

## Steuerbrief

1. Ausgabe 2016

<b>IN DIESER AUSGABE</b>		<b>SEITE</b>
1.	Diese Unterlagen können Sie in 2016 vernichten	2
2.	Rechengrößen und Beitragssätze in der Sozialversicherung 2016	3
3.	Neue Sachbezugswerte ab 2016	4
4.	Photovoltaikanlage im Rahmen eines "Gewerbebetriebes Autohaus"	5
5.	Umsatzsteuerfreiheit für Fahrschulunterricht?	6
6.	Kindergeld: Masterstudium als Teil der Erstausbildung	7
7.	Steueränderungsgesetz 2015	8
8.	Kassenführung im Fokus der Betriebsprüfung?	10
9.	Folgen einer Rangrücktrittserklärung	15
10.	Umsatzsteuerliche Fragen zum Leasing	15
11.	Krankenfahrten mit Taxen ohne Konzession	16
12.	Ermäßigte Besteuerung einer Abfindung	17
13.	Haushaltsnahe Handwerkerleistung bei Ausbau der Gemeindestraße	17
14.	Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus	18
15.	Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrages	19
16.	Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	20
17.	Aufwendungen für Mandantenbesuche	21
18.	Steuersatz auf das Ausleihen von E-Books	21
19.	Ermäßigter Steuersatz auf Trauer- und Hochzeitsreden	22
20.	Arbeitszimmer: kein Abzug bei gemischt genutzten Räumen	22
21.	Abgrenzung häusliches / außerhäusliches Arbeitszimmer	23
22.	Verluste bei Vermietung an nahe Angehörige	23
23.	Überlassen einer Mietwohnung an die Tochter	24
24.	Kindergeld: einheitliche erstmalige Berufsausbildung	25
25.	Keine Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung	25
26.	Realteilung bei Ausscheiden eines Gesellschafters	26
27.	Großer Senat entscheidet über die Trennungstheorie	27
28.	Betriebsausgabenabzug für Studienkosten eigener Kinder?	28
29.	Kostenübernahme für einen Gesellschafter durch eine KG	29
30.	Freibetrag für Veräußerungsgewinne nicht vererblich	29
31.	Umsatzsteuer für Leistungen einer Zahnarztkooperation	30
32.	Zuflusszeitpunkt regelmäßig wiederkehrender Einnahmen	31
33.	Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung	31

<b>34. Privates Veräußerungsgeschäft nach unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung</b>	<b>32</b>
<b>35. Elterngeld mindert außergewöhnliche Belastungen</b>	<b>32</b>
<b>36. Alleinerziehende: kein Barunterhalt durch anderen Ehegatten</b>	<b>33</b>
<b>37. Verjährter Pflichtteilsanspruch keine Nachlassverbindlichkeit</b>	<b>34</b>
<b>38. Änderung bei der Abrechnung von Mietnebenkosten</b>	<b>34</b>
<b>39. Läuft die Erbschaftsteuer aus?</b>	<b>35</b>
<b>40. Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als vGA</b>	<b>36</b>
<b>41. Gewerbliche Abfärbung bei einer Ärzte-GbR</b>	<b>36</b>
<b>42. Neue Entwicklung bei Bauträgerfällen</b>	<b>37</b>
<b>43. Aufwendungen zur Beseitigung nachträglich eingetretener Schäden</b>	<b>38</b>
<b>44. Verlustabzug bei Ferienhäusern: keine Überschussprognose</b>	<b>38</b>
<b>45. Entschädigung für die Beendigung eines Pachtvertrages</b>	<b>39</b>
<b>46. Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht bei unbebautem Grundstück</b>	<b>40</b>
<b>47. Scheidungskosten sind außergewöhnliche Belastungen</b>	<b>40</b>
<b>48. Erschließungsbeiträge für Straßenausbau</b>	<b>41</b>
<b>49. Erlass von Nachzahlungszinsen</b>	<b>42</b>

### **1. Diese Unterlagen können Sie in 2016 vernichten**

Steuerpflichtige, insbesondere Kaufleute, sind gesetzlich verpflichtet, Unterlagen bzw. Belege aufzubewahren, wenn diese die Grundlage für die Buchführung und den Jahresabschluss bilden. Die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen betragen 6 oder 10 Jahre. Die folgenden schriftlich oder elektronisch erstellten Geschäftsunterlagen können somit im Jahr 2016 vernichtet werden:

- Buchungsbelege, wie etwa Rechnungen, Lieferscheine, Steuerbescheide oder Kontoauszüge aus dem Jahr 2005 oder früher,
- Inventare, die bis zum 31. Dezember 2005 aufgestellt worden sind,
- Bücher, in denen die letzte Eintragung im Jahr 2005 oder früher erfolgt ist,
- Jahres-, Konzern- und Zwischenabschlüsse, Eröffnungsbilanzen und Lageberichte, die 2005 oder früher aufgestellt wurden,
- Lohnunterlagen für die Sozialversicherung bis zum Ablauf des auf die letzte Prüfung folgenden Jahres,
- Lohnkonten und die in diesem Zusammenhang aufzubewahrenden Belege mit Eintragungen aus 2009 und früher,
- erhaltene und versandte Handels- und Geschäftsbriefe, die 2009 oder früher erhalten oder versandt wurden oder
- sonstige für die Besteuerung bedeutsame Belege, z.B. Ein- und Ausfuhrbelege, Mahnvorgänge sowie Grund- und Handelsregistrauszüge aus 2009 oder früher.

Es gibt allerdings zahlreiche Ausnahmen, die auch nach Ablauf der Aufbewahrungspflicht einer Vernichtung entgegenstehen. So dürfen die o.g. Unterlagen dann nicht vernichtet werden, wenn sie

- für eine begonnene Außenprüfung,
- für anhängige steuerstraf- oder bußgeldrechtliche Ermittlungen,
- für ein schwebendes oder wegen einer Außenprüfung zu erwartendes Rechtsbehelfsverfahren,
- zur Begründung von Anträgen beim Finanzamt,
- bei vorläufigen Steuerfestsetzungen oder
- für Vorsteuerberichtigungstatbestände

von Bedeutung sind.

Sind die Aufbewahrungsfristen bereits abgelaufen oder sprechen keine anderen Gründe gegen eine Vernichtung, kann es trotzdem sinnvoll sein, die Unterlagen länger aufzubewahren, etwa wenn aktuell relevante Vorgänge, deren Ursachen weit zurückliegen, nachvollzogen werden müssen. Außerdem gibt es zahlreiche Einzelgesetze und Verordnungen außerhalb der steuerlichen

Aufbewahrungspflichten, wie etwa im Bereich des Arbeits-, Umwelt- und Gesundheitsschutzes, die eine Aufbewahrung vorschreiben.

Interne Aufzeichnungen, wie etwa Kalender oder Arbeitsberichte, sind nicht aufbewahrungspflichtig. Ob und wie lange diese Unterlagen aufzubewahren sind, richtet sich allein nach der innerbetrieblichen Notwendigkeit.

**Hinweis:**

Bilanzierende müssen eine Rückstellung für ihre Aufbewahrungspflichten bilden.

Nicht aufbewahrungspflichtig sind Unterlagen außerhalb der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht. Das betrifft vor allem Steuerpflichtige mit Überschusseinkünften, wie etwa Vermietungseinkünften, Kapitaleinkünften sowie Arbeitnehmer oder Rentner. Aber auch Belege im Zusammenhang mit Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen sind nicht aufbewahrungspflichtig. Werden diese nach der Veranlagung vom Finanzamt zurückgeschickt, kann der Steuerpflichtige sie anschließend vernichten. Das gilt auch, wenn die Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurde. Werden die Daten der Steuererklärung mit dem Programm ELSTER übermittelt, sind die Belege bis zum Eintritt der Bestandskraft/Rechtskraft bzw. bis zur Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung aufzubewahren.

**Hinweis:**

Eine gesonderte Aufbewahrungspflicht trifft alle Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr. Die erstmals ab 2010 eingeführte 6-jährige Aufbewahrungspflicht umfasst die Aufzeichnungen und Unterlagen für diese Überschusseinkünfte und ist ab Beginn des Kalenderjahres zu erfüllen, nach dem die Summe überschritten wurde.

Eine weitere Besonderheit gibt es für private Auftraggeber, die Leistungen von Unternehmern im Zusammenhang mit einem Grundstück beziehen (z.B. Bauleistungen, Instandhaltungsarbeiten in und an Gebäuden, die Vermietung von Containern sowie Architektenleistungen, die Leistungen von Gärtnern und Reinigungsfirmen). Die Rechnungen müssen 2 Jahre aufbewahrt werden. Die Frist beginnt am Schluss des Jahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde.

**Hinweis:**

Das Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungspflichten ist mehrfach im Vermittlungsausschuss gescheitert und liegt daher immer noch auf Eis. Es bleibt daher also vorerst bei den bisherigen Aufbewahrungspflichten.

## 2. Rechengrößen und Beitragssätze in der Sozialversicherung 2016

Wie in jedem Jahr werden auch für 2016 die Beitragsbemessungsgrenzen sowie die Sozialversicherungssätze in 2016 angepasst.

In der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung wird die Beitragsbemessungsgrenze in den alten und neuen Bundesländern ab 2016 auf 50.850 € im Jahr (Vorjahr: 49.500 €) bzw. 4.237,50 € im Monat (Vorjahr: 4.125 €) festgesetzt. Gesetzlich Versicherte, deren Verdienst über dieser Grenze liegt, müssen mit höheren Beiträgen rechnen und ihre Arbeitgeber mit steigenden Beitragszuschüssen.

Bis zum Erreichen der Jahresarbeitsentgeltgrenze ist jeder Arbeitnehmer in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert. Berücksichtigt wird immer das komplette Jahreseinkommen inkl. Sonderleistungen. Dieser Grenzwert steigt gegenüber dem Vorjahr auf 56.250 € Jahresverdienst (Vorjahr: 54.900 €).

In der Renten- und Arbeitslosenversicherung steigt die Beitragsbemessungsgrenze in den alten Bundesländern auf 6.200 € im Monat (2015: 6.050 €) bzw. 74.400 € im Jahr (2015: 72.600 €). Auch in den neuen Bundesländern steigen die Bemessungsgrenzen im nächsten Jahr in den beiden Versicherungszweigen. Der Wert liegt dann bei 5.400 € im Monat (2015: 5.200 €) und 64.800 € im Jahr (2015: 62.400 €).

**Hinweis:**

Durch die Erhöhung der Beitragsbemessungsgrenzen werden die Sozialversicherungsbeiträge besonders für Besserverdienende deutlich teurer. Die Zusatzbelastung wird teilweise durch die Steuerersparnis infolge der Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben kompensiert.

Die Bezugsgröße gemäß § 18 SGB IV ist eine wichtige Rechengröße für zahlreiche Werte der Sozialversicherung. So beeinflusst die Bezugsgröße z.B. die Höhe der Mindestbeiträge für freiwillig gesetzlich Versicherte, etwa für Selbstständige. Im Geltungsbereich West steigt die Bezugsgröße auf 2.905 € monatlich und 34.860 € jährlich. Im Jahr 2015 betragen diese Werte noch 2.835 € im Monat bzw. 34.020 € im Jahr. Im Geltungsbereich Ost wird die Bezugsgröße für die Renten- und Arbeitslosenversicherung auf 2.520,00 € im Monat bzw. 30.240 € im Jahr festgesetzt (2015: 2.415 € im Monat und 28.980 € im Jahr).

Die Beitragssätze in der gesetzlichen Sozialversicherung bleiben gegenüber dem Vorjahr jedoch stabil. Diese betragen in 2016 wie schon in 2015:

Rentenversicherung	18,70%
Arbeitslosenversicherung	3,00 %
Pflegeversicherung	2,35 %
Pflegeversicherung Kinderlose	2,60 %
Krankenversicherung	14,60 %
davon Arbeitnehmeranteil	7,30 %
und Arbeitgeberanteil	7,30 %

**Hinweis:**

Zusätzlich zu den allgemeinen Krankenversicherungsbeiträgen können die Krankenkassen noch einen einkommensabhängigen Zusatzbeitrag erheben, welcher alleine von den Arbeitnehmern zu tragen ist. Laut dem Bundesministerium für Gesundheit, wird der durchschnittliche Zusatzbeitrag in 2016 bei 1,1 % liegen und somit 0,2 % höher als noch in 2015. Gesetzlich- und freiwillig Versicherte sollten bei ihrer Krankenkasse erfragen, ob eine Erhöhung des Zusatzbeitrages erfolgt, sofern sie nicht bereits von ihrer Krankenkasse darüber informiert wurden.

Die Künstlersozialabgabe bleibt in 2016 stabil und beläuft sich unverändert auf 5,2 %.

Quelle: Verordnung über maßgeblichen Rechengrößen der Sozialversicherung für 2016, [www.bmas.de](http://www.bmas.de)

**3. Neue Sachbezugswerte ab 2016**

Nach der neuen Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung werden auch nächstes Jahr die amtlichen Sachbezugswerte entsprechend der Entwicklung der Verbraucherpreise angehoben. Änderungen gibt es in 2016 jedoch nur bei den Sachbezügen für freie Verpflegung. Jegliches Arbeitsentgelt, das nicht in Form von Geld ausgezahlt wird, gehört zu den Sachbezügen. Gemeint sind damit aber nicht nur Waren, sondern auch die Gewährung von Kost und Logis. Die folgenden Tabellen geben die dafür maßgeblichen Sachbezugswerte für 2016 wieder. Diese müssen sowohl im Steuerrecht für die Lohnsteuer also auch sozialversicherungsrechtlich bei der Ermittlung der Sozialversicherungsbeiträge beachtet werden.

**Sachbezugswerte für freie Verpflegung 2016 in €**

Personenkreis		Frühstück	Mittagessen	Abendessen	insgesamt
Arbeitnehmer	mtl.	50,00	93,00	93,00	236,00
	ktgl.	1,67	3,10	3,10	7,87
Familienangehörige des Arbeitnehmers					
volljährig	mtl.	50,00	93,00	93,00	236,00
	ktgl.	1,67	3,10	3,10	7,87
bei Vollendung des 14., aber nicht des 18. Lebensjahrs	mtl.	40,00	74,40	74,40	188,80
	ktgl.	1,34	2,48	2,48	6,30
bei Vollendung des 7., aber nicht des 14. Lebensjahrs	mtl.	20,00	37,20	37,20	94,40
	ktgl.	0,67	1,24	1,24	3,15
vor Vollendung des 7. Lebensjahrs	mtl.	15,00	27,90	27,90	70,80
	ktgl.	0,50	0,93	0,93	2,36

Sollen die Sachbezugswerte für einen Teil-Entgeltsabrechnungszeitraum ermittelt werden, müssen die jeweiligen Tagesbeträge mit der Anzahl der Kalendertage multipliziert werden. Im Übrigen sind die Werte für Familienangehörige anzusetzen, wenn die Verpflegung nicht nur dem Beschäftigten, sondern auch seinen nicht bei demselben Arbeitgeber beschäftigten Angehörigen gewährt wird. Sind Ehegatten bei demselben Arbeitgeber beschäftigt, sind die Werte für die Verpflegung der Kinder bei jedem Ehegatten zur Hälfte anzusetzen.

## Sachbezugswerte für freie Unterkunft 2016 in €

Unterkunft belegt mit		Unterkunft allgemein	Aufnahme im Arbeitgeberhaushalt/ Gemeinschaftsunterkunft
1 volljähriger Arbeitnehmer	mtl.	223,00	189,55
	ktgl.	7,43	6,32
2 volljährige Arbeitnehmer	mtl.	133,80	100,35
	ktgl.	4,46	3,35
3 volljährige Arbeitnehmer	mtl.	111,50	78,05
	ktgl.	3,72	2,60
mehr als 3 volljährige Arbeitnehmer	mtl.	89,20	55,75
	ktgl.	2,97	1,86
1 Jugendlicher / Azubi	mtl.	189,55	156,10
	ktgl.	6,32	5,20
2 Jugendliche / Azubis	mtl.	100,35	66,90
	ktgl.	3,35	2,23
3 Jugendliche / Azubis	mtl.	78,05	44,60
	ktgl.	2,60	1,49
mehr als 3 Jugendliche / Azubis	mtl.	55,75	22,30
	ktgl.	1,86	0,74

Eine **Aufnahme in den Arbeitgeberhaushalt** ist immer dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer sowohl in die Wohnungs- als auch in die Verpflegungsgemeinschaft des Arbeitgebers aufgenommen wird. Wird dem Arbeitnehmer ausschließlich eine Unterkunft zur Verfügung gestellt, ist der ungekürzte Unterkunftswert anzusetzen. **Gemeinschaftsunterkünfte** sind z.B. Lehrlings- oder Schwesternwohnheime. Charakteristisch dafür sind Wasch- und Duschräume oder Toiletten, die gemeinschaftlich genutzt werden.

Für die Zurverfügungstellung einer **freien Wohnung** gibt es keinen amtlichen Sachbezugswert. Unter Wohnung versteht man eine geschlossene Einheit von Räumen mit Wasserversorgung, Kochgelegenheit und WC, während bei Mitbenutzung von Bad, Toilette und Küche lediglich eine Unterkunft vorliegt. Dasselbe gilt, wenn mehreren Arbeitnehmern eine Wohnung zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Wird vom Arbeitgeber eine Wohnung überlassen, muss als Sachbezug die ortsübliche Miete angesetzt werden. Wenn die Ermittlung des ortsüblichen Mietpreises mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden ist, kann er mit 3,92 €/m<sup>2</sup> angesetzt werden. Bei einfacher Ausstattung (ohne Sammelheizung oder ohne Bad/Dusche) werden 3,20 €/m<sup>2</sup> zugrunde gelegt. Auch hier hat sich im Vergleich zu 2015 keine Änderung ergeben.

### Hinweis:

Der Gesamtsachbezugswert bei voller Verpflegung und Einzelunterbringung eines Erwachsenen beträgt damit 459 € (2015: 452 €).

Die neuen Sachbezugswerte sind für Lohnabrechnungen ab Januar 2016 zu berücksichtigen.

Quelle: Achte Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung vom 22. September 2015, BR-Drs. 425/15, [www.bundesrat.de](http://www.bundesrat.de)

## 4. Photovoltaikanlage im Rahmen eines "Gewerbebetriebes Autohaus"

Ein Steuerpflichtiger erzielte gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Autohauses (Kfz-Reparaturwerkstatt, Kfz-Handel und Mietwagen). Bei der Ermittlung des Gewinns war ein Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 25.000 € gewinnmindernd für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage berücksichtigt worden. Das Finanzamt teilte dem Steuerpflichtigen dazu mit, dass das Betreiben einer Photovoltaikanlage einen eigenen Gewerbebetrieb "Stromerzeugung" darstelle mit der Folge, dass mit der Anschaffung der Photovoltaikanlage ein neuer Gewerbebetrieb entstehe und die erhöhten Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht greifen würden. Da es sich

bei der Photovoltaikanlage zudem um eine wesentliche Grundlage des Gewerbebetriebs handele, sei Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut verbindlich bestellt worden sei.

Das Finanzgericht bestätigte die Auffassung des Finanzamtes. Die Photovoltaikanlage stelle einen eigenen Gewerbebetrieb dar, so dass die Bildung des Investitionsabzugsbetrags für den Gewerbebetrieb Autohaus nicht möglich sei. Nach der BFH-Rechtsprechung könnten mehrere Betriebe eines Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Einheit bilden, sofern sie sachlich, insbesondere organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell, zusammenhängen. Insbesondere die Merkmale der räumlichen Nähe und der Gleichartigkeit der Leistungen seien danach von Bedeutung. Bei organisatorischer, finanzieller und wirtschaftlicher Verflechtung sei bei ungleichartiger Betätigung ein einheitlicher Gewerbebetrieb nur anzunehmen, wenn die verschiedenen Betätigungen einander ergänzten.

Für einen einheitlichen Gewerbebetrieb sprächen zwar die räumliche Nähe der beiden Tätigkeiten und die Erfassung in einer einheitlichen Buchführung, es fehle jedoch der hinreichende sachliche Zusammenhang. Auch wenn ein Teil des erzeugten Stroms in der Kfz-Werkstatt des Steuerpflichtigen verbraucht werde, stehe die eigentliche Stromerzeugung nicht in direktem Zusammenhang mit der Kfz-Werkstatt. Die Erzeugung von Strom sowie der Verkauf und die Reparatur von Kfz seien zwei ungleichartige Betätigungen, denen der sachliche Zusammenhang fehle und die unabhängig voneinander am Wirtschaftsleben teilnähmen und die sich auch nicht ergänzten.

#### **Hinweis:**

Im Falle eines Elektronikunternehmers hatte der BFH einen einheitlichen Gewerbebetrieb bejaht. Die räumliche Nähe und die Tatsache, dass sich beide Betriebe ergänzten, sprächen für einen einheitlichen Gewerbebetrieb. So könne der Elektronunternehmer sein besonderes Fachwissen bei der Installation und Wartung der Anlage nutzen. Außerdem diene die Photovoltaikanlage auch dem Elektronunternehmen, da sie den Unternehmer in diesem Bereich als fachkundig und kompetent ausweise. Im Falle eines Einzelhandelskaufmanns hingegen bejaht der BFH einen eigenständigen Betrieb Photovoltaikanlage wegen der Ungleichartigkeit der Tätigkeiten.

Für die Frage, ob die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages zulässig ist, hat sich die Problematik in 2016 erledigt. Denn zukünftig ist der Nachweis der Investitionsabsicht keine Voraussetzung mehr für die Bildung eines IAB. Hier hat der Gesetzgeber häufiges Streitpotential beseitigt. Mit Blick auf die Gewerbesteuer ist es sogar positiv, wenn von zwei unterschiedlichen Gewerbebetrieben auszugehen ist, da der Gewerbesteuerfreibetrag von 25.000 € dann zweimal zu gewähren ist. Zwar wird die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet, bei Steuerpflichtigen die ihren Gewerbebetrieb in einer Gemeinde mit einem hohen Hebesatz betreiben, kann es jedoch sein, dass die Gewerbesteuer nicht vollständig von der Einkommensteuerersparnis kompensiert wird. Dann kommt den Steuerpflichtigen das Urteil sogar zu Gute.

Quelle: FG Nürnberg, Urteil vom 1. Juli 2015, 5 K 842/14, NZB eingelegt (Az. des BFH: X B 130/15), NWB DokID: JAAAF-05692

## **5. Umsatzsteuerfreiheit für Fahrschulunterricht?**

Leistungen einer Fahrschule nach dem Berufskraftfahrer-Qualifikations-Gesetz sind von der Umsatzsteuer befreit, da diese als berufsausbildende Maßnahmen zu sehen sind. Somit sind die Umsätze einer Fahrschule mit den Klassen C, CE, D, DE, T und L von der Umsatzsteuer befreit.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat sich mit diesem aktuellen Beschluss der Auffassung eines Fahrlehrers angeschlossen, dass für Fahrschulunterricht generell die Umsatzsteuerbefreiung für erteilten Schulunterricht durch Privatlehrer anzuwenden ist und dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung entsprochen.

Nach der Rechtsprechung des BFH und des EuGH komme es für die Frage der Steuerfreiheit von Unterrichtsleistungen nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie darauf an, ob der Steuerpflichtige Unterrichtseinheiten erbringe, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen. Dies erfasse nicht nur Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führe oder eine Ausbildung im Hinblick auf eine Berufstätigkeit vermittele, sondern schließe andere Tätigkeiten als die Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt werde, um die Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern und Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

Nach diesen Grundsätzen habe der BFH auch entschieden, dass Kurse, deren Gegenstand "Sofortmaßnahmen am Unfallort" sind, als "Schul- oder Hochschulunterricht" angesehen werden können und dies im Wesentlichen damit begründet, dass die Kultusministerien verschiedener Bundesländer es für erforderlich oder zumindest für wünschenswert hielten, den Inhalt der Kurse in den Schulunterricht zu integrieren. Auch bei einem Fahrsicherheitstraining habe der BFH ernsthafte Anhaltspunkte darin gesehen, dass dieses in den Schulunterricht integriert werden könne und die entsprechenden Kurse als Schul- oder Hochschulunterricht angesehen werden könnten. Im Hinblick auf diese Rechtsprechung sei vorläufig von einer Steuerfreiheit des Fahrschulunterrichts auszugehen. Zu berücksichtigen sei hierbei insbesondere, dass nach der Fahrschüler-Ausbildungsordnung zu den Zielen der Fahrausbildung, neben den verkehrstechnischen Fähigkeiten, auch das Wissen über die Auswirkungen von Fahrfehlern und eine realistische Selbsteinschätzung, Bereitschaft und Fähigkeit



zum rücksichtsvollen und partnerschaftlichen Verhalten und das Bewusstsein für die Bedeutung von Emotionen beim Fahren sowie Verantwortung für Leben und Gesundheit, Umwelt und Eigentum gehören – Fähigkeiten also, die über die bloße Beherrschung von Fahrzeug und Verkehrsregeln deutlich hinausgehen. Dies könne ein Gemeinwohlinteresse begründen, so die Berliner Richter.

**Hinweis:**

Es ist davon auszugehen, dass die Berliner Richter in der Hauptverhandlung zu dem gleichen Ergebnis kommen werden. Daher ist mit der Zulassung der Revision zu rechnen.

Bis das Verfahren beim BFH anhängig ist, wird zwar keine Verfahrenruhe gewährt, dennoch sollten Fahrlehrer ihre Umsatzsteuerfestsetzung soweit wie möglich offen halten.

Sprechen Sie uns an, wir unterstützen Sie gerne hierbei!

Quelle: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10. November 2015, 5 V 5144/15

## 6. Kindergeld: Masterstudium als Teil der Erstausbildung

Der BFH kam in einem aktuellen Urteil zu dem Schluss, dass ein Masterstudium jedenfalls dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist, wenn es zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist und das - von den Eltern und dem Kind - bestimmte Berufsziel erst darüber erreicht werden kann.

