

Juni/Juli 2013

## Mandanten-Rundschreiben 04/2013

**Firmenwagenbesteuerung · Absetzbarkeit von Arbeitszimmerkosten · ELStAM · „Richtige“ Bilanz und subjektiver Fehlerbegriff · Schuldzinsen nach Veräußerung eines Mietobjektes  
Handwerkerleistungen Aktuelle Steuergesetze · Steuererleichterung für Hochwasseropfer · Ehegattensplitting-Urteil des Bundesverfassungsgerichts · Verpflegungsmehraufwendungen · Aus für die Cash-GmbH · Familienheimfahrten mit dem Firmenwagen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

einstellen muss man sich auf die neuesten Entwicklungen bei Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur Lohnsteuer, auf die wir ausführlich eingehen. So erläutern wir, wie Zuzahlungen eines Arbeitnehmers zu einem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen steuerlich zu behandeln sind, außerdem stellen wir die Möglichkeiten und Grenzen der Geltendmachung von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers und der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung bei alleinstehenden Arbeitnehmern dar. Weiterhin erfolgen Hinweise für das Lohnbüro zu Fehlern beim Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale und zu Vorgaben für Entgeltbescheinigungen.

Überraschend hat der Gesetzgeber nach einem langwierigen und politisch geprägten Gesetzgebungsverfahren nun doch noch wesentliche Teile des eigentlich schon gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 verabschiedet - allerdings unter einem neuen Namen. Bundesrat und Bundestag haben jetzt zentrale Vorhaben aus dem einstigen Entwurf zum Jahressteuergesetz 2013 in das „**Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz**“ aufgenommen und verabschiedet. Die jüngsten Gesetzesänderungen stehen deshalb im Mittelpunkt dieses Rundschreibens. Zu einer Gesetzeskorrektur ist der Gesetzgeber darüber hinaus durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zum Ehegattensplitting gezwungen. Die Karlsruher Richter entschieden, dass es gegen das Grundgesetz verstößt, wenn das Splittingverfahren nur Ehepaaren offen steht, gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern aber nicht.

Schließlich beschäftigen uns noch das Hochwasser und die Folgen. In vielfältiger Weise wird den Betroffenen von steuerlicher Seite Hilfestellung gegeben. Wir erläutern, welche steuerlichen Förderungen, aber auch Erleichterungen Betroffene und Helfer/Unterstützer in Anspruch nehmen können.



---

### Für alle Steuerpflichtigen

---

1. Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten: Finanzbehörden weisen Einsprüche zurück
2. Steuerfahndung: Ermittlungsmethoden müssen verhältnismäßig sein
3. Ehescheidung - welche Kosten steuerlich absetzbar sind
4. Fehler des Finanzamts muss der Steuerpflichtige nicht korrigieren
5. Verfassungswidrigkeit der sog. Reichensteuer im Jahr 2007?
6. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verabschiedet
7. Altersvorsorge: Steuerliche Förderung verbessert
8. Hochwasserkatastrophe in Deutschland: Steuerliche Hilfen
9. Eingetragene Lebenspartnerschaften kommen in den Genuss des Splittingverfahrens
10. Kraftfahrzeuge: Auch bei Tageszulassung mit Saisonkennzeichen fällt Kfz-Steuer an
11. Stipendium ohne konkrete Gegenleistung ist steuerfrei

---

### Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

12. Firmenwagen: Wie sich vom Arbeitnehmer getragene Kosten auf die Lohnsteuer auswirken
13. Arbeitszimmer - welche Kosten abgezogen werden können
14. ELStAM und die Tücken der Technik: Derzeitige Probleme beim Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
15. Doppelte Haushaltsführung: Anerkennung bei Alleinstehenden
16. Monatliche Entgeltbescheinigung: Ab 1. Juli gelten verbindliche Regeln
17. Steuerlicher Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge
18. Werbungskostenabzug für mit Dienstwagen durchgeführte Familienheimfahrten
19. Drei-Monats-Grenze für Verpflegungsmehraufwendungen: Was bei längerfristiger Tätigkeit im Betrieb des Kunden zu beachten ist
20. Hochwasserkatastrophe: Welche Erleichterungen bei der Lohnsteuer gelten

---

### Für Unternehmer und Freiberufler

---

21. Gesetzgebung/Finanzverwaltung
22. Rechtsprechung
23. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: Verschärfung der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
24. Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
25. Erbschaftsteuer: Verhinderung der Cash-GmbH - Auswirkungen auf „normale“ Unternehmen
26. Kein Einbehalt von Kapitalertragsteuer bei sog. Dauerüberzahlern
27. Leistungen von Berufsbetreuern von der Umsatzsteuer freigestellt
28. Kein Vorsteuerabzug für fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb
29. Einlage von Umlaufvermögen bei Einnahmen-Überschussrechnung
30. Rückstellung für Aufwendungen wegen notwendiger Nachrüstung nach umweltschutzrechtlichen Vorschriften
31. Weiterarbeit nach begünstigter Betriebsveräußerung
32. Erleichterungen für vom Hochwasser betroffene Unternehmer

---

### Für Personengesellschaften

---

33. Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften
34. Verbilligte Vermietung in Betriebsaufspaltungsfällen

---

### Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

35. Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften



36. Vergleich von Einkommens- und Abgeltungsteuer: Nachträgliche Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften nach bereits bestandskräftiger Steuerveranlagung
37. Schneeballsysteme: BCI-Geschädigte müssen „Scheingewinne“ vorläufig nicht versteuern

---

#### Für Hauseigentümer

---

38. Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Wohnungseigentümern
39. Steuerfragen rund um Vermietung, Selbstnutzung oder Veräußerung von Grundstücken in Spanien
40. Grunderwerbsteuer: Niedersachsen und Schleswig-Holstein wollen Steuersätze erhöhen
41. Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten
42. Rechtmäßigkeit der Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer weiter offen
43. Einkünfteerzielungsabsicht bei teilweisem Leerstand
44. Steuerermäßigung für Dichtheitsprüfung von Abwasserleitungen
45. Minderung der Grunderwerbsteuer bei Übernahme von Erwerbsnebenkosten durch den Veräußerer

---

#### Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

46. Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG auf die Beteiligung an einer GmbH
47. Organschaft: Rückwirkende notarielle Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unwirksam
48. Keine Organschaft mit GmbH & atypisch stiller Gesellschaft
49. Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuer
50. Zur Kombination von vGA und Schenkungsteuer
51. Erbschaftsteuer: Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
52. Entscheidung über Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen vertagt
53. Ausdehnung der korrespondierenden Dividendenbesteuerung bei sog. hybriden Finanzierungen
54. Steuerneutralität der korrigierenden Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung durch Bilanzberichtigung (sog. Stornierungsgedanke)
55. Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen nach § 233a AO
56. Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG
57. Umsatzsteuerhaftung im Zuge der Beendigung der Geschäftstätigkeit einer GmbH

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten: Finanzbehörden weisen Einsprüche zurück

Ob private Steuerberatungskosten steuerlich absetzbar sind, hängt von der Art der Beratungsleistung ab, die in Anspruch genommen wird. Nicht abziehbar sind insbesondere Kosten für die Erstellung des sog. Mantelbogens zur Einkommensteuererklärung und zur Zusammenstellung von Sonderausgaben. Das hat der Bundesfinanzhof bestätigt. Mit Urteilen vom 4.2.2010 (Aktenzeichen X R 10/08), vom 16.2.2011 (Aktenzeichen X R 10/10) und vom 17.10.2012 (Aktenzeichen VIII R 51/09) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Da diese Frage lange Zeit umstritten war, hatte die Finanzverwaltung bislang Einkommensteuerbescheide insoweit nur vorläufig erlassen, um zu vermeiden, dass in großem Umfang Einsprüche eingelegt werden. Nachdem nun aber gegen keine der jüngsten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Verfassungsbeschwerden erhoben wurde, werden Einkommensteuerbescheide bezüglich der Steuerberatungskosten nicht mehr vorläufig erlassen und Einsprüche in dieser Sache von den Finanzämtern abgelehnt; insbesondere kommt ein Ruhen des Einspruchsverfahrens nicht mehr in Betracht, da zu dieser Frage keine Verfahren mehr anhängig sind.



**Hinweis:**

Anders als etwa die Kosten für die Erstellung des Mantelbogens in der Einkommensteuererklärung sind private Steuerberatungskosten absetzbar, wenn sie – wie z.B. Beratungskosten für die Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung eines Wohnhauses – mit Einkünften zusammenhängen.

Hinzuweisen ist außerdem auf das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.11.2012 (Aktenzeichen VIII R 29/10), wonach Steuerberatungskosten für die Abgabe von Erklärungen nach dem Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (StraBEG) weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben abgezogen werden können. Mit diesem Gesetz konnte zeitlich befristet durch Nacherklärung und pauschale Besteuerung für bislang nicht erklärte Einkünfte eine strafbefreiende Wirkung erzielt werden.

**2 Steuerfahndung: Ermittlungsmethoden müssen verhältnismäßig sein**

Steuerfahnder müssen die Persönlichkeitsrechte der Bürger beachten. Weil das Handeln der Steuerfahndung den Ruf eines Bürgers massiv schädigen kann, müssen die Steuerfahnder bei ihrer Arbeit in der Praxis mit der gebührenden Vorsicht vorgehen. Das hat jetzt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 5/10) betont. Entschieden wurde konkret, dass ein Auskunftersuchen, das von der Steuerfahndung im steuerlichen Ermittlungsverfahren gestellt wird, dann rechtswidrig ist, wenn es den Eindruck erweckt, dass trotz Einstellung eines Strafverfolgungsverfahrens weiter wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ermittelt werde. Hierdurch wird nach Ansicht des Bundesfinanzhofs das Ansehen des Betroffenen erheblich gefährdet. Im Urteilsfall hatte sich der Verdacht einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung nicht bestätigt. Dennoch hatte die Steuerfahndungsstelle bei einer Bank ein Auskunftersuchen gestellt. Dabei hätte als ein milderes und geeignetes Mittel ein Auskunftersuchen durch die Veranlagungsstelle zur Verfügung gestanden, mit dem die Persönlichkeitsrechte des Betroffenen geschont worden wären.

**Handlungsempfehlung:**

Der Finanzverwaltung und insbesondere der Steuerfahndungsstelle sind also deutliche Grenzen gesetzt, wenn die Schädigung eines Betroffenen zu befürchten ist. In diesen Fällen sollte man sich in jedem Fall vom Steuerberater beraten lassen. Sofern sich Maßnahmen der Steuerfahndung als unverhältnismäßig und damit rechtswidrig herausstellen, finden ggf. Verwertungsverbote Anwendung, d.h., die Ermittlungsergebnisse dürfen in einem eventuellen Strafverfahren nicht verwertet werden.

**3 Ehescheidung – welche Kosten steuerlich absetzbar sind**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in zwei Urteilen Ehescheidungskosten und Prozesskosten als Folge einer Ehescheidung als außergewöhnliche Belastung anerkannt (Urteile vom 19.2.2013, Aktenzeichen 10 K 2392/12 E und Aktenzeichen 15 K 2052/12 E). Im Urteil 10 K 2392/12 E ging es um Prozesskosten, die im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung des Vermögens bzw. mit dem Streit über den Zugewinnausgleich entstanden sind.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 21.2.2012 (Aktenzeichen 1 K 75/11) hinzuweisen, wonach die im Scheidungsverbundverfahren aufgewendeten Anwaltskosten für einen Unterhaltsstreit als abzugsfähig anerkannt wurden.

**Dagegen** differenziert das Finanzgericht Münster in dem Urteil vom 21.8.2012 (Aktenzeichen 10 K 800/10) zwischen den mit dem Gerichtsverfahren zusammenhängenden Kosten (Gerichts- und Anwaltskosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich), die als zwangsläufig absetzbar seien und allen weiteren mit der Scheidung zusammenhängenden Kosten, die nicht als außergewöhnliche Belastung eingestuft werden.

**Handlungsempfehlung:**

Gegen diese Urteile ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Die steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten ist letztlich also noch nicht geklärt. Vorsorglich sollten solche Kosten steuerlich geltend gemacht werden.

Hinzuweisen ist darauf, dass der Gesetzgeber eine gesetzliche Einschränkung der Geltendmachung solcher Zivilprozesskosten einführen will.

#### 4 Fehler des Finanzamts muss der Steuerpflichtige nicht korrigieren

Ein Steuerpflichtiger, der in seinen Steuererklärungen die für die richtige Steuerfestsetzung erforderlichen Angaben macht, ist nicht verpflichtet, Fehler des Finanzamts richtigzustellen. Das betont der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 50/10).

Der Entscheidung lag der folgende Fall zu Grunde: Ein selbständiger Facharzt gab zunächst keine Steuererklärungen ab und wurde dann geschätzt. Daraufhin wurde für 1999 eine Erklärung eingereicht, welche Einkünfte über ca. 1 Mio. DM auswies. Das Finanzamt hat diese positiven Einkünfte in dem Steuerbescheid jedoch als negative Einkünfte übernommen und einen vortragsfähigen Verlust festgestellt. Diesen machte der Betroffene dann im Folgejahr geltend. Der Bundesfinanzhof stellte fest, dass dies keine Steuerhinterziehung darstelle, da sich für den Steuerzahler keine Korrekturpflicht – auch bei groben und offenkundigen – Fehlern des Finanzamts ergebe.

##### Handlungsempfehlung:

Mit der Abgabe einer vollständigen und ordnungsgemäßen Steuererklärung hat der Steuerzahler seine Erklärungspflichten erfüllt. Weicht die auf Grund der zutreffend erklärten Tatsachen durchgeführte Veranlagung des Steuerzahlers zu dessen Gunsten vom geltenden Recht ab, ergeben sich aus dem Verfahrensrecht keine weiteren Erklärungspflichten. Eine Berichtigungspflicht besteht aber dann, wenn die Erklärungen des Steuerpflichtigen unrichtig oder unvollständig waren.

#### 5 Verfassungswidrigkeit der sog. Reichensteuer im Jahr 2007?

Im Jahr 2007 wurde der Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer auf 45 % erhöht und gleichzeitig aber – begrenzt auf dieses Jahr – eine Entlastung für gewerbliche Einkünfte geschaffen, die damit im Ergebnis nicht von dem erhöhten Spitzensteuersatz betroffen waren. Nun hat ein Steuerzahler, der im Wesentlichen Lohneinkünfte (i.H.v. ca. 1 Mio. €) bezog, dagegen geklagt. Er war der Ansicht, dass die Schlechterstellung gegenüber Beziehern von gewerblichen Einkünften gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße. Das Finanzgericht Düsseldorf hat diese Frage mit Beschluss vom 14.12.2012 (Aktenzeichen 1 K 2309/09 E) aufgegriffen und dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt. Das Verfahren ist nun beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvL 1/13 anhängig.

##### Handlungsempfehlung:

Einschlägige Fälle sollten verfahrensrechtlich offen gehalten werden, bis diese Frage durch das Bundesverfassungsgericht geklärt ist.

#### 6 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verabschiedet

Nach einem langen und überaus politisch geprägten Gesetzgebungsverfahren ist nun eine Einigung in zahlreichen steuerlichen Änderungsvorhaben erzielt worden, insbesondere mit dem Beschluss des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes werden nun wichtige Gesetzesvorhaben in die Tat umgesetzt. Damit besteht für die Praxis nach einer langen Periode der Unsicherheit endlich wieder Klarheit über die gesetzlichen Rahmenbedingungen. Die wesentlichen, für alle Steuerpflichtigen geltenden Änderungen sind:

- **Prozesskosten:** Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden können. Entgegen dieser Rechtsprechung wurde nun festgelegt, dass Prozesskosten ab dem Jahr 2013 grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. Ein steuerlicher



Abzug ist nur unter der engen Bedingung möglich, dass ohne einen solchen für den Steuerpflichtigen die Gefahr bestünde, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können.

- **Umsatzsteuer auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke:** Aktuell werden Umsätze mit Kunstgegenständen generell mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % belastet. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wird wegen EU-rechtlicher Vorgaben beschränkt. Konkret werden ab dem 1.1.2014 die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen sowie die Lieferung von Sammlungsstücken dem Regelsteuersatz von 19 % unterworfen. Gleiches gilt für die Lieferung von Kunstgegenständen durch gewerbliche Kunsthändler (Wiederverkäufer). Weiterhin anwendbar ist dagegen der ermäßigte Steuersatz von 7 % bei der Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber selbst – insbesondere also den Künstler – bzw. seinen Rechtsnachfolger oder durch einen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist.
- **Soldaten und Freiwilligendienst-Leistende:** Die Steuerbefreiung für Soldaten und Freiwilligendienst-Leistende ist neu geregelt worden: Beim freiwilligen Wehrdienst wird nur der Wehrsold befreit, beim Freiwilligendienst das Taschengeld und vergleichbare Geldleistungen. Steuerpflichtig sind hingegen z.B. Wehrdienstzuschläge, besondere Zuwendungen sowie Unterkunft und Verpflegung.
- **Pflegepauschbetrag:** Der Pflegepauschbetrag i.H.v. von 924 € im Jahr, der bei Pflege einer hilflosen Person auf Antrag anstelle der tatsächlich entstandenen außergewöhnlichen Belastungen zum Abzug gebracht werden kann, kann nun auch bei Pflege in einem anderen EU-Staat oder EWR-Staat in Anspruch genommen werden. Die bisherige Regelung, wonach nur die Pflege in einer inländischen Wohnung des Steuerpflichtigen oder des Pflegebedürftigen begünstigt war, war unionsrechtswidrig.

## 7 Altersvorsorge: Steuerliche Förderung verbessert

Bundestag und Bundesrat haben dem Kompromiss des Vermittlungsausschusses zur steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge zugestimmt. Damit können Verbesserungen für Verbraucher bei verschiedenen Altersvorsorgeprodukten – u.a. bei den sog. Riester- und Rürup-Renten – demnächst in Kraft treten. Das Gesetz soll die individuelle Altersvorsorge stärken und damit auf den demografischen Wandel reagieren.

