiten an einem Tätigkeitsort (oder an mehreren Tätigkeitsorten in einem eng umgrenzten Gebiet) oder aber an verschiedenen Tätigkeitsstätten außerhalb eines überschaubaren Gebiets durchgeführt werden.

13 Vorsteuerabzug aus Leistungen des Insolvenzverwalters

Unternehmer können nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens den Vorsteuerabzug auch aus den von Insolvenzverwaltern erbrachten Leistungen in Anspruch nehmen, wie nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.4.2015 (Aktenzeichen V R 44/14) entschieden hat. Im Streitfall ging es um eine Einzelunternehmerin, die Umsätze mit Recht auf Vorsteuerabzug ausgeführt hatte. Über ihr Vermögen wurde das Insolvenzverfahren zur Befriedigung unternehmerischer wie auch privater Insolvenzforderungen eröffnet. Sie hatte ihre unternehmerische Tätigkeit bereits vor der Insolvenzeröffnung eingestellt. Der Insolvenzverwalter übernahm Abwicklungstätigkeiten. Für seine Tätigkeit als Insolvenzverwalter erteilte er eine Rechnung mit Steuerausweis an die Einzelunternehmerin und nahm für die Unternehmerin den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung zu Gunsten der Insolvenzmasse in Anspruch.

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Recht des Unternehmers auf Vorsteuerabzug aus der Leistung des Insolvenzverwalters. Da im Streitfall das Insolvenzverfahren allerdings der Befriedigung unternehmerischer wie auch privater Insolvenzforderungen diene, bestehe ein nur anteiliges Recht auf Vorsteuerabzug. Die Vorsteuerbeträge seien im Regelfall nach dem Verhältnis der zur Tabelle angemeldeten unternehmerisch begründeten Verbindlichkeiten zu den Privatverbindlichkeiten aufzuteilen. Ob die einzelnen Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters zum Vorsteuerabzug berechtigen, sei ohne Bedeutung. Ausdrücklich offengelassen hat das Gericht, wie zu entscheiden wäre, wenn der Insolvenzverwalter das Unternehmen fortgeführt hätte.

Handlungsempfehlung:

Der Vorteil aus dem Vorsteuerabzug sollte also geltend gemacht werden.

14 Betrieb einer Kindertagesstätte kann als freiberufliche Tätigkeit einzustufen sein

Strittig war in einem Rechtsstreit die Tätigkeit einer Diplom-Sozialpädagogin. Diese betrieb eine Kindertagesstätte mit 45 Betreuungsplätzen. Die Kinder wurden in zwei Gruppen betreut, einer Krippengruppe für die Ein- und Zweijährigen und einer Elementargruppe für die Drei- bis Sechsjährigen. In den beiden Gruppen waren jeweils drei angestellte Erzieherinnen tätig. Die Stpfl. selbst erledigte zum einen organisatorische Tätigkeiten und war daneben aber auch aktiv in der Kinderbetreuung tätig. Darüber hinaus beschäftigte die Klägerin eine Verwaltungsangestellte, eine hauswirtschaftliche Kraft und eine Aushilfe im pädagogischen Bereich. Auch Teilnehmer des Bundesfreiwilligendienstes sowie Praktikanten waren regelmäßig in der Kindertagesstätte tätig.

Das Finanzamt wollte die Einkünfte der Diplom-Sozialpädagogin aus dem Betrieb der Kindertagesstätte als gewerbliche Einkünfte behandeln und damit auch der Gewerbesteuer unterwerfen. Dem folgte das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 20.1.2015 (Aktenzeichen 3 K 157/14) nicht. Dieses entschied vielmehr, dass die Gruppenerziehung von Kindern im Vorschulalter in einer Kindertagesstätte eine erzieherische Tätigkeit sei und damit freiberufliche und keine gewerblichen Einkünfte vorlägen. Die weiteren Leistungen wie die Beaufsichtigung und Verköstigung der Kinder seien lediglich notwendige Hilfstätigkeiten; die Erziehung gebe der Gesamtheit der Leistungen das Gepräge. Insbesondere wurde herausgestellt, dass die Inhaberin und Leiterin der Kindertagesstätte trotz der Beschäftigung fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte eigenverantwortlich tätig wurde, weil diese durch regelmäßige und eingehende Kontrollen der Mitarbeiter maßgeblich auf die Erziehung jedes Kindes Einfluss nahm und darüber hinaus eine persönliche Beziehung zu den einzelnen Kindern bestand. Werden in einer Kindertagesstätte 45 Kinder in zwei Gruppen durch insgesamt sechs angestellte Erzieherinnen betreut, könne das Merkmal der Eigenverantwortlichkeit der Leiterin dennoch erfüllt sein, wie das Gericht herausstellt.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall muss also dargelegt werden, dass der Stpfl. selbst, trotz Beschäftigung von Mitarbeitern, den erbrachten Leistungen das Gepräge gibt.