Geklagt hatte eine Mutter, deren Sohn im April 2013 den Studiengang Wirtschaftsmathematik an einer Universität mit dem Bachelor-Abschluss beendete. Seit dem Wintersemester 2012/2013 war er bereits für den Masterstudiengang ebenfalls im Bereich Wirtschaftsmathematik eingeschrieben und führte diesen Studiengang nach Erlangung des Bachelor-Abschlusses fort. Im Jahr 2013 war der Sohn als studentische Hilfskraft mit einer monatlichen Beschäftigungszeit von 80 Stunden beschäftigt und war darüber hinaus 1,5 Stunden wöchentlich als Nachhilfelehrer tätig. Die Familienkasse hob die Festsetzung des Kindergeldes für den Sohn ab Mai 2013 auf und begründete dies damit, dass er ab Mai 2013 eine Zweitausbildung (Masterstudium) absolviere, für die Kindergeld nicht gewährt werden könne, weil er einer Wochenarbeitszeit von mehr als 20 Stunden nachgehe. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht ab.

Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichtes auf. Nach dem Einkommensteuergesetz bestehe Anspruch auf Kindergeld für ein über 18 Jahre altes Kind, das das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet habe, wenn es für einen Beruf ausgebildet werde. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums werde ein Kind, auch wenn es sich weiterhin in Ausbildung (Zweitausbildung) befinde, nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit nachgehe. Die Voraussetzung "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" liege erst dann vor, wenn das Kind befähigt sei, einen von ihm angestrebten Beruf auszuüben. Dies habe zur Folge, dass auch erst dann der Verbrauch der Erstausbildung i.S. der steuerrechtlichen Vorschriften eintreten könne. Da es hierbei auf das angestrebte Berufsziel des Kindes ankomme, müsse der Tatbestand "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" nicht bereits mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss erfüllt sein. Bei einer mehraktigen Ausbildung könne auch ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung sein, wenn sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstelle. Dies sei der Fall, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt seien, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden solle und das - von den Eltern und dem Kind - bestimmte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden könne. Entgegen der Auffassung der Familienkasse und des Finanzgerichtes habe die Erlangung des Bachelorgrades im April 2013 noch nicht zu einem "Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung" geführt. Denn das Masterstudium des Sohnes stehe in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zum vorangegangenen Bachelorstudiengang. Es baue auf dem vorherigen Bachelorstudiengang auf (sog. konsekutives Masterstudium). Mangels Abschlusses einer erstmaligen Berufsausbildung komme es daher auf die Erwerbstätigkeit des Sohnes nicht an.

**Hinweis:**

Der BFH widerspricht damit der Verwaltungsauffassung, nach der der Bachelorgrad ein berufsqualifizierender Abschluss und ein nachfolgender Studiengang somit als weiteres Studium anzusehen ist.

Die Richter ergänzen, dass ein Kind auch dann zu berücksichtigen ist, wenn es aufgrund seiner Erwerbstätigkeit mangels Bedürftigkeit gegenüber seinen Eltern keinen Unterhaltsanspruch mehr hat. Die frühere Rechtsprechung, wonach der Kindergeldanspruch für über 18 Jahre alte Kinder eine typische Unterhaltssituation seitens der Eltern voraussetzte, hat der BFH bereits in 2010 aufgegeben.

Quelle: BFH-Urteil vom 3. Sept. 2015, VI R 9/15, NWB DokID: YAAAF-08292

## 7. Steueränderungsgesetz 2015

Im vergangenen Jahr hat der Gesetzgeber das Steueränderungsgesetz 2015 verabschiedet, dessen Änderungen, sofern diese nicht bereits ab 2015 rückwirkend galten, zum 01.01.2016 in Kraft getreten sind. Über einzelne Punkte des Steueränderungsgesetzes, wie z.B. über die Änderungen beim Investitionsabzugsbetrag, hatten wir Sie schon in 2015 informiert. Die für die Praxis wichtigsten Punkte des Gesetzes möchten wir hier noch einmal für Sie zusammenfassen.

Das ursprünglich als "Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (kurz: GzUdPe-ZollkodexAnpG)" benannte Gesetz wurde vom Bundestag in "Steueränderungsgesetz 2015" umbenannt. Die durch das Gesetz eingeführten Änderungen resultieren im Wesentlichen aus geplanten Änderungen, die in 2014 im ZollkodexAnpG nicht mehr umgesetzt werden konnten, deren Umsetzung dem Bundesrat jedoch zugesichert wurde.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens sind noch weitere Änderungen hinzugekommen.

Die wichtigsten Änderungen betreffen die folgenden Punkte:

- Anpassung der § 6b-Rücklage an die Rechtsprechung des EuGH,
- Unterhaltsleistungen können nur mit Angabe der ID-Nummer des Unterhaltsempfängers als Sonderausgaben abgezogen werden,
- Zeitpunkt der Steuerentstehung bei unrichtigem Ausweis der Umsatzsteuer,
- "Klarstellung" zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen,
- Neuregelung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts,
- Anpassung der Ersatzbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer an die Rechtsprechung des BVerfG,
- Erhöhung des zulässigen Betrags für eine Gegenleistung in Einbringungsfällen.

Das Gesetz wurde am 16.10.2015 vom Bundesrat abgesegnet. Die Änderungen greifen mit Gesetzesverkündung, im Bereich der Einkommen-, Körperschaft-, und Gewerbesteuer jedoch erst ab 01.01.2016.

### Einkommensteuergesetz

- **Erweiterung des Inlandsbegriffes**  
Aus dem Begriff „Festlandsockel“ wird „Ausschließliche Wirtschaftszone“. Diese Änderung betrifft in der Hauptsache Offshore- (Hochsee-) Windanlagen sowie gewerbliche Fischzucht
- **Teileinkünfteverfahren für Gewinnanteile aus Unterstützungskassen**  
Dies rechtfertigt sich dadurch, dass für Zuwendungen des Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse grundsätzlich ein voller Betriebsausgabenabzug möglich ist. Folglich kann eine Betriebsvermögensmehrung aus der Beteiligung an der Unterstützungskasse auch nicht nur zu 60 % besteuert werden
- **Reinvestitionen ins EU-Ausland**  
In Deutschland können stille Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden, z.B. bei Grund und Boden, unter weiteren Voraussetzungen auf andere begünstigte Reinvestitionsobjekte übertragen werden. Der EuGH hatte die Beschränkung dieser Reinvestitionsmöglichkeit auf Deutschland bemängelt. Deshalb hat der Gesetzgeber nun geregelt, dass die Steuer auf derartige Gewinne bei Reinvestition ins EU-Ausland stattdessen in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden kann. Eine vollständige Übertragung der stillen Reserven auf Reinvestitionen in das EU-Ausland ist aber weiterhin nicht möglich. Die Regelung lehnt an die Regelung zur Überführung von Wirtschaftsgütern ins EU-Ausland an. Die Überführung der Wirtschaftsgüter ins Ausland wird hier einer Entnahme gleichgestellt. Bei einer Überführung der Wirtschaftsgüter in ein anderes EU-Land, kann für die Aufdeckung der stillen Reserven ein Ausgleichsposten gebildet werden, der im Jahr der Überführung und in den folgenden vier Jahren aufzulösen ist, wodurch die Steuerlast auf fünf Jahre verteilt wird. Diese Regelung wurde vom EuGH als mit dem EU-Recht konform eingestuft. Der Antrag auf die Verteilung der Steuer muss im Jahr der Veräußerung gestellt werden. Diese Regelung ist rückwirkend in noch allen offenen Fällen anzuwenden.
- **Entfall der Funktionsbenennung beim Investitionsabzugsbetrag**  
Zukünftig ist es bei der Bildung eines IAB nicht mehr erforderlich, dass die geplante Investition ihrer Funktion nach benannt wird. Der IAB wird so faktisch zu einer freien Rücklage. Auch der Nachweis für eine Investitionsabsicht wurde aus dem Gesetz genommen. Künftig ist Voraussetzung für einen IAB, dass die Summe der Abzugsbeträge bzw. der hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Beträge nach amtlichen vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt werden.



- **Unterhaltszahlungen an geschiedenen/dauernd getrennt lebenden Ehegatten**  
Künftige Voraussetzung für den Abzug von Unterhaltszahlung als Sonderausgaben ist, dass die Steueridentifikationsnummer des Unterhaltsempfängers angegeben wird. Wird diese vom Unterhaltsempfänger nicht herausgegeben, kann der Unterhaltsleistende diese bei der für ihn zuständigen Finanzbehörde in Erfahrung bringen. Diese Änderung erfolgt analog zu den Unterhaltszahlungen an unterhaltsberechtigte Personen im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen, wo die Angabe der Identifikationsnummer des Unterhaltsempfängers bereits gefordert wird.

### **Körperschaftsteuergesetz**

Im Bereich der Körperschaftsteuer wird der Inlandsbegriff wie bei der Einkommensteuer erweitert. Auch die Regelung zu den Unterstützungskassen wird hier übernommen.

- **Ausdehnung der Konzernklausel bei schädlichem Beteiligungserwerb**  
Die nennenswerteste Änderung bei der Körperschaftsteuer ist die Ausdehnung der Konzernklausel bei einem schädlichen Beteiligungserwerb. Die Konzernklausel erfasste bisher nur Fälle, in denen eine natürliche oder juristische Person sowohl am übertragenden als auch am übernehmenden Rechtsträger zu 100% beteiligt ist. Die Regel wird nun auf Personengesellschaften ausgedehnt, sofern die Beteiligung im Gesamthandvermögen liegt.

### **Gewerbsteuergesetz**

Im Gewerbesteuerrecht erfolgt ebenfalls eine Erweiterung des Inlandbegriffes parallel zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

### **Umwandlungssteuergesetz**

Im Umwandlungssteuergesetz gibt es eine wichtige Änderung, die Einbringungsvorgänge betrifft, bei denen neben neuen Gesellschaftsrechten noch andere Gegenleistungen gewährt werden.

Gegenleistungen, die neben neuen Gesellschaftsrechten gewährt werden, werden betragsmäßig beschränkt. Soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, mehr beträgt als

- 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder
- 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens

müssen zukünftig insoweit zwingend die stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden. Dies gilt in den Fällen

- der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft,
- des Anteilstausches und
- der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft.

#### **Beispiel 1:**

**Ein Einzelunternehmen soll zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden.**

**Der Buchwert des Einzelunternehmens beträgt 3 Mio. €, der gemeine Wert 6 Mio. €.**

*Es kann neben neuen Gesellschaftsanteilen noch eine Gegenleistung (z.B. in Form einer Darlehensforderung), in Höhe von höchstens 750.000 € (25% von 3 Mio. €) gewährt werden. Darüber hinaus wären anteilige stille Reserven aufzudecken.*

#### **Beispiel 2:**

**Wie Fall 1, der Buchwert beträgt jedoch lediglich 1 Mio. €.**

*Es kann neben neuen Gesellschaftsanteilen noch eine Gegenleistung in Höhe von 500.000 € gewährt werden (Freibetrag, da Buchwert > 500.000 €).*

### **Grunderwerbsteuergesetz**

Im Bereich der Grunderwerbsteuer beseitigt der Gesetzgeber im Bereich der mittelbaren Änderungen von Gesellschafterbeständen, die Grunderwerbsteuer auslösen können, eine für Kapitalgesellschaften positive BFH-Rechtsprechung. Auch auf das Urteil des BVerfG zur Ersatzbemessungsgrundlage hat der Gesetzgeber schnell reagiert und eine entsprechende Gesetzesänderung vorgenommen.

- **Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes**  
Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, löst dies Grunderwerbsteuer aus. Bei mittelbaren Änderungen des Gesellschafterbestandes wird durchgerechnet. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt nun in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Bei

mehrstufigen Beteiligungen gilt dies auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend.

- **Änderung der Ersatzbemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 2 GrEStG)**

Das BVerfG hat die Regelung zu einer Ersatzbemessungsgrundlage als verfassungswidrig eingestuft. Der Gesetzgeber hat schnell reagiert und verweist nun auch hier auf die Bewertung nach dem gemeinen Wert analog der Bewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke. Die Neuregelung ist rückwirkend für alle Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2008 anzuwenden, sofern in noch offenen Fällen keine Benachteiligung für die Steuerpflichtigen eintritt.

In folgenden Fällen kommt die Ersatzbemessungsgrundlage zum Tragen:

- Gegenleistung ist nicht vorhanden,
- Grundstücksübertragung im Wege der Einlage in die Gesellschaft durch den Gesellschafter,
- Erwerb eines Grundstücks als Gewinn einer Lotterie,
- der vereinbarte Kaufpreis steht in einem krassen Missverhältnis zum Wert des übertragenen Vermögens,
- eine Gegenleistung ist nicht zu ermitteln,
- Umwandlungen nach dem UmwStG (mit Ausnahme des Formwechsels),
- Einbringung zur Erfüllung einer Sachleistungsverpflichtung,
- Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage,
- Änderung des Gesellschafterbestands,
- Anteilsvereinigungen.

Quelle: Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. 2015 I S. 1834)

## **8. Kassenführung im Fokus der Betriebsprüfung?**

Das Bundesministerium für Finanzen hatte Ende 2010 ein Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften veröffentlicht. Das Schreiben wird auf die Änderung in der Abgabenordnung aus dem Jahr 2002 gestützt, wonach Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren sind.

Da auch Registrierkassen elektronische Daten erzeugen, hat die Finanzverwaltung in dem Schreiben die Anforderungen konkretisiert, die elektronische Kassensysteme erfüllen müssen und den Steuerpflichtigen eine Frist bis Ende 2016 gesetzt, um Kassensysteme, die diesen Anforderungen nicht gerecht werden, nachzurüsten bzw. auszutauschen. Vor diesem Hintergrund, und auch vor dem Hintergrund der neuen „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (kurz GoBD), die die Verwaltung Ende 2014 neu verfasst hat, ist davon auszugehen, dass spätestens 2017 bargeldintensive Betriebe verstärkt in den Fokus der Betriebsprüfung geraten werden. Dies wird nicht nur Betriebe betreffen, die elektronische Kassensysteme einsetzen, sondern auch jene, die offene Ladenkassen verwenden.

Daher möchten wir Ihnen hiermit einen Überblick verschaffen, welche Anforderungen Gesetzgeber und Finanzverwaltung an eine ordnungsgemäße Kassen- und Kassenbuchführung stellen und welche Besonderheiten hierbei bei den einzelnen Kassensystemen zu beachten sind.

### **Grundsätzliche Aufzeichnungspflichten**

Die für die Kassenführung relevanten Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung als auch aus den Einzelsteuergesetzen, hier schwerpunktmäßig aus dem Einkommensteuer- aber vor allem aus dem Umsatzsteuergesetz und den zugehörigen Durchführungsverordnungen.

Nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung muss die Buchführung so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit in der Buchführung zu Recht finden kann. Die Geschäftsvorfälle sowie die hiermit verbundenen Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen und müssen einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Steuerpflichtigen ermöglichen.

Für **Kasseneinnahmen** und **Kassenausgaben** sieht das Gesetz zudem vor, dass diese **täglich** festgehalten werden müssen.

Auch oder gerade bei der Kassenbuchführung gilt der Grundsatz, dass keine Buchung ohne Beleg erfolgen darf. Dies gilt auch für Eigenbelege, so z.B. für Entnahmen oder Einlagen. Buchungen und Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Radieren, Rasieren, Überkleben, Löschen und Bleistifteintragungen in einem Kassenbuch, Kassenbericht etc. sind nicht erlaubt. Bei elektronischen Aufzeichnungen, also auch bei elektronischen Kassen, muss sichergestellt sein, dass die aufgezeichneten Daten nicht veränderbar sind.

### Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht

Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht besagt, dass jede Betriebseinnahme, Betriebsausgabe, Einlage und Entnahme aufzuzeichnen ist. Sofern es zumutbar ist, müssen die Geschäftsvorfälle ausreichend bezeichnet werden.

Bei Bareinnahmen hatte der BFH in den sechziger Jahren entschieden, dass es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich sei, die Aufzeichnungen der einzelnen zahlreichen baren Kassenvorgänge in Einzelhandelsgeschäften vorzunehmen. Dieses Urteil ist zwar auch heute noch gültig, aufgrund der technischen Entwicklung aber nicht mehr grundsätzlich anwendbar.

Ende 2014 entschied der BFH im Fall einer Apotheke, dass Einzelaufzeichnung der Einnahmen zumutbar sind, wenn der Unternehmer ein Kassensystem verwendet, das detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und speichert.

Diese Daten unterliegen dann auch der Aufbewahrungspflicht. Bei einer Außenprüfung hat die Finanzverwaltung das Recht, die mit Hilfe des Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Prüfung anzufordern.

Ein Unternehmer kann sich also nicht darauf berufen, dass er nicht zu Einzelaufzeichnungen verpflichtet ist, und die gespeicherten Einzelaufzeichnungen löschen.

Dieses Urteil ist auch von Steuerpflichtigen zu beachten, die ihren Gewinn per Einnahme-Überschussrechnung ermitteln.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass nur bei offenen Ladenkassen und Kassen, die keine Einzelaufzeichnung der Umsätze vornehmen, eine Einzelaufzeichnung der einzelnen Bareinnahmen nicht erforderlich ist.

### Aufzeichnungspflichten bei Einnahmeüberschussrechnern

Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung, die sich aus der Abgabenordnung ergeben und somit auch die Verpflichtung Kasseneinnahmen und -ausgaben täglich aufzuzeichnen, gelten dem Grunde nach nur für Steuerpflichtige, die nach HGB oder AO zur Führung von Büchern verpflichtet sind. Hier stellt sich die Frage, ob Steuerpflichtige, die ihren Gewinn per Einnahmeüberschussrechnung ermitteln, somit ein Kassenbuch führen müssen.

Zwar müssen auch bei einer Einnahmeüberschussrechnung Betriebseinnahmen und -ausgaben aufgezeichnet werden. Grundsätzlich gilt hier jedoch, dass die Aufzeichnungspflicht erfüllt ist, wenn sämtliche Ausgangsrechnungen chronologisch abgelegt werden.

Werden auch Bargeschäfte getätigt, müssen diese fortlaufend in handschriftlichen Listen eingetragen werden, für die die 10-jährige Aufbewahrungspflicht zu beachten ist.

#### Hinweis:

Einnahme-Überschussrechner haben also die Wahl, ob sie ihre Aufzeichnungspflichten mittels geordneter Belegsammlung und handschriftlicher Listen erfüllen, oder ob sie freiwillig ein Kassenbuch führen.

Wird ein Kassenbuch geführt oder eine Registrierkasse eingesetzt, muss die Kassenführung den allgemeinen Anforderungen entsprechen bzw. müssen die Anforderungen an Registrierkassen beachtet werden.

Bei **bargeldintensiven Betrieben** stellt laut Auffassung der Verwaltung der Kassenbestand eine unentbehrliche Grundlage für die Berechnung der Tageslosung dar.

- Daher soll auch bei einer EÜR die Kassensturzfähigkeit eine Grundvoraussetzung für eine ordnungsgemäße Buchführung sein.
- Bei einer offenen Ladenkasse müsse auch bei einer EÜR eine Ermittlung der Bareinnahmen anhand eines retrograd aufgebauten Kassenberichtes erfolgen.

#### Hinweis:

Folgt man dieser Sichtweise, käme die Verpflichtung für bargeldintensive Betriebe, die eine offene Ladenkasse einsetzen, Bareinnahmen anhand eines retrograden Kassenberichtes zu ermitteln, einer Kassenbuchführung gleich.

### Kassensturzfähigkeit

Eine Kassenbuchführung ist nur dann ordnungsgemäß, wenn die Kassensturzfähigkeit gegeben ist. Die Kassensturzfähigkeit ist nur dann gegeben, wenn der tatsächliche Istbestand der Kasse mit der Eintragung im Kassenbuch übereinstimmt und ein fremder Dritter dies nachvollziehen kann. Dies erfordert, dass der **Kassenbestand täglich durch Zählen festgestellt und in das Kassenbuch eingetragen** wird.

#### Beispiel:

*Vor der Ladeneröffnung führt der Betriebsprüfer des Finanzamtes eine unangekündigte Umsatzsteuernachschau durch. Hierbei macht der Prüfer einen Kassensturz und vergleicht den Kassenbestand mit der Aufzeichnung im Kassenbuch.*

*Stimmt der tatsächliche Bestand der Kasse mit dem Bestand laut Kassenbuch nicht überein, liegt ein Mangel in der Kassenbuchführung vor!*

Eine Eintragung der Einnahmen und Ausgaben, die erst am Folgetag in das Kassenbuch erfolgt, ist nur dann gerechtfertigt, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Eintragung am gleichen Tag entgegenstehen.

**Hinweis:**

Daraus folgt, dass eine Kassensturzfähigkeit nicht gegeben ist, wenn der Unternehmer seine Barbelege nur sammelt und wöchentlich oder gar monatlich in das Kassenbuch einträgt oder dies derart verspätet von einer Bürohilfe oder seinem Steuerberater erledigen lässt.

Auch der Einsatz von Registrier- oder PC-Kassen befreit den Unternehmer nicht von der Verpflichtung, den Kassenbestand täglich zu zählen!

Differenzen zwischen Soll- und Ist-Bestand durch Verzählen, Verrechnen, einer falschen Herausgabe von Wechselgeld, Diebstahl etc. sind ebenfalls im Kassenbuch festzuhalten. Am Ende des Tages muss der Kassenbestand im Kassenbuch eingetragen sein, der sich durch das Zählen des Kassenbestandes ergibt.

**Hinweis:**

Ist eine Kassensturzfähigkeit nicht gegeben, so liegt laut BFH ein schwerwiegender Mangel der Buchführung vor! Es empfiehlt sich, das tägliche Zählen des Kassenbestandes mit einem Zählbericht zu dokumentieren. Hier werden die einzelnen Münzen und Scheine getrennt nach ihrem Nennwert gezählt und die Anzahl der Münzen und Scheine im Zählbericht eingetragen. Zählberichte sind zwar keine Pflicht, untermauern jedoch die Glaubhaftigkeit der Kassenbuchführung.

### **Kassenbuch**

Das Kassenbuch stellt das Abbild der Geschäftskasse dar und beinhaltet sämtliche Bargeldbewegungen eines Betriebes (Einnahmen, Ausgaben, Einlagen, Entnahmen, Geldtransfers).

Bei buchführungspflichtigen Mandanten hat das Kassenbuch Grundbuchfunktion.

Kassenbücher können gebunden, als Losblattsammlungen oder als aneinandergereihte Kassenberichte geführt werden.

#### EDV-geführte Kassenbücher

Bei Kassenbüchern, die mithilfe von EDV-Systemen geführt werden (Excel, spezielle Kassenbuchsoftware etc.), stellt sich das Problem der Unveränderbarkeit der Daten. Kann ein elektronisches Kassenbuch nachträglich verändert werden, ist die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung anzuzweifeln. Verwendet ein Mandant entsprechende Software, sollte er sich vom Hersteller in jedem Fall testieren lassen, dass eine nachträgliche Änderung der erzeugten Daten nicht möglich ist.

#### DATEV-Kassenbuch für Office (Excel)

DATEV gibt auf die „offline Lösung“ seines Kassenbuches kein GoB-Testat!! Es ist daher unbedingt abzuraten, die Kassenbuchführung alleine mit dem DATEV-Kassenbuch für Office zu erstellen, es sei denn, es kann die Unveränderbarkeit der Daten z.B. mithilfe eines Datenmanagementsystems sichergestellt werden.

#### DATEV-Kassenbuch online

Das DATEV Kassenbuch online ist Bestandteil von Unternehmen online und stellt ein GoB-konformes Kassenbuch dar, was von der DATEV auch testiert wird. Es bietet zudem eine Schnittstelle zu den Buchführungsprogrammen der DATEV.

### **Kassenarten**

Es bestehen unterschiedliche Möglichkeiten und Systeme für eine Kassenführung. Der Unternehmer kann sowohl eine offene Ladenkasse führen, aber auch Registrierkassen oder PC-Kassensysteme einsetzen. Bei Registrier- und PC-Kassen sind die GoBD und das BMF-Schreiben aus 2010 zu beachten.

#### Offene Ladenkasse

Offene Ladenkassen sind Kassen ohne jegliche technische Unterstützung. Sie können aus einer einfachen Schublade in der Ladentheke oder einer Geldkassette bestehen.

Die Bareinnahmen müssen hier laut Finanzverwaltung schriftlich in einem **Kassenbericht** ermittelt werden. Der Kassenbericht muss so beschaffen sein, dass die täglichen Kasseneinnahmen nach der retrograden Methode bei Geschäftsschluss zurückgerechnet werden können. Die ermittelten Kasseneinnahmen können dann zusätzlich in ein Kassenbuch eingetragen werden. Eine Sammlung von aneinandergereihten Kassenberichten erfüllt jedoch auch die Funktion eines Kassenbuches.

**Hinweis:**

Fraglich ist, ob ein Kassenbericht auch innerhalb eines Kassenbuches geführt werden kann. In der Praxis werden häufig nur die Bareinnahmen und die Ausgaben in ein Kassenbuch eingetragen, ohne dass ein zusätzlicher Kassenbericht für die Ermittlung der Bareinnahmen angefertigt wird. Hier sollte im Kassenbuch zumindest in einer Zeile der Kassensturz, sprich das Ergebnis der Zählung des Kassenbestandes, eingetragen werden. Aber auch dies könnte zu Diskussionen mit der Betriebsprüfung führen. Es ist daher anzuraten, zu der Ermittlung der Bareinnahmen bei einer offenen Ladenkasse auch einen Kassenbericht zu erstellen. Der einfache Eintrag „Bareinnahmen“ im Kassenbuch dürfte wohl kaum einen Prüfer zufrieden stellen, es sei denn, es handelt sich um die Einzelaufzeichnungen der einzelnen Einnahmen.