Im Wesentlichen wurden folgende Änderungen beschlossen:

- **Produktinformationsblatt:** Es wird ein Produktinformationsblatt für alle Produktgruppen zertifizierter steuerlich geförderter Altersvorsorge-Verträge eingeführt. Es soll Verbrauchern in gebündelter, leicht verständlicher und standardisierter Form einen Produktvergleich ermöglichen. Gleichzeitig erhöht es den Wettbewerbsdruck im Hinblick auf eine möglichst geringe Kostenbelastung der angebotenen Produkte.
- **Berufsunfähigkeitsversicherung:** Versicherte können Beiträge zur Berufsunfähigkeitsversicherung zukünftig besser geltend machen. Die jetzt geltenden engen Voraussetzungen im Rahmen von Altersvorsorge-Verträgen werden erweitert. Auch die Absicherung gegen Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit mit einer lebenslangen Leistung wird künftig steuerlich gefördert.
- **Kapitalentnahme bei der Eigenheimrente:** Bei der Eigenheimrente („Wohn-Riester“) wird es künftig in der Ansparphase jederzeit möglich sein, Kapital für Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer selbst genutzten Wohnung zu entnehmen. Bisher geht dies nur bei sog. Kombiverträgen. Die Eigenheimrente wird an dieser Stelle deutlich vereinfacht und für die Sparer verständlicher.
- **Umbauten bei Wohn-Riester:** Derzeit darf das Kapital aus einem Wohn-Riester-Vertrag nur für den Erwerb, den Bau oder die Entschuldung (Tilgung) einer selbst genutzten Wohnimmobilie



eingesetzt werden, nicht aber für eine Modernisierung. Künftig werden auch Umbauten, die Barrieren reduzieren, in die Eigenheimrenten-Förderung einbezogen.

## 8 Hochwasserkatastrophe in Deutschland: Steuerliche Hilfen

Durch das Hochwasser im Juni 2013 sind in weiten Teilen Süd- und Ostdeutschlands beträchtliche Schäden entstanden. Die Beseitigung der Schäden wird bei vielen Steuerpflichtigen zu erheblichen finanziellen Belastungen führen. Die Finanzverwaltung will den Geschädigten auch durch steuerliche Maßnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten unbürokratisch helfen.

Die Länder Bayern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Niedersachsen, Brandenburg und Thüringen haben Maßnahmen auf dem Weg gebracht, die Verfahrenserleichterungen für unmittelbar und nicht unerheblich von den Folgen des Hochwassers betroffene Steuerpflichtige vorsehen. Zu den wichtigsten Möglichkeiten für Steuererleichterungen gehören u.a.:

- **Einkommen- und Körperschaftsteuer:** Anpassung der Vorauszahlungen.
- **Fällige Steuern:** Stundung, Verzicht auf Vollstreckungsmaßnahmen und Säumniszuschläge.
- **Ersatzbeschaffung:** Bildung steuerfreier Rücklagen und Abschreibungserleichterungen bei Ersatzbeschaffung.
- **Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung:** Steuerliche Berücksichtigung der notwendigen Aufwendungen.
- **Nachweispflichten:** Bei steuerlichen Nachweispflichten wird großzügig verfahren.
- **Spendennachweise:** Für den Nachweis der Zuwendungen genügt der Barzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts.

Im Einzelnen ist z.B. vom Land **Sachsen** – die übrigen Länder haben entsprechende Regelungen getroffen und nun liegt auch zu Teilbereichen ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vor – zu den Spendenbescheinigungen, zur Anpassung der Vorauszahlungen, zu Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sowie zu Aufwendungen für existenziell Notwendiges Folgendes festgelegt worden:

### • Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sowie Anpassung der Vorauszahlungen

Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich betroffenen Steuerpflichtigen können bis zum 30.9.2013 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Stundung der bis zu diesem Zeitpunkt bereits fälligen oder fällig werdenden Steuern sowie Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer stellen.

### Handlungsempfehlung:

Betroffene sollten möglichst bald entsprechende Anträge stellen. Die Finanzverwaltung will bei der Prüfung von Stundungsanträgen keine strengen Anforderungen stellen. Es ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig im Einzelnen nachweist. Auf die Erhebung von Stundungszinsen soll i.d.R. verzichtet werden.

### Hinweis:

Regelungen zur Grundsteuer und zur Gewerbesteuer sind von den Bundesländern – mangels Zuständigkeit – nicht getroffen worden. Nur die heheberechtigten Gemeinden und Städte können Regelungen treffen. Erlass- oder Stundungsanträge sind an die Gemeinde zu stellen.

Bei von der Flutkatastrophe unmittelbar und nicht unerheblich Betroffenen soll bis zum 30.9.2013 von Vollstreckungsmaßnahmen bei allen rückständigen oder bis zu diesem Zeitpunkt fällig werdenden Steuern des Bundes und der Länder, also vor allem bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer, abgesehen werden. In den betreffenden Fällen werden die im Zeitraum vom



1.6.2013 bis zum 30.9.2013 verwirkten Säumniszuschläge für diese Steuern zum 30.9.2013 erlassen. Dies braucht nicht durch eine Einzelregelung zu geschehen, sondern die Finanzämter können den Erlass durch Allgemeinverfügung regeln.

- **Wohnung, Hausrat, Kleidung: Aufwendungen für existenziell notwendige Gegenstände als außergewöhnliche Belastungen**

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung und für die Beseitigung von Schäden an der eigengenutzten Wohnung im eigenen Haus können bei der Einkommensteuerveranlagung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Die als außergewöhnliche Belastungen abziehbaren Aufwendungen können als Freibetrag (Lohnsteuerabzugsmerkmal) berücksichtigt werden. Dann wirken sich diese bereits frühzeitig in Form einer Verminderung der Lohnsteuer aus.

- **Nachweis steuerbegünstigter Zuwendungen (Spenden)**

Für den Nachweis der Zuwendungen, die bis zum 30.9.2013 geleistet werden, gelten folgende vereinfachte Nachweiserfordernisse:

- Bei Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen, die auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt werden, genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug oder Lastschriftinzugsbeleg) eines Kreditinstituts. Gleiches gilt für Zahlungen auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger, sofern diese vor Einrichtung des Sonderkontos geleistet wurden.
- Wird die Zuwendung über ein als Treuhandkonto geführtes Konto eines Dritten auf eines der genannten Sonderkonten geleistet, genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Zuwendenden zusammen mit einer Kopie des Barzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Dritten.
- Bei Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen, die bis zum 30.9.2013 über ein Konto eines Dritten an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, genügt als Nachweis die auf den jeweiligen Spender ausgestellte Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers, wenn das Konto des Dritten als Treuhandkonto geführt wurde, die Spenden von dort an den Zuwendungsempfänger weitergeleitet wurden und diesem eine Liste mit den einzelnen Spendern und ihrem jeweiligen Anteil an der Spendensumme übergeben wurde.

**Hinweis:**

Letzteres ist z.B. relevant, wenn Arbeitgeber einen Spendenaufruf an die Belegschaft geben und die Spendengelder zunächst auf einem extra eingerichteten Treuhandkonto sammeln, bevor diese an eine steuerbegünstigte Körperschaft o.Ä. weitergegeben werden.

## 9 **Eingetragene Lebenspartnerschaften kommen in den Genuss des Splittingverfahrens**

Nach den derzeitigen gesetzlichen Regelungen können nur Ehegatten das sog. Splittingverfahren in Anspruch nehmen, nicht aber gleichgeschlechtliche Lebenspartner, die in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft leben. Dieser enge Anwendungsbereich verstößt gegen das Grundgesetz, wie das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 7.5.2013 (Aktenzeichen 2 BvR 909/06, 2 BvR





1981/06, 2 BvR 288/07) festgestellt hat. Die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verstoßen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Artikel 3 Grundgesetz), da es an hinreichend gewichtigen Sachgründen für die Ungleichbehandlung fehlt. Sowohl die Ehe als auch die eingetragene Lebenspartnerschaft stellen in vergleichbarer Weise verbindliche Lebensformen dar, die jeweils nur wenige Unterschiede aufweisen. So handelt es sich bei beiden Rechtsinstituten um eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs. Auch in Bezug auf die Aufgabenverteilung und die Erziehung von Kindern werden beiden Lebensformen die gleichen Gestaltungsfreiheiten eingeräumt. Die Rechtslage muss rückwirkend ab der Einführung des Lebenspartnerschaftsgesetzes zum 1.8.2001 geändert werden. Bis zur Gesetzesänderung sind übergangsweise die bestehenden Regelungen zum Ehegattensplitting auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften anzuwenden.

Der Splittingvorteil beläuft sich auf maximal 15 694 €. Da dieser ggf. rückwirkend für mehrere Jahre gewährt wird, können sich hohe Steuererstattungen ergeben.

Bei der Zusammenveranlagung ergeben sich nicht nur Steuersatzvorteile, sondern es verdoppeln sich auch die Pausch- und Höchstbeträge für Spenden, Vorsorgeaufwendungen und übrige Sonderausgaben. Dies führt insbesondere dann zu steuerlichen Vorteilen, wenn nur ein Lebenspartner die Voraussetzungen erfüllt bzw. sich die Beträge mangels ausreichender Einkünfte bei dem anderen Ehegatten nicht auswirken würden. Auch der Sparer-Pauschbetrag verdoppelt sich.

**Hinweis:**

Die Koalitionsfraktionen aus CDU/CSU und FDP haben bereits am 11.6.2013 reagiert und einen Gesetzentwurf, der das Urteil des Bundesverfassungsgerichts umsetzen soll, in den Bundestag eingebracht, den der Bundestag am 27.6.2013 verabschiedet hat. Darüber hinaus wurden bereits mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz eingetragene Lebenspartner mit Ehegatten bei den Grunderwerbsteuerbefreiungen rückwirkend für Erwerbsvorgänge ab dem 1.8.2001 gleichgestellt. Damit unterliegen z.B. Grundstücksübertragungen zwischen den Lebenspartnern nicht der Grunderwerbsteuer.

**10 Kraftfahrzeuge: Auch bei Tageszulassung mit Saisonkennzeichen fällt Kfz-Steuer an**

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.4.2012 (Aktenzeichen II R 32/10), welches jetzt veröffentlicht wurde, fällt Kraftfahrzeugsteuer auch bei Tageszulassung mit Saisonkennzeichen an. Unerheblich sei, ob das Fahrzeug tatsächlich im Straßenverkehr genutzt wird. Vielmehr sei ausreichend, dass ein Fahrzeug nach den verkehrsrechtlichen Vorschriften zum Verkehr zugelassen wird.

Im Streitfall meldete ein Nutzfahrzeughändler am 8.9.2008 einen importierten Lkw für den Saisonzeitraum Oktober/November an. Ihm wurde neben den Zulassungspapieren ein entsprechendes Saisonkennzeichen ausgehändigt. Einen Tag später, am 9.9.2008, meldete er das Fahrzeug wieder ab. Obwohl das Fahrzeug tatsächlich nie im Straßenverkehr genutzt wurde und auch nicht genutzt werden konnte, wurde für den Mindestzeitraum von einem Monat Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt.

**11 Stipendium ohne konkrete Gegenleistung ist steuerfrei**

Studenten, die ein Stipendium erhalten, brauchen darauf keine Steuern zu zahlen, wenn das Stipendium von einer gemeinnützigen Körperschaft vergeben wurde und die Empfänger nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen, künstlerischen oder arbeitnehmerähnlichen Gegenleistung verpflichtet sind. Dies entschied das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 5.9.2012 (Aktenzeichen 6 K 39/12).

Dabei stellte das Gericht heraus, dass eine die Steuerfreiheit eines Forschungsstipendiums ausschließende Gegenleistung nicht vorliegt, wenn das Stipendium zwar für die Forschung zu einem bestimmten Thema vergeben wird und eine wesentliche Änderung dieses Themas

zustimmungspflichtig ist, der Stipendiat aber frei an dem Thema arbeiten kann und kein bestimmtes Ergebnis abzuliefern hat.

Ebenfalls keine Gegenleistungen in diesem Sinne sind die Verpflichtung zur Anwesenheit an dem Kolleg, das das Stipendium gewährt, zur Teilnahme an Arbeitskreisen mit anderen Stipendiaten, zu einem Vortrag innerhalb dieses Arbeitskreises, zur Erstellung eines Abschlussberichts sowie im Falle von Veröffentlichungen des Forschungsergebnisses zu einem Hinweis auf den Stipendienggeber zur Abgabe von Belegexemplaren.

**Hinweis:**

Überschreitet das Stipendium das Maß, das zur Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlich ist, ist es insgesamt steuerpflichtig.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 12 Firmenwagen: Wie sich vom Arbeitnehmer getragene Kosten auf die Lohnsteuer auswirken

In der Praxis gibt es Fälle, bei denen der Arbeitnehmer für einen ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen einen Eigenbeitrag zu den Fahrtkosten leisten muss. Dann stellt sich die Frage, ob sich dies auf die Bemessung des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils, der mit der Privatnutzung des Firmenwagens entsteht, auswirkt. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 19.4.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/11/10004, DOK 2013/0356498) Stellung genommen.

Insoweit ist zunächst zu differenzieren zwischen

- a) einem **Nutzungsentgelt** und
- b) der **Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten** (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer.

Der der Lohnsteuer zu unterwerfende Nutzungswert aus der Privatnutzung des Firmenwagens **wird nur durch ein Nutzungsentgelt gemindert**. Dabei ist unerheblich, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kfz bemessen wird. Nutzungsentgelt ist:

- ein arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- ein arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter, an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale) oder
- die arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vom Arbeitnehmer übernommene Leasingrate.

Die vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer ist **kein** an der tatsächlichen Nutzung bemessenes Nutzungsentgelt.

**Hinweis:**

Ein Nutzungsentgelt liegt auch dann nicht vor, wenn einzelne Kraftfahrzeugkosten zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder wenn der Arbeitnehmer zunächst



# KANZLEI JÜRGEN LÖCHLE

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kraftfahrzeugkosten abgerechnet werden.

Ein den Nutzungswert minderndes Nutzungsentgelt muss daher arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage für die Zurverfügungstellung des betrieblichen Kfz vereinbart worden sein und darf nicht die Weiterbelastung einzelner Kraftfahrzeugkosten zum Gegenstand haben. Wie der Arbeitgeber das pauschale Nutzungsentgelt kalkuliert, ist dagegen unerheblich.

Bei der Frage nach den steuerlichen Konsequenzen der Vereinbarung eines Nutzungsentgelts ist nun zu unterscheiden, wie der geldwerte Vorteil ermittelt wird, nämlich mittels der Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung einerseits, und der Fahrtenbuchmethode andererseits:

Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung:		Fahrtenbuchmethode	
Der mittels der 1 %-Regelung ermittelte pauschale Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt zu kürzen.		Bei der Fahrtenbuchmethode fließen vom Arbeitnehmer selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten – von vornherein – nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert. Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.	
Beispiele	Beurteilung	Beispiele	Beurteilung
<b>Monatspauschale (200 €/Monat)</b> In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt zu zahlen hat, das sich aus einer Monatspauschale i.H.v. 200 € und privat veranlassten Treibstoffkosten zusammensetzt.	Es handelt sich nur in Höhe der Monatspauschale um ein Nutzungsentgelt, welches den geldwerten Vorteil mindert.	<b>Nutzungsentgelt (0,20 €/km privat)</b> In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.	Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt. Der individuelle Nutzungswert ist um dieses Nutzungsentgelt zu kürzen.
<b>Nutzungsentgelt (0,20 €/km privat)</b> In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.	Es handelt sich um ein pauschales Nutzungsentgelt. Der pauschale Nutzungswert ist um dieses Nutzungsentgelt zu kürzen.	<b>Tankkarte</b> Der Arbeitnehmer kann das Kfz mittels einer Tankkarte des Arbeitgebers betanken. In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt in Höhe der privat veranlassten Treibstoffkosten zu zahlen hat. Der Arbeitgeber hat den Betrag für den vom Arbeitnehmer anlässlich privater Fahrten verbrauchten Treibstoff ermittelt und vom Gehalt des Folgemonats einbehalten.	Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten fließen nicht in die Gesamtkosten des Kfz ein. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln. Es handelt sich aber nicht um ein Nutzungsentgelt.
<b>Tankkarte</b> Der Arbeitnehmer kann das Kfz mittels einer Tankkarte des Arbeitgebers betanken. In	Die nachträgliche Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist kein pauschales	<b>Tankkarte + Nutzungsentgelt (0,10 €/km privat)</b> Zusätzlich zu den in obigem Tankkarten-	Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen



der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt in Höhe der privat veranlassten Treibstoffkosten zu zahlen hat. Der Arbeitgeber hat den Betrag für den vom Arbeitnehmer anlässlich privater Fahrten verbrauchten Treibstoff ermittelt und vom Gehalt des Folgemonats einbehalten.	Nutzungsentgelt. Aus den übernommenen Treibstoffkosten wird nicht dadurch ein Nutzungsentgelt, das der Arbeitnehmer zunächst auf Kosten des Arbeitgebers tanken kann und erst anschließend die Treibstoffkosten ersetzen muss.	Beispiel genannten Bedingungen ist in der Nutzungsüberlassungsvereinbarung geregelt, dass der Arbeitnehmer zudem ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,10 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.	Treibstoffkosten fließen nicht in die Gesamtkosten des Kfz ein. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln. Das zusätzlich gezahlte Nutzungsentgelt mindert den individuellen Nutzungswert.
--	--	--	---

**Handlungsempfehlung:**

Die dargestellten Konsequenzen aus einer Kostenübernahme bei Anwendung der 1 %-Regelung sind erstmals auf nach dem 1.7.2013 verwirklichte Sachverhalte anzuwenden. In derartigen Fällen sollte geprüft werden, ob statt der Übernahme von Einzelkosten ein fester Monatsbetrag für die Privatnutzung vom Arbeitnehmer gezahlt wird.