Hinweis:

Wegen der in vielen Städten steigenden Gewerbesteuer-Hebesätze spielt die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften – trotz der Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung – eine zunehmend bedeutendere Rolle, da die Steuerermäßigung ab einem Hebesatz von 400 % die gewerbesteuerliche Mehrbelastung nicht kompensiert.

15 Steuerlich nicht anerkanntes Angehörigendarlehen kann nicht im Betriebsvermögen ausgewiesen werden

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 22.4.2015 (Aktenzeichen IV B 76/14), dass ein Angehörigendarlehen, das nicht den Grundsätzen des Fremdvergleichs entspricht und daher steuerlich nicht anerkannt wird, in der Steuerbilanz nicht als Betriebsschuld ausgewiesen werden kann. Dieses Darlehen sei vielmehr dem Privatvermögen zuzuordnen. Daraus folge nicht nur, dass die Zinsen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, sondern auch, dass die Darlehensvaluta selbst dem Privatvermögen des Betriebsinhabers zuzuordnen ist.

Hinweis:

Wenn und soweit die Darlehensvaluta, wie im Streitfall, dem betrieblichen Konto gutgeschrieben wird, ist diese in der Bilanz daher steuerlich zwingend als Einlage zu erfassen.

Handelsrechtlich ist möglicherweise eine andere Sichtweise geboten, so dass es hinsichtlich des Ausweises der Passivseite zu einem Auseinanderlaufen von Handels- und Steuerbilanz kommen kann.

16 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.

17 Berliner Hotelbetreiber müssen die Übernachtungsteuer vorerst weiter zahlen

Ein Antrag auf Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Pflicht zur Zahlung der in Berlin seit dem 1.1.2014 erhobenen Übernachtungsteuer ist vom Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Beschluss vom 3.6.2015 (Aktenzeichen 5 V 10344/14) abgewiesen worden. Das Gericht begründete seine ablehnende Entscheidung damit, dass die inhaltlichen Argumente zu verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Übernachtungsteuer nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als dem obersten deutschen Finanzgericht im vorläufigen Rechtsschutzverfahren nicht zu prüfen seien. Der Bundesfinanzhof habe wiederholt entschieden, dass bei Streitigkeiten über die Verfassungsmäßigkeit des dem Verwaltungsakt zu Grunde liegenden, formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes die Vollziehung nur dann ausgesetzt werden dürfe, wenn der Stpfl. ein besonderes berechtigtes Interesse vorweisen kann. Dieses müsse schwerer wiegen als die Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung, die mit der Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes einhergeht. Die Abwägung der widerstreitenden Interessen gehe im vorliegenden Fall zum Nachteil der Antragstellerin aus, weil ihr bei Zahlung der festgesetzten Steuer lediglich solche Nachteile entstünden, die nachträglich wieder gutgemacht werden könnten. Auch seien die zu entrichtenden Steuerbeträge vergleichsweise gering und würden ohnehin von den Hotelgästen getragen. Dem gegenüber drohe dem Land Berlin eine konkrete Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung, wenn alle betroffenen Hotelbetreiber bis zu einer endgültigen Entscheidung von der Zahlungspflicht befreit würden.

Hinweis:

Mit diesem Beschluss ist noch keine Entscheidung in der Hauptsache getroffen worden. Die Klärung der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Übernachtungsteuer steht also noch aus. Eine Entscheidung im anhängigen Klageverfahren steht voraussichtlich für Ende dieses Jahres an.

Für Personengesellschaften

18 Geltendmachung von Aufwendungen aus Bürgschaftsinanspruchnahme eines Kommanditisten

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte über einen eher häufig vorkommenden Fall zu entscheiden. Der Stpfl. hatte sich für Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft (KG), an der er als Kommanditist beteiligt war, verbürgt. Es kam nun zu Bürgschaftsinanspruchnahmen und mithin zu Zahlungen des Gesellschafters. Insofern stand diesem ein Ersatzanspruch gegen die Gesellschaft zu. Dieser wurde in der Bilanz der Gesellschaft auf dem für den Gesellschafter geführten Darlehenskonto verbucht. Im Jahr 2010 wurde dieser Ersatzanspruch in das Eigenkapital umbucht – was einem Verzicht auf den Anspruch gleichkam – mit dem Ziel, dass das Kapitalkonto des Gesellschafters sich erhöhen und damit Verluste der KG insoweit ausgleichsfähig werden sollten. Verluste der Gesellschaft kann ein Kommanditist nämlich nur bis zur Höhe des geleisteten Kapitals bzw. einer höheren Hafteinlage geltend machen.