**Beispiel eines Kassenberichtes:****Kassenbericht vom 26.01.2015****Nr. 185**

Kassenbestand bei Geschäftsschluss		1.481,65 €
zzgl. Ausgaben am Laufe des Geschäftstages:		
Wareneinkäufe	632,43	
sonstige Geschäftsausgaben	250,00	
Privatentnahmen (lt. Eigenbeleg)	100,00	
Bankeinzahlungen	500,00	
Summe		1.482,43 €
abzüglich		
Einlagen		- 200,00 €
Kassenbestand des Vortages		<u>- 1.073,52 €</u>
<b>Bareinnahme</b>		<b>1.690,56 €</b>

**Elektronische Registrierkassen**

Es gibt keine klare Definition, was unter einer Registrierkasse zu verstehen ist. Die Finanzverwaltung nennt hier beispielhaft auch Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter und Wegstreckenzähler. Registrierkassen verfügen über eine Programmierung, die nicht verändert werden kann. Die Aufzeichnungen der Registrierkassen werden auf einem batteriegepufferten Speicher abgelegt. In der Praxis können drei Arten von Registrierkassen unterschieden werden:

- Registrierkassen mit zwei Drucklaufwerken,
- Registrierkassen mit einem Drucklaufwerk,
- Registrierkassen mit Schnittstellenfunktion.

Registrierkassen mit zwei Drucklaufwerken

Ältere Modelle elektronischer Registrierkassen verfügen über zwei Drucklaufwerke. Auf einem der Laufwerke werden die Bons gedruckt, die dem Kunden als Rechnung überreicht werden.

Das andere Laufwerk druckt ein Papierjournal, auf welchem sämtliche Eingaben in der Kasse protokolliert werden. In der Kasse selbst werden zwar elektronische Daten erzeugt, eine Speicherung der Daten und ein späterer Abruf ist jedoch nicht möglich.

Registrierkassen mit einem Drucklaufwerk

Vermeehrt im Umlauf sind auch Registrierkassen, die nur über ein Drucklaufwerk verfügen, mit welchem die Rechnungen für die Kunden ausgedruckt werden. Die Kasseneingaben werden in einem elektronischen Journal erfasst, können jedoch aufgrund der geringen Speicherkapazität nicht über einen längeren Zeitraum vorgehalten werden. Zudem fehlt es an einer Schnittstelle für einen Datenexport.

**Hinweis:**

Registrierkassen mit einem oder zwei Drucklaufwerken erzeugen zwar elektronische Aufzeichnung, können diese jedoch weder für längere Zeit vorhalten, noch exportieren. Sie erfüllen die Anforderungen an das BMF Schreiben vom 26.11.2010 nicht und müssen spätestens bis zum 31.12.2016 ausgetauscht werden.

Registrierkassen mit Schnittstellenfunktion

Moderne Registrierkassen besitzen neben dem Bon-Drucklaufwerk ein elektronisches Journal. Das elektronische Journal kann mittels Schnittstelle auf einem externen Datenträger oder einem angeschlossenen PC gespeichert und so auch einem Betriebsprüfer verfügbar gemacht werden.

Unternehmer müssen sich mit dem Hersteller des Kassensystems in Verbindung setzen, um zu klären, ob die eingesetzte Kasse den GoBD entspricht, sprich eine unveränderbare vollständige

Speicherung in auswertbarem Datenformat möglich ist. Softwareanpassungen und Speichererweiterungen müssen bis zum 31.12.2016 erfolgt sein, um die eingesetzte Kasse GoBD-tauglich zu machen.

**Hinweis:**

Unternehmer, die bis jetzt noch nicht tätig geworden sind, sollten sich so bald wie möglich mit dem Hersteller ihrer Kasse in Verbindung setzen, um zu klären, ob Softwareanpassungen und Speichererweiterungen möglich sind. Ist dies nicht der Fall, muss auch hier eine Neuanschaffung erfolgen.

Unternehmer, die Kosten einer Aufrüstung oder Neuanschaffung scheuen, können auch zu einer offenen Ladenkasse wechseln. Der Einsatz einer elektronischen Registrierkasse ist keine Pflicht, jedoch wird in den meisten Fällen der Einsatz einer elektronischen Kasse aus betrieblichen Gründen unumgänglich sein.

PC-Kassen

PC-Kassen basieren auf handelsüblichen Betriebssystemen wie Windows 10. Auf dem PC installierte Kassensoftware oder Warenwirtschaftssysteme bieten umfangreiche Aufzeichnungsmöglichkeiten und betriebswirtschaftliche Aufzeichnungen. Bei PC-Kassen werden die Daten in Datenbanken gespeichert.

Erstellt das Kassensystem detaillierte Einzelaufzeichnungen, müssen diese auch unveränderbar gespeichert werden und dürfen nicht gelöscht werden.

**Neuregelung nach dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und den GoBD**

Nach dem Schreiben des BMF und der GoBD müssen alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungssummen ist unzulässig. Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist **nicht** ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.

Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten - bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten - innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.

Die konkreten Einsatzorte und -zeiträume der Kassensysteme sind zu protokollieren und diese Protokolle sind ebenfalls aufzubewahren. Der Einsatzort bei Taxametern und Wegstreckenzählern ist das Fahrzeug, in dem das Gerät verwendet wurde. Außerdem müssen die Grundlagenaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen für jedes einzelne Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden.

**Hinweis:**

Was genau unter steuerlich relevanten Daten zu verstehen ist, wird nicht erläutert. Man kann jedoch davon ausgehen, dass die Aufbewahrungspflicht so gut wie alle mit der Kasse erzeugten Aufzeichnungen betrifft, wie z.B. Tagesendsummenbons mit Z-Nummer, Stornobuchungen, Grund- und Systemeinstellungen. Auch die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen sind aufbewahrungspflichtig. Hierzu gehören insbesondere die Bedienungsanleitung, Programmabrufe, Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainingsspeichern etc. sowie alle weiteren internen Anweisungen zur Kassenprogrammierung.

Soweit mit Hilfe einer Kasse auch unbare Geschäftsvorfälle (z. B. EC-Cash, ELV - Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss aufgrund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

**Fazit:**

Unternehmer sollten ihre Kassenführung überprüfen und kontrollieren, ob die von ihnen eingesetzten Kassensysteme den oben erläuterten Anforderungen entsprechen. Die von der Finanzverwaltung eingeräumte Übergangszeit sollte in keinem Fall überzogen werden.

Bei bargeldintensiven Betrieben kommt einer ordnungsgemäßen Kassenführung und Kassenbuchführung eine besondere Bedeutung zu. Werden hier aufbewahrungspflichtige Unterlagen und elektronische Aufzeichnung vernichtet bzw. gelöscht, so kann dies einen erheblichen Mangel der Buchführung darstellen, der das Finanzamt zu Hinzuschätzungen berechtigt.



## 9. Folgen einer Rangrücktrittserklärung

Im vergangenen Jahr hatte der BFH die Frage geklärt, ob eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unter das ertragssteuerrechtliche Passivierungsverbot fällt.

Da diese Problematik in der Praxis häufiger vorkommt, möchten wir anhand dieses Urteils die Folgen einer Rangrücktrittserklärung in Kürze darstellen.

Gerät eine GmbH in die Krise, stellt sich für die Gesellschafter die Frage, welche Maßnahmen ergriffen werden können, um eine Insolvenz der Kapitalgesellschaft zu verhindern. Haben Gesellschafter Forderungen gegenüber ihrer GmbH, ist ein Rangrücktritt ein geeignetes Mittel, um die Überschuldung der GmbH zu vermeiden. Bei einem Rangrücktritt treten der oder die Gesellschafter mit ihren Forderungen gegenüber der GmbH hinter alle anderen Gläubiger zurück und verzichten auf eine Verzinsung ihrer Ansprüche, jedoch ohne gänzlich auf die Forderung zu verzichten.

Die Folgen dieses Rangrücktrittes sind hinsichtlich des Überschuldungsstatus nach der Insolvenzordnung, der Bilanzierung in der Handelsbilanz und der in der Steuerbilanz zu unterscheiden.

Tritt der Gesellschafter hinter alle anderen Forderungen zurück, ist das Darlehen beim Überschuldungsstatus nach der Insolvenzordnung nicht zu berücksichtigen. Da kein Forderungsverzicht ausgesprochen wird, ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz jedoch weiterhin zu passivieren. Für die Steuerbilanz existiert ein Passivierungsverbot für Rückstellungen und Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen. Solche Verbindlichkeiten dürfen erst dann angesetzt werden, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Diese Anforderung in der Steuerbilanz ist bei einem Rangrücktritt unbedingt zu beachten, wie das Urteil des BFH aus dem vergangenen Jahr zeigt.

Eine Mutter-GmbH hatte ihrer Tochter-GmbH ein langfristiges Darlehen gewährt. Als die Tochtergesellschaft in die Krise geriet, erklärte sie einen Rangrücktritt für dieses Darlehen. Der Rangrücktritt war so formuliert, dass die Muttergesellschaft mit ihrer Forderung hinter sämtliche Forderungen anderer Gläubiger einschließlich aller Gläubiger zurücktrat und sie Tilgung und Verzinsung des Darlehens nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangen konnte.

Der BFH kam hier zu dem Ergebnis, dass diese Abhängigkeit vom Bilanzgewinn keine gegenwärtige Belastung des Vermögens beinhalte, was auch für die Abhängigkeit der Rückzahlung aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss gelte. Daher greife hier das steuerrechtliche Passivierungsverbot. Dies hat zur Folge, dass die Verbindlichkeit in der Steuerbilanz auszubuchen ist und ein entsprechender Gewinn entsteht.

In diesem für die GmbH in der Hauptsache negativem Urteil vollzog der BFH jedoch auch eine für Kapitalgesellschaften und Gesellschafter positive Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung. Denn der BFH stellte fest, dass durch diesen Rangrücktritt dann eine verdeckte Einlage gegeben ist, soweit das Darlehen noch werthaltig ist.

Im verhandelten Fall belief sich das Darlehen auf 9 Mio. € und war noch in Höhe von 6 Mio. € werthaltig. Insoweit war der entstandene Bilanzgewinn von 9 Mio. € außerbilanziell um 6 Mio. € zu korrigieren. In der gleichen Höhe lägen nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vor.

### Hinweis:

Ein qualifizierter Rangrücktritt muss daher auch eine Tilgung aus weiterem, die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden freien Vermögen zulassen, um eine Ausbuchung der Verbindlichkeit aus der Steuerbilanz zu verhindern

Wir unterstützen Sie gerne bei der Formulierung eines Rangrücktrittes.

Quelle: BFH-Urteil vom 15. April 2015, I R 44/14, LEXinform Nr.: 0934890

## 10. Umsatzsteuerliche Fragen zum Leasing

Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen hat sich ergänzend zum Umsatzsteueranwendungserlass bezüglich einiger Zweifelsfragen zu Leasingverträgen geäußert.

### Mehrerlös bei vorzeitiger Rückgabe eines Leasinggegenstandes

Endet ein Leasingvertrag vorzeitig, sind die Ausgleichszahlungen des Leasingnehmers nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz.

Bei der Berechnung des vom Leasingnehmer zu leistenden Schadenersatzes sei zu berücksichtigen, dass der Leasinggegenstand bei vorzeitiger Rückgabe einen höheren Wert habe als bei Rückgabe zum vereinbarten Vertragsende. Der daraus resultierende Mehrerlös für den Leasinggeber mindere den vom Leasingnehmer zu zahlenden Schadenersatz, nicht jedoch das Entgelt für die beendete Nutzungsüberlassung durch den Leasinggeber. Denn ursächlich für die Zahlung sei nicht die bisherige Nutzung, sondern der Umstand, dass der Leasingnehmer den Gegenstand künftig nicht mehr nutze.

**Hinweis:**

Der Leasingnehmer sollte die Endabrechnung stets genau überprüfen. Es ist darauf zu achten, dass der Leasinggeber auf eine zu leistende Ausgleichszahlung für die vorzeitige Beendigung des Leasingvertrages keine Umsatzsteuer in Rechnung stellt, da diese Ausgleichszahlung als echter Schadensersatz nicht steuerbar ist. Die fälschlicherweise in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wäre nicht als Vorsteuer abziehbar.

Der Leasinggeber hat in dessen darauf zu achten, dass, wenn er die Ausgleichszahlung aufgrund des Mehrwertes des Leasinggegenstandes mindert, er auf diese Minderung dem Leasingnehmer keine Umsatzsteuer gutschreibt.

**PKW-Gemeinschaftsleasing durch Unternehmer und Arbeitnehmer**

Beim PKW-Gemeinschaftsleasing mieten der Unternehmer und der Arbeitnehmer ein Fahrzeug gemeinsam. Der Unternehmer ist Mieter für die Zeit, in der der Arbeitnehmer das Fahrzeug für unternehmerische Zwecke nutzt, während der Arbeitnehmer für die Zeit Mieter ist, in der er das Fahrzeug privat nutzt. Hier sind unterschiedliche Modelle bekannt geworden, bei denen die umsatzsteuerliche Beurteilung von den jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen abhängt.

Die Verträge zum Gemeinschaftsleasing nach RentSharing® sollen Schwierigkeiten bei Haftungsfragen und Kostenbeteiligungen sowie die sich aus der privaten Fahrzeugnutzung ergebenden Risiken vermeiden. Sie sehen weder für den Unternehmer noch für den Arbeitnehmer eine Kaufoption vor. Die Leasingrate des Arbeitnehmers entspricht mindestens dem ertragsteuerlichen geldwerten Vorteil der Privatnutzung bei einer Fahrzeugüberlassung durch den Unternehmer.

Verträge nach dem RentSharing® seien umsatzsteuerlich als getrennte Verträge zwischen Vermieter und Unternehmer sowie zwischen Vermieter und Arbeitnehmer anzuerkennen, so die Finanzverwaltung. Das Fahrzeug sei dem Vermieter zuzurechnen. Dem Unternehmer stehe aus seiner Leasingrate der Vorsteuerabzug zu. Eine Fahrzeugüberlassung zwischen Unternehmer und Arbeitnehmer liege nicht vor, weil der Arbeitnehmer das Fahrzeug anteilig selbst least.

Bei anderen Modellen des Gemeinschaftsleasings sei eine Aufteilung in zwei Verträge regelmäßig nicht anzuerkennen. Das gelte insbesondere dann, wenn die Leasingrate des Arbeitnehmers unter dem geldwerten Vorteil für eine Fahrzeugüberlassung durch den Unternehmer liege. Ein solches Modell habe vorrangig das Ziel, ertragsteuerlich die Besteuerung des geldwerten Vorteils zu vermeiden. Es sei bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als einheitlicher Vertrag zu beurteilen.

**Hinweis:**

Die OFD lässt zwar nicht verlautbaren, welche Konsequenzen aus der Nichtanerkennung anderer Modelle zu ziehen sind. Es sollte jedoch bedeuten, dass die Verwaltung in diesem Fall von einem Leistungsverhältnis zwischen dem Vermieter und dem Unternehmer (Arbeitgeber) und zwischen diesem und dem Arbeitnehmer ausgeht. Zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer würde somit ebenfalls ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vorliegen, der dann, ggf. nach der 1%-Methode, der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist. Wird dem Unternehmer vom Vermieter unterdessen nur ein Teil der Miete in Rechnung gestellt und der andere Teil dem Arbeitnehmer, würde gleichzeitig Vorsteuervolumen verloren gehen.

Quelle: OFD Niedersachsen vom 21. Dezember 2015, S 7100 - 611 - St 171, NWB DokID: QAAAF-19221

**11. Krankenfahrten mit Taxen ohne Konzession**

Das Finanzgericht Baden Württemberg hat entschieden, dass die von einem Unternehmen im Auftrag einer Krankenkasse mit Taxen durchgeführten Krankenfahrten auch dann dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn der Unternehmer keine gültige Konzession nach dem Personenbeförderungsgesetz besitzt und daher Subunternehmer mit entsprechender Konzession mit der Durchführung der Fahrten beauftragt hat.

Das Finanzamt hatte die Umsätze der Steuerpflichtigen, welche diese gegenüber der Krankenkasse mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % abgerechnet hatte, bei der Festsetzung der Umsatzsteuer dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterworfen. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Umsätze der Steuerpflichtigen aufgrund der fehlenden Konzession nicht als Fahrten im Taxiverkehr anzusehen waren.

Das Finanzgericht befand jedoch, dass die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen waren. Bei den gegenüber den Krankenkassen erbrachten Leistungen in Gestalt der Koordination, Organisation, Durchführung und Abrechnung der Krankenfahrten handele es sich um eine einheitliche sonstige Leistung.

Dass die Steuerpflichtige ihre Beförderungspflichten nicht selbst erfüllt, sondern sich hierfür anderer Taxi- und Mietwagenunternehmen als Subunternehmer bediene, sei vertraglich ausdrücklich vorgesehen und ändere nichts an der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehung zwischen der Steuerpflichtigen und den Krankenkassen.

Der Wortlaut der Vorschrift für den ermäßigten Steuersatz enthalte keinen Hinweis auf die Notwendigkeit eines personenbezogenen Merkmals dahingehend, dass nur der Taxiunternehmer

selbst in den Genuss der Steuervergünstigung kommen soll. Die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung für die Personenbeförderung knüpften objektiv an die Leistung und nicht an den Leistungserbringer an.

**Hinweis:**

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung wurde die Revision zugelassen und wird auch vom Finanzamt geführt. Daher bekommen betroffene Unternehmer Verfahrenruhe.

Das FG Baden-Württemberg, das FG Münster und auch das FG Mecklenburg-Vorpommern gingen in solchen Fällen ebenfalls vom Vorliegen der Voraussetzungen für den ermäßigten Steuersatz aus. Es bestehen daher gute Erfolgsaussichten, dass dies auch der BFH so sieht. Sämtliche Verfahren sind anhängig.

Quelle: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 15. Juli. 2015, 1 K 772/15, Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 28/15)

## 12. Ermäßigte Besteuerung einer Abfindung

Der BFH hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass die Auszahlung einer einheitlichen Abfindung in zwei Teilbeträgen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausnahmsweise nicht entgegensteht, wenn sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen und wenn die Nebenleistung geringfügig ist. Eine Nebenleistung kann unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung.

Ein Steuerpflichtiger war fast 40 Jahre bei demselben Arbeitgeber beschäftigt. Sein Bruttoarbeitslohn betrug zuletzt ca. 34.500 €. Das Arbeitsverhältnis endete durch Aufhebungsvertrag mit Wirkung zum 30.09.2010. Für den Verlust des Arbeitsplatzes erhielt der Steuerpflichtige eine betriebliche Abfindung in Höhe von 104.800 € sowie eine Tarifabfindung in Höhe von 10.200 €. Die Tarifabfindung floss dem Steuerpflichtigen im Jahr 2010 zu und wurde in voller Höhe besteuert. Der Bruttoarbeitslohn belief sich einschließlich der Tarifiermäßigung im Jahr 2010 auf ca. 44.300 €. Die betriebliche Abfindung floss ihm im Jahr 2011 zu. Der Arbeitgeber führte die Lohnsteuer ohne Berücksichtigung der Tarifiermäßigung ab. In seiner Einkommensteuererklärung für 2011 machte der Steuerpflichtige geltend, die betriebliche Abfindung sei als Entschädigung für entgangene Einnahmen mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Das Finanzamt unterwarf die betriebliche Abfindung dagegen dem vollen Steuersatz.

Das Finanzgericht gab jedoch dem Steuerpflichtigen Recht. Es führte zur Begründung aus, dass die Tarifabfindung im Verhältnis zu der betrieblichen Abfindung als geringfügig anzusehen sei.

Der BFH wies die Revision des Finanzamtes jetzt zurück. Grundsätzlich stehe die Auszahlung einer einheitlichen Abfindung in zwei Veranlagungszeiträumen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes entgegen. Denn Teilauszahlungen bewirken stets eine Progressionswirkung. Andernfalls könne die Grenze zwischen außerordentlichen Einkünften und den nach dem Regeltarif zu versteuernden Einkünften nicht hinreichend trennscharf gezogen werden. Ausnahmsweise könne eine Teilauszahlung jedoch unschädlich sein, wenn andernfalls der Zweck des Gesetzes verfehlt würde. Das sei der Fall, wenn sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen und wenn die Nebenleistung geringfügig sei. Ob von einer geringen Teilleistung auszugehen sei, bestimme sich nach dem Vorliegen einer Ausnahmesituation in der individuellen Steuerbelastung. Eine geringfügige Nebenleistung liege nach bisheriger BFH-Rechtsprechung nicht mehr vor, wenn sie mehr als 10 % der Hauptleistung betrage.

Hier betrage die Teilauszahlung 8,87 % der Gesamtabfindung oder 9,73 % der Hauptleistung. Ergänzend sei zu berücksichtigen, dass die Nebenleistung (10.200 €) niedriger sei als die Steuerentlastung der Hauptleistung (10.806 €).

**Hinweis:**

Der BFH hat mit der Begründung, dass die Nebenleistung niedriger ist als die Steuerentlastung der Hauptleistung, bisher nur eine sozial motivierte, nachträgliche Zusatzleistung der Höhe nach als unschädlich angesehen. Der BFH erweitert dieses Kriterium zur Konkretisierung der bloßen Geringfügigkeit nun auf weitere Fälle und führt dazu aus, dass bei einer Versagung der Tarifiermäßigung der Steuerpflichtige besser dastünde, wenn er die Teilauszahlung nicht erhalten hätte. Die Teilauszahlung würde (vor Steuern) noch nicht einmal den steuerlichen Nachteil ausgleichen, den sie verursacht hat. Dieses Ergebnis würde zu wirtschaftlich unsinnigen Gestaltungen Veranlassung geben.

Quelle: BFH-Urteil vom 13. Oktober 2015, IX R 46/14, www.bundesfinanzhof.de

## 13. Haushaltsnahe Handwerkerleistung bei Ausbau der Gemeindestraße

Aufwendungen für eine "Zulegung" an das öffentliche Straßennetz sind nach Meinung des Finanzgerichtes Nürnberg als für die Haushaltsführung notwendige Leistungen der Daseinsvorsorge vollumfänglich, d.h. auch soweit sie im öffentlichen Raum vorgenommen werden, als steuerbegünstigte Handwerkerleistungen berücksichtigungsfähig.

In dem Verfahren war streitig, ob und in welchem Umfang die auf das öffentliche Straßenland vor dem Grundstück des Steuerpflichtigen entfallenden Aufwendungen für den Ausbau der Gemeindestraße durch die zuständige Verwaltungsgemeinschaft als steuerbegünstigte Handwerkerleistungen zu berücksichtigen waren. Neben der Straße modernisierte die Gemeinde auch die Zuleitungen für Wasser sowie das Internet, wobei von den gesamten Kosten nur etwa die Hälfte auf die Grundstückseigentümer umgelegt wurde. Die geltend gemachten Aufwendungen berücksichtigte das Finanzamt mit der Begründung nicht, dass Ausbaubeiträge von Gemeindestraßen nicht zu den begünstigten Handwerkerleistungen gehörten.

Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Auf Antrag ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, um 20 %, höchstens um 1.200 €. Die Finanzverwaltung schließe hieraus, dass nur Handwerkerleistungen, die „in“ einem Haushalt, nicht aber solche, die „für“ einen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, steuerbegünstigt seien. Dieses enge Verständnis der Vorschrift greife nach Auffassung des Bundesfinanzhofs jedoch zu kurz. Die Grenzen des Haushalts seien nicht ausnahmslos durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Nach der BFH-Rechtsprechung könne auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen begünstigt sein, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht werden. Es müsse sich dabei allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt würden und dem Haushalt dienen.

Nach diesen Grundsätzen könne für die vor dem Anwesen des Steuerpflichtigen befindliche Straße nichts anderes gelten. Hiernach gehören zu einer ordentlichen Haushaltsführung gleichermaßen Wasseranschlüsse, Abwasser, Elektrizität, aber auch eine Zuwegung.

#### **Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision gegen sein Urteil zugelassen, da eine Vielzahl von gleich gelagerten Fällen zu erwarten ist und die Auffassung der Finanzverwaltung im Widerspruch zur aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steht. Das Urteil ist aber bereits rechtskräftig geworden.

Quelle: FG Nürnberg, Urteil vom 24. Juni 2015, 7 K 1356/14, rechtskräftig, NWB DokID: XAAAF-06428

## **14. Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus**

Die in einigen Regionen in Deutschland angespannte Wohnungssituation, die durch den Flüchtlingszustrom gerade in Großstädten noch weiter verschärft wird, hat den Gesetzgeber dazu veranlasst eine steuerliche Förderung des Mietwohnungsbaues zu schaffen. Ein entsprechender Gesetzentwurf wurde nun vom Bundeskabinett gebilligt.

Der Gesetzentwurf sieht die Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohngebäude in Gebieten mit angespanntem Wohnungsmarkt vor. Gefördert werden soll jedoch nur die Schaffung von Wohnraum, der auch für mittlere und untere Einkommensschichten bezahlbar ist, weshalb die Höhe der geförderten Herstellungskosten betragsmäßig beschränkt wird.

Für die Herstellung eines neuen Mietwohngebäudes soll danach im Jahr der Herstellung und im darauf folgenden Jahr eine Sonderabschreibung neben der normalen Absetzung für Abnutzung bis zu jeweils zehn Prozent der Herstellungskosten möglich sein. Im dritten Jahr können weitere neun Prozent abgeschrieben werden.

Auch Steuerpflichtige, die eine neue Mietimmobilie oder (fremdvermietete) Eigentumswohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erwerben, können die Sonderabschreibung in Anspruch nehmen.

Damit die Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Das zu bebauende Grundstück muss zum Zeitpunkt der Beantragung des Bauantrages in einem begünstigten Fördergebiet liegen. Begünstigte Fördergebiete sind hiernach Gebiete,
  - die durch die Wohngeldverordnung den Mietenstufen IV bis VI zugewiesen sind,
  - die von der jeweiligen Landesregierung durch Rechtsverordnung als Gebiete mit angespannten Wohnungsmärkten festgelegt worden sind oder
  - die von der jeweiligen Landesregierung durch Rechtsverordnung als Gebiete mit abgesenkter Kappungsgrenze bestimmt worden sind.
- Die Herstellungskosten dürfen 3.000 € je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen.
- Das Objekt muss mindestens zehn Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen.