**13 Arbeitszimmer – welche Kosten abgezogen werden können**

<p><b>Grundregel zum Arbeitszimmer</b></p> <p>Gesetzlich ist festgelegt, dass im Grundsatz die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht geltend gemacht werden können. Anders ist dies nur in den folgenden zwei Ausnahmefällen:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Das häusliche Arbeitszimmer bildet den <b>Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung</b>. <b>Folge:</b> die Aufwendungen können in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden.</li><li>2. Das häusliche Arbeitszimmer bildet zwar nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, jedoch steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. <b>Folge:</b> Die Aufwendungen sind bis zur Höhe von 1 250 € je Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.</li></ol> <p><b>Hinweis:</b> Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten <b>Einrichtungsgegenstände</b> im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.</p>
---

**a) Aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

Mehrere aktuelle Urteile zur steuerlichen Abziehbarkeit von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer machen deutlich, welche Möglichkeiten man als Steuerzahler hat. Dabei hat der Bundesfinanzhof klargestellt: Ein Arbeitszimmer erkennt man nicht an Schreibtisch, Aktenschrank oder Bürostuhl. Auch Notenständer oder Bücher über Musik können Kennzeichen eines Arbeitszimmers sein. Entscheidend ist nicht das Mobiliar, entscheidend ist die berufstypische Nutzung. Der Beruf einer Musikerin sieht anders aus als der einer Mathematiklehrerin und das Arbeitszimmer unterscheidet sich dementsprechend.

**b) Ohne Schreibtisch und Aktenschrank: Ein „häusliches Arbeitszimmer“ muss nicht zwingend wie ein Büro aussehen**

Auch ein innerhalb der Wohnung gelegenes „Übezimmer“, das eine Klarinetistin zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur sowie zum Zurichten der Mundstücke und für das Erarbeiten, Einstudieren und Proben von Musikstücken nutzt, ist als häusliches



Arbeitszimmer einzustufen. Ein häusliches Arbeitszimmer setzt nicht zwingend voraus, dass es mit bürotypischen Einrichtungsgegenständen ausgestattet ist und nur für Bürotätigkeiten genutzt wird. Das hat jetzt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2012 (Aktenzeichen VIII R 44/10) entschieden.

Diese Gerichtsentscheidung ist auch über den entschiedenen Einzelfall hinaus für die Anerkennung von häuslichen Arbeitszimmern interessant, weil allgemein angenommen wird, dass ein häusliches Arbeitszimmer typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet ist, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist.

Der Bundesfinanzhof kommt in seinem Klarinetistinnen-Urteil nun aber zu dem Ergebnis, dass die Nutzung des Übezimmers durch die Musikerin der Nutzung eines „typischen“ Arbeitszimmers durch Angehörige anderer Berufsgruppen gleichkomme, und zwar aus den folgenden Gründen: Der Gebrauch des Übezimmers zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur ist mit der Lagerung von Akten durch Angehörige bürotypischer Berufe vergleichbar. Außerdem erbringt die Klägerin mit der Nutzung des Raums für das Präparieren der Klarinettenmundstücke und das Erarbeiten, Einstudieren und Proben der von ihr ausgesuchten Musikstücke eine Vorbereitungshandlung, die eine unverzichtbare Grundlage für die spätere – außerhalb des Übezimmers – auszuübende und ihr Berufsbild prägende Tätigkeit darstellt, nämlich das Aufführen der Musik im Rahmen eines Orchesters. Deshalb unterscheidet sich die Nutzung des Übezimmers durch die Klägerin nicht wesentlich von der Nutzung von Räumen durch Angehörige anderer Berufe, bei denen die häusliche Vorbereitung – wie zum Beispiel bei Hochschullehrern, Dozenten oder Rechtsanwälten – im Arbeitszimmer geschieht und in der Vorbereitung und im Abfassen von Vorträgen, Vorlesungen oder Schriftsätzen liege.

In der Konsequenz gelten auch für das Übezimmer die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Nur sofern das Zimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, ist ein steuerlicher Abzug der auf das Zimmer entfallenen Kosten möglich. Sofern für die im Zimmer verrichteten Arbeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, es sich insgesamt allerdings nicht um den Tätigkeitsmittelpunkt handelt, ist der Abzug auf 1 250 € beschränkt. Herauszustellen ist allerdings, dass **bei der Qualifizierung des Mittelpunkts nicht auf zeitliche Aspekte abgestellt** wird. Vielmehr wird geprüft, wo sich der **qualifizierte Tätigkeitsort** befindet. Dieser ist regelmäßig dort anzunehmen, wo die für das Berufsbild prägende Arbeit erledigt wird. Bei einem Lehrer z.B. liegt die prägende Arbeit im Unterrichten in der Schule. Unabhängig vom Umfang der Vorbereitungsmaßnahmen im häuslichen Arbeitszimmer bildet dieses nicht den Tätigkeitsmittelpunkt und ein Abzug ist auf 1 250 € begrenzt. Auch im entschiedenen Fall stellten die musikalischen Aufführungen im Rahmen eines Orchesters außerhalb des Übezimmers die für das Berufsbild einer Klarinetistin prägenden Arbeiten dar.

#### **Hinweis:**

In der Praxis ist zu beachten: Die Funktion eines Arbeitszimmers liegt typischerweise in der Erledigung von Büroarbeiten. Dies ist aber nicht zwingend, so dass der Einzelfall zu betrachten ist.

#### **c) Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in einem allein genutzten Zweifamilienhaus**

Von einem „häuslichen“ Arbeitszimmer kann begrifflich immer nur dann gesprochen werden, wenn dieses in den privaten Wohnbereich des Steuerzahlers eingebunden ist. Der Bundesfinanzhof hatte hierzu folgenden Fall zu beurteilen: Der Kläger erzielte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Oberarzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Erfinder. Für die Erstellung von Patenten benötigte er zahlreiche Unterlagen und umfangreiche Fachliteratur, so dass er ein ausschließlich beruflich genutztes Büro unterhielt. Dieses befindet sich im Obergeschoss des von ihm und seiner Ehefrau bewohnten Zweifamilienhauses. Eine direkte Verbindung zwischen den zum Büro gehörenden Räumlichkeiten im Obergeschoss und dem Wohnbereich der Kläger im Erdgeschoss besteht nicht. Der Zugang zum Obergeschoss ist nur über einen separaten Treppenaufgang möglich, der über eine eigene Eingangstür verfügt. Diese befindet sich zwischen Garage und Hauswand und



ist über einen überdachten Windfang zu erreichen. Hinsichtlich der Büro- und Wohnräume wurden zwei separate Mietverträge abgeschlossen. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die auf die Büroräume entfallenden Aufwendungen i.H.v. 15 312 DM als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt und daher der Abzug betragsmäßig begrenzt sei (aktuelle Grenze: 1 250 €).

Mit Urteil vom 15.1.2013 (Aktenzeichen VIII R 7/10) bestätigte der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung. Entscheidend dafür, dass ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, ist, dass dieses von den Privaträumen aus erreichbar ist, ohne dass das private Grundstück verlassen werden muss. Dieses Urteil bestätigt die bisherige Rechtsprechung:

- Eine unmittelbare Verbindung zur Wohnung ist nicht erforderlich: auch **Mansardenzimmer** oder Kellerräume im selben Haus stehen als Zubehörräume zu der Wohnung noch in einer räumlichen Verbindung, die sie als häusliches Arbeitszimmer einordnen lässt. Sogar die Lage der **Räume in einem Anbau**, der nicht vom Wohnhaus aus, sondern nur über einen separaten, straßenabgewandten Eingang vom Garten aus betreten werden kann, hat die Rechtsprechung noch für die Einbindung in die häusliche Sphäre als ausreichend angesehen.
- Jedoch stehen **getrennte Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus** nicht in häuslicher Verbindung: Ein außerhäusliches Arbeitszimmer liegt vor, wenn der Steuerzahler in einem Mehrfamilienhaus – zusätzlich zu seiner privaten Wohnung – noch eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Die erforderliche Verbindung zur häuslichen Sphäre ist in diesem Fall nicht allein deshalb gegeben, weil sich eine als Arbeitszimmer genutzte Wohnung in demselben Haus und unter demselben Dach wie die Privatwohnung des Steuerzahlers befindet.

**Hinweis:**

Entscheidend ist also die Regel: Ist ein Arbeitszimmer nur über eine der Allgemeinheit zugängliche Verkehrsfläche erreichbar, ist es nicht als „häusliches“ Arbeitszimmer einzustufen und die steuerliche Abzugsbeschränkung greift nicht.

#### 14 ELStAM und die Tücken der Technik: Derzeitige Probleme beim Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

Für die Anmeldung des Arbeitnehmers und den Abruf seiner elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) hat der Arbeitgeber u.a. die Datumsfelder Beschäftigungsbeginn (BB) und Referenzdatum Arbeitgeber (RefDatumAG = Zeitpunkt, ab dem der Arbeitgeber die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen ELStAM anzuwenden hat) an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Dabei kommt es aktuell zu den technischen Problemen, auf die die Finanzverwaltung vorläufig mit Regeln zur Vereinfachung des Verfahrens reagiert.

Meldet der Arbeitgeber dasselbe Arbeitsverhältnis bei der Finanzverwaltung nach zuvor erfolgter Abmeldung ein weiteres Mal an, weist das Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM-Verfahren) derzeit die Anmeldung des Arbeitnehmers ab, wenn das übermittelte Datum des Beschäftigungsbeginns vor dem Datum der Abmeldung liegt. Folglich kann der Arbeitgeber für diesen Arbeitnehmer die ELStAM nicht abrufen. Hiervon sind insbesondere die folgenden Gestaltungen betroffen:

- Wechsel vom ersten Dienstverhältnis (Hauptarbeitsverhältnis) zu einem weiteren Dienstverhältnis (Nebenarbeitsverhältnis) beim selben Arbeitgeber sowie beim Wechsel von einem Nebenarbeitsverhältnis in das Hauptarbeitsverhältnis beim selben Arbeitgeber,
- Änderung der Höhe des im Nebenarbeitsverhältnis zu berücksichtigenden Freibetrags und des im Hauptarbeitsverhältnis zu berücksichtigenden Hinzurechnungsbetrags,
- Korrektur einer zunächst fehlerhaften Anmeldung des Arbeitnehmers (Hauptarbeitsverhältnis als Nebenarbeitsverhältnis oder Nebenarbeitsverhältnis als Hauptarbeitsverhältnis).



Weil der Arbeitgeber in diesen Fällen die ELStAM des Arbeitnehmers derzeit wegen „technischer Störungen“ nicht abrufen kann, **lässt die Finanzverwaltung folgende vereinfachende Handhabung zu**, die in dem Schreiben vom 25.4.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2363/13/10003, DOK 2013, 0350001) mitgeteilt wurde:

- Bis zu zwei Monate nach dem Einsatz der Programmversion, mit der dieser Fehler behoben wird, längstens für den letzten Lohnzahlungszeitraum im Kalenderjahr 2013, darf der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach den ihm in Papierform vorliegenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers durchführen.
- Dabei dürfen im ersten Dienstverhältnis die Steuerklassen I bis V, Zahl der Kinderfreibeträge, Faktor sowie ein Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a EStG nur dann berücksichtigt werden, wenn dem Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte 2010 oder eine vom Finanzamt ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011, 2012 oder 2013 (Ersatzbescheinigung 2011, 2012, 2013) mit einer der Steuerklassen I bis V bzw. einem Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a EStG vorliegt. Weist der Arbeitnehmer anhand eines aktuellen Ausdrucks des Finanzamts abweichende Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge, Freibetrag, Hinzurechnungsbetrag, Kirchensteuerabzugsmerkmal und Faktor) nach, hat der Arbeitgeber diese beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigen.
- Soll ein im Nebenarbeitsverhältnis zu berücksichtigender Freibetrag geändert werden, hat der Arbeitnehmer einen aktuellen Ausdruck des Finanzamts vorzulegen.
- Nach einem Wechsel vom Hauptarbeitsverhältnis zum Nebenarbeitsverhältnis (Korrektur einer zunächst fehlerhaften Anmeldung des Arbeitnehmers) darf der Arbeitgeber die Steuerklasse VI mit dem ihm auf Grund eines früheren Abrufs der ELStAM bekannten Kirchensteuerabzugsmerkmal des Arbeitnehmers ohne Berücksichtigung eines Kinderzählers und eines Freibetrags nach § 39a EStG ohne weiteren Nachweis durch den Arbeitnehmer anwenden.

## 15 Doppelte Haushaltsführung: Anerkennung bei Alleinstehenden

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 16.1.2013 (Aktenzeichen VI R 46/12) seine für den Steuerzahler positive Entscheidungsreihe zur Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung. Ein eigener Hausstand ist bei ledigen, erwachsenen, berufstätigen und wirtschaftlich selbständigen Steuerpflichtigen auch dann gegeben, wenn sie bei ihren betagten Eltern leben, dort über eigene Räume verfügen und die zusätzliche Wohnung am Beschäftigungsort lediglich als Schlafstätte genutzt wird. **Nicht erforderlich ist der Nachweis einer finanziellen Beteiligung an den laufenden Haushalts- und Lebenshaltungskosten.**

### Handlungsempfehlung:

**Zu beachten ist, dass sich ab 2014 die Rechtslage ändert. Ab dann ist gesetzlich festgeschrieben, dass eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich ist. Die erfolgte Kostenbeteiligung sollte entsprechend – z.B. durch Sammlung der Quittungen oder der Führung eines Haushaltsbuchs – dokumentiert werden.**

## 16 Monatliche Entgeltbescheinigung: Ab 1. Juli gelten verbindliche Regeln

Am 1.7.2013 trat die Entgeltbescheinigungsverordnung in Kraft. Damit gelten einheitliche und verbindliche Vorgaben für die monatlichen Entgeltbescheinigungen. Verbindlich vorgeschrieben ist, dass jeder Arbeitnehmer bei Zahlung des Arbeitsentgelts eine Abrechnung in Papierform erhält. Diese Verpflichtung entfällt, wenn sich – bis auf den Abrechnungszeitraum – keine Änderungen gegenüber der letzten Bescheinigung ergeben haben. Die Abrechnung muss u.a. Angaben über die Zusammensetzung des Arbeitsentgelts enthalten. Hierfür sind insbesondere Angaben über Art und Höhe der Zuschläge, Zulagen, sonstige Vergütungen, Art und Höhe der Abzüge, Abschlagszahlungen sowie Vorschüsse erforderlich.



Die Entgeltbescheinigungsverordnung ersetzt weitgehend inhaltsgleich die bisherige Entgeltbescheinigungsrichtlinie. Neu hinzugekommen sind Kennzeichen über die Anwendung der Gleitzone und das Vorliegen einer Mehrfachbeschäftigung.

Weiterhin werden Begriffe wie „Gesamtbrutto“, „Nettoentgelt“ und „Auszahlungsbetrag“ erstmals verbindlich definiert.

Um ein hohes Maß der Vereinheitlichung zu erreichen, sind weitere Angaben, die dem Arbeitgeber bisher optional möglich waren, zukünftig nur noch in sehr engen Grenzen zugelassen.

**Handlungsempfehlung:**

Es ist sicherzustellen, dass das eingesetzte Lohnabrechnungsprogramm die Vorgaben der Entgeltbescheinigungsverordnung beachtet.

**17 Steuerlicher Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**

Das nun endgültig beschlossene Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, welches die wesentlichen Änderungen des gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 aufgenommen hat, bringt für Arbeitnehmer und Arbeitgeber als Neuerung den folgenden Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Elektrohybridfahrzeuge:

Bei der Ermittlung des Werts der Privatnutzung eines betrieblichen Elektrofahrzeugs nach der 1%-Regelung wird – erstmals anzuwenden ab dem Jahr 2013 – ein Abzug vom maßgeblichen Bruttolistenpreis vorgenommen. Damit wird berücksichtigt, dass die Anschaffungskosten eines Elektrofahrzeugs im Vergleich zu einem herkömmlichen betrieblichen Kfz höher sind. Bei Anschaffung bis 31.12.2013 können 500 € pro kWh der Batteriekapazität, maximal 10 000 €, vom Bruttolistenpreis abgezogen werden. Der Minderungsbetrag verringert sich bei Anschaffungen in den Folgejahren jeweils um 50 € pro kWh und der Höchstbetrag von 10 000 € um jeweils 500 €. Damit wird die Basis für die Anwendung der 1 %-Regelung gesenkt, was eine entsprechende Minderung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer bewirkt. In den Genuss dieser Förderung kommen sowohl

1. reine Elektroautos als auch
2. extern aufladbare Hybridfahrzeuge.

**Hinweis:**

Bei Ermittlung der Privatnutzung nach der Fahrtenbuchmethode ist eine entsprechende Minderung der Gesamtkosten vorzunehmen.

**18 Werbungskostenabzug für mit Dienstwagen durchgeführte Familienheimfahrten**

Im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung können Werbungskosten für wöchentliche Familienheimfahrten geltend gemacht werden. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und der Wohnung am Beschäftigungsort anzusetzen. Die Pauschale ist für jede Woche während des Bestehens der doppelten Haushaltsführung zu gewähren, sofern eine Familienheimfahrt auch tatsächlich stattfand.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen VI R 33/11) entschieden, dass ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist, wenn der Arbeitnehmer die Familienheimfahrten mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen durchführt. Der Werbungskostenabzug ist in diesen Fällen nicht geboten, da der Arbeitgeber durch die Überlassung des Dienstwagens im Ergebnis die Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Familienheimfahrten trägt.