Die Möglichkeit zur Umwandlung in steuerliches Eigenkapital in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft versagte das Finanzgericht aber mit Urteil vom 3.12.2014 (Aktenzeichen 4 K 299/13). Entscheidend war für das Gericht, dass der Erstattungsanspruch im Zeitpunkt der Umbuchung wegen der Vermögenslage der Gesellschaft nicht vollwertig (sondern quasi wertlos) war. Der Aufwendungsersatzanspruch stellt nach den Ausführungen des Gerichts von seiner Entstehung an Sonderbetriebsvermögen dar und ist daher als Forderung in der Sonderbilanz zu aktivieren. Auch wenn feststeht, dass der Ersatzanspruch wertlos ist, darf eine Wertberichtigung auf Grund des Ausweises als Eigenkapital in der Sonderbilanz während des Bestehens der Gesellschaft nicht erfolgen. Der Verlust im Sonderbereich wird erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung realisiert.

Handlungsempfehlung:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 7/15 die Revision anhängig. Insoweit bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof die Auffassung des Finanzgerichts bestätigt. Der Urteilssachverhalt zeigt allerdings deutlich, dass in diesen Fällen dringend steuerlicher Rat einzuholen ist, um einen Weg zu finden, eine zusätzliche Bürgschaftsinanspruchnahme des Gesellschafters zumindest steuerlich über die Geltendmachung von Verlusten nutzen zu können.

19 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 Verlustvorräte zu nutzen. Es entsteht hierdurch Abschreibungspotenzial.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 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.

21 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

22 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

23 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 **Mindestlohnsomme** 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 übergegangenen 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.

24 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 zurückgezahlt 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.

25 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) 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).

b) 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.

c) 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

26 Grunderwerbsteuer

a) Erhöhung des Steuersatzes im Land Brandenburg

Das Finanzministerium Brandenburg hat bekannt gegeben, dass der anzuwendende Grunderwerbsteuersatz für ab dem 1.7.2015 verwirklichte Übertragungen von im Land Brandenburg belegenen Grundstücken von 5,0 % auf 6,5 % angehoben wird. Zuvor war der Grunderwerbsteuersatz z.B. in Hessen zum 1.8.2014 von 5,0 % auf 6,0 %, im Saarland zum 1.1.2015 von 5,5 % auf 6,5 % und in Nordrhein-Westfalen ebenfalls zum 1.1.2015 von 5,0 % auf 6,5 % angehoben worden. Die Grunderwerbsteuer entsteht – und dieser Zeitpunkt ist dann für die Frage des anzuwendenden Steuersatzes maßgebend – grundsätzlich bereits mit dem Abschluss des rechtswirksamen und notariell beurkundeten Kaufvertrags. Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbuchumschreibung und die Kaufpreiszahlung haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer.

Handlungsempfehlung 1:

Wegen der nun in vielen Bundesländern hohen Steuersätze sollte darauf geachtet werden, dass Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel oder eine Einbauküche entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Hierauf fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Handlungsempfehlung 2:

Wird mit der Immobilie eine auf dessen Dach befindliche Photovoltaikanlage mitveräußert, so wird diese ebenfalls nicht von der Grunderwerbsteuer erfasst. In einem solchen Fall ist jedoch zu prüfen, ob die Veräußerung der Photovoltaikanlage der Umsatzsteuer unterliegt. Oftmals wird das nicht der Fall sein, da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Dies sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats für den Einzelfall geprüft werden.

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 Ausbaurbeiten 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 Ausbauten 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.

27 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 anschaffungsnahe Herstellungskosten gilt, ist strittig.

28 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 Miete 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.

29 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.

30 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für das „Familienheim“

Der erbschaftsteuerrechtliche Erwerb des Miteigentums an einem bebauten Grundstück durch Kinder des Erblassers ist von der Erbschaftsteuer befreit, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung ist, dass die Wohnung einerseits beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim) und andererseits deren Fläche die Größe von 200 qm nicht übersteigt. Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

Unter vergleichbaren Voraussetzungen bleibt auch der Erwerb eines Familienheims durch den Ehegatten des Erblassers von Todes wegen und unter Lebenden steuerfrei. Die Gewährung der Steuerbefreiung erfordert nach dem Gesetzestext jedoch stets, dass die Wohnung „beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist“ bzw. – beim Erwerb unter Lebenden –, dass die Wohnung „zu eigenen Wohnzwecken“ genutzt wird.

Aus diesem Grund hat das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 24.3.2015 (Aktenzeichen 1 K 118/15) die Steuerermäßigung für den Fall abgelehnt, in dem ein Kind des Erblassers einen Miteigentumsanteil an Wohneigentum geerbt und diesen dem überlebenden Ehegatten des Erblassers unentgeltlich zur weiteren Nutzung als Familienheim überlassen hat. In diesem Fall erfolgte eben keine Selbstnutzung durch den Erwerber.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun allerdings unter dem Aktenzeichen II R 32/15 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.