Die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung ist zudem auf 2.000 € je Quadratmeter beschränkt. Überschreiten die Herstellungskosten je Quadratmeter 3.000 €, scheidet eine Sonderabschreibung vollständig aus.

Die Förderung wird zeitlich auf Baumaßnahmen begrenzt, mit denen in den Jahren 2016 bis 2018 begonnen wird. Maßgebend ist der Bauantrag oder die Bauanzeige. Die Sonderabschreibung wird



letztmalig im Jahr 2022 möglich sein. Damit soll erreicht werden, dass Steuerpflichtige möglichst schnell in neue Mietwohnungen investieren, um für eine zügige Entlastung des Wohnungsmarktes zu sorgen.

Die Einhaltung der Voraussetzung einer mindestens zehnjährigen Nutzung zur entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken ist vom Anspruchsberechtigten nachzuweisen und zwar auch dann, wenn das Gebäude innerhalb dieses Zeitraumes veräußert wird. Ein Verstoß gegen die Nutzungsvoraussetzung führt insoweit zur rückwirkenden Versagung der Sonderabschreibung.

**Beispiel:**

Ein Steuerpflichtiger stellt im Januar 2016 den Bauantrag zur Errichtung eines Gebäudes in einem begünstigten Fördergebiet. Die Fertigstellung erfolgt noch in 2016. Das Gebäude wird vom Steuerpflichtigen zu fremden Wohnzwecken vermietet.

Die Herstellungskosten des Gebäudes betragen 1.200.000 €, die geschaffene Wohnfläche beträgt 500 m<sup>2</sup>.

**Lösung:**

Die Herstellungskosten je Quadratmeter betragen 2.400 €. Da die Herstellungskosten für das Gebäude weniger als 3.000 € je Quadratmeter betragen und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, kann der Steuerpflichtige die neue Sonderabschreibung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen. Die Sonderabschreibung wird jedoch auf die Bemessungsgrundlage von 2.000 € je Quadratmeter beschränkt. Ausgehend davon, dass der Steuerpflichtige die Sonderabschreibungen in voller Höhe beansprucht, ergeben sich die folgenden als Werbungskosten abziehbaren jährlichen Abschreibungen:

2016+2017

Sonderabschreibung:  $1.000.000 \times 10 \% = 100.000 \text{ €}$   
Lineare AfA:  $1.200.000 \times 2 \% = 24.000 \text{ €}$

2018

Sonderabschreibung:  $1.000.000 \times 9 \% = 90.000 \text{ €}$   
Lineare AfA:  $1.200.000 \times 2 \% = 24.000 \text{ €}$

2019 bis 2053:  $1.200.000 \times 2 \% = 24.000 \text{ €}$   
2054 = 22.000 €

**Hinweis:**

Das Gesetz ermöglicht es Investoren, den Staat an der Finanzierung ihres Mietwohnobjektes zu beteiligen.

Quelle: Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus, Pressemitteilung des BMF Nr. 5 vom 6. Februar 2016, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)

## 15. Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrages

Die nachträgliche Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags war bisher nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht möglich. Dem hat der BFH jedoch zwischenzeitlich widersprochen. Nun hat das Bundesfinanzministerium zur Anwendung der neuen Rechtsprechung ein Schreiben veröffentlicht. Das Urteil wird danach unter folgenden Prämissen angewendet:

**Betriebsgrößenmerkmale**

Die Erhöhung eines in einem Vorjahr für eine bestimmte Investition beanspruchten Investitionsabzugsbetrages setzt voraus, dass die Betriebsgrößenbeschränkungen auch am Ende des Wirtschaftsjahres nicht überschritten wird, in dem die Erhöhung berücksichtigt werden soll. Diese belaufen sich auf:

- 235.000 € Betriebsvermögen bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern,
- 125.000 € Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert bei Land- und Forstwirten,
- 100.000 € Gewinn bei Einnahme-Überschussrechtern.

**Maßgebender Investitionszeitraum**

Die dreijährige Investitionsfrist beginnt mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem ein Investitionsabzugsbetrag für ein begünstigtes Wirtschaftsgut erstmals geltend gemacht wird. Eine Erhöhung des Abzugsbetrages in einem Folgejahr verlängert den Investitionszeitraum nicht.

**Zeitpunkt der Inanspruchnahme von Erhöhungsbeträgen**

Eine Erhöhung eines Investitionsabzugsbetrages scheidet aus, wenn die Investitionsfrist bei Antragstellung abgelaufen ist und die Investition nicht durchgeführt wurde oder bei bereits

durchgeführten Investitionen die Erhöhung nur dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen dient. An dieser Rechtsauffassung bestehen aber weiterhin erhebliche Zweifel.

### **Keine Erhöhung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung**

Der Abzug eines Investitionsabzugsbetrages im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes ist nicht möglich. Dies gilt auch für die Erhöhung von Investitionsabzugsbeträgen.

### **Rückgängigmachung von nicht hinzugerechneten Investitionsabzugsbeträgen**

Bei der Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages sind die zuerst beanspruchten Teilabzugsbeträge vorrangig hinzuzurechnen. Soweit die insgesamt beanspruchten Beträge den Hinzurechnungsbetrag übersteigen und auch keine nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraums anfallen, ist der verbleibende Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen. Dabei sind die zuletzt beanspruchten Teilabzugsbeträge vorrangig rückabzuwickeln.

#### **Hinweis:**

Zwischenzeitlich hat der Gesetzgeber eine Änderung der entsprechenden Steuervorschrift vorgenommen. Nun kommt es nur noch auf die allgemeine - nicht konkrete - Investitionsabsicht des Steuerpflichtigen an, so dass diese Problematik zukünftig nicht mehr relevant sein dürfte, für die zurückliegenden Jahre aber schon.

Quelle: BMF-Schreiben vom 15. Januar 2016, IV C 6 S 2139-b/13/10001, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)

## **16. Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Die OFD Niedersachsen hat ihre Verfügung zur Bildung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen aus dem Jahr 2007 aktualisiert und den technischen Veränderungen (Scannen statt Mikroverfilmung, Aufbewahrung neben Papier- auch in digitaler Form) sowie der neuen Rechtsprechung angepasst.

Die OFD führt in der Verfügung aus, dass nach der Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs durch den BFH Bilanzberichtigungen aufgrund einer falsch gebildeten Rückstellung im ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Veranlagungszeitraum möglich sind.

Bei den für die Bildung der Rückstellung für Aufbewahrungspflichten berücksichtigungsfähigen Kosten ergeben sich folgende wesentlichen Veränderungen:

- Zu den berücksichtigungsfähigen Kosten zählen neben dem einmaligen Aufwand für die Einlagerung der am Bilanzstichtag noch nicht archivierten Unterlagen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr künftig auch der einmalige Aufwand für das Einscannen dieser Unterlagen sowie das Brennen auf DVD.

Dagegen sind die Kosten für die fortlaufende Archivierung im laufenden Voranmeldungszeitraum bis zum Bilanzstichtag ausdrücklich nicht einzubeziehen.

- Die Raumkosten (anteilige Miete bzw. Gebäude-AfA, Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Instandhaltung, Heizung, Strom) sind auf Räumlichkeiten, die der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen dienen, beschränkt.

Soweit im Zusammenhang mit der digitalen Speicherung noch ein Raumbedarf besteht (z.B. für einen anteiligen PC-Arbeitsplatz, bei größeren Betrieben für einen (anteiligen) Server oder für Lagerungszwecke), weist die OFD daraufhin, dass bei kleineren und mittleren Betrieben nur noch ein geringer Platzbedarf bestehen dürfte, der entsprechend auch nur anteilig zu berücksichtigen ist.

- Anteilige Finanzierungskosten für den Server, den PC oder die Archivräume gehören aufgrund der geänderten Rechtsprechung nunmehr auch zu den berücksichtigungsfähigen Kosten.
- Gleiches gilt für den Zinsanteil aus Leasingraten (z.B. für die oben genannten technischen Geräte oder für Archivräume), wenn der Leasingnehmer nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands ist.
- Die anteiligen Personalkosten, z.B. für Hausmeister, Reinigung und Lesbarmachung der Datenbestände, werden dagegen nicht mehr explizit aufgeführt.

Des Weiteren wird mit Verweis auf eine Neuregelung aus 2012 in den Einkommensteuerrichtlinien ausgeführt, dass mit Ausnahme von Pensionsrückstellungen die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf (handelsrechtlicher Höchstansatz).

Quelle: OFD-Niedersachsen, Verfügung vom 5. Oktober 2015, S 2137-106 - St 221/St 222, NWB DokID: UAAAF-07667



## 17. Aufwendungen für Mandantenbesuche

Vor dem BFH war streitig, welche Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- bzw. Betriebsstätte zu berücksichtigen sind, denen am selben Tag ein Mandantenbesuch vor- oder nachgeschaltet wurde (sog. Umweg-/Dreiecksfahrten).

Ein Steuerpflichtiger begehrte für diese Fahrten den Abzug der tatsächlichen Fahrtkosten als Geschäftsreisekosten und war der Überzeugung, dass ihm ein Abzug auch für die am selben Tag (ohne Unterbrechung) durchgeführte vorangegangene Hinfahrt bzw. anschließende Rückfahrt zustünde. Das Finanzamt berücksichtigte erklärungsgemäß den Aufwand für die durch Mandantenbesuche unterbrochenen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte als Dienstreisen in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen. Für die am selben Tag ohne Unterbrechung erfolgten Fahrten ging das Finanzamt jedoch davon aus, dass der Steuerpflichtige lediglich die halbe Entfernungspauschale (0,15 €) als betrieblichen Aufwand geltend machen könne. Denn die Anwendung der Entfernungspauschale mit 0,30 € je Entfernungskilometer setze voraus, dass der Steuerpflichtige auch tatsächlich eine (ununterbrochene) Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte an diesem Tag absolviert habe.

In erster Instanz gewährte das zuständige Finanzgericht dagegen die uneingeschränkte Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- bzw. Betriebsstätte. Sowohl der Steuerpflichtige als auch das Finanzamt legten gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision ein.

Die Abzugsbeschränkung durch die gesetzliche Entfernungspauschale gelte für "Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte" auch dann, wenn die jeweilige Hin- oder Rückfahrt durch ein Dienstgeschäft unterbrochen werde, gleichwohl aber als Ziel und Zweck der Fahrt das Erreichen der Wohnung oder der Betriebsstätte im Vordergrund stehe - so der BFH jetzt in seinem Urteil. Die Aufwendungen für diese Fahrten seien ungeachtet der Fahrtunterbrechung schon nach dem Gesetzeswortlaut Aufwendungen "für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer (oder Unternehmer) die Arbeitsstätte (oder Betriebsstätte) aufsucht", die mit der typisierenden Entfernungspauschale abgegolten werden sollen. Für die weitere Fahrtstrecke zu dem jeweils aufgesuchten Kunden, die über die bei der Entfernungspauschale berücksichtigte Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte hinaus gehe, seien nur die Mehrkosten der Fahrt betrieblich veranlasst und deshalb (nur) die auf diese Strecke entfallenden tatsächlichen Kosten bei den Betriebsausgaben abziehbar.

### Hinweis:

Der BFH hat mit seinem Urteil klargestellt, dass bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- bzw. Betriebsstätte, denen am selben Tag ein Kundenbesuch vor- oder nachgeschaltet wurde (sog. Umweg-/Dreiecksfahrten), neben der (ungekürzten) Entfernungspauschale lediglich der über die Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte hinausgehende Mehrweg in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen berücksichtigt werden kann.

Quelle: BFH-Urteil vom 19. Mai 2015, VIII R 12/13, NWB DokID: XAAAF-07653

## 18. Steuersatz auf das Ausleihen von E-Books

Die Lieferung von Büchern und Zeitschriften als auch das Verleihen von Büchern und Zeitschriften unterliegt dem ermäßigten Steuersatz. Im Zeitalter von Internet, Tablets und Smartphones erlangen E-Books immer mehr an Popularität. Eine Vielzahl von Unternehmern bietet E-Books und elektronische Zeitschriften per App zum Kauf oder zum zeitlich befristeten Abruf an.

Hier stellt sich die Frage, ob für die meist inhaltsgleichen elektronischen Werke auch der ermäßigte Steuersatz wie für die Pendanten in der Gestalt von Printmedien anzuwenden ist.

Diese Frage hat der BFH nun im Fall einer Online-Bibliothek verneint.

Eine Unternehmerin erwarb Nutzungsrechte an geistig geschützten Werken. Diese digitalisierte sie und bot sie in Gestalt einer Online-Bibliothek inländischen Bibliotheken als Dienstleistung an. Den Mitgliedern der Bibliotheken wurde es so ermöglicht, online auf die bereitgestellten Werke zuzugreifen und sich diese z.B. auf einen E-Book-Reader oder den PC zu laden. Die Unternehmerin unterwarf die Umsätze, die sie mit diesem Service gegenüber den Bibliotheken erzielte, dem ermäßigten Steuersatz, während das Finanzamt der Auffassung war, dass auf diese Umsätze der allgemeine Steuersatz anzuwenden sei.

Dies sah auch der BFH so und bestätigte das Urteil der Vorinstanz. Digitale oder elektronische Sprachwerke (E-Books) seien keine Bücher im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Das Tatbestandsmerkmal „Bücher“ setze einen physischen Träger voraus, auf dem das Buch materialisiert sei. Digitale oder elektronische Sprachwerke fallen laut BFH daher nicht unter die Steuerermäßigung.

Der BFH sah auch keinen Spielraum für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, den das Gesetz für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urhebergesetz ergeben, anordnet. Diese Regelung erfasse keine „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“.

**Hinweis:**

Gleiches dürfte wohl auch für die Lieferung von elektronischen Werken gelten, da „downloads“ umsatzsteuerlich als Dienstleistungen angesehen werden. Hierzu musste sich der BFH jedoch nicht äußern.

Im Ergebnis kann diese nicht zeitgemäße Ungleichbehandlung von elektronisch übermittelten Werken und Printmedien nur durch eine rechtliche Klarstellung beseitigt werden. Diese müsste aber auf europäischer Ebene erfolgen, da die Mitgliedstaaten nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hier nicht dazu ermächtigt sind, den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, wie der BFH feststellte.

Quelle: BFH-Urteil vom 3. Dezember 2015, V R 43/13, NWB Dok-ID: SAAAF-66190

## 19. Ermäßigter Steuersatz auf Trauer- und Hochzeitsreden

Umsätze, die mit Eintrittsberechtigungen für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler erzielt werden, unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Der BFH hat nun entschieden, dass auch ein Trauer- oder Hochzeitsredner ein "ausübender Künstler" kann, dessen Umsätze ermäßigt zu besteuern sind.

Der Steuerpflichtige hatte evangelische Theologie studiert und hielt Hochzeits-, Geburtstags-, Trennungs- und Trauerreden. Im Anschluss an die Reden erhielten die Auftraggeber ein ausformuliertes Redemanuskript. Die Umsätze hieraus erklärte er zum ermäßigten Steuersatz von 7 %. Das Finanzamt und auch das erstinstanzliche Finanzgericht gingen aber davon aus, dass diese Umsätze dem allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen waren.

Im Revisionsverfahren kam der BFH jedoch zu der Auffassung, dass der Steuerpflichtige mit seinen Reden als „ausübender Künstler“ tätig geworden sein könnte und auf seine Umsätze dann der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden kann. Es liege hier zwar keine Übertragung von Urheberrechten vor, auf die ebenfalls der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei. Denn die Übertragung des Urheberrechtes bei der Überlassung des Redemanuskriptes bilde nicht den Hauptzweck der Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sondern das Halten der Rede. Jedoch scheitere die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Umsätze eines "ausübenden Künstlers" nicht an der fehlenden Eintrittsberechtigung bei Hochzeits- und Trauerreden. Das Finanzgericht habe die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu Unrecht mit dem Argument abgelehnt, die Hochzeits- und Trauerreden richteten sich nicht als Kulturangebot an die Allgemeinheit, sondern an einen geschlossenen Personenkreis. Denn ein Ausschluss von Privatveranstaltungen lasse sich weder dem Gesetz, noch der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entnehmen.

**Hinweis:**

Die Sache selbst hat der BFH nicht endgültig entschieden. Das Finanzgericht muss im zweiten Rechtsgang feststellen, ob der Steuerpflichtige tatsächlich als ausübender Künstler tätig geworden ist. Die Reden müssten hierfür eine eigenschöpferische Leistung des Künstlers sein, in der seine besondere Gestaltungskraft zum Ausdruck komme. Gegen eine künstlerische Tätigkeit spreche aber eine Redetätigkeit, die sich im Wesentlichen auf eine schablonenartige Wiederholung anhand eines Redegerüstes beschränke.

Quelle: BFH-Urteil vom 3. Dezember 2015, V R 61/14, LEXinform Nr.: 0950124

## 20. Arbeitszimmer: kein Abzug bei gemischt genutzten Räumen

Eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung ist die Voraussetzung, damit ein Zimmer in einer Wohnung als häusliches Arbeitszimmer anerkannt wird. Wohnräume, die in irgendeiner Form auch privat genutzt werden, gelten somit nicht als häusliches Arbeitszimmer. Ein anteiliger Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ist bei gemischter Nutzung des Raumes nicht möglich. So lautet ein aktueller Beschluss des Großen Senates des BFH.

Dieser hatte darüber zu entscheiden, ob der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers eine (nahezu) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung des Raumes voraussetzt, oder ob entsprechende Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gemäß den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats aus 2009 aufzuteilen sind. Im Jahr 2009 hatte der Große Senat den teilweisen Abzug der Aufwendungen einer gemischt veranlassten Reise als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zugelassen.

Im Ausgangsverfahren nutzte der Steuerpflichtige einen Raum seines privaten Hauses zur Abwicklung seiner beruflichen Tätigkeit, der Vermietung diverser Immobilien. Hierbei bildete das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit. Dies versuchte der Steuerpflichtige durch das Führen eines „Tätigkeitsberichts“ zur zeitlichen Raumnutzung glaubhaft zu machen. Er setzte anteilige Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als Werbungskosten in seiner Einkommensteuererklärung an. Das Finanzamt erkannte den Werbungskostenabzug nicht an. Das zuständige Finanzgericht gab der Klage des Steuerpflichtigen überwiegend statt. Ein

Werbungskostenabzug i.H.v. 60 % der entstandenen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sei wegen des Nachweises einer teilweisen betrieblichen/beruflichen Nutzung zulässig.

Gegen diese Entscheidung legte das Finanzamt Revision ein. Begründung der Revision war u.a., dass bei Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorlägen, deren Abziehbarkeit jedoch gesetzlich eingeschränkt werde. Diese Regelung der Einschränkung sei an die Voraussetzung geknüpft, dass ein häusliches Arbeitszimmer als selbstständiges Wirtschaftsgut verstanden werde, das einheitlich dem Privat- oder Betriebsvermögen zuzuordnen sei. Somit entfalle die Möglichkeit der Nutzungsaufteilung, die im vorliegenden Verfahren nötig sei, um einen anteiligen Abzug der Aufwendungen zu gewähren. Für Reisekosten sehe das Einkommensteuerrecht keine besondere Regelung vor, welche diese näher definieren würde. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer seien hiermit nicht vergleichbar. Die spezielle Regelung zur Einschränkung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer setze voraus, dass die Nutzung (nahezu) ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sei. Eine Aufteilung für derartige Aufwendungen anhand der Nutzung sei daher nicht möglich.

Der Große Senat folgte dieser Auffassung. Ein häusliches Arbeitszimmer müsse ein Raum sein, der (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt werde. Eine Aufteilung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach Nutzungsanteilen sei u.a. aus Gründen der Kontrolle der Angabe des Steuerpflichtigen ausgeschlossen.

**Hinweis:**

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar. Nur wenn dem Steuerpflichtigen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist ein Abzug i.H.v. bis zu maximal 1.250 € der tatsächlichen Aufwendungen möglich. Bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Tätigkeit, ist ein Abzug der Aufwendungen ohne betragsmäßige Beschränkung möglich.

Quelle: BFH-Beschluss vom 27. Juli 2015, GrS-1/14, LEXinform Nr.: 0934488

## **21. Abgrenzung häusliches / außerhäusliches Arbeitszimmer**

Ein Steuerpflichtiger erzielte neben anderen Einkünften auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Berufsschullehrer. Er wohnte mit seiner Ehefrau in einem Zweifamilienhaus, das in ihrem Eigentum stand. Das Arbeitszimmer befand sich im Kellergeschoss des Hauses, die Wohnung der Eheleute im Erdgeschoss. Eine im Gebäude befindliche Wohnung im Obergeschoss war fremdvermietet und nur über das gemeinsame Treppenhaus zu erreichen. Das im Keller befindliche Arbeitszimmer war von der eigengenutzten Wohnung im Erdgeschoss entweder durch das Treppenhaus zugänglich, das auch von den Mietern genutzt wurde oder über einen unmittelbar angrenzenden Kellerraum, der nur von den Eheleuten genutzt wurde. Dieser unmittelbar angrenzende Kellerraum wiederum war nur vom Arbeitszimmer aus bzw. von außen über die Terrasse der Eheleute erreichbar.

Die vom Steuerpflichtigen als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für ein „außerhäusliches“ Arbeitszimmer erkannte das Finanzamt nur i.H.v. jeweils 1.250 € an, da es von einem häuslichen Arbeitszimmer ausging.

Der Steuerpflichtige begehrte jedoch den unbeschränkten Abzug für ein außerhäusliches Arbeitszimmer. Um in sein Arbeitszimmer zu gelangen, müsse er den der Allgemeinheit zugänglichen Flur durchqueren. Einen direkten Zugang über die Wohnung im Erdgeschoss gebe es nicht.

Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamtes und wies die Klage zurück. Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers sei im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung erfasse die steuerliche Abzugsbeschränkung das häusliche Büro, d.h. einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sei und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten diene. In die häusliche Sphäre eingebunden sei nach der BFH-Rechtsprechung ein Arbeitszimmer regelmäßig dann, wenn es sich in einem Raum befinde, der zur privat genutzten Wohnung bzw. zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehöre. Dies betreffe nicht nur die eigentlichen Wohnräume, sondern auch die Zubehörräume zur Wohnung wie Abstell-, Keller- und Speicherräume. Eine unmittelbare Verbindung zur Wohnung sei nicht erforderlich; auch Kellerräume im selben Haus stünden als Zubehörräume zu der Wohnung noch in einer räumlichen Verbindung. Nach Auffassung der Richter bestand ein innerer Zusammenhang zwischen beiden Bereichen, der durch das gemeinsame Treppenhaus allenfalls gelockert, jedoch nicht durchbrochen wurde, da es darüber hinaus einen weiteren direkten Zugang aus dem Privatbereich der Eheleute in den Büroraum gab.

Quelle: FG Nürnberg, Urteil vom 12. November 2015, 4 K 129/14, rechtskräftig, NWB DokID: DAAAF-28828

## **22. Verluste bei Vermietung an nahe Angehörige**

Ein Steuerpflichtiger erzielte u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem in seinem Alleineigentum stehenden Haus, das er seit Jahren an seine Eltern vermietet hatte. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2009 machte er einen Verlust i.H.v. 16.800 € geltend. Er

gab an, dass das Haus seit November 2008 leer stehe, da seine Eltern in ein Pflegeheim umgezogen seien. Seit Dezember 2008 seien keine Mietzahlungen mehr erfolgt. Der Mietvertrag sei zum Juli 2009 aufgelöst worden. Da das Objekt mittlerweile zum Verkauf stehe, sei eine potentielle Neuvermietung schwierig. Im Einkommensteuerbescheid für 2009 blieb der geltend gemachte Werbungskostenüberschuss mit der Begründung außer Ansatz, die Vermietungsabsicht sei nicht nachgewiesen. Laut Unterlagen habe ab Februar 2009 Verkaufsabsicht bestanden, so dass die Werbungskosten zum Verkauf und nicht zu den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung gehörten.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht führte dazu aus, dass die Berücksichtigung von Aufwand als Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung voraussetze, dass der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen habe, aus einem Objekt durch Vermieten Einkünfte zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben habe. Mietverträge unter nahen Angehörigen seien nach der BFH-Rechtsprechung daraufhin zu untersuchen, ob sie im Voraus klar und eindeutig vereinbart wurden und in ihrer Ausgestaltung sowie in ihrer Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Die Eltern hätten jedoch kurz nach ihrem Umzug in das Pflegeheim keine Miete mehr gezahlt.

Die geltend gemachten Verluste aus Vermietung und Verpachtung könnten auch deshalb nicht berücksichtigt werden, weil der Steuerpflichtige nach dem Auszug seiner Eltern seine Einkünfteerzielungsabsicht aufgegeben habe. Aufwendungen für eine leer stehende Wohnung könnten nur dann als vorab entstandene Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen habe, daraus durch Vermieten Einkünfte zu erzielen. Bleibe der Steuerpflichtige nach einer vorherigen Vermietung untätig und nehme den Leerstand auch künftig hin, spreche dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten bzw. für dessen Aufgabe. Der Werbungskostenabzug bleibe nach der BFH-Rechtsprechung allerdings grundsätzlich auch dann erhalten, wenn der Steuerpflichtige neben der Vermietungsabsicht auch mit Veräußerungsabsicht handele, sofern die Veräußerungsabsicht nicht vorrangig sei.

Im Streitfall würden die vorliegenden Indizien für eine Aufgabe der - ursprünglich wohl vorhandenen - Einkünfteerzielungsabsicht sprechen. Bereits seit Februar 2009 habe sich der Steuerpflichtige um einen Verkauf des Anwesens bemüht. Dass sich der Steuerpflichtige daneben oder gar vorrangig um eine (Neu-)Vermietung bemüht hätte, sei demgegenüber nicht ersichtlich.