## 19 **Drei-Monats-Grenze für Verpflegungsmehraufwendungen: Was bei längerfristiger Tätigkeit im Betrieb des Kunden zu beachten ist**

Der Arbeitnehmer kann bei einer Auswärtstätigkeit – gestaffelt nach der Zeit der Abwesenheit von der häuslichen Wohnung – Verpflegungsmehraufwendungen steuerlich geltend machen. Dies gilt bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit aber nur für die ersten drei Monate. Diese zeitliche Restriktion bestätigte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen III R 94/10) für den Fall, dass ein selbständiger Unternehmensberater über viele Monate hinweg zwei bis vier Arbeitstage im Betrieb eines Kunden auswärts tätig ist. Weiterhin entschied das Gericht, dass eine Unterbrechung der Tätigkeit mit der Folge des Neubeginns der Dreimonatsfrist nur eintritt, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen dauert.

Die für einen selbstständigen Unternehmensberater ergangene Rechtsprechung ist auch auf Arbeitnehmer übertragbar. Sofern ein Arbeitnehmer wie im Urteilsfall regelmäßig im Betrieb eines Kunden seines Arbeitgebers tätig wird, so begründet er dort keine regelmäßige Arbeitsstätte. Dies wurde zuletzt durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.6.2012 (Aktenzeichen VI R 47/11) bestätigt. Für Fahrten zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und dem Betrieb des Kunden sind somit nach Dienstreisegrundsätzen 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer zu berücksichtigen; die Entfernungspauschale kommt nicht zur Anwendung. Die Gewährung von Verpflegungsmehraufwendungen ist allerdings auf die ersten drei Monate beschränkt.

### **Handlungsempfehlung:**

Erfolgt eine Unterbrechung der Tätigkeit, so ist dies zu dokumentieren.

## 20 **Hochwasserkatastrophe: Welche Erleichterungen bei der Lohnsteuer gelten**

Auch bei der Lohnsteuer wurden, um die Folgen der Hochwasserkatastrophe in Deutschland abzumildern, wesentliche Erleichterungen festgelegt:

- **Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers** an seine Arbeitnehmer sind bis zu einem Betrag von 600 € je Kalenderjahr steuerfrei. Auch der 600 € übersteigende Betrag gehört nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Familienverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt. Im Allgemeinen kann bei vom Hochwasser betroffenen Arbeitnehmern von einem besonderen Notfall ausgegangen werden. Begünstigt sind auch Unterstützungen in Form von zinslosen Darlehen, die zur Beseitigung von Schäden aus dem Hochwasser gewährt werden.

### **Handlungsempfehlung:**

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Dabei ist auch zu dokumentieren, dass der die Leistung empfangende Arbeitnehmer durch das Hochwasser zu Schaden gekommen ist.

- **Arbeitslohnspende:** Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zu Gunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an vom Hochwasser betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens oder zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung, bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert.

### **Handlungsempfehlung:**

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nicht als Spende berücksichtigt werden.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 21 Gesetzgebung/Finanzverwaltung

#### **Einkommensteuer-Richtlinien: Bilanzsteuerrechtliche Neuregelungen**

Mit den Einkommensteuer-Richtlinien gibt die Finanzverwaltung Anweisungen an die Finanzbehörden zur Auslegung der steuerlichen Vorschriften. Diese Anweisungen sind für die Finanzverwaltung bindend. Zwar ist zu betonen, dass diese Auslegungen der Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen nicht bindend sind und auch nicht richtig sein müssen, dennoch bieten die Richtlinien dem Steuerzahler eine wichtige Hilfe bei der Auslegung der Gesetze und bei der Einschätzung, welche Auslegung die Finanzverwaltung vornimmt. Nunmehr wurden geänderte Einkommensteuer-Richtlinien herausgegeben, welche erstmals für die Veranlagung des Jahres 2012 anzuwenden sind. Im Folgenden stellen wir wichtige Neuerungen aus dem Bereich des Bilanzsteuerrechts vor. Diese sind vor allem jetzt bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31.12.2012 zu beachten.

- **Besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis**

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit sind steuerliche Wahlrechte ausschließlich in der steuerlichen Gewinnermittlung abzubilden und wirken sich nicht mehr auf die Handelsbilanz aus. Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, müssen in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Das Führen dieser besonderen Verzeichnisse macht das Gesetz zur Voraussetzung für das Ausüben steuerlicher Wahlrechte. So soll sichergestellt werden, dass die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte abweichend vom handelsbilanziellen Ausweis ausreichend dokumentiert wird. Soll z.B. der Gewinn aus einer Grundstücksveräußerung nicht sofort versteuert, sondern auf neu erworbene Grundstücke oder Gebäude übertragen werden, so muss die steuerliche Rücklagenbildung nach § 6b EStG zwingend in einem solchen Verzeichnis dokumentiert werden, da dieses steuerliche Wahlrecht in der Handelsbilanz nicht mehr nachvollzogen wird.

Die jeweiligen Verzeichnisse sind hierbei stets Bestandteil der Buchführung und sie müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Eine besondere Form der Verzeichnisse ist darüber hinaus nicht vorgeschrieben.

#### **Hinweis:**

Das laufende Führen der Verzeichnisse ist Tatbestandsvoraussetzung für das wirksame Ausüben des jeweiligen steuerlichen Wahlrechts.

- **Teilwertabschreibungen**

Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen. Der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten; insoweit besteht ein Wahlrecht.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Vornahme von Teilwertabschreibungen kann steuerlich nachteilig sein. Dies gilt insbesondere bei Teilwertabschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Insoweit sollte in jedem Fall sorgfältig geprüft werden, ob in der steuerlichen Gewinnermittlung nicht besser auf die Teilwertabschreibung verzichtet werden sollte.



- **Rückstellungsbewertung**

Die Finanzverwaltung hat festgelegt, dass mit Ausnahme der Pensionsrückstellung die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf. Hintergrund dieser „neuen“ Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung ist, dass das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) als originäre handelsrechtliche Gesetzesreform zahlreiche Änderungen bei der Bewertung von Rückstellungen gebracht hat:

- So ist in der Handelsbilanz eine Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins am Bilanzstichtag bis zum erwarteten Zeitpunkt der zukünftigen Erfüllung vorzunehmen. Beim steuerrechtlichen Abzinsungssatz handelt es sich hingegen um einen pauschalen Zinssatz, der sich auf 5,5 % beläuft.
- Hinzu kommt auch ein unterschiedlicher Abzinsungszeitraum bei sog. Sachleistungsverpflichtungen (z.B. für Rekultivierungs-, Rückbau-, Entsorgungs- und Sanierungsverpflichtungen): Während steuerlich für Sachleistungsverpflichtungen die hierfür gebildeten Rückstellungen lediglich bis zum Beginn der Erfüllung abzuzinsen sind, ist handelsrechtlich ein längerer Abzinsungszeitraum möglich.
- Hinzu tritt noch eine Änderung durch das BilMoG hinsichtlich der Einbeziehung von künftigen Kosten- und Preissteigerungen in die handelsrechtliche Bewertung. Demgegenüber sind künftige Preis- und Kostensteigerungen in die steuerrechtliche Bewertung einer Rückstellung nicht einzubeziehen.

Diese unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe in der Handelsbilanz einerseits und in der Steuerbilanz andererseits führen seit dem BilMoG vermehrt dazu, dass bei Sachleistungsverpflichtungen der handelsrechtliche Wert unter dem steuerlichen Wert einer Rückstellung liegen kann. Nach Ansicht der Finanzverwaltung darf in diesen Fällen der steuerliche Ansatz den handelsrechtlichen Wert nicht überschreiten.

**Hinweis:**

In der Fachliteratur ist diese Auslegung der Finanzverwaltung umstritten. Die Ermittlung der steuerlichen Werte für Rückstellungen sollte wegen der Komplexität unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

## 22 Rechtsprechung

### a) Wann ist eine Bilanz richtig, wann ist sie falsch und wann ist sie zu korrigieren?

Bei der Bilanzierung bestehen vielfach auf Grund fehlender gesetzlicher Regelungen oder auslegungsbedürftiger gesetzlicher Begriffe Unsicherheiten. Sind bestimmte Rechtsfragen höchstrichterlich noch nicht geklärt, können sich bei der Bilanzierung Zweifelsfragen ergeben. Werden diese Rechtsfragen später höchstrichterlich geklärt oder ändert sich die Rechtsprechung, stellt sich die Frage, wann eine Bilanz „richtig“ bzw. wann sie „falsch“ ist und damit eine Korrektur notwendig oder geboten ist. Bislang wurde von der Rechtsprechung der sog. „subjektive“ Fehlerbegriff vertreten. Danach war eine Bilanz richtig – und konnte dann vom Finanzamt nicht korrigiert werden –, wenn die vom Steuerpflichtigen bei der Bilanzaufstellung vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich ungeklärter Rechtsfragen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war.

Dieser „subjektive“ Fehlerbegriff wurde nun in einer Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31.1.2013 (Aktenzeichen GrS 1/10) aufgegeben. Demnach ist das Finanzamt nicht an die Bilanzierungsentscheidung des Steuerzahlers gebunden, wenn diese zwar aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war, sich aber herausstellt, dass dieser Ansatz objektiv falsch ist. Der Bundesfinanzhof begründet diese Änderung der Rechtsprechung damit, dass Verwaltung und Gerichte verpflichtet sind, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen.



**Hinweis:**

Diese Rechtsprechungsänderung führt dazu, dass eine nachträgliche Korrektur der Bilanz durch die Finanzverwaltung möglich ist, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung zwar aus damaliger Sicht vertretbar war, sich nun aber z.B. auf Grund einer geänderten Rechtsprechung herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht.

Umgekehrt dürfte aber auch für den Steuerzahler eine Berichtigungsmöglichkeit bestehen, wenn sich eine für ihn günstige Rechtsprechungsänderung ergibt.

**b) Mietverträge & Co.: Der Vorsteuerabzug bei sog. „Dauerleistungen“**

Ein rechnungsersetzender Vertrag über Dauerleistungen mit monatlichen Teilleistungen, wie z.B. ein Mietvertrag, der alle Merkmale einer Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne aufweist, reicht für den Vorsteuerabzug allein noch **nicht** aus. Vielmehr muss darüber hinaus für die jeweiligen monatlichen Teilleistungen eine Zahlungsaufforderung oder ein Zahlungsbeleg vorliegen, in dem die Teilleistung konkretisiert wird. Dies stellte der Bundesfinanzhof in dem Beschluss vom 10.1.2013 (Aktenzeichen XI B 33/12) klar.

**Hinweis:**

Zur Konkretisierung der Teilleistungen reicht z.B. ein entsprechender Vermerk in der monatlichen Bankabbuchung.

**c) Vereinnahmung eines Honorars für eine mehrjährige Tätigkeit**

Wird ein Honorar für eine mehrjährige Tätigkeit in einer Gesamtsumme vereinnahmt, so kann dies auf Grund des progressiven Steuertarifs zu einer deutlich höheren Steuerbelastung führen als in dem Fall, dass das Honorar kontinuierlich in den einzelnen Jahren zufließt. Aus diesem Grunde kann in diesen Fällen auf Antrag eine Ermäßigung beim Steuertarif angewendet werden.

Der Bundesfinanzhof hat aber mit Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen III R 84/11) klargestellt, dass die Vereinnahmung eines berufusüblichen Honorars für die Führung eines mehrjährigen Mandats bei einem selbständigen Freiberufler nicht zu beim Steuertarif begünstigten Einkünften führt.

**Hinweis:**

Anders wurde dies entschieden für den Fall, dass nach einem Rechtsstreit eine Zahlung für mehrere Jahre erfolgte. In diesem Fall wurde auf diese Einkünfte ein verminderter Steuersatz angewendet.

**d) Begrenzter Schuldzinsenabzug – Erleichterter Nachweis der unschädlichen Finanzierung von Anlagevermögen**

Betriebliche Schuldzinsen sind im Grundsatz als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen. Gesetzlich soll aber verhindert werden, dass betriebliche Einnahmen entnommen werden, um damit private Ausgaben zu tätigen und auf der anderen Seite betriebliche Ausgaben fremdfinanziert und die anfallenden Schuldzinsen steuermindernd geltend gemacht werden. Damit könnte das Verbot des Abzugs privat veranlasster Schuldzinsen unterlaufen werden.

Vor diesem Hintergrund kann es zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs kommen, wenn sogenannte Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen. Sofern Überentnahmen vorliegen, kann davon ausgegangen werden, dass dem Betrieb mehr Mittel entzogen wurden, als durch ihn erwirtschaftet wurden. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahmen des Wirtschaftsjahrs zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahme), ermittelt. Neben dieser pauschalisierten Methode zur Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen sieht das Gesetz eine Günstigerprüfung vor. Diese berücksichtigt die tatsächlich angefallenen Schuldzinsen des Betriebes. Hiervon uneingeschränkt abzugsfähig sind solche Schuldzinsen, die unmittelbar der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzuordnen sind. Von dem verbleibenden Betrag wird nochmals ein Freibetrag von bis zu 2 050 €



abgezogen. Aus dem geringeren Betrag, der sich aus den beiden Methoden ergibt, ergibt sich schließlich die Höhe der nichtabzugsfähigen Schuldzinsen.

**Handlungsempfehlung:**

Die Berechnung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen ist komplex und kann nur unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats erfolgen. Immer dann, wenn betriebliche Schuldzinsen anfallen, sollte überprüft werden, ob Überentnahmen vorliegen und damit die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Schuldzinsen droht. Wird diese Problematik rechtzeitig erkannt, so kann oftmals durch entsprechende Gestaltungen gegengesteuert werden.

Die Finanzverwaltung übernimmt nun die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der mit Urteil vom 23.2.2012 (Aktenzeichen IV R 19/08) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden hat, dass auch für den Fall der **Finanzierung einer Anlageninvestition über das betriebliche Kontokorrentkonto** bei späterer Umschuldung unter bestimmten Voraussetzungen ein voller Abzug der Schuldzinsen gewährt wird. Die bisherigen Weisungen sahen vor, dass die Finanzierung durch Belastung des Kontokorrentkontos grundsätzlich nicht ausreicht, die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen zu gewährleisten. Der Bundesfinanzhof stellte jedoch heraus, dass es bei der Frage, ob Schuldzinsen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzurechnen sind, ausschließlich auf die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel ankommt. Es wird unwiderlegbar vermutet, dass auf ein Kontokorrentkonto ausgezahlte Darlehensmittel zur Finanzierung solcher Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet werden, die innerhalb von 30 Tagen vor oder nach der Auszahlung der Darlehensmittel tatsächlich über das entsprechende Kontokorrentkonto finanziert wurden. Beträgt der Zeitraum mehr als 30 Tage, so muss der Steuerzahler den erforderlichen Finanzierungszusammenhang nachweisen. Entgegen der bisherigen Auffassung setzt ein unbegrenzter Schuldzinsenabzug auch nicht voraus, dass für die Investition ein gesondertes Darlehen aufgenommen wird. Auch die Anschaffung oder Herstellung, welche unmittelbar über ein Kontokorrentkonto finanziert wird und sich dadurch ein negativer Saldo ergibt oder sich erhöht, ist begünstigt.

**Handlungsempfehlung:**

Maßgebend ist also die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel für die Finanzierung von Anlagevermögen. Wegen der materiell großen Auswirkungen empfiehlt es sich im Einzelfall aber, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen.

**23 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: Verschärfung der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen**

Das jüngst verabschiedete Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz enthält Neuerungen zu den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Rechnung, die der Umsetzung der geänderten sog. Rechnungsstellungsrichtlinie der Europäischen Union in nationales Recht dient.

**Hinweis:**

Diese Änderungen sind für die Praxis sehr wichtig, da die Anforderungen an eine Rechnung keine reine Formalität darstellen. Vielmehr ist ein Vorsteuerabzug nur dann möglich, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

**Handlungsempfehlung:**

Unternehmer sollten sich daher umgehend mit den neuen Anforderungen vertraut machen und diese bei der Prüfung von Eingangsrechnungen und bei der Ausstellung von Ausgangsrechnungen beachten.

Im Einzelnen sind folgende Änderungen beschlossen worden, die erstmals am Tag nach der Verkündung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes gelten:

- **Gutschriften:** Bei der Abrechnung über eine Leistung im Wege der Gutschrift (also einer durch den Leistungsempfänger statt durch den Leistenden ausgestellten Rechnung) muss das Rechnungsdokument zwingend durch die Angabe „Gutschrift“ als solches gekennzeichnet werden.
- **Umgekehrte Steuerschuldnerschaft:** Die Formerfordernisse für Gutschriften gelten auch für Umsätze, die der umgekehrten Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen und die ein



nicht im Inland ansässiger Unternehmer erbringt, auch wenn dieser bei der Rechnungsstellung nicht dem deutschen Umsatzsteuergesetz, sondern dem Umsatzsteuerrecht des ausländischen EU-Mitgliedstaats des Leistungserbringers unterliegt.

- **Frist für Rechnungsausstellung:** Für innergemeinschaftliche Lieferungen und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers ist künftig spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Leistung erbracht wurde, eine Rechnung auszustellen.
- **Reiseleistungen:** Auch im Fall der Besteuerung von Reiseleistungen und der Differenzbesteuerung sind künftig zwingend folgende wörtliche Hinweise mit aufzunehmen: „Sonderregelung für Reisebüros“ bzw. „Gebrauchsgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“.
- **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers:** Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, muss die Rechnung künftig zwingend den Wortlaut „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Bisher musste in der Rechnung nur auf die umgekehrte Steuerschuldnerschaft hingewiesen werden, ohne dass hierfür eine besondere Formulierung vorgegeben war.

**Hinweis:**

Zu beachten ist aber, dass eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft nicht davon abhängt, ob der Leistende in seiner Rechnung darauf hinweist oder nicht. Insofern obliegt es weiterhin jedem steuerpflichtigen Leistungsempfänger zu prüfen, ob auf Grund der Art des Umsatzes eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft vorliegt, unabhängig davon, wie die Rechnung lautet.

## 24 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Lieferungen in ein anderes EU-Land – sog. innergemeinschaftliche Lieferungen – sind umsatzsteuerfrei. Die Umsatzsteuerfreiheit ist aber an den Nachweis geknüpft, dass die Ware tatsächlich in das EU-Ausland gelangt ist. Sowohl in Beförderungsfällen, also wenn der Kunde oder der Lieferer selbst die Ware befördert, als auch in Versandungsfällen, wenn also der Transport durch einen Dritten wie einen Spediteur erfolgt, kann der Nachweis der Steuerfreiheit neben dem Vorhandensein eines Doppels der Rechnung durch eine sog. Gelangensbestätigung geführt werden. Die Regeln für eine solche Gelangensbestätigung sind nun neu gefasst und auch wesentlich vereinfacht worden.

### Checkliste: Gelangensbestätigung

Die Gelangensbestätigung dient als Nachweis der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Sie ist ein Dokument, das die folgenden Angaben enthält:

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer, wenn der Liefergegenstand ein Fahrzeug ist
- Angabe von Ort und Monat (nicht Tag) des Endes der Beförderung oder Versendung, d.h. des Erhalts des Gegenstands im Gemeinschaftsgebiet. Dies gilt auch, soweit der Abnehmer die Ware selbst abholt und befördert. D.h., in dem Fall muss er im Nachhinein nicht nur – wie jetzt – bei Abholung die Bestätigung beim inländischen Lieferanten abgeben.
- Ausstellungsdatum der Bestätigung
- Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten

**Hinweis:**

Die elektronische Übermittlung ist zulässig. In dem Fall kann auf die Unterzeichnung verzichtet werden, wenn erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat, z.B. über den verwendeten E-Mail-Account des Abnehmers. Die Beantwortung der Frage, wie dann die Archivierung zu erfolgen hat, ist von dem noch ausstehenden Ausführungserlass zu erwarten.

Wird die Ware versendet, wenn also Dritte, wie ein Spediteur, in den Transportvorgang eingeschaltet werden, werden gleichberechtigt auch alternative Nachweise anerkannt. Zu nennen sind insbesondere:

- **Versendungsbelege**, insbesondere in der Form handelsrechtlicher Frachtbriefe, werden anerkannt, soweit sie vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet sind und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthalten. Für den CMR-Frachtbrief bedeutet das, dass die Empfängerunterschrift in Feld 24 nunmehr wieder gefordert wird. Weiterhin fallen hierunter ein Konnossement oder Doppelstücke des Frachtbriefs oder Konnossements.
- Wird der Spediteur vom (deutschen) Lieferer beauftragt, ist als Alternative weiterhin die **Speditorsbescheinigung** als Nachweisdokument zulässig. Sie muss sich allerdings nunmehr auf die Bestätigung der erfolgten, nicht nur der beabsichtigten Verbringung beziehen. Die Speditorsbescheinigung kann auch elektronisch übermittelt werden. Die Speditorsbescheinigung hat die folgenden Angaben zu enthalten:
  - a) den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
  - b) den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
  - c) die Menge des Gegenstands der Lieferung und dessen handelsübliche Bezeichnung,
  - d) den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
  - e) den Monat, in dem die Beförderung des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet geendet hat,
  - f) eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, sowie
  - g) die Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers.
- Wenn der **Spediteur vom Abnehmer beauftragt** wird, ist die Erbringung der Nachweise auf Grund des fehlenden Vertragsverhältnisses zwischen Spediteur und Lieferer schwieriger. In diesem Fall reicht eine Speditorsbescheinigung über die nur beabsichtigte Verbringung aus, wenn überdies parallel der Nachweis der Bezahlung des Liefergegenstands über ein Bankkonto erfolgt. Im Zweifel sollte in diesen Fällen der Nachweis über die Gelangensbestätigung geführt werden.
- **Tracking and Tracing (Verfolgung und Rückverfolgung)**: In den Fällen, in denen der Sendungsverlauf elektronisch überwacht wird, wie z.B. bei Kurierdiensten, genügt zur Nachweisführung die schriftliche oder elektronische Auftragserteilung sowie ein vom Kurierdienst erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist. Bei Postsendungen, in denen dies nicht möglich ist, genügt eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Sendung und der Nachweis über die Bezahlung der Lieferung.

**Hinweis:**

Die Gelangensbestätigung kommt damit hauptsächlich zur Anwendung bei Eigentransport durch den Lieferer und bei Selbstabholung durch den Abnehmer.



## 25 Erbschaftsteuer: Verhinderung der Cash-GmbH – Auswirkungen auf „normale“ Unternehmen

Die Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen, also bei Einzelunternehmen, freiberuflichen Unternehmen und Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung des Übertragenden mehr als 25 % beträgt, sind bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer begünstigt. Unter bestimmten weiteren Voraussetzungen bleibt dieses Vermögen zu 85 % (Regelverschonung) bzw. unter strengen Bedingungen sogar zu 100 % (Optionsverschonung) von der Erbschaft-/Schenkungssteuer verschont. Voraussetzung für diese Vergünstigung ist u.a., dass das Vermögen nicht zu mehr als 50 % (bzw. bei Nutzung der 100 %igen Vergünstigung: 10 %) aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Zum Verwaltungsvermögen zählen insbesondere an Dritte überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligungsquote 25 % nicht übersteigt und Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen.

Diese bisherige Gesetzesfassung hatte eine Lücke, die für Gestaltungen genutzt werden konnte. Und zwar zählten liquide Mittel nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen. Das bedeutete, dass eine GmbH gegründet werden konnte, in diese umfangreiches privates Geldvermögen übertragen und diese dann begünstigt – ggf. ganz ohne Schenkungssteuerbelastung – übertragen werden konnte. Im Ergebnis konnte damit Privatvermögen schenkungssteuerlich begünstigt übertragen werden. Diese Gestaltungen werden als „**Cash-GmbH**“ bezeichnet.

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde nun eine Regelung geschaffen, die diese Gestaltungen verhindern soll. Diese Neuregelung ist generell zu beachten, da auch „normale“ Betriebe bzw. Kapitalgesellschaftsbeteiligungen hiervon betroffen sind.

Die gesetzliche Neuregelung gilt für alle Übertragungen nach dem 6.6.2013 und sieht vor, dass zum schädlichen Verwaltungsvermögen auch Finanzvermögen gehört, wie z.B. Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen, soweit dieses nach Abzug von Schulden 20 % des Unternehmenswerts übersteigt. Zu den „anderen Forderungen“ gehören auch z.B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Damit stellt sich im Ergebnis folgende Rechtslage ein:

- Finanzvermögen bleibt beim Verwaltungsvermögenstest nach Abzug von Schulden in Höhe von 20 % des Unternehmenswerts bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote unberücksichtigt.
- Der darüber hinausgehende Bestand an Finanzvermögen (nach Abzug von Schulden) zählt künftig zum Verwaltungsvermögen, das im Fall der Regelverschonung 50 % und im Falle der Optionsverschonung 10 % des Unternehmenswerts nicht übersteigen darf.

### Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass nicht nur Cash-GmbH-Gestaltungen betroffen sind, sondern die Einschränkungen bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer auch ganz normale Unternehmen treffen können, die über größere Bestände an Forderungen oder liquide Mittel verfügen. Bestimmte konzerninterne Finanzierungsgesellschaften sind allerdings von der Neuregelung ausgenommen.

### Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, welche Auswirkungen sich ergeben und ob ggf. durch Ausgliederung liquiden Vermögens auf eine separate Gesellschaft eine insgesamt günstigere Steuersituation erreicht werden kann.

## 26 Kein Einbehalt von Kapitalertragsteuer bei sog. Dauerüberzahlern

Es gibt Gesellschaften, bei denen die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbelastung auf Grund der Art ihrer Geschäfte auf Dauer niedriger ist als die anrechenbare Kapitalertragsteuer (sog. Dauerüberzahler). In diesen Fällen wurde bislang bei vereinnahmten Gewinnausschüttungen dennoch Kapitalertragsteuer einbehalten, die dann erst im Rahmen der Steuerveranlagung wieder erstattet wurde.





Nach der gesetzlichen Neuregelung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz können diese Gesellschaften nunmehr eine entsprechende Bescheinigung beim Finanzamt beantragen, welche der ausschüttenden Beteiligungsgesellschaft vorgelegt wird. Diese braucht dann bei Gewinnausschüttungen keine Kapitalertragsteuer mehr einzubehalten.

**Handlungsempfehlung:**

Betroffene Gesellschaften sollten umgehend beim Finanzamt eine entsprechende Bescheinigung beantragen, um den zunächst erfolgenden Liquiditätsabfluss durch die einbehaltene Kapitalertragsteuer zu vermeiden.

## 27 Leistungen von Berufsbetreuern von der Umsatzsteuer freigestellt

Berufsbetreuer erhalten eine Vergütung nach dem Gesetz über die Vergütung von Vormündern und Betreuern. Bisher unterlag diese Vergütung i.d.R. der Umsatzsteuerpflicht. Im Jahr 2005 wurde eine Pauschalvergütung eingeführt. In diese Pauschale wurde auch die gesetzliche Umsatzsteuer rechnerisch mit einbezogen, denn es sollte nicht jede (steuer-)gesetzliche Änderung zugleich die Abrechnungsgrundlage verändern. Im Ergebnis ist die den Berufsbetreuern verbliebene Vergütung damals deutlich gesunken.

Nun wurde im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz geregelt, dass sämtliche Betreuungsleistungen von Berufsbetreuern außerhalb ihres sonstigen Berufs oder Gewerbes (beispielsweise als Rechtsanwalt oder Steuerberater für den Betreuten) von der Umsatzsteuer befreit sind. Die Umsatzsteuerbefreiung führt faktisch zu einer deutlichen Erhöhung der Vergütung der Berufsbetreuer. Denn die Pauschalvergütung, von der bislang die Umsatzsteuer abgeführt werden musste, steht künftig netto zur Verfügung. Als Beispiel: Der Einkommenszuwachs beträgt künftig in der höchsten Vergütungsstufe (Stundensatz von 44 €) 7,02 € pro Stunde.

**Hinweis:**

Die Steuerbefreiung gilt erstmals für Leistungen, die **nach dem 30.6.2013** erbracht werden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es hierbei nicht an.

Ob die Leistungen von Berufsbetreuern nach bisherigem Recht überhaupt der Umsatzsteuer unterliegen, ist schon länger strittig. Mit Beschluss vom 12.1.2012 (Aktenzeichen V R 7/11) hat der Bundesfinanzhof dem **Europäischen Gerichtshof** die Frage vorgelegt, ob der nationale Gesetzgeber unter Berücksichtigung der sich für ihn aus dem Unionsrecht ergebenden Bindungen berechtigt war, Betreuungsleistungen, die durch Vereinsbetreuer erbracht werden, von der Umsatzsteuer zu befreien, ohne diese Befreiung auf Berufsbetreuer zu erstrecken.

**Handlungsempfehlung:**

Es ist anzuraten, die Umsatzsteuerfestsetzungen betreffend der bis zum 30.6.2013 erbrachten Leistungen verfahrensrechtlich offen zu halten, bis diese Rechtsfrage endgültig entschieden ist.

## 28 Kein Vorsteuerabzug für fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb

Der Vorsteuerabzug beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen wird durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt nur noch in den Fällen gewährt, in denen sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung in Deutschland befindet. Für die Fälle des fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerbs bei Verwendung der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kommt ein Vorsteuerabzug zukünftig nicht mehr in Betracht.

## 29 Einlage von Umlaufvermögen bei Einnahmen-Überschussrechnung

Bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist bei Einlage von Umlaufvermögen – abgesehen von einzelnen gesetzlichen Ausnahmen – im Einlagejahr eine Betriebsausgabe zu erfassen. Diese ist grundsätzlich in Höhe des Wiederbeschaffungswerts



anzusetzen. Sofern das Wirtschaftsgut allerdings in den letzten drei Jahren vor Einlage angeschafft oder hergestellt wurde, so ist die Einlage höchstens mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten. Die Einlage hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, ab dem das Wirtschaftsgut zum Verkauf oder zum anderweitigen unternehmerischen Verbrauch bestimmt ist. Das Finanzgericht Köln hat in dem Urteil vom 13.9.2012 (Aktenzeichen 10 K 3185/11) entschieden, dass dann, wenn der Betriebsausgabenabzug im Jahr der Einlage versehentlich nicht geltend gemacht wurde, dieser im späteren Jahr der Veräußerung nicht nachgeholt werden kann.

**Hinweis:**

Dieses Urteil des Finanzgerichts Köln widerspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Gegen das Urteil ist nun beim Bundesfinanzhof die Revision unter dem Aktenzeichen III R 54/12 anhängig.

**Handlungsempfehlung:**

Dieses Urteil zeigt, wie wichtig die zeitgerechte Erfassung von Einlagen bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist. Da die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung im Grundsatz auf den Bewegungen auf den Bankkonten und der Kasse aufbaut, eine solche Einlage sich aber nicht in einer Geldbewegung niederschlägt, ist in der Praxis sicherzustellen, dass sämtliche Einlagen in der steuerlichen Gewinnermittlung erfasst werden.

**30 Rückstellung für Aufwendungen wegen notwendiger Nachrüstung nach umweltschutzrechtlichen Vorschriften**

Betriebliche Anlagen unterliegen oftmals umweltschutzrechtlichen Vorschriften. Werden diese verschärft und muss aus diesem Grund in einer bestimmten Frist eine technische Nachrüstung der Anlage erfolgen, so ist zu prüfen, ob hierfür Rückstellungen gebildet werden können. Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu entscheiden, bei dem die Umweltbehörde mit Verfügung vom 1.7.2005 nach dem Bundes-Immissionsschutzgesetz angeordnet hatte, dass eine Feuerungsanlage bestimmte Abgasparameter spätestens ab dem 1.10.2000 einzuhalten habe; andernfalls müsste der Betrieb der Anlage eingestellt werden. Der Steuerpflichtige bildete nun in der Bilanz zum 31.12.2005 eine Rückstellung für die voraussichtlich anfallenden Kosten der Nachrüstung mit einer Rauchgasentstaubungsanlage.

Der Bundesfinanzhof versagte mit Urteil vom 6.2.2013 (Aktenzeichen I R 8/12) die Rückstellungsbildung in den Abschlüssen der Jahre 2005 und 2006. Das Gericht argumentierte, dass zu diesem Zeitpunkt noch keine Nachrüstpflcht bestand und daher die zukünftigen Aufwendungen noch nicht verursacht seien. Die Verpflichtung zur Einhaltung der neuen Grenzwerte entstehe eben erst nach Ablauf der Übergangsfrist, da es bis zu diesem Zeitpunkt dem Unternehmer überlassen war, ob er eine Anpassung an den Stand der Technik von Neuanlagen vorzieht oder die behördlich gesetzte Frist ausnutzt. Auswirkungen durch die Nichteinhaltung der Auflage entstünden vielmehr erst in der Zukunft.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof hat damit seine bisher schon restriktive Rechtsprechung weiter verstärkt. Im Übrigen ließ es das Gericht offen, ob die Rauchgasentstaubungsanlage nicht möglicherweise ein aktivierungspflichtiges selbständiges Wirtschaftsgut sei und schon aus diesem Grunde eine Rückstellung ausscheidet.

**31 Weiterarbeit nach begünstigter Betriebsveräußerung**

Der Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs wird steuerlich begünstigt. Gewährt wird bei kleineren Veräußerungsgewinnen – unter weiteren Bedingungen – ein Freibetrag. Weiterhin kann der Veräußerungsgewinn auf Antrag mit einem deutlich verminderten Steuersatz besteuert werden, wenn der Steuerpflichtige bei der Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung das 55. Lebensjahr vollendet hat bzw. im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufs unfähig ist.



Die begünstigte Besteuerung erfordert im Grundsatz eine Aufgabe der Tätigkeit. Eine Weiterarbeit ist nur in ganz engen Grenzen möglich. Das Finanzgericht Köln hat in dem Urteil vom 15.11.2012 (Aktenzeichen 10 K 1692/10) dazu Stellung genommen, welche Tätigkeiten nach Veräußerung unschädlich für die Anerkennung einer steuerlich begünstigten Betriebsveräußerung sind. Im Urteilsfall wurde ein Maler- und Lackierbetrieb an den Sohn des Unternehmers veräußert. Als unschädlich erachtete das Gericht, dass der Veräußerer nach dem Verkauf an den Sohn für diesen noch für jährlich 17 100 € tätig war und in geringem Umfang Altkunden auf eigene Rechnung betreute. Der hieraus erzielte Umsatz betrug weniger als 10 % der Umsätze in den letzten drei Jahren vor Betriebsveräußerung. Nach Ansicht des Gerichts sei hierin eine Fortführung in nur geringem Umfang zu sehen, welche unschädlich sei. Auch die Aufnahme einer neuen Tätigkeit als Restaurator führe nicht zu einem Wegfall der Begünstigungen. Vielmehr sei hierin eine völlig neue, andersartige Tätigkeit zu sehen.

**Handlungsempfehlung:**

Damit die begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht gefährdet wird, sollten weitere Tätigkeiten mit dem steuerlichen Berater abgesprochen werden.

### 32 Erleichterungen für vom Hochwasser betroffene Unternehmer

Durch die aktuelle Hochwasserkatastrophe geschädigte Unternehmer profitieren nicht nur von den für alle betroffenen Steuerzahler eingeführten steuerrechtlichen Regeln zur Anpassung der Vorauszahlungen, zu Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen im Steuerrecht, sondern speziell von den folgenden Erleichterungen:

- **Verlust von Buchführungsunterlagen**

Sind unmittelbar durch das Hochwasser Buchführungsunterlagen und sonstige Aufzeichnungen vernichtet worden oder verloren gegangen, so sind hieraus steuerlich keine nachteiligen Folgerungen zu ziehen.