#### **Hinweis:**

Im Streitfall hatte der Sohn zunächst die Betreuung seiner Eltern nach deren Umzug ins Pflegeheim übernommen. Seine persönliche und zeitliche Beanspruchung dadurch fand keine Berücksichtigung in den Überlegungen des Finanzgerichtes. Im Rahmen der Gesamtschau wurde auch der Umstand nicht berücksichtigt, dass die Mieter bereits seit Jahren pünktlich ihre Miete zahlten und ihr mittel- und langfristiger Verbleib zunächst ungeklärt war. Das Finanzgericht hat nicht die Frage geklärt, wie sich ein durchschnittlicher Vermieter in einer solchen Situation potentiell verhalten hätte.

Quelle: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18. November 2014, 5 K 1403/14, Revision eingelegt (Az. des BFH: IX R 42/15), NWB DokID: ZAAAF-06945

### **23. Überlassen einer Mietwohnung an die Tochter**

Nach Auffassung des Finanzgerichtes Düsseldorf liegt kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis vor, wenn die Wohnung nicht entgeltlich, sondern in Form von Naturalunterhalt an die unterhaltsberechtignte Tochter überlassen wird.

Geklagt hatten Eltern, die seit November 2011 eine 54 qm große Wohnung im Obergeschoss eines Zweifamilienhauses an ihre Tochter vermietet hatten. Bei Abschluss des Mietvertrags besuchte die Tochter noch das Gymnasium und nahm im Anschluss daran ein Studium auf. Der Mietvertrag sah eine Kaltmiete von 350 € und Nebenkostenvorauszahlungen von 125 € vor. Tatsächlich zahlte die Tochter jedoch keine Miete.

Vor diesem Hintergrund verneinte das beklagte Finanzamt die Einkünfteerzielungsabsicht der Eltern für die Wohnung im Obergeschoss. Diese machten dagegen geltend, ihre Tochter habe die Miete von insgesamt 4.200 € und die abgerechneten Nebenkosten von 115 € aus dem Barunterhalt bestritten. Sie habe nach der Düsseldorfer Tabelle einen Unterhaltsanspruch von mindestens 781 € pro Monat. Der Differenzbetrag werde ihr je nach Bedarf bar ausgezahlt. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück. Die Steuerpflichtigen hätten die tatsächliche Durchführung des Mietvertrages nicht ausreichend glaubhaft gemacht.

Das FG Düsseldorf wies die Klage zurück und lehnte ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis ab. Die Überlassung der Wohnung stelle sich nicht als entgeltliche Nutzungsüberlassung dar, sondern als Gewährung von Naturalunterhalt. Bereits der Mietvertrag halte dem anzustellenden Fremdvergleich nicht stand. Vereinbart worden sei die unbare Zahlung der Miete durch Überweisung. Tatsächlich sei aber zu keiner Zeit Geld von einem Konto der Tochter auf ein Konto der Eltern als Vermieter geflossen.

Auch die behauptete Verrechnung der Miete mit dem Unterhalt führe zu keinem anderen Ergebnis. So sei die Höhe des Unterhaltsanspruches nicht im Einzelnen festgelegt worden. Ebenso wenig seien die



weiteren Barunterhaltsleistungen vereinbart und abgerechnet worden. Schließlich zeigten die weiteren Umstände (beengte Wohnverhältnisse im Haus der Familie, "schrittchenweiser" Einzug der Schülerin in die Wohnung der verstorbenen Urgroßmutter, keine Nutzung der Wohnung zum selbstständigen hauswirtschaftlichen Leben), dass es den Beteiligten nicht um eine entgeltliche Vermietung, sondern um Naturalunterhalt in Gestalt der Wohnraumüberlassung gegangen sei.

**Hinweis:**

Die Vermietung einer Wohnung an einen nahen Angehörigen muss grundsätzlich den Regeln einer Fremdvermietung folgen. Als nahe Angehörige gelten laut BFH-Rechtsprechung Kinder, Geschwister einschließlich ihrer Ehegatten, Eltern, Elternteil mit Lebensgefährtin(e), Großeltern und Enkelkinder. Mietverträge unter Angehörigen sollten grundsätzlich schriftlich geschlossen werden. Kaltmiete und Nebenkosten sollten eindeutig festgelegt sein. Unbare Zahlungen sind in jedem Fall vorzuziehen und sollten - wie unter Fremden üblich - stets zu einem festen Termin vereinbart und überwiesen werden.

Quelle: FG Düsseldorf, Urteil vom 20. Mai 2015, 7 K 1077/14 E, Revision eingelegt (Az. des BFH: IX R 28/15), NWB DokID: GAAAF-42253

## **24. Kindergeld: einheitliche erstmalige Berufsausbildung**

Kindergeldrechtlich kann eine Ausbildung mit mehreren Ausbildungsabschnitten (mehraktige Ausbildung) als „erstmalige Berufsausbildung“ gelten, sofern der zeitliche Umfang der Ausbildungszeit keinen „geringen Umfang“ aufweist.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte zu entscheiden, ob kindergeldrechtlich eine erstmalige Berufsausbildung vorliegt, wenn ein volljähriges Kind zunächst eine Ausbildung zum Physiotherapeut absolviert, hiernach im unmittelbaren Anschluss die Fachhochschulreife erlangt und dann direkt im Studiengang „Bachelor of Science Physiotherapie“ immatrikuliert wird. Der Bachelor-Studiengang beinhaltete eine dreijährige „duale Phase“ während der ersten sechs Semester, in denen das Kind lediglich fünf Semesterwochenstunden und nur in Wochenendblöcken unterrichtet wurde. Die restliche wöchentliche Zeit stand ihm zur freien Verfügung, da es nicht verpflichtet war, die studienbegleitende Ausbildung zum staatlich anerkannten Physiotherapeuten zu absolvieren. Die zuvor abgeschlossene Ausbildung wurde hierbei anerkannt. Im 7. bis 9. Semester fand die „Präsenzphase“ statt. Während der „dualen Phase“ des Studiums nutzte das Kind die Zeit zur freien Verfügung, um seinem Beruf als Physiotherapeut nachzugehen. Die Erwerbstätigkeit betrug hierbei wöchentlich über 20 Stunden.

Die zuständige Familienkasse lehnte den Kindergeldanspruch für den Zeitraum der dreijährigen „dualen Phase“ des Studiums ab. Grund hierfür sei, dass das Studium eine Zweitausbildung darstelle, da durch den Abschluss der Ausbildung zum Physiotherapeuten die Erstausbildung abgeschlossen sei. Die Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Stunden sei daher schädlich gewesen.

Nach erfolglosem Einspruch reichte die Mutter des Kindes Klage beim Finanzgericht ein. Sie begründete ihre Klage damit, dass es sich bei der Ausbildung ihres Kindes um eine mehraktige Erstausbildung handle, sodass der Umfang der parallelen Arbeitstätigkeit unschädlich für den Kindergeldanspruch sei. Eine Erstausbildung umfasse hiernach alle Ausbildungsabschnitte, welche nötig sind, um das angestrebte Berufsziel zu erreichen. Die Ausbildungsabschnitte müssten lediglich in engem zeitlichen Zusammenhang stehen und dem Erreichen des Berufszieles dienen.

Diese Auffassung teilte das Finanzgericht. Dennoch wies es die Klage als unbegründet ab. Im fraglichen Zeitraum habe keine Ausbildung vorgelegen. Die geringe wöchentliche Unterrichtszeit (fünf Semesterwochenstunden in der „dualen Phase“) im Zusammenhang mit der Verteilung auf Wochenendblöcke führe dazu, dass kein Kindergeldanspruch vorläge. Bisher gäbe es zwar keine klaren Untergrenzen für den zeitlichen Umfang einer Berufsausbildung, jedoch orientierte sich das Finanzgericht bei der Entscheidungsfindung an der bisherigen Rechtsprechung, wonach 10 wöchentliche Unterrichtsstunden ausreichend sein könnten.

**Hinweis:**

Zur kindergeldrechtlichen Beurteilung, ob eine mehraktige Erstausbildung vorliegt oder nicht, müssen die einzelnen Ausbildungsabschnitte vor allem einen zeitlich engen Zusammenhang haben und inhaltlich auf das angestrebte Berufsziel ausgerichtet sein. Handelt es sich hiernach um eine Erstausbildung, ist eine gleichzeitige Erwerbstätigkeit des Kindes unschädlich. Schädlich ist ein zu geringer Unterrichtsumfang. Nach Auffassung der Richter müssten mindestens 10 Unterrichtsstunden pro Woche vorliegen. Eine klare Untergrenze für den zeitlichen Umfang der Berufsausbildung gibt es bisher jedoch nicht. Aus diesem Grund wurde das Urteil zur Fortbildung des Rechts zur Revision zugelassen.

Quelle: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 11. November 2015, 3 K 3221/15, LEXinform Nr.: 5018633

## **25. Keine Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung**

Werden mit einem Rechtsgeschäft 95 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die ein Grundstück besitzt, in der Hand eines Gesellschafters vereint, so löst dieser Vorgang Grunderwerbsteuer aus. Es wird gesetzlich fingiert, dass das Grundstück auf eine neue Gesellschaft übertragen wird. Vor dem

BFH ging es um die Frage, ob eine solche Anteilsvereinigung im Rahmen einer Erbauseinandersetzung zur Festsetzung von Grunderwerbsteuer führt.

Ein Steuerpflichtiger und seine Schwester waren je zur Hälfte Miterben ihrer Ende 2000 verstorbenen Mutter. Zum Nachlass der Mutter gehörten u.a. ein Kommanditanteil von 50 % an der A-KG und ein Geschäftsanteil von 50 % an deren vermögensmäßig nicht beteiligten Komplementärin, der B-GmbH. Kommanditisten der A-KG und Gesellschafter der B-GmbH waren zunächst die Eltern der Geschwister jeweils zur Hälfte. Der Kommanditanteil des Vaters und sein Geschäftsanteil an der B-GmbH waren mit seinem Ableben bereits im Jahr 1999 auf den Steuerpflichtigen übergegangen. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 8. Juni 2001 vereinbarten der Steuerpflichtige und seine Schwester die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft in der Weise, dass der Steuerpflichtige die Gesellschaftsbeteiligungen und seine Schwester im Wesentlichen den restlichen Nachlass erhielt. Die A-KG war mit 90 % an der grundbesitzenden G-GmbH beteiligt; die weiteren Geschäftsanteile von 10 % hielt der Steuerpflichtige. Nach der Erbauseinandersetzung über den Nachlass der Mutter war der Steuerpflichtige alleiniger Kommanditist der A-KG und alleiniger Gesellschafter der B-GmbH.

Das Finanzamt ging davon aus, dass der Notarvertrag zu einer Anteilsvereinigung über 95 % im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes beim Steuerpflichtigen führte. Bei der gegen den Steuerpflichtigen festgesetzten Grunderwerbsteuer von rund 83.000 € berücksichtigte es keine Steuerbefreiungen.

Der BFH hielt dies für nicht rechtens. Nach dem Grunderwerbsteuergesetz unterliege u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden. Dies sei beim Erwerb einer mittelbaren Beteiligung ebenfalls der Fall, wenn die Beteiligungsquote von 95 % auf jeder Beteiligungsstufe erreicht werde. Der Steuerpflichtige habe aufgrund der Erbauseinandersetzungsvereinbarung die restlichen Anteile an der A-KG und der B-GmbH erhalten, mit der Folge, dass er zu 100 % als Kommanditist an der A-KG und zu 100 % als Gesellschafter an deren Komplementärin, der B-GmbH, beteiligt sei. Damit sei ihm die Beteiligung der A-KG an der grundbesitzenden G-GmbH zuzurechnen. Insofern sei mit Abschluss des Erbauseinandersetzungsvertrags vom 8. Juni 2001 ein steuerbarer Erwerbsvorgang verwirklicht worden. Dieser aufgrund der Anteilsvereinigung fingierte Grundstückserwerb des Steuerpflichtigen von der G-GmbH sei nicht von Grunderwerbsteuer befreit. Von der Besteuerung ausgenommen sei zwar u.a. der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses. Davon erfasst sei nach dem Gesetzeswortlaut aber nicht der Erwerb von Gesellschaftsanteilen. Auch nach der Literaturmeinung liege grunderwerbsteuerrechtlich kein Erwerb von der Erbengemeinschaft, sondern ein Erwerb von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft vor. Diese Steuerbefreiung könne auch nicht deshalb gewährt werden, weil der fiktive Grundstückserwerb auf eine Anteilsübertragung zwischen Miterben im Rahmen der Erbauseinandersetzung zurückzuführen sei.

#### **Hinweis:**

Das Urteil ist misslich. Bei Erbauseinandersetzungen bekommt die Grunderwerbsteuer somit zusätzliche Bedeutung. Das Urteil ist auch bei der Vereinigung von 95 % der Anteile an einer Personengesellschaft zu beachten und trifft daher eine Vielzahl von Unternehmensnachfolgen.

Quelle: BFH-Urteil vom 25. November 2015, II R 35/14, NWB DokID: FAAAF-48785

## **26. Realteilung bei Ausscheiden eines Gesellschafters**

Im Steuerrecht versteht man unter einer Realteilung die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt. Dieser Begriff hat sich durch die Rechtsprechung entwickelt und wurde bisher vom BFH sehr eng ausgelegt, da eine Realteilung bisher nur vorliegen sollte, wenn die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird.

Diese enge Sichtweise hat der BFH nun aufgegeben. Nach einem aktuellen Urteil liegt eine Realteilung nun auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft unter Mitnahme eines Teilbetriebs vor.

Die Frage, ob eine Realteilung vorliegt oder nicht, ist deshalb von Bedeutung, da diese nach dem Einkommensteuerrecht erfolgsneutral und somit ohne die Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven erfolgen kann. Die Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter im Zuge einer Realteilung in ein Betriebsvermögen überführt, werden bei diesem dann mit den Buchwerten der Wirtschaftsgüter bei der alten Mitunternehmerschaft angesetzt.

Im Fall des BFH schied eine von drei Gesellschaftern aus einer Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät aus. Sie wurde in der Weise abgefunden, dass sie eine Zweigniederlassung übernahm und ihr zusätzlich noch eine bis zu ihrem 65. Lebensjahr zu zahlende monatliche Rente zugesichert wurde. Die anderen beiden Gesellschafter führten die Sozietät in der Hauptniederlassung weiter.



Das Finanzgericht war bereits zu dem Ergebnis gekommen, dass hier insoweit ein Teilbetrieb übertragen wurde. Nach der Meinung des Bundesfinanzministeriums hat die Steuerpflichtige dagegen eine einkommensteuerpflichtige Sachwertabfindung erhalten, die zur Aufdeckung stiller Reserven führte. Die Buchwertfortführung sei eine Begünstigung, die ähnlich wie der Veräußerungsfreibetrag und die Tarifiermäßigung bei außerordentlichen Einkünften dem letzten Rechtsakt der Mitunternehmerschaft vorbehalten sei.

Der BFH sah dies anders. Eine Realteilung könne auch dann vorliegen, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheide und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt werde. Für dieses geänderte Verständnis des Realteilungsbegriffs spreche auch der Gesetzeszweck, so der BFH. Das Rechtsinstitut der Realteilung bezwecke, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, solange die steuerliche Erfassung stiller Reserven sichergestellt sei. Da eine Mitunternehmerschaft nicht nur durch ihre vollständige Auflösung, sondern auch durch das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme eines Teilbetriebs sinnvoll umstrukturiert werden könne, sei hier der Gesetzeszweck erfüllt. Dass im vorliegenden Fall vor der Teilbetriebsübertragung dem übernommenen Teilbetrieb erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden, sei ebenfalls unschädlich.

Werde dem ausscheidenden Mitunternehmer daneben allerdings eine Rente zugesagt, die aus künftigen Erträgen der fortbestehenden Sozietät oder dem Vermögen der Gesellschafter zu leisten sei und sich nicht als betriebliche Versorgungsrente darstelle, so erfülle der ausscheidende Gesellschafter insoweit aber einen begünstigten Veräußerungstatbestand. Als Veräußerungsgewinn sei der Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des übernommenen Teilbetriebs abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts des Kapitalkontos anzusetzen.

Hatte - wie im vorliegenden Fall - die Mitunternehmerschaft ihren Gewinn zuvor durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, so muss sie zwecks Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlustes zwingend zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen.

#### **Hinweis:**

Wie dem Urteil zu entnehmen ist, hatte der III. Senat des BFH vor seiner Urteilsverkündung zunächst beim IV. und VIII. Senat des BFH angefragt, ob diese die Rechtsprechungsänderung mittragen würden, welche dies bejahten. Eine Anrufung des Großen Senates war daher nicht erforderlich.

Die geänderte Rechtsprechung ermöglicht nun neue Gestaltungsmöglichkeiten bei der Auseinandersetzung von Mitunternehmerschaften.

Quelle: BFH-Urteil vom 17. September 2015, III R 49/13, DStR 2016 S. 377

## **27. Großer Senat entscheidet über die Trennungstheorie**

Überführt ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft oder von seinem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen unentgeltlich oder gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten, so kann dies erfolgsneutral, d.h. ohne die Aufdeckung von stillen Reserven erfolgen. Der umgekehrte Weg vom Gesamthandsvermögen in das Betriebsvermögen bzw. das Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen ist ebenso begünstigt. Ebenfalls begünstigt ist die unentgeltliche Verschiebung von Wirtschaftsgütern zwischen den Sonderbetriebsvermögen von Mitunternehmern der gleichen Mitunternehmerschaft.

Inwieweit eine Aufdeckung von stillen Reserven bei einer teilentgeltlichen Übertragung zu erfolgen hat, also bei einer Übertragung, bei welcher eine Gegenleistung unter dem Teilwert des Wirtschaftsgutes gezahlt wird - z.B. bei der Übernahme von Verbindlichkeiten -, darüber streiten sich Steuerpflichtige und Finanzverwaltung regelmäßig. Auch zwischen den Senaten des BFH herrscht hier Uneinigkeit, weshalb der X. BFH-Senat diese Frage nun dem Großen Senat vorgelegt hat.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass in den Fällen einer teilentgeltlichen Übertragung, die sogenannte Trennungstheorie anzuwenden ist. Hierbei wird der Vorgang in ein unentgeltliches und ein entgeltliches Geschäft aufgeteilt, wobei man den Buchwert des Wirtschaftsgutes anteilig den beiden Teilen des Geschäftes zuordnet. Durch diese Berechnungsweise ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäftes stets eine Gewinnrealisierung durch Aufdeckung der stillen Reserven. In der Literatur werden auch andere Varianten der Trennungstheorie diskutiert. Eine in der Literatur am häufigsten und auch vom IV. Senat des BFH vertretene Form der sog. modifizierten Trennungstheorie besagt, dass der Buchwert des Wirtschaftsgutes bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Teil und im Übrigen dem unentgeltlichen Teil des Geschäftes zuzuordnen ist. Dies führt im Ergebnis dazu, dass ein Gewinn nur dann realisiert wird, wenn das (Teil-)Entgelt den Buchwert des Wirtschaftsgutes übersteigt.

In dem Fall, den nun der X. Senat des BFH nutzte, um diese Frage von allgemeiner Bedeutung dem Großen Senat vorzulegen, brachte ein Steuerpflichtiger zur Erfüllung seiner Einlagepflicht ein Grundstück aus seinem Betriebsvermögen zu Buchwerten in eine KG ein. Da der Buchwert des Grundstückes die Gutschrift auf seinem Kapitalkonto überstieg, wurde ihm in Höhe der Differenz zwischen Buchwert des Grundstückes und der Gutschrift auf dem Kapitalkonto eine

Darlehensforderung gegenüber der KG eingeräumt. Das Finanzamt setze nach der Anwendung der Trennungstheorie einen Veräußerungsgewinn fest, während der Steuerpflichtige der Auffassung war, dass keine stillen Reserven aufzudecken waren.

In seinem Vorlagenbeschluss tendiert der X. Senat zur Auffassung des Bundesfinanzministeriums, letzten Endes hielt er es aber für geboten, in dieser Frage den Großen Senat anzurufen.

#### **Hinweis:**

Der Vorlagenbeschluss ist zu begrüßen, da der Große BFH-Senat nun endlich Rechtssicherheit in diese für die Praxis äußerst bedeutende Frage bringen kann.

Quelle: BFH-Beschluss vom 27. Oktober 2015, X R 28/12 (Az. des BFH: GrS 1/16), DStR 2015 S. 2834

## **28. Betriebsausgabenabzug für Studienkosten eigener Kinder?**

Aktuell hatte das Finanzgericht Münster zu entscheiden, ob der Abzug von Studienkosten eigener Kinder als Betriebsausgaben im Unternehmen eines Steuerpflichtigen gerechtfertigt war. Der Unternehmer hatte mit seinen Kindern Arbeitsverträge abgeschlossen. Diese besagten, dass die Kinder ihre vom Unternehmen erstatteten Bachelorstudienkosten (anteilig) zurückzahlen mussten, sollten sie nach Abschluss des Studiums nicht mindestens drei Jahre für das Unternehmen tätig werden. Ein ebensolcher Vertrag wurde auch mit einer familienfremden Mitarbeiterin abgeschlossen. Die Kinder arbeiteten vor und während des Studiums auf geringfügiger Basis. Die familienfremde Mitarbeiterin arbeitete vor dem Studium Vollzeit, während des Studiums Teilzeit. Das Studium stellte bei den Kindern eine Erstausbildung dar. Bei der Mitarbeiterin stellte es eine Fortbildung dar, weil sie bereits eine Ausbildung absolviert hatte. Die Kinder absolvierten direkt nach Abschluss des Bachelorstudiums jeweils ein Masterstudium. Die Mitarbeiterin arbeitete nach Abschluss des Bachelorstudiums wieder Vollzeit im Unternehmen.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden besagte Studienkosten nicht als Betriebsausgaben des Unternehmens anerkannt. Die Einkommensteuerbescheide wurden daraufhin vom Finanzamt geändert. Der Einspruch des Steuerpflichtigen blieb ohne Erfolg. Auch die anschließende Klage vor dem Finanzgericht Münster blieb in dieser Hinsicht erfolglos.

Der Steuerpflichtige hatte seine Klage u.a. damit begründet, dass ein Vertrag bezüglich der Kostenübernahme durch das Unternehmen und deren Bedingungen mit seinen Kindern vorliege, der einem Fremdvergleich standhalte. Die Durchführung des Vertrags verlief nur deshalb nicht vereinbarungsgemäß, weil nach Abschluss des Bachelorstudiums das jeweilige Masterstudium betrieblich notwendig wurde. Überdies seien beide Studienabschlüsse der Kinder notwendig für die Zukunft des Unternehmens, u.a. weil es massive Engpässe für Fachkräfte auf dem Arbeitsmarkt gäbe. Das Finanzgericht Münster wies die Klage ab. Zunächst sei festzuhalten, dass ein generelles Abzugsverbot für Aufwendungen von Steuerpflichtigen für die Ausbildung ihrer Kinder als Betriebsausgaben gelte, da diese nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten seien. Ausnahmefälle seien auf Grund des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Grundgesetzes nur unter Berücksichtigung strenger Maßstäbe an Vorliegen und Nachweis der betrieblichen Veranlassung möglich. Folgende Punkte sahen die Richter als ausschlaggebend für die fehlende betriebliche Veranlassung der Studienkosten an:

1. Die Eltern seien ohnehin zivilrechtlich zur Übernahme der Studienkosten verpflichtet, auch weil sie die finanzielle Leistungsfähigkeit hierfür besäßen.
2. Es handele sich nicht um Fortbildungs-, sondern um Erstausbildungskosten. Im Falle von Fortbildungskosten entschied der BFH tatsächlich schon, dass eine betriebliche Veranlassung vorläge (z. B. Fleischermeisterlehrgang eines Gesellen).
3. Argumente der Art, dass der Arbeitsmarkt Engpässe aufweise, seien zu pauschal, um eine betriebliche Veranlassung der Studienkosten anzunehmen.
4. Es sei nicht ersichtlich, dass es zum Zeitpunkt des Bachelorabschlusses überhaupt einen konkreten Personalbedarf im Unternehmen für zwei Vollzeitstellen gegeben habe. Die auch nach dem Bachelorstudium fortbestehende geringfügige Anstellung beider Kinder und deren gleichzeitiges Vollzeit-Masterstudium hiernach sprächen gegen einen konkreten Personalbedarf zum Zeitpunkt des Bachelorabschlusses.
5. Der Steuerpflichtige führte u.a. an, dass ein Masterstudium und die Übernahme auch dieser Kosten durch das Unternehmen in Zeiten dualer Studiengänge üblich seien. Diese Kosten seien daher auch betrieblich veranlasst. Dagegen spricht laut Auffassung der Richter, dass kein Ausbildungsverhältnis mit den Kindern bestanden habe.
6. Die Rückzahlungsvereinbarung sei zivilrechtlich nicht durchsetzbar. Ein Fremdvergleich sei in diesem Punkt nicht möglich.
7. Der Arbeitsvertrag der Kinder sei undatiert und Vertragsveränderungen seien nicht schriftlich festgehalten worden. Die Möglichkeit des Fremdvergleichs fehle.
8. Die Umstände, unter welchen der Vertrag mit der Mitarbeiterin eingegangen wurde, seien anders als bei den Kindern (Arbeitszeitumfang, Fort- statt Ausbildung), wodurch auch hier die Möglichkeit des Fremdvergleichs fehle.

9. Die Übernahme von Kosten, welche nicht direkt Studienkosten sind (z.B. freiwilliges Auslandssemester), wurde nicht eindeutig vertraglich mit den Kindern vereinbart. Ein Betriebsausgabenabzug sei auch hier mangels betrieblicher Veranlassung nicht möglich.

**Hinweis:**

Ausbildungskosten eigener Kinder können nur Betriebsausgaben sein, wenn sie nachweisbar vollständig oder ganz überwiegend betrieblich veranlasst sind. Sowohl an das Vorliegen als auch an den Nachweis der betrieblichen Veranlassung werden strenge Maßstäbe angelegt. Der Betriebsausgabenabzug kann nur ausnahmsweise durchgeführt werden. Ausnahmefälle können nur eintreten, wenn Verträge zwischen Kindern und Eltern geschlossen werden, die einem Fremdvergleich standhalten. Sie müssen klar und eindeutig getroffen sein und vereinbarungsgemäß durchgeführt werden.