**Handlungsempfehlung:**

Da die Finanzverwaltung auf diese Unterlagen möglicherweise erst später – z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung – zugreift, sollten diese Fälle dokumentiert werden, indem man z.B. die Schadensmeldung an und Dokumentation durch die Versicherung aufbewahrt.

- **Wiederaufbau von Betriebsgebäuden und der Ersatzbeschaffung von beweglichen Anlagegütern**

Beim Wiederaufbau von Betriebsgebäuden und der Ersatzbeschaffung von beweglichen Anlagegütern werden umfangreiche Vergünstigungen gewährt:

- **Wiederaufbau von Betriebsgebäuden:** Soweit es sich bei den Aufwendungen zum Wiederaufbau ganz oder zum Teil zerstörter Gebäude (Ersatzherstellung) nicht um Erhaltungsaufwand handelt, können auf Antrag im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren von den Herstellungs- oder Wiederherstellungskosten Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 30 % vorgenommen werden. Zusätzlich kann für ein durch das Hochwasser ganz oder teilweise zerstörtes Gebäude eine Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung erfolgen.
- **Ersatzbeschaffung beweglicher Anlagegüter:** Bei beweglichen Anlagegütern, die als Ersatz für vernichtete oder verloren gegangene bewegliche Anlagegüter angeschafft oder hergestellt worden sind, können auf Antrag im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. In den Folgejahren ist die Abschreibung dann nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen. Im Falle des Verlusts von beweglichem Anlagevermögen sind diese darüber hinaus auszubuchen, so dass ein etwaiger steuerlicher Restbuchwert gewinnmindernd zu erfassen ist.



**Hinweis:**

Die Sonderabschreibungen auf die Ersatzherstellungen bzw. Anschaffungen können allerdings nur in Anspruch genommen werden, wenn mit der Ersatzherstellung oder Ersatzbeschaffung bis zum Ablauf des dritten, dem Wirtschaftsjahr des schädigenden Ereignisses folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen wurde.

Kann die Ersatzbeschaffung nicht sofort vorgenommen werden, so besteht unter folgenden Bedingungen die Möglichkeit, zunächst eine den Gewinn mindernde Rücklage zu bilden: Die Rücklagenbildung kann auf Antrag in besonders begründeten Ausnahmefällen in Wirtschaftsjahren vor dem Wirtschaftsjahr der Ersatzherstellung bzw. Ersatzbeschaffung zugelassen werden. Solche Ausnahmefälle können vorliegen bei außergewöhnlich hohen Teilherstellungskosten oder Anzahlungen oder wenn die Zulassung von Sonderabschreibungen nicht ausreicht, um die Finanzierung der Maßnahmen zur Beseitigung der Schäden zu sichern. Die Rücklage darf zusammen 30 % der Wiederherstellung von Gebäuden bzw. 50 % der Wiederbeschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ersatzwirtschaftsgüter nicht übersteigen.

Für Sonderabschreibungen bzw. eine Rücklagenbildung gelten folgende generelle Restriktionen:

- Die Gewinnminderung durch Sonderabschreibungen und Bildung von Rücklagen darf insgesamt höchstens 600 000 € betragen. Ferner darf die Gewinnminderung in keinem Jahr 200 000 € übersteigen. Höhere Sonderabschreibungen und Rücklagen können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen im Einzelfall zugelassen werden, wenn sie bei erheblichen Schäden zur Milderung der eingetretenen Notlage erforderlich erscheinen.

**Handlungsempfehlung:**

Diese betragsmäßigen Restriktionen gelten nicht für nach den normalen Regeln des Einkommensteuergesetzes gebildete Rücklagen für Ersatzbeschaffungen. Auch die nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen vorzunehmenden Abschreibungen für außergewöhnliche Abnutzung sind betragsmäßig nicht beschränkt. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollte eine optimale Lösung für den individuellen Fall erarbeitet werden. Dabei ist auch die aktuelle und die zukünftige Gewinnsituation einzubeziehen.

- Werden Entschädigungen z.B. von der Versicherung gewährt und werden diese nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes mit Verlusten aus dem Abgang der betroffenen Anlagegüter verrechnet, so sind die Sonderabschreibungen und Rücklagen für die Ersatzwirtschaftsgüter nach ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Entschädigungen zu bemessen.

• **Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beschädigter beweglicher Anlagegüter**

Aufwendungen von bis zu 45 000 € für die Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beschädigter beweglicher Anlagegüter können ohne nähere Prüfung als Erhaltungsaufwand anerkannt werden, wenn mit der Wiederherstellung innerhalb von drei Jahren nach dem schädigenden Ereignis begonnen wurde und die bisherigen Buchwerte fortgeführt werden.

**Hinweis:**

Bei der Berechnung der Aufwandsgrenze von 45 000 € ist von den gesamten Aufwendungen auszugehen, auch wenn diese teilweise durch Entschädigung gedeckt sind. Liegen die Aufwendungen über dem Wert von 45 000 €, können sie bei Gebäuden erst nach Prüfung des Einzelfalls als Erhaltungsaufwendungen anerkannt werden.

Die Aufwendungen zur Beseitigung der Hochwasserschäden am **Grund und Boden** können sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das Gleiche gilt für Aufwendungen zur Wiederherstellung von **Hofbefestigungen** und Wirtschaftswegen, wenn der bisherige Buchwert beibehalten wird.

**Hinweis:**

Daneben wurden Sonderregelungen für die **Land- und Forstwirtschaft** erlassen. Für **Vermietungsobjekte** gelten die vorstehenden Grundsätze für Betriebsgebäude entsprechend.



• **Bei Kurzarbeit: Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge durch den Bund**

Wie bei der Hochwasserkatastrophe 2002 werden Unternehmen, die von der Flut unmittelbar betroffen sind und in Kurzarbeit gehen müssen, nun zusätzlich komplett von den Sozialversicherungsbeiträgen entlastet. Die Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen gilt für Unternehmen, die unmittelbar vom Hochwasser betroffen sind. Die Übernahme erfolgt für längstens drei Monate im Zeitraum Juni bis Dezember 2013. Um Kurzarbeitergeld zu erhalten und Sozialversicherungsbeiträge erstattet zu bekommen, muss der Arbeitsausfall bei der Agentur für Arbeit am Sitz des Betriebs schriftlich angezeigt werden. Die Leistungen werden von dem Monat an erstattet, in dem die Anzeige über den Arbeitsausfall bei der Agentur für Arbeit eingegangen ist.

**Hinweis:**

Anzeigen mit Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge müssen spätestens bis zum 30.9.2013 bei der Agentur für Arbeit eingegangen sein.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 33 Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 2.8.2011 (Aktenzeichen IV R 41/11) die steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften deutlich vereinfacht. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann seinen Gesellschaftsanteil steuerneutral auf ein Kind übertragen, obwohl er ein ihm allein gehörendes und von der Gesellschaft genutztes Grundstück zeitgleich und ebenfalls steuerneutral auf eine zweite Personengesellschaft überträgt.

Im Urteilsfall war der Vater alleiniger Kommanditist einer Spedition in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG und hatte der KG das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück vermietet. Nun erfolgten folgende Übertragungsschritte:

- Im Oktober 2002 schenkte der Vater seiner Tochter zunächst 80 % seiner Anteile an der KG sowie die gesamten Anteile an der Komplementär-GmbH.
- Anschließend gründete er eine zweite GmbH & Co. KG, auf die er dann im Dezember 2002 das Betriebsgrundstück übertrug.
- Zeitgleich wurden auch die restlichen KG-Anteile auf die Tochter übertragen.

Nach Meinung des Vaters konnten alle Übertragungen zum Buchwert und damit steuerneutral vorgenommen werden. Das Finanzamt stimmte dem nur in Bezug auf die Übertragung des Grundstücks zu. Wegen dessen Ausgliederung seien dann aber alle stillen Reserven im Gesamthandsvermögen der anschließend übertragenen KG aufgedeckt worden.

Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Steuerneutralität dieser Vorgänge. Das Gericht stellt zunächst fest, dass nach dem Einkommensteuergesetz alle hier vorgenommenen Übertragungen für sich genommen zum Buchwert stattfinden. Strittig war nun, ob sich daran etwas ändert, wenn mehrere Übertragungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang vorgenommen werden. Die Finanzverwaltung hat in einer Verwaltungsanweisung die Auffassung vertreten, die Ausgliederung von Wirtschaftsgütern des sog. Sonderbetriebsvermögens (hier das Grundstück) in ein anderes Betriebsvermögen bewirke, dass der Gesellschaftsanteil mit dem eventuell verbliebenen weiteren Sonderbetriebsvermögen nicht mehr zum Buchwert übertragen werden könne. Dem ist der Bundesfinanzhof aber entgegengetreten, weil das Gesetz beide Buchwertübertragungen gestatte und keiner der beiden Regelungen ein Vorrang eingeräumt worden sei.

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt wird, die Voraussetzungen für eine buchwertneutrale Übertragung grundsätzlich nicht vorliegen. Eine Ausnahme von diesem



Grundsatz ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs aber dann zu machen, wenn die Übertragung auf den Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers selbst zu Buchwerten möglich ist.

**Hinweis:**

Dieses Urteil erleichtert die steuerneutrale Unternehmensnachfolge deutlich. Es werden große Gestaltungsspielräume eröffnet. Wegen der großen materiellen Bedeutung sollte allerdings bei solchen Gestaltungen stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Ausdrücklich offen gelassen – da im Urteilsfall nicht erheblich – hat der Bundesfinanzhof, ob die vorgenannten Grundsätze nicht nur im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert Geltung beanspruchen, sondern auch bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen oder bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zur Anwendung gelangen könnten, also bei Vorgängen, in denen es sogar zur Aufdeckung der durch das entsprechende Wirtschaftsgut verkörperten stillen Reserven kommt.

### 34 Verbilligte Vermietung in Betriebsaufspaltungsfällen

In Betriebsaufspaltungsfällen ist zu prüfen, ob die Pacht in fremdüblicher Höhe vereinbart ist. Bei Abweichungen von der fremdüblichen Pacht ist zu unterscheiden:

- **Überhöhte Pacht:** Übersteigt die von der Betriebs-Kapitalgesellschaft an die Besitzgesellschaft gezahlte Pacht die fremdübliche Höhe, so liegt hinsichtlich des überhöhten Teils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.
- **Niedrige Pacht:** Liegt die Pacht unter der fremdüblichen Pacht, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass beim Besitzunternehmen die mit dem Pachtgegenstand im Zusammenhang stehenden Aufwendungen dem Teilabzugsverbot unterliegen. Die Verwaltung begründete ihre Ansicht damit, dass der verminderte Pachtzins zu höheren Überschüssen beim Betriebsunternehmen führt, an denen die Gesellschafter nach Maßgabe der Gewinnausschüttung teilnehmen. Somit werde ein Zusammenhang mit späteren teilweise steuerfreien Gewinnausschüttungen der Betriebs-Kapitalgesellschaft hergestellt.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist es vielfach schwierig festzustellen, ob der Pachtzins fremdüblich ausgestaltet ist, da die verpachteten Immobilien oder Anlagegüter oftmals speziell auf die Bedürfnisse der Betriebs-Kapitalgesellschaft ausgerichtet sind. Dennoch sollte in regelmäßigen Abständen eine Überprüfung des Pachtzinses erfolgen.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11) die Ansicht der Finanzverwaltung teilweise zurückgewiesen und vielmehr deutlich zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden. Das Gericht kommt zu folgendem Ergebnis:

- Im Grundsatz kann in diesen Konstellationen das Teilabzugsverbot eingreifen. Dies gilt aber nur in den Fällen, in denen die verbilligten Nutzungsentgelte eindeutig ausschließlich aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährt werden.
- Erfolgen dagegen die Nachlässe deshalb, weil anderweitig auf dem Markt keine höheren Entgelte erzielbar sind und auch fremde Dritte eine Pachtanpassung vereinbart hätten oder die künftigen Mieteinnahmen sichergestellt werden sollen, so greift das Teilabzugsverbot nicht.
- Das Teilabzugsverbot greift ebenfalls dann nicht, wenn Gesellschafter zusammen mit anderen Gläubigern die notleidende Kapitalgesellschaft sanieren, um diese als Geschäftspartner zu erhalten.
- In keinem Fall greift das Teilabzugsverbot bei Abschreibungen auf das Pachtobjekt oder bei Aufwendungen zur Erhaltung des Betriebsvermögens. Substanzgewinne, die beispielsweise bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstehen, seien ebenfalls voll steuerpflichtig. Somit könne auch im umgekehrten Fall bei substanzbezogenen Wertminderungen keine Einschränkung vorgenommen werden.



**Hinweis:**

Daneben betont der Bundesfinanzhof, dass das Teilabzugsverbot nach der bereits zuvor ergangenen Rechtsprechung bis einschließlich 2010 dann keine Anwendung finden konnte, wenn aus der Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zu keinem Zeitpunkt teilweise steuerfreie Gewinnausschüttungen vereinnahmt wurden. Ab dem Jahr 2011 begegnete der Gesetzgeber dieser begünstigenden Rechtsprechung mit einer gesetzlichen Neuregelung. Hiernach ist für die Anwendung des Teilabzugsverbots bereits die Absicht zur Erzielung teilweise steuerfreier Einnahmen ausreichend.

**Handlungsempfehlung:**

Der Bundesfinanzhof hat also die Ansicht der Finanzverwaltung in Teilen zurückgewiesen. Für die Vergangenheit sollte geprüft werden, ob nun Einsprüche entschieden werden oder auch Aufwendungen noch nachträglich geltend gemacht werden können.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 35 Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften

Die Besteuerung von Kapitaleinkünften wurde ab dem 1.1.2009 grundlegend umgestaltet. Seitdem gilt die sog. Abgeltungsteuer. Danach werden Kapitaleinkünfte umfassend erfasst, also sowohl laufende Einnahmen wie z.B. Zinsen und Dividenden als auch Veräußerungsgewinne. Grundsätzlich wird die Steuer bereits an der Quelle einbehalten, d.h. z.B. von der die Zinsen auszahlenden Bank. Der Steuersatz beträgt einheitlich lediglich 25 %. Im Gegenzug zu dem vergleichsweise niedrigen Steuersatz ist aber auch ein Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Werbungskosten sind vielmehr mit dem Sparerpauschbetrag in Höhe von 801 € bzw. 1 602 € bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten abgegolten.

Übersteigen nun die tatsächlichen Werbungskosten den Sparerpauschbetrag, so kann die Situation eintreten, dass die 25 % Steuer auf die Einnahmen, bezogen auf die Einkünfte als Saldo zwischen Einnahmen und Werbungskosten, rechnerisch eine sehr hohe Belastungsquote ergibt. Fallen im Extremfall keine Einnahmen, sondern nur Werbungskosten an, blieben diese nach den gesetzlichen Regelungen gänzlich unberücksichtigt. Aus diesen Gründen ist umstritten, ob das gesetzliche Werbungskostenabzugsverbot bei Kapitaleinkünften mit dem im Grundgesetz verankerten Nettoprinzip vereinbar ist. Danach unterliegt der Einkommensteuer nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den Erwerbsaufwendungen (objektives Nettoprinzip) sowie den privaten existenzsichernden Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip) andererseits. Ausnahmen hiervon bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.

Nun sind verschiedene Verfahren bei den Gerichten anhängig, die diese Fragen zum Gegenstand haben:

- Das FG Köln hat mit Urteil vom 17.4.2013 (Aktenzeichen 7 K 244/12) entschieden, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, die dem Steuerpflichtigen vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind, weiterhin unbeschränkt als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden können. Das im Jahr 2009 mit der Abgeltungssteuer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen eingeführte Abzugsverbot für Werbungskosten findet auf diese Ausgaben keine Anwendung. Der Kläger hat Kapitaleinkünfte für das Streitjahr 2010 in Höhe von 11 000 € erklärt. Daneben machte er Steuerberatungskosten in Höhe von 12 000 € als Werbungskosten geltend, die im Rahmen einer Selbstanzeige von Kapitalerträgen der Jahre 2002 bis 2008 entstanden sind. Das Finanzamt gewährte lediglich den Sparer-Pauschbetrag. Die Anerkennung der tatsächlich entstandenen Werbungskosten lehnte es ab.



- Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte in einem Fall zu entscheiden, in dem die 95-jährige Klägerin zur Verwaltung ihres Vermögens einen Treuhänder beauftragt hatte. Für die Vermögensverwaltung fielen im Streitjahr 2010 10 647 € an. Davon wurde ein Teilbetrag als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, da die Klägerin aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage war, selbst ihr Vermögen zu verwalten. Von den übrigen Werbungskosten in Höhe von 7 375 € berücksichtigte das Finanzamt allerdings nur 801 € in Form des Sparer-Pauschbetrages. Das Finanzgericht entschied mit Urteil vom 17.12.2012 (Aktenzeichen 9 K 1637/10), dass die gesetzliche Regelung zum Werbungskostenabzug verfassungskonform dahin gehend auszulegen sei, dass die tatsächlich entstandenen Werbungskosten jedenfalls dann abzugsfähig seien, wenn der individuelle Steuersatz unter Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages unter 25 % liege. Auf Grund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache wurde die Revision jedoch zugelassen. Diese ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 13/13 anhängig.

**Handlungsempfehlung:**

Übersteigen die tatsächlichen Werbungskosten den Sparerpauschbetrag, so sollte sorgfältig geprüft werden, ob die tatsächlichen Werbungskosten in der Steuererklärung geltend gemacht und gegen eine ablehnende Festsetzung Einspruch eingelegt wird.