Quelle: FG Münster, Urteil vom 15. Januar 2016, 4 K 2091/13, rechtskräftig, LEXinform Nr.: 5018744

## **29. Kostenübernahme für einen Gesellschafter durch eine KG**

Die Übernahme von Kosten des Gesellschafters durch eine KG ohne vertragliche Verpflichtung oder aufgrund eines nichtigen Vertrags führt zur gewinnerhöhenden Aktivierung einer Forderung bei der KG. Dies hat das Finanzgericht München entschieden. Das Urteil ist rechtskräftig.

Im verhandelten Fall ging es um eine KG, deren Unternehmensgegenstand die Konzeption, Organisation und Abwicklung von Seminaren für Dritte war. Der einzige Komplementär betrieb ein Einzelunternehmen, mit dem er Seminare veranstaltete. Mit diesem schloss die KG einen Vertrag ab. Der Komplementär sollte in seinem Einzelunternehmen die Seminarleiter und Dozenten verpflichten. Die KG verpflichtete sich, die Vorbereitung und Abwicklung der Schulungen zu übernehmen, war zuständig für die Konzeption der Seminare, für die Organisation und ihre Durchführung. Laut Vertrag hatte die KG hierfür sämtliche Kosten zu tragen. Hierfür stand der KG von ihrem Komplementär eine Vergütung zu, welche an die Zahl der durchgeführten Seminare und der Teilnehmer anknüpfte. Vertragsänderungen bedurften der Schriftform.

Während einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Seminarleiter nicht wie vertraglich vorgesehen ihr Honorar gegenüber dem Einzelunternehmen des Komplementäres abrechneten, sondern der KG in Rechnung stellten. Da der Vertrag vorsah, dass jedoch der Komplementär diese Kosten zu tragen hatte und auch keine schriftliche Anpassung des Vertrages stattgefunden hatte, vertrat der Prüfer die Auffassung, dass der KG eine Forderung über diese übernommen Kosten gegenüber ihrem Komplementär zustehe. Der Prüfer aktivierte diese Forderung entsprechend in der Bilanz der KG, was bei dieser zu einem zusätzlichen Gewinn führte.

Das Finanzgericht München bestätigte dieses Vorgehen. Durch die Übernahme der Kosten der Seminarleiter sei der KG ein zivilrechtlicher Erstattungsanspruch entstanden, der in der Bilanz gewinnerhöhend zu aktivieren ist. Die KG habe mit der Übernahme der Kosten der Seminarleiter ohne Auftrag gehandelt. Eine vertragliche Verpflichtung gegenüber ihrem Komplementär zur Übernahme dieser Kosten bestand nicht. Im Grundlagenvertrag und den späteren Ergänzungen sei abschließend geregelt, welche Aufgaben und Pflichten der KG und welche ihrem Komplementär im Rahmen seines Einzelunternehmens oblagen. Die KG sei nur für die Planung, die Auswahl der Seminarleiter sowie deren Fortbildung zuständig gewesen, deren Verpflichtung oblag dagegen dem Komplementär. Soweit die KG vortrage, es sei eine Änderung des Vertrags mündlich vereinbart worden und dabei die Verpflichtung und Abrechnung der Seminarleiter auf die KG übertragen worden, so sei eine solche mündliche Vereinbarung nirgendwo dokumentiert und auch aus der später erfolgten Vertragsergänzung nicht nachvollziehbar.

**Hinweis:**

Der Fall zeigt, wie wichtig – auch bei Verträgen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern – von vornherein klare schriftliche Vereinbarungen sind. Bei einer Kapitalgesellschaft hätte in dieser Konstellation eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter vorgelegen.

Quelle: FG München, Urteil vom 23. November 2015, 7 K 1636/12, rechtskräftig, EFG 2016 S. 86

## **30. Freibetrag für Veräußerungsgewinne nicht vererblich**

Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Gewerbebetrieb, einen Teilbetrieb oder seinen gesamten Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft, so unterliegt ein hieraus resultierender Gewinn der Einkommensteuer. Für diesen Veräußerungsgewinn hat der Gesetzgeber jedoch einen Freibetrag von 45.000 € für diejenigen Steuerpflichtige geschaffen, die ihr 55. Lebensjahr bereits vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sind. Dieser Freibetrag wird dem Steuerpflichtigen nur einmal in seinem Leben gewährt und ist, wie der BFH nun festgestellt hat, auch nicht vererblich.

Im Streitfall waren Ehemann und Ehefrau jeweils als Kommanditisten an einer KG beteiligt. Ihre Beteiligung kündigten sie auf, wodurch sie einen Gewinn erzielten. Kurz nach der Kündigung der Beteiligung verstarb der Ehemann.

Das Finanzamt setzte den Veräußerungsgewinn zunächst für den Ehemann und die Ehefrau fest und gewährte zwei Freibeträge. Diese Festsetzung wurde jedoch später geändert und der gesamte

Veräußerungsgewinn wurde der Ehefrau zugeordnet, was dazu führte, dass nur noch ein Freibetrag gewährt wurde. Nachdem sich die Steuerpflichtige zunächst noch erfolgreich vor dem Finanzgericht hiergegen zur Wehr setzte, hob der BFH dieses Urteil jedoch nun auf und gab dem Finanzamt Recht. Der BFH stellte fest, dass die Veräußerung zwar noch vom Ehemann in Gang gesetzt wurde, aber erst nach seinem Tod wirksam war. Für die Berücksichtigung von zwei Freibeträgen bestehe keine Rechtsgrundlage. Eine (fiktive) Aufteilung des Veräußerungsgewinns auf einen eigenen und einen derivativ erworbenen Anteil für Zwecke der Freibetragsberechnung komme schon deshalb nicht in Betracht, weil nur die Ehefrau einen entsprechenden Veräußerungsgewinn erzielt habe, unabhängig davon, auf welchem Wege sie den Kommanditanteil erworben habe. Im Übrigen wäre die Gewährung zweier Freibeträge an eine Person nicht mit der Regelung vereinbar, dass ein Steuerpflichtiger in seinem Leben nur einen Freibetrag auf begünstigte Veräußerungsgewinne beanspruchen kann. Schließlich sei es auch nicht möglich, der Steuerpflichtigen zusätzlich zu ihrem eigenen Freibetrag einen solchen ihres Ehemannes zu gewähren. Für den Ehemann sei schon deswegen weder ein Veräußerungsgewinn noch ein Freibetrag zu berücksichtigen, weil ihm kein Veräußerungsgewinn zugerechnet wurde. Da ihm also kein Freibetrag zustand, konnte er auch nicht durch Erbfolge auf die Steuerpflichtige übergehen.

**Hinweis:**

Der BFH ließ offen, ob er den Freibetrag gewährt hätte, wenn der Steuerpflichtigen selbst kein Freibetrag zugestanden hätte.

Quelle: BFH-Urteil vom 9. Juni 2015, X R 6/13, DStR 2016 S. 182

### 31. Umsatzsteuer für Leistungen einer Zahnarztkooperation

Dass auch für Zwecke der Umsatzsteuer eine klare und eindeutige Regelung in einem Gesellschaftsvertrag bedeutend ist, zeigt ein Urteil der Finanzrichter aus Münster. In dem Fall ging es in der Hauptsache um die Frage, wer die Gesellschafter einer Zahnarztkooperation waren.

Heilbehandlungen, die u.a. ein Zahnarzt erbringt, sind von der Umsatzsteuer befreit. Auch Leistungen, die eine Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern erbringt, die diese Leistungen ausschließlich für steuerfreie Leistungen verwenden, sind von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert.

Viele Ärzte schließen sich zu Praxisgemeinschaften zusammen. Die meist in der Form einer GbR gegründeten Gesellschaften mieten die Praxisräume an und finanzieren die Ausstattung der Praxis, die dann von den Gesellschaftern gemeinsam genutzt wird. Damit diese Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden müssen, hat der Gesetzgeber die Steuerbefreiung auf solche Leistungen ausgedehnt. Erbringt die Gesellschaft jedoch auch Leistungen an andere Personen, die nicht Gesellschafter der Kooperation sind, so greift die Umsatzsteuerbefreiung nicht, wie auch das Finanzgericht Münster klargestellt hat.

Im verhandelten Fall ging es um eine Zahnarztkooperation, welche u.a. Praxisräume, medizinische Einrichtungen, Apparate und Personal ihren Gesellschaftern zur Verfügung stellte. Die Praxisräume und die Einrichtungen wurde jedoch auch von Partnergesellschaften genutzt, an denen die Gesellschafter der Kooperation ebenfalls beteiligt waren. Aus den Gesellschaftsverträgen ging zwar hervor, dass die Partnergesellschaften die Praxisräume, medizinischen Geräte und das Personal nutzten, diese wurden aber nicht explizit im Vertrag als Gesellschafter genannt.

Das Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass die Partnergesellschaften nicht als Gesellschafter der Kooperation anzusehen waren und verweigerte die Umsatzsteuerbefreiung. Auch ein Organschaftsverhältnis sahen die Richter nicht gegeben, da ein solches nur gegenüber juristischen Personen vorliegen könne und es auch an der finanziellen Eingliederung fehle.

**Hinweis:**

Der BFH hat die Nichtzulassungsbeschwerde angenommen. Die Entscheidung ist für die Beteiligten vor allem deshalb schmerzlich, da die Partnergesellschaften nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Mittlerweile hat der BFH zwar entschieden, dass eine Personengesellschaft als Organgesellschaft in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert sein kann, jedoch nur dann, wenn Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind. Daher dürfte der BFH hier wohl auch zu keinem anderen Ergebnis kommen.

Quelle: FG Münster, Urteil vom 19. Mai 2015, 15 K 496/11 U, Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 40/15); EFG 2016 S. 109

### **32. Zuflusszeitpunkt regelmäßig wiederkehrender Einnahmen**

Das Finanzgericht Köln hatte darüber zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt der jährliche Versicherungsbeitrag zu einer Direktversicherung durch Entgeltumwandlung als zugeflossen gilt und damit bei der Ermittlung der abzuführenden Lohnsteuer zu berücksichtigen ist.

Eine Arbeitgeberin hatte mit einem Mitarbeiter im Jahr 2010 den Abschluss einer Direktversicherung durch Entgeltumwandlung vereinbart. Am 7. Januar 2011 wurde ein Betrag von 4.440 € vom Konto der Steuerpflichtigen abgebucht. Hierbei handelte es sich um den Jahresbeitrag 2010. Im Dezember wurde der Jahresbeitrag 2011 entrichtet. Die Steuerpflichtige behandelte die Beträge in den abgegebenen Lohnsteuer-Anmeldungen 2010 und 2011 als steuerfrei. Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung im Jahr 2013 gelangte der Prüfer zu der Auffassung, im Jahr 2011 seien dem Arbeitnehmer 8.880 € zugeflossen. Es sei hiervon lediglich ein Betrag von 4.440 € steuerfrei; ein Betrag von 4.440 € sei mithin steuerpflichtig, da durch den Zufluss in einem Jahr der steuerfreie Höchstbetrag für Zukunftssicherungsleistungen überschritten wurde. Das Finanzamt nahm die Arbeitgeberin mit Haftungsbescheid für Lohnsteuern auf den Jahresbeitrag 2010 in Anspruch.

Das Finanzgericht gab der Arbeitgeberin Recht. Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme seien nicht erfüllt. Die Jahreslohnsteuer bemesse sich nach dem Arbeitslohn, den der Arbeitnehmer im Kalenderjahr beziehe (Jahresarbeitslohn). Laufender Arbeitslohn gelte in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum ende. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt werde (sonstige Bezüge), gelte als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließe. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen seien, würden als in diesem Kalenderjahr bezogen gelten.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sei die Beitragszahlung steuerfreier Arbeitslohn des Arbeitnehmers im Jahr 2010. Der Zufluss sei im Jahr 2010 erfolgt, da die Einnahmen in diesem Jahr als bezogen gelten. Die jährliche Zahlung des Versicherungsbeitrages stelle insofern keinen laufenden Arbeitslohn da, sondern sei vielmehr ein sonstiger Bezug, für den die Spezialregelungen für die Bemessung der Höhe der Lohnsteuer keine Anwendung fänden.

Quelle: FG Köln, Urteil vom 24. September 2015, 15 K 3676/13, Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 58/15), NWB DokID: YAAAF-19065

### **33. Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung**

Ein zusammen veranlagtes Ehepaar erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diversen Objekten. Im Jahr 2010 schafften sie für drei dieser Objekte neue Einbauküchen an. Das Finanzamt berücksichtigte zunächst die jeweiligen Gesamtposten der Einbauküchen, für die es eine Nutzungsdauer von 10 Jahren zugrunde legte, nur anteilig für das Jahr 2010. Mit ihrem Einspruch trugen die Eheleute vor, es handele sich um den Austausch von Einbauküchen und damit um Erhaltungsaufwand. Die Kosten seien im Jahr 2010 insgesamt mindernd zu berücksichtigen. In einem Änderungsbescheid zog das Finanzamt die Aufwendungen für Spüle und Herd insgesamt als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand ab. Die Elektrogeräte wurden, soweit die Anschaffungskosten unter dem Wert von 410 € lagen, als geringwertige Wirtschaftsgüter berücksichtigt. Im Übrigen wurden ein Kühlschrank (491 €, Nutzungsdauer von 5 Jahren) sowie die Einbaumöbel (Nutzungsdauer von 10 Jahren) jeweils zeitanteilig im Jahr 2010 ab ihrer Anschaffung berücksichtigt.

Das Finanzgericht wies die Klage der Steuerpflichtigen gegen dieses Vorgehen ab. Werbungskosten seien Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die mit einer Einkunftsart in einem objektiven und subjektiven Zusammenhang stehen. Dies sei bei einer neuen Einbauküche in einem Vermietungsobjekt der Fall. Das Finanzgericht wies eingangs daraufhin, dass eine Einbauküche nach der Rechtsprechung nicht als Sachgesamtheit ein einheitliches (zusammengesetztes) Wirtschaftsgut sei. Zwar werde eine Einbauküche regelmäßig individuell geplant und in ihrer baulichen Gestaltung an die jeweiligen räumlichen Verhältnisse angepasst. Jedoch gelte das in der Regel nur für die Einbaumöbel inklusive der Arbeitsfläche. Spüle, Herd und die weiteren Elektrogeräte (z.B. Kühlschrank und Dunstabzugshaube) seien genormt und austauschbar. Sie seien nicht nur zusammen mit den Einbaumöbeln, sondern auch allein nutzbar und jeweils einzeln ohne Beeinträchtigung ihrer Funktion an anderer Stelle verwendbar. Die einzelnen Einbaumöbel und die Arbeitsfläche einer Einbauküche seien als Gesamtheit zu sehen, da sie nicht für sich allein nutzbar seien. Sie würden vielmehr nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung treten. Dies gilt nach Auffassung des Finanzgerichtes unabhängig davon, ob die Einbauküche serienmäßig hergestellt oder individuell gefertigt worden sei.

Spüle und Herd stellten sofort abziehbaren Aufwand dar. Die Aufwendungen für die austauschbaren Elektrogeräte sowie die Einbaumöbel inklusive Arbeitsplatte seien Anschaffungskosten, die über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zeitanteilig als Werbungskosten zu berücksichtigen seien - soweit es sich nicht um geringwertige Wirtschaftsgüter handele.



**Hinweis:**

Der BFH hat mit Urteil vom 30.03.1990 die Auffassung vertreten, dass eine „serienmäßig hergestellte Einbauküche regelmäßig nicht als einheitliches Wirtschaftsgut“ zu betrachten ist und die „einzelnen Küchenbauteile ... nach einem Ausbau für sich an anderer Stelle verwendbar“ sind. Nach der Auffassung sind die Einbaumöbel (inklusive Arbeitsplatte), Spüle und Herd sowie weitere Elektrogeräte jeweils getrennt steuerlich zu beurteilen. Da das Finanzgericht bei den Einbaumöbeln (möglicherweise) hiervon abweichend geurteilt hat, hat es zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung die Revision zugelassen.

Quelle: FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28. Januar 2015, 2 K 101/13, Revision eingelegt (Az. BFH: IX R 14/15), NWB DokID: ZAAAE-84968

### **34. Privates Veräußerungsgeschäft nach unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung**

Ein Steuerpflichtiger kaufte im Januar 2003 eine Wohnung. Im August 2011 veräußerte er diese wieder. Die Wohnung wurde zunächst vom Steuerpflichtigen gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin sowie der gemeinsamen minderjährigen Tochter bewohnt. Im Oktober 2008 zog der Steuerpflichtige aus der Wohnung aus. Er stellte die Wohnung bis zu deren Auszug im Oktober 2010 seiner ehemaligen Lebensgefährtin und der gemeinsamen Tochter unentgeltlich zur Verfügung. Bis zum Verkauf im August 2011 stand die Wohnung leer. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften aus dem Verkauf der Wohnung fest.

Die Klage hiergegen blieb erfolglos. Nach den einkommensteuerrechtlichen Regelungen sind Wirtschaftsgüter von der Besteuerung ausgenommen, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Eigene Wohnzwecke sind auch gegeben, wenn die Wohnung gemeinsam mit Familienangehörigen genutzt wird bzw. wenn sie teilweise - auch an fremde Personen - unentgeltlich überlassen wird, solange die eigene Haushaltsführung möglich bleibt. Dies gilt auch für die Überlassung der Wohnung an ein Kind des Steuerpflichtigen zur alleinigen Nutzung – so die BFH-Rechtsprechung. Dies sei vorliegend aber nicht der Fall. Denn aus der Sicht des überlassenden Steuerpflichtigen wurde die Wohnung durch die Auflösung des gemeinsamen Haushalts mit dem Kind und der Lebensgefährtin gerade nicht mehr zu eigenen, sondern zu fremden Wohnzwecken genutzt. Die Überlassung der Wohnung an die minderjährige Tochter löse die Begünstigung nicht aus, da sie ihr nicht zur alleinigen Nutzung überlassen worden sei. Sie habe die Wohnung gemeinsam mit ihrer Mutter bewohnt, die nicht zu dem begünstigten Personenkreis gehöre.

Quelle: Hessisches FG, Urteil vom 30. September 2015, 1 K 1654/14, rechtskräftig, NWB DokID: AAAAF-67009

### **35. Elterngeld mindert außergewöhnliche Belastungen**

Unterstützt ein Steuerpflichtiger eine unterhaltsberechtigten Person kann er diese Unterhaltsleistungen, bis zu einem Höchstbetrag von 8.652 € als außergewöhnliche Belastungen geltend machen. Begünstigt ist auch die Unterstützungsleistung an eine Person, die zwar gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht unterhaltsberechtigt ist, der aber aufgrund der Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen öffentliche Mittel, wie z.B. Arbeitslosengeld II, gekürzt werden. Dies ist z.B. bei eheähnlichen Lebensgemeinschaften der Fall. Lebt die unterstützte Person im Haushalt des Steuerpflichtigen, geht die Finanzverwaltung stets davon aus, dass dem Steuerpflichtigen Aufwendungen in der Höhe des Höchstbetrages erwachsen. Dieser Höchstbetrag ist jedoch zu kürzen, soweit die Unterstützte Person eigene Einkünfte oder Bezüge bezieht, die 624 € im Kalenderjahr übersteigen.

Vor dem Finanzgericht Münster war streitig, ob der Sockelbetrag des Elterngeldes in Höhe von 300 € monatlich bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge einer unterstützten Person als Bezug anzusetzen ist.

Ein alleinstehender Steuerpflichtiger lebte mit der Mutter des gemeinsamen Kindes und dem Kind in einem Haushalt. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte er Unterstützungsleistungen an die Mutter des gemeinsamen Kindes als außergewöhnliche Belastung geltend. Das von der unterhaltenen Person bezogene Elterngeld (5.213 € für 8 Monate) setzte er um 2.400 € reduziert nur i.H.v. 2.813 € als eigene Bezüge an. Er vertrat die Auffassung, dass als eigene Bezüge lediglich der den Sockelbetrag des Elterngeldes i.H.v. 300 € monatlich übersteigende Betrag des Elterngeldes anzusetzen und somit Unterhaltsleistungen von 6.121 € zu berücksichtigen seien.

Dem folgte das Finanzamt nicht. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer berücksichtigte es das von der Mutter bezogene Elterngeld mit nur 5.213 € und ließ demzufolge Unterhaltsleistungen i.H.v. 3.721 € als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zu.

Der Fall ging vor das Finanzgericht Münster. Dieses wies die Klage ab. Die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen für Unterstützungsleistungen seien um andere Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person zu mindern, soweit sie den Betrag von 624 € im Kalenderjahr übersteigen. Unter Bezügen seien nach ständiger Rechtsprechung alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert zu verstehen, also auch nicht steuerbare oder für steuerfrei erklärte Einnahmen, sofern sie zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet seien. Der Sockelbetrag diene zwar der Anerkennung und Honorierung der Erziehungs- und Betreuungsleistung und sei deshalb durch eine Reihe von Vorschriften inner- und außerhalb des Bundeselterngeldgesetzes anrechnungsfrei gestellt. Der BFH habe bereits früher darauf verwiesen, dass das Einkommensteuerrecht nicht zwischen einem Mindestbetrag und einem darüber hinausgehenden Betrag unterscheide. Insofern sei das Elterngeld einheitlich als Einkommensersatzleistung und deshalb in voller Höhe einschließlich des Sockelbetrags zu berücksichtigen.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht Münster war der Auffassung, dass weder der Wortlaut der Vorschrift noch sein Sinn und Zweck eine unterschiedliche Behandlung des Sockelbetrags des Elterngeldes und der darüber hinaus gewährten Beträge erfordert. Dem stehe auch nicht entgegen, dass in Höhe des Sockelbetrags des Elterngeldes die Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen nach dem BGB nicht gemindert sei. Das subjektive Nettoprinzip als Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes gebiete zwar die steuerliche Berücksichtigung privater existenzsichernder Aufwendungen, wobei die exakte Abbildung zivilrechtliche Unterhaltslasten im Einkommensteuerrecht aber nicht erforderlich sei. Das Finanzgericht Münster hat die Revision zugelassen.

Quelle: FG Münster, Urteil vom 26. November 2015, 3 K 3546/14 E, Revision zugelassen, [www.justiz.nrw.de](http://www.justiz.nrw.de)

### **36. Alleinerziehende: kein Barunterhalt durch anderen Ehegatten**

Kommt der andere Elternteil seinen Barunterhaltungspflichten nicht nach, führt dies nicht zum Anspruch auf einen höheren Entlastungsbetrag für Alleinerziehende. Auch die Anwendung des Splittingtarifs für den Alleinerziehenden kommt nicht in Betracht. Ebenso wenig kann aus dieser Situation heraus eine steuerlich geltend zu machende außergewöhnliche Belastung abgeleitet werden. Dies hat der BFH nun klargestellt.

Im vorliegenden Fall war über die einkommensteuerliche Behandlung einer alleinerziehenden Steuerpflichtigen zu entscheiden, welche in den relevanten Veranlagungszeiträumen für ihre zwei minderjährigen Kinder keinen Unterhalt vom Kindsvater erhielt. Das zuständige Finanzamt setzte die Einkommensteuer unter Anwendung des Grundtarifs und unter Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende fest. Den Einspruch der Steuerpflichtigen, den Splittingtarif statt des Grundtarifs anzuwenden, wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

Bei der Anwendung des Splittingtarifs wird generell das zu versteuernde Einkommen von Ehegatten ermittelt und halbiert. Für diesen Betrag wird der Einkommensteuertarif ermittelt. Der sich hieraus ergebende Steuerbetrag wird verdoppelt. Es bleibt der doppelte Grundfreibetrag steuerfrei. Würde eine alleinerziehende, einzeln veranlagte, steuerpflichtige Person nach dem Splittingtarif besteuert, würde sie demnach einen höheren steuerfreien Grundfreibetrag erhalten sowie einen im Vergleich niedrigeren progressiven Einkommensteuersatz als eine nach dem Grundtarif einzeln veranlagte Person.

Unter Berufung auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz klagte die Steuerpflichtige. Sie werde ungleich bezüglich Alleinerziehenden behandelt, denen Unterhalt durch den anderen Elternteil gezahlt werde. Ihr stehe daher ein höherer Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zu oder ein Abzug als außergewöhnliche Belastung.

Dies sah der BFH nicht so. Das Grundgesetz gebiete, das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie steuerlich zu verschonen. Dies werde durch den Grundfreibetrag für den Steuerpflichtigen sowie durch den Kinderfreibetrag oder den Erhalt von Kindergeld für dessen Kinder sichergestellt. Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende solle kompensieren, dass Alleinerziehende keine Vorteile aus der Haushaltsführung mit einer anderen erwachsenen Person erzielen könnten. Einen höheren Freibetrag zu gewähren, weil kein Unterhalt durch den anderen Elternteil gezahlt werde, komme nicht in Frage.

Weiter entschied der BFH, dass Unterhaltsleistungen an die Kinder keine außergewöhnliche Belastung sind. Solche Aufwendungen seien ihrer Art nach keine außergewöhnlichen Belastungen, sondern typische Aufwendungen der Lebensführung. Derartige familienbedingte Aufwendungen seien durch den Erhalt von Kindergeld oder den Ansatz des Kinderfreibetrags abgegolten. Die besondere Belastungssituation von Alleinerziehenden werde zudem durch den Entlastungsfreibetrag für Alleinerziehende abgegolten.

**Hinweis:**

Zahlt ein Elternteil dem anderen alleinerziehenden Elternteil keinen Unterhalt für die Kinder, ist dies unerheblich für die Einkommensbesteuerung des Alleinerziehenden. Aufwendungen für kindergeldberechtigte Kinder sind typische Aufwendungen der privaten Lebensführung und damit keine außergewöhnliche Belastung. Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende kompensiert einzig Nachteile durch das Führen eines Haushalts ohne eine weitere erwachsene Person und ist daher seiner Höhe nach unstrittig.

Es ist hier jedoch anzumerken, dass dem anderen Elternteil, bei dem das Kind nicht wohnt, grundsätzlich auch der halbe Kinderfreibetrag, bzw. das hälftige Kindergeld zusteht. Kommt der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung nicht nach, kann der Elternteil in dessen Haushalt das Kind lebt, beantragen, dass der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag auf ihn übertragen wird.

Quelle: BFH-Urteil vom 17. September 2015, III R 36/14, LEXinform Nr.: 0950136

### **37. Verjährter Pflichtteilsanspruch keine Nachlassverbindlichkeit**

Der Anfang 2008 verstorbene Vater eines Steuerpflichtigen wurde von seiner Ehefrau, der Stiefmutter des Steuerpflichtigen, allein beerbt. Der Steuerpflichtige machte zunächst keine Pflichtteilsansprüche geltend. Aufgrund testamentarischer Verfügung wurde er Alleinerbe seiner am 1. Januar 2011 verstorbenen Stiefmutter. Nach Abgabe der Erbschaftsteuererklärung setzte das Finanzamt Erbschaftsteuer fest. Später beantragte der Steuerpflichtige, den Erbschaftsteuerbescheid zu ändern und als Nachlassverbindlichkeit den nunmehr von ihm geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs nachträglich zu berücksichtigen. Er brachte dazu vor, dass der Anspruch auch nicht verjährt sei. Zwar sei die Verjährungsfrist von 3 Jahren abgelaufen, dies führe aber nur dazu, dass der Schuldner berechtigt sei, die Leistung zu verweigern. In diesem Fall habe der Schuldner die Einrede der Verjährung nicht geltend gemacht, so dass der Pflichtteilsanspruch weiterhin bestehe. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab und wies den Einspruch zurück.

Auch die Klage hatte keinen Erfolg. Ein Pflichtteilsanspruch gelte erst als Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht werde. Die „Geltendmachung“ des Pflichtteilsanspruchs bestehe in dem ernstlichen Verlangen auf Erfüllung des Anspruchs gegenüber dem Erben, das in geeigneter Weise bekundet werden müsse. Die Geltendmachung wirke hinsichtlich des Abzugs des Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers zurück.

Der Anspruch auf den Pflichtteil entstehe mit dem Erbfall und verjähre in drei Jahren. Die Verjährungsfrist beginne mit dem Schluss des Jahres, in dem der Pflichtteilsberechtigte Kenntnis des Erbfalls bzw. der Verfügung von Todes wegen erlangt habe. Der Anspruch des Steuerpflichtigen war hier somit zum Zeitpunkt der Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruchs bereits verjährt.

**Hinweis:**

Ein Pflichtteilsanspruch, der zu Lebzeiten des Verpflichteten nicht geltend gemacht wurde, kann nachträglich gegenüber dessen Erben geltend gemacht werden. Das gilt nach der BFH-Rechtsprechung grundsätzlich auch aufgrund des Zusammenfallens von Berechtigung und Verpflichtung, wenn der Erbe den Anspruch quasi gegenüber sich selbst geltend macht. In dem Fall hatte der BFH aber ausdrücklich offengelassen, ob dies auch im Fall der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs möglich ist.

Das Finanzgericht hat die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Quelle: FG Hessen, Urteil vom 3. November 2015, 1 K 1059/14, Revision eingelegt (Az. des BFH: II R 1/16), NWB DokID: QAAAF-67008:

### **38. Änderung bei der Abrechnung von Mietnebenkosten**

In Änderung seiner Rechtsprechung hat der BGH die Anforderungen an die formelle Ordnungsmäßigkeit der Betriebskostenabrechnung zugunsten der Vermieter geändert. Künftig genügt es zur Erfüllung der Mindestanforderungen einer Nebenkostenabrechnung, wenn der Vermieter bei der jeweiligen Betriebskostenart die Summe der Kosten als "Gesamtkosten" angibt, die er auf die Wohnungsmieter der gewählten Abrechnungseinheit (in der Regel: Gebäude) umlegt. Der Vermieter ist nicht verpflichtet, herausgerechnete nicht umlagefähige Kostenanteile anzugeben oder die angewendeten Rechenschritte zu erläutern.

Eine Eigentümerin und Vermieterin einer aus mehreren Gebäuden bestehenden Wohnanlage rechnete die Nebenkosten gegenüber ihren Mietern jeweils nach Gebäuden ab. Bei den Nebenkostenpositionen Wasser, Abwasser und Müllabfuhr bestand die Besonderheit, dass die gesamte Anlage über einen zentralen Müllplatz und zwei Heizstationen mit zentraler Warmwasseraufbereitung verfügte, die jeweils die anderen Häuser mitversorgten. Die Vermieterin sah sich deshalb veranlasst, bei diesen Positionen zunächst von den Gesamtkosten für die Wohnanlage auszugehen und diese Kosten nach dem Verhältnis der Wohnfläche auf die einzelnen Gebäude zu verteilen. Dieser Rechenschritt war allerdings aus den Nebenkostenabrechnungen, die den Mietern

erteilt wurden, nicht ersichtlich. Vielmehr erschien darin nur der von der Vermieterin für das jeweilige Gebäude errechnete "Gesamtbetrag", der dann auf die Mieter des jeweiligen Gebäudes mittels des anzuwendenden Umlageschlüssels verteilt wurde. Aus diesem Grund entsprachen die für das jeweilige Gebäude in den Nebenkostenabrechnungen ausgewiesenen "Gesamtkosten" nicht den Beträgen, die aus den Gebührenbescheiden der Gemeinde und den jeweiligen Rechnungen der Stadtwerke ersichtlich waren.

Aufgrund der Betriebskostenabrechnung verlangte die Vermieterin eine Nachzahlung in Höhe von fast 900 € von einem Mieter. Dieser weigerte sich, der Nachzahlung nachzukommen und verwies zur Begründung darauf, dass aus der Nebenkostenabrechnung nicht hervorgehe, wie die Vermieterin auf den abgerechneten Betrag für die Positionen Wasser, Abwasser und Müllabfuhr gekommen war. Klage und Berufung blieben erfolglos.

Die Revision vor dem BGH hatte dagegen Erfolg. Der BGH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung nicht fest, wonach die Angabe lediglich "bereinigter" Gesamtkosten die Unwirksamkeit der Abrechnung aus formellen Gründen zur Folge hat. Zur formellen Ordnungsmäßigkeit einer Nebenkostenabrechnung genügt es nunmehr, wenn als "Gesamtkosten" bei der jeweiligen Betriebskostenart die Summe der Kosten angegeben ist, die der Vermieter auf die Wohnungsmieter der gewählten Abrechnungseinheit umlegt hat. Eine möglichst übersichtliche Ausgestaltung der Betriebskostenabrechnung sei sowohl im Interesse des Mieters als auch des Vermieters. Typischerweise wolle der Mieter darüber informiert werden, mit welchem Umlageschlüssel der auf ihn entfallene Kostenanteil ermittelt worden sei und welche Beträge im Abrechnungsjahr auf ihn entfallen. Damit könne er überprüfen, ob die ihm in Rechnung gestellten Kosten dem Grunde nach umlagefähig seien, ob der richtige Umlageschlüssel verwendet wurde und die für die Abrechnungseinheit angesetzten Gesamtkosten der Höhe nach für ihn plausibel erscheinen. Ob der Vermieter diesen Gesamtbetrag zutreffend errechnet beziehungsweise ermittelt habe oder dabei nicht umlagefähig Kostenanteile mit angesetzt habe, sei ausschließlich eine Frage der materiellen Richtigkeit. Die sei durch den Mieter ohnehin nicht allein anhand der Abrechnung zu überprüfen, sondern nur mittels einer Einsicht in die Belege.

Quelle: BGH-Urteil vom 20. Januar 2016, VIII ZR 93/15, NWB DokID: GAAAF-66651

### **39. Lläuft die Erbschaftsteuer aus?**

Eigentlich sollte die neue Erbschaftsteuerreform schon längst unter Dach und Fach sein. Nachdem unter der Federföhrung von Finanzminister Wolfgang Schäuble relativ zeitnah nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichtes ein erster Referentenentwurf ausgearbeitet wurde, sah es zunächst so aus, als werde eine neue Erbschaftsteuerreform fristgerecht auf den Weg gebracht. Das Bundesverfassungsgericht hatte im Dezember 2014 entschieden, dass die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen zu großzügig gefasst sind und unverhältnismäßige Gestaltungsmöglichkeiten bieten und deshalb nicht mit dem Gleichheitssatz des Grundgesetzes vereinbar sind.

Da die geplanten Neuregelungen jedoch zum Teil auf heftige Kritik in Teilen der Wirtschaft gestoßen sind und die Flüchtlingskrise die Politik beschäftigte, hatten sich die parlamentarischen Gespräche immer wieder verschoben.

Mittlerweile läuft der Bundesregierung die Zeit davon, eine Gesetzesänderung auf den Weg zu bringen, denn das Bundesverfassungsgericht hatte dem Gesetzgeber hierfür eine Frist bis zum 30. Juni 2016 gesetzt.

In der Literatur und der Presse wird daher diskutiert, was passiert, wenn die Bundesregierung diese Frist nicht einhalten kann. Einige Meinungen gehen dahin, dass in diesem Fall das Erbschaftsteuergesetz ausläuft, was zur Folge hätte, dass keine Erbschaftsteuer mehr festgesetzt werden könnte. Andere Stimmen sagen, dass ein Überschreiten der Frist zur Folge hätte, dass lediglich die streitbefangenen Verschonungsregelungen nicht mehr angewendet werden dürfen. Dies wäre wohl das worst-case-Szenario für die Steuerpflichtigen, da eine Übertragung von Betriebsvermögen dann vollumfänglich der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterliegen würde, was in vielen Fällen eine Übertragung von Betriebsvermögen unmöglich machen würde.

Nun hat sich der Sprecher des Bundesverfassungsgerichtes gegenüber der Frankfurter Allgemeinen Zeitung (FAZ) zu den Folgen einer nicht fristgerechten Reform der Erbschaftsteuer geäußert. Nach Aussage des Sprechers passiert zunächst erst einmal gar nichts. Er verweist hierbei auf zwei Aussagen aus der Entscheidung der Karlsruher Richter.

- Danach sei das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar.
- Der Gesetzgeber sei verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30. Juni 2016 zu treffen.

Diese beiden Aussagen seien getrennt zu betrachten, sodass bis zu einer Neuregelung das alte Recht weiter angewendet werden könne. Ferner sei nicht vorgesehen, dass das BVerfG von sich aus prüft, ob eine Neuregelung fristgerecht getroffen wurde. Der Sprecher hält es für wahrscheinlicher, dass erneut gegen Steuerbescheide geklagt wird und so weitere Fälle vor dem BVerfG landen. Hier könne dann entschieden werden, wie es weitergehen soll.

**Hinweis:**

Man kann davon ausgehen, dass der Sprecher des Gerichtes nicht eigenmächtig gehandelt hat, sondern seine Aussage mit dem zuständigen Senat abgestimmt war.

Es bleibt jedenfalls zu hoffen, dass der Gesetzgeber es noch schafft, fristgerecht eine entsprechende Neuregelung auf den Weg zu bringen.

Quelle: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 31. März 2016 S. 17

#### **40. Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als vGA**

Eine GmbH und ihr alleiniger Gesellschafter sowie Geschäftsführer trafen in 2005 eine "Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten". Nach dieser Vereinbarung wurde ein Gehaltsanteil auf ein auf den Namen der GmbH geführtes Investmentkonto überwiesen. Das Guthaben sollte zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes oder zur Altersversorgung des Geschäftsführers dienen. Alle Anteilsscheine des Investmentkontos verpfändete die GmbH an den Geschäftsführer. Die GmbH buchte die Beträge als Rückstellung für Zeitwertkonten und nicht als Gehaltsaufwand. Das Finanzamt behandelte die Beträge in vollem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) und begründete dies damit, dass eine solche Barlohnsumwandlung nicht fremdüblich sei.

Das Finanzgericht gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage statt und setzte die vGA herab. Es wies darauf hin, es sei keine Vermögensminderung eingetreten, da die GmbH in gleicher Höhe Lohnaufwand gespart habe.

Im Revisionsverfahren hob der BFH das Urteil der Vorinstanz auf und wies die Klage ab. Es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung liege eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nämlich regelmäßig dann vor, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwende, den sie bei einem Fremdvergleich einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Die im Streitfall getroffene Vereinbarung über die Ansammlung von Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos entspreche nicht dem, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde und hielte einem Fremdvergleich nicht stand. Der alleinige Geschäftsführer bestimme seine Arbeitszeit regelmäßig selbst. Dies bedeute auch, dass er - abgegolten durch die Gesamtausstattung - die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen müsse, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordere. Mit diesem Aufgabenbild vertrage sich der Verzicht auf die unmittelbare Entlohnung zugunsten späterer (vergüteter) Freizeit nicht. Das entspräche - zeitversetzt - der mit der Organstellung unvereinbaren Abgeltung von Überstunden. Dies gelte auch für ein entgeltumwandlungsbasiertes Arbeitszeitkonto. Denn letztlich werde auch hier durch laufenden Gehaltsverzicht Freizeit - in der Freistellungsphase - erkauft. Der teilweise Ausstieg aus der aktiven Arbeitszeitphase sei mit der Organstellung nicht vereinbar. Anders als das Finanzgericht meine, scheitere die Annahme einer vGA auch nicht an der Voraussetzung einer Vermögensminderung. Die Vermögensminderung liege in der Einzahlung der Kapitalbeträge auf das Investmentkonto und in dem entsprechenden durch den Ausweis als Betriebsaufwand ausgelösten Vermögensabgang. Dass die GmbH gleichzeitig das an den Geschäftsführer zu zahlende laufende Gehalt um diesen Betrag gemindert habe, ändere daran nichts.

**Hinweis:**

Der BFH wies darauf hin, dass bei der Frage, ob eine vGA vorliegt oder nicht, auf den einzelnen Geschäftsvorfall abzustellen ist, da der jeweilige Geschäftsvorfall der jeweiligen körperschaftsteuerlichen Folge unterfällt und nicht der Saldo aus der Vermögensminderung (hier: die durch das Gesellschaftsverhältnis bedingte Zahlung auf das Investmentkonto) sowie der fehlenden Vermögensminderung (hier: der geminderte Aufwand für das laufende Gehalt). Beide Vorfälle sind vielmehr auseinander zu halten und steuerrechtlich eigenständig zu behandeln.

Quelle: BFH-Urteil vom 11. November 2015, I R 26/15, NWB DokID: QAAAF 69701

#### **41. Gewerbliche Abfärbung bei einer Ärzte-GbR**

Die Einkünfte einer Ärzte-GbR sind insgesamt solche aus Gewerbebetrieb, wenn die GbR auch Vergütungen aus ärztlichen Leistungen erzielt, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden. Zu diesem Ergebnis kam der BFH und bestätigte damit die bisherige Rechtsprechung.

Erzielt eine an sich freiberuflich tätige Personengesellschaft auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, führt dies dazu, dass die gesamten Einkünfte der Personengesellschaft in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, was u.a. eine Gewerbesteuerpflicht für die GbR nach sich zieht. Eine sogenannte „abfärbende“ gewerbliche Tätigkeit kann auch dann gegeben sein, wenn die Freiberufler-GbR sich der Leistungen Dritter bedient, die keine Gesellschafter der GbR sind. Zwar ist hier die Mithilfe von qualifizierten Nichtgesellschaftern nicht grundsätzlich schädlich, jedoch muss der Angehörige eines freien Berufes aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Für einen Arzt bedeutet dies, dass er eine höchstpersönliche, individuelle Arbeitsleistung



am Patienten schuldet und deshalb einen wesentlichen Teil der ärztlichen Leistungen selbst erbringen muss, wie der BFH nun klargestellt hat. Fehlt beim Einsatz eines gesellschaftsfremden Mitarbeiters diese Eigenverantwortlichkeit eines Gesellschafters, so ist diese Tätigkeit insoweit gewerblich, was wiederum dazu führt, dass die gesamten Einkünfte der GbR gewerblich werden.

Im vom BFH entschiedenen Fall führten zwei Ärzte gemeinsam eine GbR. Die Gesellschaft führte ihre Praxis zusammen mit einer weiteren Ärztin in gemeinsam angemieteten Praxisräumen. Bei einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Ärztin an der GbR nicht beteiligt war, für diese jedoch in nicht unerheblichem Umfang eigenverantwortlich ärztliche Leistungen gegen Honorar erbrachte. Eine Überwachung der gesellschaftsfremden Ärztin durch die Ärzte der GbR erfolgte nicht ebenso wenig wie deren persönliche Mitwirkung bei der Behandlung ihrer Patienten.

Diese Feststellungen des Finanzgerichtes seien in Ordnung, so der BFH. Aufgrund der insoweit fehlenden Eigenverantwortlichkeit der Gesellschafter sei die GbR nicht im vollen Umfang freiberuflich tätig gewesen. Daher seien die Einkünfte der GbR insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

**Hinweis:**

Das eigenverantwortliche Handeln der Gesellschafter muss bei einer Freiberufler-GbR stets gewährleistet sein, wenn sie sich der Mithilfe von qualifiziertem Personal, von Subunternehmern oder freien Mitarbeitern bedient. Dies sollte sich bereits aus den Dienstverträgen und Auftragsbedingungen ergeben. Aber auch durch entsprechende Arbeitsnachweise sollte die Eigenverantwortlichkeit der Gesellschafter unterstrichen werden. Sollten Sie hier Fragen haben, so sprechen Sie uns an. Wir beraten Sie gerne!

Quelle: BFH-Urteil vom 3. November 2015, VIII R 62/13, NWB Dok-ID: TAAAF 70023

## **42. Neue Entwicklung bei Bauträgerfällen**

Die Rechtsprechung des BFH zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei sogenannten Bauträgerfällen schlägt weiterhin hohe Wellen. Im Jahr 2013 hatte der BFH, entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, entschieden, dass Bauträger nicht die Umsatzsteuer für die von ihren Subunternehmern empfangenen Leistungen schulden.

Bauträger kaufen Grundstücke auf, um auf diesen Häuser errichten zu lassen. Hierbei bedienen sie sich der Leistung von Subunternehmern, welche die eigentlichen Bauleistungen durchführen. Im Anschluss veräußern die Bauträger die nunmehr bebauten Grundstücke. Die Veräußerung der Grundstücke ist steuerfrei, weshalb ein Vorsteuerabzug auf die Eingangsleistungen nicht möglich ist.

Die Bauträger mussten in der Vergangenheit die Umsatzsteuer auf die Eingangsleistungen ihrer Subunternehmer entrichten, da die Verwaltung hier der Auffassung war, dass Bauträger auch Bauleistende sind und somit die Umkehr der Steuerschuldnerschaft greift. Ein gleichzeitiger Abzug der Vorsteuer war jedoch nicht möglich. Aufgrund der BFH Rechtsprechung fordern die Bauträger nun die zu Unrecht für ihre Subunternehmer entrichtete Umsatzsteuer zurück. Der Staat sieht sich daher mit einer Rückforderung von Umsatzsteuer in Milliardenhöhe konfrontiert.

Hierauf hat der Gesetzgeber reagiert, indem er in einer Übergangsvorschrift festgelegt hat, dass die Umsatzsteuer gegenüber den Leistenden, also den Subunternehmern, festgesetzt werden soll, wenn ein Bauträger seine Umsatzsteuer zurückfordert. Gleichzeitig wurde für die Subunternehmer die Möglichkeit geschaffen, den zivilrechtlichen Anspruch auf Umsatzsteuer, der den Subunternehmern nach Ansicht des Gesetzgebers gegenüber den Bauträgern entsteht, an die Finanzverwaltung abzutreten. Ob dieses Vorgehen des Gesetzgebers rechters ist, ist zweifelhaft.

Auch der BFH hat ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieser Vorschrift und hat bereits zwei Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben. In diesen Beschlüssen hat er ausgeführt, dass die Umsatzsteuer bei den Leistenden, also bei den Subunternehmern, erst dann entsteht, wenn der Leistungsempfänger, also der Bauträger, die Umsatzsteuer an den Leistenden gezahlt hat.

Ob der BFH diese Auffassung auch in der Hauptverhandlung vertreten wird, bleibt abzuwarten. Die Finanzverwaltung hat diese Beschlüsse jedoch zum Anlass genommen, um ihre Abwicklung der Bauträgerfälle zu ändern. Hierauf weist u.a. der Steuerberaterverband Niedersachsen-Anhalt hin.

Hiernach entfällt die vom Bauträger und Subunternehmer damals übereinstimmend angenommene Steuerschuldumkehr erst, wenn der Bauträger die Umsatzsteuer an den Subunternehmer bezahlt. Der Subunternehmer hat die Leistung erst zu versteuern, wenn er den darauf entfallenden Umsatzsteuerbetrag vereinnahmt hat.

Mit dieser Interpretation der BFH-Beschlüsse versucht die Finanzverwaltung die Verzinsung der Umsatzsteueransprüche der Bauträger zu vermeiden. In den Fällen, in denen der Subunternehmer nicht mehr in Anspruch genommen werden kann, würde zudem eine Rückzahlung der Umsatzsteuer an die Bauträger unterbleiben, so der Steuerberaterverband.

**Hinweis:**

Die Finanzverwaltung setzt alles daran, den drohenden Steuerausfall abzuwenden oder zumindest in Grenzen zu halten. Ob dies gelingt, wird ebenfalls der BFH klären müssen.

Für die Vielzahl der betroffenen Subunternehmer ist das neue Vorgehen der Finanzverwaltung positiv zu werten, da diese von der Verwaltung vorerst nicht mehr in Anspruch genommen werden. Sie standen bis jetzt vor dem Problem, ob sie sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer wehren sollten, worauf die Bauträgerschaft drängte, von der die Subunternehmer teilweise abhängig sind, oder ob sie ihren vermeintlichen Anspruch auf Umsatzsteuer an die Finanzämter abtreten sollten.

Dafür stellt sich hier ein neues Problem hinsichtlich der Verzinsung. Die Finanzverwaltung stellt die Festsetzung der Umsatzsteuer gegen die Subunternehmer zwar zunächst zurück, sollte dieses Vorgehen vom BFH jedoch als falsch beurteilt werden, könnte es sein, dass der Umsatzsteueranspruch gegen die Subunternehmer zu verzinsen wäre.

Hier wird die Verwaltung hoffentlich bald Klarheit schaffen. Ein BMF-Schreiben zur neuen Abwicklung der Bauträgerfälle ist bereits angekündigt.

Quelle: Pressemitteilung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen/Sachsen-Anhalt vom 21. März 2016, [www.steuerberaterverband.de](http://www.steuerberaterverband.de)

### **43. Aufwendungen zur Beseitigung nachträglich eingetretener Schäden**

Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung eines vermieteten Gebäudes durchgeführt werden, gehören nach den einkommensteuerrechtlichen Regelungen zu den Herstellungskosten des Gebäudes, wenn die Aufwendungen (ohne Umsatzsteuer) 15 % der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen. Diese können nur im Wege der Abschreibung geltend gemacht werden und sind keine sofort abzugsfähigen Werbungskosten.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun entschieden, dass Aufwendungen des Vermieters zur Beseitigung von Schäden, die der Mieter nach Erwerb einer Eigentumswohnung verursacht hat, keine anschaffungsnahe Herstellungskosten sind, sondern sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können.

Eine Steuerpflichtige erwarb zum April 2007 eine Eigentumswohnung, die sich in einem mangelfreien Zustand befand. Zugleich übernahm sie das bestehende Mietverhältnis. Nachdem das Mietverhältnis zunächst unbeanstandet fortgesetzt wurde, kam es nach einiger Zeit zu einer gerichtlichen Auseinandersetzung mit der Mieterin. Im September 2008 kündigte die Steuerpflichtige das Mietverhältnis. Die Mieterin hinterließ die Wohnung in einem beschädigten Zustand (eingeschlagene Scheiben an Türen, Schimmelbefall, zerstörte Bodenfliesen, nicht gemeldeter Wasserschaden). Zur Beseitigung dieser Schäden machte die Steuerpflichtige in ihrer Einkommensteuererklärung knapp 20.000 € als sofort abzugsfähige Werbungskosten geltend. Das Finanzamt versagte den sofortigen Abzug und berücksichtigte die Aufwendungen stattdessen als anschaffungsnahe Herstellungskosten nur im Wege der Gebäudeabschreibung, da die 15 %-Grenze überschritten war.

Das Finanzgericht gab der Klage statt und kam zu der Überzeugung, dass hier - trotz Überschreitung der 15 %-Grenze - keine anschaffungsnahe Herstellungskosten vorlagen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes würden zwar solche anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen, der Anwendungsbereich dieser Vorschrift sei aber einzuschränken. Die Gesetzesbegründung lasse keine Anhaltspunkte dafür erkennen, dass der Aufwand zur Beseitigung von Schäden nach Erwerb unter die Regelung fallen sollte. Dagegen sprächen auch systematische Gründe. So könne in Fällen, in denen es zu einem Substanzverlust komme, auch eine Absetzung für außerordentliche Abnutzung in Anspruch genommen werden, die ebenfalls mit einem sofortigen Abzug einhergehe. Die Regelung trete aber hinter die abzugsfähigen Reparaturaufwendungen zurück, wenn diese technisch fehlerfrei ausgeführt worden seien und keine Substanzeinbuße verbleibe. Auch der aus der Entstehungsgeschichte abgeleitete Sinn und Zweck der Vorschrift zur Vereinfachung der Verwaltungspraxis gebiete keine Qualifizierung derartiger Aufwendungen als anschaffungsnahe Herstellungskosten.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Ob Aufwendungen zur Beseitigung nachträglicher Schäden anschaffungsnahe Herstellungskosten auslösen können, habe der BFH bisher nicht entschieden.