**36 Vergleich von Einkommens- und Abgeltungsteuer: Nachträgliche Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften nach bereits bestandskräftiger Steuerveranlagung**

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 22.3.2013 (Aktenzeichen 4 K 3386/12 E) entschieden, dass bei einer bereits bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagung zu Gunsten des Steuerpflichtigen auch nachträglich ein Antrag auf Günstigerprüfung zwischen tariflicher Einkommensteuer nach dem progressiven Einkommensteuertarif und Abgeltungsteuer mit pauschal 25 % bei Einkünften aus Kapitalvermögen gestellt werden kann. Dies werde immer dann möglich, wenn das Finanzamt die Steuer nachträglich erhöht.

**Hinweis:**

Die umstrittene Frage, ob eine Günstigerprüfung noch bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung oder lediglich bis zum Eintritt der Bestandskraft beantragt werden könne, ließ das Gericht allerdings offen. Denn die Kläger hätten bereits deshalb einen entsprechenden Anspruch, weil das Finanzamt durch die Erhöhung der Einkommensteuer die Bestandskraft durchbrochen und damit das „Tor“ zur Günstigerprüfung nachträglich geöffnet habe.

**37 Schneeballsysteme: BCI-Geschädigte müssen „Scheingewinne“ vorläufig nicht versteuern**

Nach dem Beschluss des Finanzgerichts Köln vom 10.4.2013 (Aktenzeichen 10 V 216/13) müssen „Scheingewinne“ aus einer Beteiligung an der Business Capital Investors Corporation (BCI), deren Anlagemodell auf einem Schneeballsystem basieren soll, vorläufig nicht versteuert werden. Entschieden wurde dies in einem Verfahren zum vorläufigen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung). Innerhalb der Rechtsprechung ist umstritten, ob Gutschriften im Rahmen von Schneeballsystemen zu steuerpflichtigen Einnahmen aus Kapitalvermögen führen.

Bei dem Geschäftsmodell der BCI handelt es sich nach Auffassung der ermittelnden Behörden um ein Schneeballsystem. Die Anteile der amerikanischen Aktiengesellschaft wurden über ein Beratersystem vor allem in Deutschland vertrieben. Tausende von Anlegern, die zusammen an die 100 Mio. € investiert haben sollen, wurden mit Renditen von 15,5 % gelockt. Diese Erträge sollten erzielt werden, indem das eingesammelte Geld Banken zur Verfügung gestellt wird. Tatsächlich konnte von den ermittelnden Behörden aber keine renditeträchtige Geschäftstätigkeit der BCI festgestellt werden. Sie gehen davon aus, dass die vermeintlichen Erträge aus neu angeworbenen Einlagen gezahlt wurden.





**Hinweis:**

Nach überwiegender Auffassung der Rechtsprechung sind gutgeschriebene, aber nicht ausgezahlte Gewinne aus einem Schneeballsystem solange bei den Anlegern zu versteuern, wie die Anlagegesellschaft noch zahlungsfähig ist. Dies soll auch dann gelten, wenn den Anlegern letztlich nie die Renditen zufließen. Allerdings existiert auch Rechtsprechung, die in solchen Fällen steuerpflichtige Einnahmen verneint.

**Handlungsempfehlung:**

Wegen der bestehenden Rechtsunsicherheit sollten Betroffene steuerlichen Rat einholen.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 38 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Wohnungseigentümern

Auch Wohnungseigentümer können die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und für haushaltsnahe Dienstleistungen (z.B. Hausmeister, Gartenpflegearbeiten) in Anspruch nehmen. Hinsichtlich des Zeitpunkts, zu dem ein Abzug in Frage kommt, differenziert die Finanzverwaltung. Danach sollen berücksichtigt werden:

- **Aufwendungen für regelmäßig wiederkehrende Dienstleistungen** (wie z.B. Reinigung des Treppenhauses, Gartenpflege, Hausmeister) grundsätzlich anhand der geleisteten Vorauszahlungen **im Jahr der Vorauszahlungen**,
- **einmalige Aufwendungen** (wie z.B. Handwerkerrechnungen) dagegen erst **im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung**. Soweit einmalige Aufwendungen durch eine Entnahme aus der Instandhaltungsrücklage finanziert werden, könnten die Aufwendungen erst im Jahr des Abflusses aus der Instandhaltungsrücklage oder im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung, die den Abfluss aus der Instandhaltungsrücklage beinhaltet, berücksichtigt werden. Es sei aber auch nicht zu beanstanden, wenn Wohnungseigentümer die gesamten Aufwendungen erst in dem Jahr geltend machen, in dem die Jahresabrechnung im Rahmen der Eigentümerversammlung genehmigt worden ist.

Diese Differenzierung wird im steuerlichen Fachschrifttum überwiegend abgelehnt. Vielmehr wird der Zeitpunkt der Zahlung durch den Wohnungseigentümer für maßgeblich gehalten. Dies bestätigt nun auch das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteil vom 20.11.2012 (Aktenzeichen 11 K 838/10). Im Urteilsfall wurden die Handwerkerrechnungen aus den laufenden Hausgeldvorauszahlungen beglichen, so dass bereits für dieses Jahr die Steuerermäßigung zu gewähren war.

**Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen sollte eine Bescheinigung des Hausverwalters über die Handwerkerleistungen bzw. ein separater Ausweis in der Jahresabrechnung über das Hausgeld verlangt werden, aus der auch hervorgeht, aus welchen Mitteln (laufende Hausgeldvorauszahlungen oder aus der Instandhaltungsrücklage) gezahlt wurde.

### 39 Steuerfragen rund um Vermietung, Selbstnutzung oder Veräußerung von Grundstücken in Spanien

Wegen der Eurokrise wird gerade jetzt vielfach Grundbesitz in Spanien erworben oder auch verkauft. Dies führt zu steuerlichen Fragestellungen, die eine hohe Komplexität aufweisen können. Dabei ist zudem zu beachten, dass sich die Regelungen auf Grund des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien geändert haben. Zu typischen Fallgestaltungen hat jüngst die OFD Rheinland mit Verfügung vom 25.1.2013 (Aktenzeichen S 1301-2009/0016-St 123) Stellung genommen. Die wichtigsten Aussagen können wie folgt zusammengefasst werden:

- **Vermietung:** Erzielt eine in Deutschland ansässige Person Vermietungseinkünfte aus Immobilien in Spanien, steht das Besteuerungsrecht Spanien zu. Die Vermietungseinkünfte sind aber auch in



der deutschen Einkommensteuerveranlagung zu erfassen. Eine Zweifachbesteuerung (sog. Doppelbesteuerung) wird dadurch vermieden, dass in Deutschland die in Spanien gezahlte Steuer angerechnet wird (sog. Anrechnungsmethode). Sollte eine spanische Vermietungsimmobilie zu Verlusten führen, können diese in Deutschland bei der Einkommensteuer mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden.

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den Grundsätzen des deutschen Einkommensteuerrechts. Dabei kann auch die degressive Gebäudeabschreibung genutzt werden.

**Hinweis:**

Anders sind die Besteuerungsmodalitäten aber, wenn eine Immobilie zu einer in Spanien gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens gehört. In diesem Fall wird die Steuer nur in Spanien fällig, in Deutschland bleiben die Einkünfte aus der Immobilie bei der Steuer unberücksichtigt. Die deutschen Finanzämter berücksichtigen unter Beachtung des Progressionsvorbehalts die Immobilie nur bei der Ermittlung des Steuersatzes. Ab dem Jahr 2008 ist die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Einkünften aus einer passiven spanischen Betriebsstätte ausgeschlossen. In einschlägigen Fällen ist die Frage der Gewerblichkeit der Vermietung von Ferienwohnungen zu untersuchen.

- **Selbstnutzung:** Die Selbstnutzung einer Wohnung in Spanien führt bereits ab 1987 grundsätzlich nicht mehr zu steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland. Eine Anrechnung oder der Abzug der ausländischen Einkommensteuer ist daher nicht möglich.
- **Veräußerung:** Die Veräußerung eines in Spanien gelegenen Grundstücks kann sowohl im Ansässigkeitsstaat Deutschland als auch im Belegenheitsstaat Spanien zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Das Besteuerungsrecht stand nach dem bis Ende 2012 gültigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien in solchen Fällen den Spaniern zu. Seit dem Jahr 2013 gilt aber ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit veränderter Besteuerungsmodalität. Danach wird die Doppelbesteuerung durch eine Anrechnung der in Spanien angefallenen Steuer vermieden. Dies bedeutet: Der Veräußerungsgewinn wird zunächst in Spanien steuerlich erfasst und führt dort zu einer Steuer. Danach wird der Veräußerungsgewinn auch in Deutschland – unter weiteren Bedingungen – bei der Einkommensteuer erfasst. Auf die dabei entstehende deutsche Einkommensteuer wird allerdings die spanische Steuer angerechnet.

**Handlungsempfehlung:**

Derartige Fallgestaltungen sind steuerlich äußerst kompliziert, so dass hierfür auf jeden Fall steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

#### 40 Grunderwerbsteuer: Niedersachsen und Schleswig-Holstein wollen Steuersätze erhöhen

Der Grunderwerbsteuersatz kann von den Bundesländern autonom festgesetzt werden. Seit einigen Jahren steigt die Belastung mit Grunderwerbsteuer kontinuierlich an. Nun sind weitere Erhöhungen geplant:

- In **Schleswig-Holstein** ist zum 1.1.2014 eine Erhöhung von derzeit 5 % auf dann **6,5 %** vorgesehen, was den Spitzenwert bei der Grunderwerbsteuer in Deutschland bedeutet.
- Eine Erhöhung ist laut Koalitionsvertrag der Regierungsparteien auch in **Niedersachsen** geplant: Die neue rot-grüne Landesregierung will in der laufenden Legislaturperiode die Grunderwerbsteuer von derzeit 4,5 % auf dann **5,0 %** anheben.



**Aktuell gelten in den einzelnen Bundesländern folgende Grunderwerbsteuersätze:**

<b>Baden-Württemberg</b> 5 %	<b>Bremen</b> 4,5 %	<b>Niedersachsen</b> 4,5 %	<b>Sachsen</b> 3,5 %
<b>Bayern</b> 3,5 %	<b>Hamburg</b> 4,5 %	<b>Nordrhein-Westfalen</b> 5 %	<b>Sachsen-Anhalt</b> 5 %
<b>Berlin</b> 5 %	<b>Hessen</b> 5 %	<b>Rheinland-Pfalz</b> 5 %	<b>Schleswig-Holstein</b> 5 %
<b>Brandenburg</b> 5 %	<b>Mecklenb.-Vorpom.</b> 5 %	<b>Saarland</b> 5,5 %	<b>Thüringen</b> 5 %

**Handlungsempfehlung:**

Es kann sinnvoll sein, geplante Grundstückserwerbe in den betroffenen Ländern vorzuziehen, um noch die jetzigen Steuersätze zu nutzen. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass von der Grunderwerbsteuer der Miterwerb von beweglichen Wirtschaftsgütern (wie z.B. Einbauküche, Einbauschränke oder Ähnliches) nicht erfasst wird. Der Wert solcher Gegenstände sollte möglichst im notariellen Kaufvertrag gesondert ausgewiesen werden.

**41 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) entschieden, dass Schuldzinsen für ein zur Anschaffung eines Mietobjekts aufgenommenes Darlehen nach einer steuerbaren Veräußerung dieser Immobilie als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn und soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der Darlehensverbindlichkeit ausreicht. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 28.3.2013 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/11/10001 :001, DOK 2013/01446961) bestätigt, dass dieses Urteil, welches von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung abweicht, allgemein anzuwenden ist.

Voraussetzung für den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass

- die nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Immobilienveräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt ist,
- der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen, und
- die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist.

**Hinweis:**

Der Werbungskostenabzug ist mangels Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verneinen, soweit die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Veräußerungspreis der Immobilie hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung).

Ein Werbungskostenabzug für nachträgliche Schuldzinsen scheidet auch dann aus, wenn die Veräußerung der Immobilie steuerlich nicht erfasst wird, weil die Veräußerung außerhalb der zehnjährigen steuerlichen Bindungsfrist erfolgt.

**42 Rechtmäßigkeit der Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer weiter offen**

Beim Kauf eines Hauses von einem Bauträger wird der Bauherr wirtschaftlich mit Umsatzsteuer auf die Leistung des Bauträgers und mit Grunderwerbsteuer belastet. Es wird in Frage gestellt, ob diese steuerliche Mehrfachbelastung rechtmäßig ist. Der Bundesfinanzhof hatte bislang keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit; so zuletzt das Urteil vom 27.9.2012 (Aktenzeichen II R 7/12). Gegen dieses Urteil des Bundesfinanzhofs wurde nun aber Verfassungsbeschwerde eingelegt, welche beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 1 BvR 2766/12 anhängig ist.

**Hinweis:**

Diese Frage der Rechtmäßigkeit ist also noch nicht endgültig geklärt. Die OFD Karlsruhe hat mit Schreiben vom 21.2.2013 (Aktenzeichen S 4521/25 – St 345) mitgeteilt, dass Einsprüche, die sich auf diese Verfassungsbeschwerde beziehen, ruhen können, bis das Bundesverfassungsgericht entschieden hat.

**Handlungsempfehlung:**

In entsprechenden Fällen ist also beim Finanzamt ggf. das Ruhen des Verfahrens zu beantragen.

**43 Einkünfteerzielungsabsicht bei teilweiseem Leerstand**

Der Bundesfinanzhof hat sich mit dem Urteil vom 22.1.2013 (Aktenzeichen IX R 19/11) nochmals in positiver Weise zur Frage des Werbungskostenabzugs bei teilweiseem Leerstand von vermieteten Wohnungen geäußert. Im Urteilsfall verfügte der Steuerpflichtige über eine Wohnung mit sechs Wohnräumen und einer Gesamtfläche von 187,7 qm, von denen er nur zwei Zimmer selbst nutzte und die übrigen vermietete. Die Bewohner nutzten die Gemeinschaftseinrichtungen der Wohnung (Flur, Küche, Bad) gemeinsam. Im Streitfall wurden die anteiligen Aufwendungen für die Wohnung auch für vorübergehend leerstehende Zimmer anerkannt. Für die anteiligen, auf die Gemeinschaftsräume entfallenden Kosten hat der Bundesfinanzhof der Aufteilung nach der Zahl der der Hausgemeinschaft zugehörenden Personen, also nach Köpfen, zugestimmt.

**Hinweis:**

Wichtig ist nur, dass der Steuerzahler belegen kann, dass hinsichtlich der leerstehenden Zimmer weiterhin eine ernsthafte Vermietungsabsicht besteht.

**44 Steuerermäßigung für Dichtheitsprüfung von Abwasserleitungen**

Wer seine Abwasseranlage mittels einer Rohrleitungskamera auf Dichtheit prüfen lässt, erhält bei der Einkommensteuer – bis zu bestimmten Höchstbeträgen – eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Kosten. Dies hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 18.10.2012 (Aktenzeichen 14 K 2159/12) entschieden.

Das Gericht argumentiert, dass die Dichtheitsprüfung eine konkrete Grundlage für die Sanierung der Rohrleitung und damit Teil der Aufwendungen für deren Instandsetzung sei. Die Kosten seien damit als steuerbegünstigte Handwerkerleistung zu beurteilen.

**Handlungsempfehlung:**

Allerdings hat das Finanzamt Revision gegen dieses Urteil eingelegt, welche nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 1/13 anhängig ist, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. Das Finanzamt geht in seiner Begründung davon aus, dass es sich bei der Dichtheitsprüfung vorrangig um eine nicht begünstigte Gutachtertätigkeit handelt und eben nicht um eine Handwerkerleistung. Dennoch sollten betroffene Immobilienbesitzer diese Kosten in der Steuererklärung vorsorglich geltend machen.

**45 Minderung der Grunderwerbsteuer bei Übernahme von Erwerbsnebenkosten durch den Veräußerer**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.4.2013 (Aktenzeichen II R 1/12) entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer um die zu erstattenden Kosten mit Ausnahme der Grunderwerbsteuer vermindert, wenn der Veräußerer eines Grundstücks verpflichtet ist, dem Erwerber Erwerbsnebenkosten zu erstatten.

**Hinweis:**

Dieses Urteil betrifft den in der Praxis eher seltenen Fall, dass der Veräußerer dem Erwerber Kosten des Grundstückserwerbs erstattet. Im Einzelfall kann dies aber vertraglich vereinbart sein, so z.B. bei schwer veräußerbaren Immobilien.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 46 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG auf die Beteiligung an einer GmbH

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung einer GmbH, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Stammkapital der GmbH qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust ist durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und der Anschaffungskosten abzgl. von Veräußerungskosten zu ermitteln. Als Anschaffungskosten ist zunächst die geleistete Einlage anzusetzen. Daneben können aber auch nachträgliche Anschaffungskosten entstehen. Zu einigen Fallgestaltungen hat jüngst die Rechtsprechung Stellung genommen.

#### a) Abzuzinsende Bürgschaftsverpflichtung

Als in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts einzubeziehende sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung kommen auch Leistungen des GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung in Betracht, wenn die Übernahme der Bürgschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und die Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft wertlos ist.

Diese Voraussetzungen waren in dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 20.11.2012 (Aktenzeichen IX R 34/12, GmbHR 2013, 484 = HFR 2013, 407) entschieden hat, dem Grunde nach zweifelsfrei erfüllt, allerdings war die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten umstritten. Der zu 50 % an einer GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer hatte sich für die GmbH in den Jahren 1995 bis 1997 als Bürge verpflichtet und vor dem Hintergrund dieser Bürgschaft in der Folge einen Erlassvertrag mit der Gläubigerin geschlossen, nach der er 200 000 DM zinslos in gleichbleibenden Jahresraten von 20 000 DM zu zahlen hatte. Die Finanzverwaltung berücksichtigte daraufhin bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG lediglich die abgezinsten Bürgschaftsverpflichtung i.H.v. 154 900 DM. Nach Zahlung von 60 000 DM wurde eine neue Teilzahlungsvereinbarung abgeschlossen, nach der der Stpfl. ab dem Jahr 2007 monatlich 700 € zu zahlen hatte; daraufhin zinst die Finanzverwaltung erneut ab (auf 127 642 DM).