Quelle: FG Düsseldorf, Urteil vom 21. Januar 2016, 11 K 4274/13 E, Revision zugelassen, [www.justiz.nw.de](http://www.justiz.nw.de)

### **44. Verlustabzug bei Ferienhäusern: keine Überschussprognose**

Ein Ehepaar erwarb im Jahr 1999 von einer GmbH in einer Ferienküstenregion ein unbebautes Grundstück, auf dem es ein Ferienhaus errichten ließ. Zwischen der GmbH und den Eheleuten wurde gleichzeitig ein Gästevermittlungsvertrag auf zehn Jahre geschlossen. Der Vertrag sah u.a. formulärmäßig vor, dass die Eigentümer ihr Ferienhaus für max. 4 Wochen im Jahr und nur in beschränkten Zeiträumen, die außerhalb der allgemeinen Ferienzeiten lagen, selbst nutzen durften.

Weiter hatten sich die Eheleute verpflichtet, das Grundstück nebst Ferienhaus mit Inventar und Mobiliar in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten sowie regelmäßige Renovierungsmaßnahmen durchzuführen. Für das Objekt ergaben sich in den Jahren 1999 bis 2006 bei 115 bis 184 Vermietungstagen pro Jahr insgesamt Verluste i.H.v. 63.500 €.

Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Verluste wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht. Mit den Einsprüchen und der Klage machten die Eheleute mit Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung geltend, dass Überschusserzielungsabsicht anzunehmen sei, wenn eine Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werde. Auch bei ihnen sei keine Selbstnutzung des Objekts zu Erholungszwecken erfolgt. Die auf wenige Tage beschränkte Selbstnutzung habe ausschließlich der Durchführung von Reparaturarbeiten gedient. Unberücksichtigt könne auch nicht bleiben, dass die ortsübliche Vermietungszeit, die rund 150 Tage/Jahr betrage, regelmäßig überschritten werde. Dessen ungeachtet sei bis zum Jahr 2029 auch mit einem Totalgewinn zu rechnen.

Das Finanzgericht Köln gab der Klage im ersten Rechtsgang weitgehend statt. Es verzichtete trotz der vorbehaltenen vierwöchigen Selbstnutzungszeit auf eine Überschussprognose seitens der Eheleute, da im Streitfall eine überdurchschnittlich hohe Anzahl von Vermietungstagen erreicht wurde und die Möglichkeit der Selbstnutzung auf außerhalb der allgemeinen Ferienzeit liegende Tage beschränkt war. Im Revisionsverfahren hat der BFH diese Entscheidung wegen der den Eheleuten vorbehaltenen Möglichkeit der Selbstnutzung aufgehoben und zur Vornahme der Überschussprognose zurückverwiesen. Daraufhin legten die Eheleute nun erstmals eine „Zusatzvereinbarung“ zum Gästevermittlungsvertrag mit der GmbH vor, nach der abweichend vom ursprünglichen Gästevermittlungsvertrag keine Eigennutzung des Ferienhauses durch die Eheleute erfolgt war.

Trotz der Vorgaben des BFH hielt das Finanzgericht weiterhin daran fest, dass keine Überschussprognose zu erstellen war. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit sei grundsätzlich von einer Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen. Dies gelte nach höchstrichterlicher Rechtsprechung auch für Ferienwohnungen, wenn diese ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten würden und wenn außerdem die erreichten Vermietungstage die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen nicht erheblich (d.h. um mindestens 25 %) unterschritten. Eine zusätzliche Überschussprognose zum Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht sei dann nicht erforderlich. Der nachträgliche Ausschluss der ursprünglich vereinbarten Selbstnutzungsmöglichkeit im Übrigen an Dritte vermieteter Ferienwohnungen schließe die Überprüfung der Einnahmeerzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose ebenso aus, wie dies bei von Anfang an ausgeschlossener Selbstnutzung der Fall sei.

#### **Hinweis:**

Nach der BFH-Rechtsprechung ist eine Überschussprognose bei Ferienwohnungen vorzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige die Möglichkeit der Selbstnutzung vorbehalten hat. In Fällen einer von Anfang an ausgeschlossenen Selbstnutzung ist eine solche nicht erforderlich. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln gilt dies auch in Fällen eines nachträglichen Ausschlusses der ursprünglich vereinbarten Selbstnutzungsmöglichkeit.

Quelle: FG Köln, Urteil vom 17. Dezember 2015, 10 K 2322/13, NWB DokID: DAAAF 49535

### **45. Entschädigung für die Beendigung eines Pachtvertrages**

Ein Steuerpflichtiger erwarb im August 2006 ein bebautes Grundstück. In dem Gebäude befand sich eine verpachtete Diskothek, so dass der Steuerpflichtige mit Eigentumserwerb Verpächter wurde. Über die Kündigung des Pachtvertrages durch die Pächterin kam es zum Streit zwischen den Beteiligten, da der Verpächter durch die fehlenden Einnahmen in erhebliche finanzielle Schwierigkeiten geriet. Der Konflikt wurde vor dem Oberlandesgericht im Januar 2009 durch einen Vergleich beendet, in dem sich die Pächterin zur Zahlung der Pacht für Juli 2007 bis Januar 2009 (rund 66.000 €) sowie einer Entschädigung für die vorzeitige Beendigung des Pachtverhältnisses und die Abgeltung sonstiger Ansprüche (rund 63.000 €) verpflichtete. Der Steuerpflichtige sah in der Entschädigungszahlung einen außerordentlichen Ertrag und beantragte hierfür eine Steuerermäßigung. Das Finanzamt behandelte den Betrag dagegen als laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb und wandte den ermäßigten Steuersatz nicht an. Das Finanzgericht gab der Klage statt.

Der BFH bestätigte das Urteil der Vorinstanz. Entschädigungen seien Leistungen, die „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ gewährt würden. Um eine Entschädigung handele es sich nach der BFH-Rechtsprechung nur dann, wenn die bisherige Grundlage für den Erfüllungsanspruch weggefallen sei und der an die Stelle der bisherigen Einnahmen getretene Ersatzanspruch auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhe. Erforderlich sei, dass der Steuerpflichtige durch den Wegfall von Einnahmen einen Schaden erlitten habe, der durch die Zahlung unmittelbar ausgeglichen werden solle. Der aufgrund des gerichtlichen Vergleichs vereinnahmte (Teil-)Betrag von rund 63.000 € sei daher keine Leistung aus dem ursprünglichen Pachtvertrag. Der Zahlungsanspruch beruhe vielmehr auf dem gerichtlichen Vergleich als neuer Rechtsgrundlage. Unschädlich sei, dass sich der

Vergleichsbetrag an der Höhe der bei regulärer Vertragserfüllung zu zahlenden Pachten (d.h. dem Erfüllungsanspruch des Steuerpflichtigen) orientiert habe, denn es habe sich nicht um eine Weiterzahlung des Pachtzinses gehandelt. Infolge der vorzeitigen Beendigung des Pachtvertrags entfielen künftige Einnahmen des Steuerpflichtigen, so dass die Zahlung dem Ausgleich dieses Schadens diene.

Eine Entschädigung setze weiter voraus, dass der Steuerpflichtige unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck gestanden habe, wenn der Ausfall der Einnahmen von ihm selbst oder mit seiner Zustimmung herbeigeführt worden sei. Eine derartige Zwangssituation habe im Streitfall vorgelegen. Nach Kündigung des Pachtvertrags und Zahlungseinstellung der Pächterin sei der Steuerpflichtige aufgrund der fehlenden Pachteinnahmen in große wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten, da er das Grundstück in voller Höhe fremdfinanziert habe und deshalb in Zahlungsschwierigkeiten gegenüber der finanzierenden Bank geriet. Der Steuerpflichtige habe die Aufhebung des Pachtvertrags durch den gerichtlichen Vergleich mithin nicht freiwillig und aus eigenem Antrieb herbeigeführt.

Quelle: BFH-Urteil vom 16. September 2015, III R 22/14, HFR 2016 S. 213

## **46. Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht bei unbebautem Grundstück**

Ein Steuerpflichtiger erwarb im Juni 2003 ein unbebautes Grundstück. Nach dem Kaufvertrag beabsichtigte er die Errichtung eines Verwaltungsgebäudes innerhalb von 2 1/2 Jahren. Den Kaufpreis finanzierte er durch ein Annuitätendarlehen mit einer Laufzeit von 10 Jahren. Mit Ablauf der Zinsbindungsfrist hatte er das Darlehen vollständig zurückgezahlt. Verschiedene Bauplanungen in den Folgejahren wurden jedoch nicht umgesetzt. Erst im Jahr 2014 wurde ein Gebäude fertiggestellt und teilweise vermietet.

Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten grundstücksbezogenen Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten nicht. Die Bebauungsabsicht sei nach Aktenlage nicht zu erkennen und nicht nachgewiesen. Dem folgte das Finanzgericht und wies die Klage der Eheleute ab. Der Zeitraum von 10 Jahren zwischen Grundstückserwerb und Bebauung spreche angesichts des vorsichtigen Finanzierungsverhaltens gegen eine Bebauungsabsicht.

Der BFH gab der Klage jedoch statt. Aufwendungen für ein unbebautes Grundstück seien als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer (beabsichtigten) Bebauung des Grundstücks und anschließender Vermietung oder Verpachtung des Gebäudes bestehe. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung könne die Absicht, ein unbebautes Grundstück bebauen zu wollen, nicht unterstellt werden, sondern müsse aus den äußeren Umständen erkennbar und in ein konkretes Stadium getreten sein. Auf die Bebauungs- und die Vermietungsabsicht als innere Tatsachen könne nur anhand von äußeren Umständen (Indizien) geschlossen werden. Erforderlich sei eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls. Dabei seien nicht nur die eingetretenen Umstände im Streitzeitraum einzubeziehen, sondern in Zweifelsfällen auch das spätere Verhalten des Steuerpflichtigen. Der zeitliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb des unbebauten Grundstücks, dessen Bebauung und anschließender Vermietung sei kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug von Werbungskosten. Ein vorsichtiges, auf das Ansparen von Eigenkapital gerichtetes Finanzierungsverhalten spreche nicht gegen die Bebauungsabsicht. Weitere Indizien seien nach der Rechtsprechung auch die Bebaubarkeit des Grundstücks, die Beauftragung eines Architekten oder eine Bauvoranfrage, die zusammen mit anderen Indizien für die Bebauungsabsicht sprechen können. Zu beachten seien auch Anhaltspunkte, ob eine Veräußerungsabsicht bestehe oder fehle. Für die objektiven Umstände, aus denen auf das Vorliegen der Bebauungs- und Vermietungsabsicht geschlossen werden solle, sei der Steuerpflichtige darlegungs- und beweisbelastet. Dies gehe im Zweifel zu seinen Lasten.

### **Hinweis:**

Eine Erklärung, das Grundstück bebauen zu wollen, reicht grundsätzlich nicht aus. Entscheidend sind immer die Gesamtumstände des Einzelfalls. Da die Beweislast der Bebauungs- und Vermietungsabsicht beim Steuerpflichtigen liegt, kommt einer detaillierten Dokumentation der eingeleiteten Maßnahmen eine besondere Bedeutung zu.

Quelle: BFH-Urteil vom 1. Dezember 2015, IX R 9/15, LEXinform Nr. 0950231

## **47. Scheidungskosten sind außergewöhnliche Belastungen**

Wie oben ausgeführt, lassen sich die Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits nur noch in Ausnahmefällen als außergewöhnliche Belastungen geltend machen. Jetzt hat das Finanzgericht Köln in einem aktuellen Urteil entschieden, dass die Kosten eines Scheidungsverfahrens aber auch nach der aktuellen Gesetzeslage als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind.

Eine Steuerpflichtige wurde in 2014 geschieden. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 machte sie unter anderem einen Betrag von rund 2.500 € (Gerichts- und Anwaltskosten) als



Scheidungskosten geltend. Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ab.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen bei Ehescheidungen sei nach einem BFH-Urteil aus 1981 grundsätzlich zu bejahen. Nach dem Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) trete bei der Anwendung der Zivilprozessordnung an die Stelle der Bezeichnung Prozess oder Rechtsstreit die Bezeichnung Verfahren. Damit seien sowohl der Begriff des Prozesses als auch der Begriff des Rechtsstreits hier ausdrücklich gesetzlich nicht vorgesehen. Das Scheidungsverfahren sei damit kraft gesetzlicher Anordnung kein Prozess, die Kosten des Scheidungsverfahrens keine Prozesskosten.

Damit erfülle das Scheidungsverfahren nach Wortlaut und Systematik nicht die Voraussetzungen des Wortlauts der einkommensteuerrechtlichen Norm zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten, da es sich weder um einen Rechtsstreit handle noch Prozesskosten anfielen. Hierfür spreche außerdem die Entstehungsgeschichte der Neuregelung zum Abzugsverbot von Prozesskosten.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen; ein Aktenzeichen des BFH wurde noch nicht veröffentlicht. Beim BFH sind jedoch bereits mehrere Revisionsverfahren zu der Frage der steuerlichen Berücksichtigung von Scheidungskosten anhängig (BFH-Az. VI R 66/14, VI R 81/14 und VI R 19/15).

Betroffene sollten in vergleichbaren Fällen, in denen das Finanzamt die Berücksichtigung von Kosten eines Scheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung ablehnt, Einspruch unter Hinweis auf die vorstehenden Revisionsverfahren einlegen. Entsprechende Einspruchsverfahren ruhen dann kraft Gesetz.

Quelle: FG Köln, Urteil vom 13. Januar 2016, 14 K 1861/15, Revision zugelassen, [www.justiz.nrw.de](http://www.justiz.nrw.de)

#### **48. Erschließungsbeiträge für Straßenausbau**

Ein Ehepaar war zu jeweils 50 % Eigentümer eines bebauten und zu eigenen Wohnzwecken genutzten Grundstücks, das an einer unbefestigten Straße lag. Im Jahr 2009 beschloss die Gemeinde, die bislang unbefestigte Straße ohne Gehweg auszubauen und in einen Anliegerweg umzuklassifizieren. Für die Erschließung (Fahrbahn und Oberflächenentwässerung) setzte die Gemeinde einen Erschließungsbeitrag von insgesamt rund 5.000 € fest, den die Eheleute auch bezahlten. In Höhe von 50 % dieser Aufwendungen begehrten sie eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Handwerkerleistungen, die das Finanzamt nicht anerkannte.

Das Finanzgericht wies die nach erfolglosem Einspruch eingelegte Klage zurück. Nach den einkommensteuerrechtlichen Regelungen könne eine Steuerermäßigung um 20 %, höchstens 1.200 € nur in Anspruch genommen werden, wenn die Handwerkerleistung „in“ einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werde. Der Begriff „im Haushalt“ sei räumlich funktional auszulegen. Deshalb seien die Grenzen des Haushalts nicht ausnahmslos durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung könne auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen begünstigt sein, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht würden. Es müsse sich dabei allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt würden und dem Haushalt dienen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Haushalt des Steuerpflichtigen an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossen werde, weil der auf dem Grundstück gelegene Haushalt des Steuerpflichtigen über das öffentliche Versorgungsnetz mit den für eine Haushaltsführung notwendigen Leistungen der Daseinsfürsorge versorgt werde. Ein Hausanschluss stelle sich damit als notwendige Voraussetzung eines Haushalts dar.

Im Streitfall sah das Finanzgericht aber keinen räumlich funktionalen Zusammenhang mit dem Haushalt der Eheleute. Zum einen konnten die Eheleute auch vorher mit der unbefestigten Straße ihren Haushalt führen, der Ausbau sei folglich nicht notwendige Voraussetzung für die Möglichkeit zur Haushaltsführung gewesen. Zum anderen stelle die Errichtung oder der Ausbau einer Straße keine Maßnahme der öffentlichen Daseinsvorsorge dar. Unter diesen Begriff würden nur Aufgaben, wie die Abfallbeseitigung, die Versorgung mit Wasser, Gas und Strom oder der Betrieb des öffentlichen Personennahverkehrs fallen.

**Hinweis:**

Die Eheleute hatten auch vorgetragen, dass durch die zerstörte Straßenentwässerung aus DDR-Zeiten immer wieder Niederschlagswasser in die Grundstücke und Keller eingedrungen sei. Daher sei der Ausbau der Straße auch im Hinblick auf die Herstellung einer geeigneten Entwässerung erfolgt. Diesen Zusammenhang konnte das Finanzgericht nicht erkennen. Bei der Herstellung einer Straßenentwässerung handle es sich nicht um die Herstellung eines Abwasseranschlusses.

Quelle: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 15. April 2015, 11 K 11018/15, rechtskräftig, DStRE 2016 S. 273



## 49. Erlass von Nachzahlungszinsen

Gleich zwei Finanzgerichte mussten sich mit dem Erlass von Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen beschäftigen.

Im ersten Fall erfolgte bei einer im Bereich der Gastronomie tätigen GmbH eine Betriebsprüfung, in deren Folge das Finanzamt im November 2011 die Bescheide für die Jahre 2004-2006 über Körperschaftsteuer sowie über Umsatzsteuer änderte und jeweils Nachzahlungszinsen festsetzte. Im Januar 2013 fand im Klageverfahren gegen die Änderungsbescheide ein Erörterungstermin statt, in dem die durch die Betriebsprüfung erfolgten Erlöszuschätzungen vermindert wurden. Das Finanzamt erließ daraufhin im Juni 2013 geänderte Steuerbescheide sowie geänderte Bescheide über die Festsetzung von Nachzahlungszinsen. Zum Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung stand die Zahlung von Nachzahlungszinsen i.H.v. 10.709 € aus. Allen Zinsfestsetzungen lag jeweils ein Zinslauf vom 1. April 2006 bis 21. November 2011 zugrunde. Den auf Erlass der Zinsen gerichteten Antrag lehnte das Finanzamt ab. Mit ihrem Einspruch machte die GmbH geltend, dass sie an der erheblichen Zeitverzögerung nur ein geringes Verschulden trage. Zudem überstiegen die festgesetzten Zinsen den Vorteil der Kapitalnutzung.

Das Finanzgericht wies die Klage zurück. Die Entscheidung über den Erlass von Nachzahlungszinsen sei eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes und unterliege deshalb nur einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle.

Nach der Abgabenordnung könne eine Unbilligkeit auf sachlichen oder persönlichen Gründen beruhen. Eine Unbilligkeit aus persönlichen Gründen sei nicht vorgetragen worden und auch nicht aus den Akten erkennbar. Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen sei nach ständiger BFH-Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zwar nach dem gesetzlichen Tatbestand bestehe, seine Geltendmachung aber mit dem Zweck des Gesetzes nicht oder nicht mehr zu rechtfertigen sei und dessen Wertungen zuwiderlaufe. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen habe, rechtfertige dagegen keine Billigkeitsmaßnahme. Die generelle Geltungsanordnung des Gesetzes dürfe durch eine Billigkeitsmaßnahme nicht unterlaufen werden. Die Zinsen nach der Abgabenordnung seien eine laufzeitabhängige Gegenleistung für eine mögliche Kapitalnutzung, so dass die Ursache für die überdurchschnittliche Bearbeitungsdauer und ein Verschulden - unabhängig davon, wem dies zur Last falle - grundsätzlich irrelevant sei. Die sogenannte Vollverzinsung sei sowohl für Steuernachzahlungen als auch für Erstattungen bewusst verschuldensunabhängig ausgestaltet worden. Auch nach der ständigen BFH-Rechtsprechung stelle eine verzögerte Bearbeitung des Steuerfalles durch das Finanzamt regelmäßig keinen sachlichen Billigkeitsgrund dar.

Im zweiten Fall vor dem Finanzgericht München teilte eine Aktiengesellschaft dem Finanzamt mit, dass aufgrund einer laufenden Betriebsprüfung Körperschaftsteuernachzahlungen zu erwarten seien und kündigte eine freiwillige Körperschaftsteuerzahlung in entsprechender Höhe für die Streitjahre an. Der Betrag wurde am 30. April 2007 auf einem Konto des Finanzamts gutgeschrieben und von diesem angenommen. Nach Abschluss der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt unter dem Datum 26. November 2010 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 und setzte Zinsen fest. Die AG beantragte aus sachlichen Billigkeitsgründen den Erlass von Nachzahlungszinsen aufgrund der freiwilligen Zahlung am 30. April 2007. Die AG ging dabei von einem Zinserlass für 43 volle Monate für den Zeitraum 30. April 2007 bis 29. November 2010 aus. Das Finanzamt ermittelte den erlassfähigen Betrag jedoch auf Grundlage von 42 vollen Monaten. Der Einspruch blieb erfolglos. Soweit ein Steuerpflichtiger auf eine zu erwartende Steuernachforderung bereits vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung freiwillige Leistungen erbringt und das Finanzamt diese Leistungen annimmt, sind auf Antrag Nachzahlungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, so das Finanzgericht München. Der Zinslauf der fiktiven Erstattungszinsen beginne dabei mit dem Tag der freiwilligen Zahlung, so dass dieser Monat insofern in die Berechnung der vollen Monate einzubeziehen sei.

### Hinweis:

Die Höhe des gesetzlichen Zinssatzes von monatlich 0,5 % ist immer wieder streitbefangen. Beim derzeitigen Zinsniveau kann durchaus bezweifelt werden, ob der gesetzlich unterstellte Zinsvorteil noch angemessen ist. Der BFH hat aber mit Urteil vom 1. Juli 2014 keine (verfassungs-) rechtlichen Bedenken gegen die Höhe des gesetzlichen Zinssatzes für den Verzinsungszeitraum vom 11. November 2004 bis 21. März 2011 gehabt.

Quelle: FG Thüringen, Urteil vom 22. April 2015, K 889/13, Revision eingelegt, (Az. des BFH: I R 77/15), NWB DokID: BAAAF-49553; FG München, Urteil vom 26. Oktober 2015, 7 K 774/14, Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 92/15), NWB DokID: QAAAF-66331

**Für Ihre Notizen:**

# Andrea Blanck

Steuerberaterin

Bahnhofstraße 31 • 29451 Dannenberg • Postfach 1163 • 29445 Dannenberg  
Telefon: (0 58 61) 9 55 -0 • Telefax: (0 58 61) 9 55 66 77  
eMail: info@stb-blanck.de

## Das Dienstleistungsangebot

<b>FÜR GEWERBETREIBENDE UND FREIBERUFLER</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Buchführungsarbeiten Erfassen, Kontieren, Verarbeiten, Erstellen von unterschiedlichen betriebswirtschaftlichen Auswertungen zur laufenden Buchführung, Kreditoren- und Debitorenbuchführung</li><li>• Lohnbuchhaltung Führung von Lohn- und Gehaltskonten, Lohnsteueranmeldungen, Anmeldung bei den Sozialversicherungsträgern</li><li>• Erstellung des Jahresabschlusses</li><li>• Analyse des Jahresabschlusses</li><li>• Kostenmanagement, Ergebnis- und Erfolgsrechnung, Finanzplanung, Investitionsberatung, Rentabilitätsanalyse</li><li>• Einnahme-Überschussrechnungen</li><li>• Erstellung sämtlicher Steuererklärungen u.a. Einkommen-, Körperschaft, Umsatz- und Gewerbesteuererklärungen sowie für die Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ermittlung aller übrigen Einkünfte</li><li>• Steuerliche Beratung bei der Wahl der Rechtsform</li><li>• Steuerliche Beratung bei der Gründung von Kapital- und Personengesellschaften (GmbH, KG, OHG, GbR, GmbH &amp; Co KG)</li><li>• Einsprüche und andere Rechtsbehelfe</li><li>• Vertretung bei Finanzgerichtsprozessen, in Steuerstraf- und -fahndungsangelegenheiten</li><li>• Prüfung von Verträgen jeder Art</li><li>• Steuerliche Beratung bei privaten Immobilieninvestitionen und Vermögensübertragungen</li><li>• Betreuung und Beratung in sonstigen steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Angelegenheiten</li></ul>
<b>FÜR LAND- UND FORSTWIRTE, WINZER, GÄRTNER</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Erledigung sämtlicher Buchführungsarbeiten</li><li>• Erstellung von steuerlichen u. betriebswirtschaftlichen Jahresabschlüssen</li><li>• Fertigung von horizontalen und vertikalen Betriebsvergleichen</li><li>• betriebswirtschaftliche Analysen und Kontrollen, Investitionsberatungen</li><li>• Fertigung von Einnahme-Überschussrechnungen</li><li>• Erstellung von § 13a-EStG-Gewinnermittlungen</li><li>• Lohnbuchhaltung</li><li>• Ermittlung aller übrigen Einkünfte</li><li>• Fertigung sämtlicher Steuererklärungen</li><li>• Steuerliche Beratung bei Gründungen von GbR, OHG, KG, GmbH, GmbH &amp; Co KG</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Gestaltungen bei Überschreiten der Gewerblichkeitsgrenze</li><li>• Betriebsabwicklung und Aufgabe</li><li>• Betreuung bei Finanzgerichtsprozessen, in Steuerstraf- und -fahndungsangelegenheiten</li><li>• Steuerliche Prüfung von Verträgen</li><li>• Steuerliche Betreuung von Vereinen, Verbänden, Wasser- und Bodenverbänden, Maschinenringen</li><li>• Steuerliche Beratung von (Familien-)Gesellschaften, Mitunternehmerschaften, Betriebszweiggemeinschaften und anderen Kooperationsformen</li><li>• Steuerliche Beratung bei der Planung der Hofübergabe und Übertragung des hoffreien Vermögens</li><li>• Steuerliche Betreuung im Erbfall</li></ul>
<b>FÜR ANGESTELLTE, ARBEITNEHMER UND PENSIONÄRE</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung, Renten und Kapitalvermögen</li><li>• Erstellung sämtlicher Steuererklärungen u.a. auch Erbschaft-, Schenkung- und Vermögensteuererklärung</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Steuerliche Beratung bei der Planung von Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und Schenkung sowie im Erbfall</li><li>• Steuer- und Finanzplanung bei der Anschaffung von privaten Immobilien</li></ul>