Dazu urteilt der BFH, dass eine Teilzahlungsvereinbarung des als Bürge in die Pflicht genommenen Gesellschafters mit der ihn für Verbindlichkeiten der GmbH in Anspruch nehmenden Bank zu einer Reduzierung der nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe der Differenz zwischen dem Nennwert und dem abgezinsten Betrag führt. Nachträgliche Anschaffungskosten entstehen also lediglich in Höhe des Tilgungsanteils, der Zinsanteil ist hingegen Ausgleich für den Vorteil, die Bürgschaftsverbindlichkeit in Raten begleichen zu dürfen.

#### b) Bürgschaftsinanspruchnahme

Die Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten auf die Beteiligung – und damit die spätere Minderung eines Veräußerungsgewinns oder Erhöhung eines Auflösungsverlusts – an einer GmbH setzt in den Fällen der Inanspruchnahme des GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung voraus, dass die Übernahme der Bürgschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und die Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft wertlos ist.

Darüber hinaus fordert das FG Düsseldorf mit Urteil vom 20.11.2012 (Aktenzeichen 13 K 180/11 E) für die Rechtslage vor der Abschaffung der sog. eigenkapitaleretzenden Darlehen – durch das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ im



November 2008 (MoMiG, BGBl. I 2008, 2026) –, dass die Bürgschaft auch eigenkapitalersetzenden Charakter gehabt haben muss.

Nach der Rechtsprechung des BGH, auf die sich das FG Düsseldorf bezieht, ist eine Bürgschaftsverpflichtung als eigenkapitalersetzend anzusehen, wenn sie zu einem Zeitpunkt übernommen wurde, in dem sich die Gesellschaft bereits in der Krise befand (sog. Krisenbürgschaft) oder wenn die Bürgschaft (auch) für den Fall der Krise bestimmt war (sog. krisenbestimmte Bürgschaft). Darüber hinaus ist die Bürgschaft eigenkapitalersetzend, wenn sie im Rahmen eines Finanzplans übernommen wird (sog. Finanzplanbürgschaft). In diesen Fällen sind die nachträglichen Anschaffungskosten mit dem Nennwert des Rückgriffsanspruchs aus der Bürgschaft anzusetzen.

Zudem kann eine Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter erlangen, wenn sie zu einem Zeitpunkt übernommen wurde, in dem sich die Gesellschaft noch nicht in der Krise befand, sie aber bei Eintritt der Krise stehen gelassen wurde (sog. stehen gelassene Bürgschaft). In diesem Fall ist für die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten der gemeine Wert des Rückgriffsanspruchs in dem Zeitpunkt maßgebend, in dem der Gesellschafter es trotz eingetretener Krise mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis unterließ, sein Bürgschaftsengagement zu beenden, obwohl er von der Gesellschaft die Freistellung von seiner Bürgschaftsverpflichtung verlangen konnte.

Eine Krise besteht i.d.R. dann, wenn die Gesellschaft kreditunwürdig ist – und als kreditwürdig ist eine GmbH nach der Rechtsprechung des BGH anzusehen, wenn sie nicht in der Lage ist, aus eigener Kraft, insbesondere unter Nutzung eigener Vermögenswerte als Kreditsicherheit, einen Kredit zu marktüblichen Konditionen zu erhalten.

Für den konkreten Streitfall einer Bauträger-GmbH kam das FG Düsseldorf daher zu dem Ergebnis, dass die GmbH tatsächlich kreditunwürdig war, weil sie zum Zeitpunkt des Kreditantrags nur über eine in Relation zum beantragten Kreditvolumen äußerst geringe Eigenkapitalausstattung verfügte und den beantragten Kredit auch nur zu 2/3 durch eigene Sicherheiten abdecken konnte.

**c) Keine nachträglichen Anschaffungskosten auf Grund eines Darlehensausfalls bei einer GmbH-Beteiligung in Höhe von nicht mehr als 10 %**

Nach dem nicht rechtskräftigen Urteil des FG des Saarlandes vom 16.8.2012 (Aktenzeichen 2 K 1247/10, GmbHR 2013, 276) zählen zu den nachträglichen Anschaffungskosten auch Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft (§ 32a GmbHG a.F.) beispielsweise ein Darlehen gewährt (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat. Die Anwendung der gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzregelungen, die bis zum Inkrafttreten des „Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ zum 1.11.2008 (MoMiG) anzuwenden waren (§ 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F., vgl. nunmehr § 39 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5 InsO), setzt allerdings voraus, dass ein nicht geschäftsführender Gesellschafter an der Gesellschaft mit mehr als 10 % beteiligt ist.

Für den konkreten Streitfall eines mit genau 10 % beteiligten, nicht geschäftsführenden Gesellschafters kam das FG des Saarlandes daher zu dem Ergebnis, dass der insolvenzbedingte Ausfall des von diesem seiner GmbH gewährten Darlehens – anders als die Aufwendungen für den Anteilserwerb – gerade nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten führt.

**Handlungsempfehlung:**

Da die Streitfrage derzeit unter dem Aktenzeichen IX R 43/12 beim BFH anhängig ist, sollten einschlägige Verfahren bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden. Insoweit sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.



#### 47 **Organschaft: Rückwirkende notarielle Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unwirksam**

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss. Dies hat der BFH dahingehend präzisiert, dass es fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, HFR 2011, 668).

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit seinem Beschluss vom 23.1.2013 (Aktenzeichen I R 1/12, n.v.) wie zuvor die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 12.12.2011, Aktenzeichen 6 K 3103/09, EFG 2012, 656) die Frage verneint, ob eine rückwirkende notarielle Berichtigung eines Gewinnabführungsvertrags hinsichtlich seiner Mindestlaufzeit steuerlich wirksam sein kann.

Im Streitfall war ein notariell beurkundeter Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen worden, der rückwirkend mit dem 1.1.1999 beginnen und unkündbar bis zum 30.12.2003 laufen sollte. Dazu vertrat die Finanzverwaltung im Zuge einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Mindestlaufzeit dieses Gewinnabführungsvertrags keine vollen fünf Jahre betrage und daher steuerlich unbeachtlich sei. Daraufhin berichtigte der Notar im Dezember 2004 die Urkunde nach § 44a Abs. 2 Beurkundungsgesetz, um den richtigen Willen der Parteien zu dokumentieren, nämlich den Vertrag unkündbar bis zum 31.12.2003 laufen zu lassen.

Der BFH hat in dieser Sache dem vorliegenden Gewinnabführungsvertrag die steuerliche Anerkennung versagt, weil der Vertrag nicht auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen worden ist. Dabei hält der BFH an seinen strengen Auslegungskriterien fest, nach denen gilt: Finden sich weder in einem Vertrag noch in den allgemein zugänglichen Vertragsunterlagen keine eindeutigen Belege dafür, dass die Vertragsparteien eigentlich etwas anderes als das tatsächlich im Vertrag Vereinbarte regeln wollten, kann ein vermeintlicher, dem Vertragswortlaut entgegenstehender subjektiver Parteiwille auch nicht berücksichtigt werden. Das Gericht betont, dass ausgeschlossen werden muss, dass den Vertragsparteien – je nach wirtschaftlicher und steuerlicher Situation – ein „faktisches Wahlrecht“ eingeräumt wird, sich auf den konkreten Vertragstext oder aber auf ein Redaktionsversehen zu berufen. Vielmehr sei der Notwendigkeit zu folgen, „den Finanzbehörden eine sichere Prüfungs- und Beurteilungsgrundlage zu ermöglichen, weil durch die Organschaft ausnahmsweise ein Steuersubjekt an die Stelle eines anderen Subjekts tritt“.

##### **Handlungsempfehlung:**

Auch mit diesem Urteil unterstreicht der BFH erneut die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden. Er betont, dass die ausdrückliche Datumsangabe im Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag („30. Dezember 2003“) nicht einfach in einen anderen Tag, etwa den 31. Dezember 2003, uminterpretiert werden kann. Das bedeutet für die Praxis: Wird eine Vereinbarung über eine Organschaft (Gewinnabführungsvertrag) formuliert, muss immer mit äußerster Sorgfalt vorgegangen und fachlicher Rat eingeholt werden.

#### 48 **Keine Organschaft mit GmbH & atypisch stiller Gesellschaft**

Mit Verfügung vom 30.1.2013 (Aktenzeichen S 2770 A-53 St 51, FR 2013, 343) vertritt die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt die Auffassung, dass eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft, die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, keine Organgesellschaft i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sein kann.

Darüber hinaus vertritt die OFD Frankfurt auch die Auffassung, dass eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft, bei der sich die stille Beteiligung auf die gesamten Tätigkeitsfelder der GmbH erstreckt und die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, auch keine Organträgerin i.S.d. KStG sein kann.

Zur Begründung weist die OFD Frankfurt darauf hin, dass die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses u.a. die finanzielle Eingliederung voraussetzt, die bei einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gerade nicht erfüllt werden könne, da diese nicht über ein Gesamthandsvermögen verfügt.



**Hinweis:**

Die Stellungnahme der OFD Frankfurt unterstreicht, wie wichtig es ist, beim Abfassen von Verträgen über stille Beteiligungen sorgfältig die Kriterien der Abgrenzung typisch stiller und atypisch stiller Beteiligungen zu beachten; und hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob und inwieweit der stille Gesellschafter einerseits Mitunternehmerisiko trägt und andererseits Mitunternehmerinitiative entfalten kann.

**49 Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuer**

Zu Fragen der grenzüberschreitenden Anrechnung von Körperschaftsteuer und den Auswirkungen der EuGH-Entscheidung vom 6.3.2007 (Aktenzeichen Rs. C-292/04 – Meilicke I) hat jetzt das Finanzministerium Schleswig-Holstein Stellung genommen (Kurzinformation ESt-Kurzinformation Nr. 2012/19 vom 16.1.2013, StEd 2013, 92). Es nimmt Bezug auf das FG Köln, das mit Urteil v. 27.8.2012 (Aktenzeichen 2 K 2241/02, EFG 2012, 2300 = IStR 2012, 890) entschieden hatte, dass es für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht ausreichend sei, wenn eine Bank die anrechenbare ausländische Steuer lediglich aus dem KStG ableite und bescheinige. Denn hieraus ergebe sich nicht, dass die Steuer von dem ausländischen Unternehmen auch tatsächlich entrichtet wurde. Dazu hatte auch schon das FG Münster im Januar 2012 entschieden, dass zum Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuer zwar keine Steuerbescheinigung nach § 44 KStG a.F. erforderlich sei, dass jedoch vom Dividendenempfänger verlangt werden könne, dass er Belege vorlegt, mit denen die Voraussetzungen für die Körperschaftsteueranrechnung eindeutig und genau überprüft werden können.

Da gegen das Urteil des FG unter dem Aktenzeichen I R 38/12 die Revision beim BFH anhängig ist, kann über Anträge auf Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer weiterhin nicht entschieden werden.

**Handlungsempfehlung:**

Der Dividendenempfänger muss darauf achten, dass er entsprechende lückenlose Nachweise erbringen kann. Liegen die Nachweise vor, dürfte es für die Finanzverwaltung keinen Grund geben, nicht über entsprechende Anträge zu entscheiden (und die Anrechnung der Körperschaftsteuer aufzuschieben).

**50 Zur Kombination von vGA und Schenkungsteuer**

Mit seinem Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, DStR 2013, 649) hat der BFH zu der zuletzt sehr kontrovers diskutierten Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der Schenkungsteuer unterliegen, Stellung genommen. Der BFH kommt dabei zu dem Ergebnis, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen gibt.

In ständiger Rechtsprechung definiert der BFH vGA als Vermögenszuwendungen an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, aber keine Grundlage im Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss haben. Derartige an eine nahestehende Person des Gesellschafters geleistete Zuwendungen können nach einem Urteil des BFH aus 2007 (Urteil v. 7.11.2007, II R 28/06, BStBl II 2008, 258) aber keine freigebigen Zuwendungen des Gesellschafters an die nahestehende Person darstellen, da es an einer Vermögensverschiebung zwischen Gesellschafter und nahestehender Person fehlt.

In der Folgezeit vertrat die Finanzverwaltung dazu die Auffassung, dass vGA als freigebige Zuwendungen der Gesellschaft an den begünstigten Gesellschafter oder die begünstigte nahestehende Person schenkungsteuerpflichtig seien. Diese Auffassung der Finanzverwaltung verwirft der BFH ausdrücklich: Es kann im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren unmittelbaren und mittelbaren Gesellschaftern keine freigebigen Zuwendungen geben. Gewinnausschüttungen (sowohl offene als auch verdeckte) der Kapitalgesellschaft beruhen stets auf dem





Gesellschaftsverhältnis und haben daher jedenfalls im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragsteuerliche Folgen.

Im Streitfall hatte eine AG einer Schwester-GmbH Darlehen über mehr als 2 Mio. € gewährt und wenige Jahre später zur Verhinderung einer bilanziellen Überschuldung auf die Rückzahlung verzichtet; dieser Verzicht erfolgte mit einer Besserungsabrede. Den „Besserungsschein“ verkaufte die AG ein Jahr später für 1 € an den Gesellschafter der Mutter-GmbH, die sämtliche Aktien an der AG hielt. Diesem wurde einige Jahre später, als der Besserungsfall eintrat, Beträge von rd. 2 Mio. € auf seinem Darlehenskonto gutgeschrieben.

Die Finanzverwaltung sah in diesen Gutschriften freigebige Zuwendungen der AG an den Gesellschafter der Mutter-GmbH und setzte demgemäß gegen ihn Schenkungsteuer i.H.v. insgesamt rd. 685 000 € fest. Demgegenüber hat der BFH die Schenkungsteuerbescheide (und Einspruchsentscheidungen) aufgehoben, weil er die Voraussetzungen einer Schenkung im Streitfall gerade nicht als erfüllt ansieht, da der Kaufpreis von 1 € eine angemessene Gegenleistung für den Erwerb der Forderung dargestellt hatte. Dass später der Besserungsfall eingetreten ist und die Forderung daher werthaltig wurde, ist nach Auffassung des BFH unerheblich. Der Besserungsfall hatte vor allem nicht zur Folge, dass sich der Verkauf zum Verkehrswert der Forderung rückwirkend in eine freigebige Zuwendung umwandelte.

**Hinweis:**

Obwohl das vorliegende Urteil nur auf das Verhältnis zwischen Gesellschaft und (unmittelbarem bzw. mittelbarem) Gesellschafter eingeht, kann aus der Urteilsbegründung abgeleitet werden, dass der BFH auch die Schenkungsteuerpflicht der vGA an eine nahestehende Person ablehnt, denn auch eine solche vGA ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Zur Problematik der „nahestehenden Personen“ ist beim BFH aktuell ein Verfahren (unter dem Aktenzeichen II B 94/12) anhängig, so dass der BFH seine für die Stpfl. günstige Rechtsauffassung festigen kann.

## 51 Erbschaftsteuer: Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

### a) Abschaffung der sog. Cash-GmbH

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht weitreichende Vergünstigungen für den Übergang von steuerlichem Betriebsvermögen vor, und zwar – unter differenzierten Bedingungen – eine Steuerbefreiung von 85 % (Regelverschonung) oder sogar 100 % (Optionsverschonung). Begünstigt ist auch die Übertragung von Beteiligungen an einer GmbH, sofern die Beteiligungsquote mehr als 25 % des Stammkapitals beträgt. Die Vergünstigungen wurden hierbei selbst dann gewährt, wenn das Vermögen einer GmbH nur aus Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen u.Ä. bestanden hatte (sog. Cash-GmbH). Das eröffnete die Möglichkeit, privates Barvermögen erbschaftsteuerfrei dadurch auf die nächste Generation zu übertragen, dass es zunächst z.B. durch die Einlage in eine GmbH (oder auch in eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG) in steuerliches Betriebsvermögen umgewandelt wurde. Dieses Betriebsvermögen konnte anschließend in Gestalt von Anteilen an den Gesellschaften mit einem Verschonungsabschlag von bis zu 100 % übertragen werden.

Das sehr kontrovers diskutierte gesetzgeberische Bemühen, derartige Gestaltungen zu unterbinden (ursprünglich mit dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013), hat nun zu einer Neuregelung im jüngst verabschiedeten Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) geführt.

Die verschärfende Neuregelung sieht jetzt vor, dass auch Geldforderungen und andere Finanzmittel, soweit diese als nicht betriebsnotwendig anzusehen sind, dem sog. Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind. Und das Verwaltungsvermögen ist für die Gewährung der Steuerverschonung entscheidend: Denn wenn dieses Verwaltungsvermögen 50 % des Werts des gesamten Betriebsvermögens überschreitet, wird die Befreiung grundsätzlich verweigert; wird die 10 %-Grenze überschritten, kann höchstens die Befreiung zu 85 % von der Erbschaftsteuer, nicht aber die zu 100 % beansprucht werden.



Entscheidend ist also die Definition der als Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen Finanzmittel, die das Gesetz als „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ definiert. Diese zählen dann zum Verwaltungsvermögen, wenn der gemeine Wert der Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden (also der Saldo) 20 % des Werts des Betriebsvermögens übersteigt. Ohne weitere Prüfung wird dann angenommen, dass die Finanzmittel nicht betriebsnotwendig sind und zum Verwaltungsvermögen gehören.

Ausnahmen von dieser Regelung sind vorgesehen für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und für solche Gesellschaften, deren Hauptzweck die Finanzierung von verbundenen Unternehmen ist.

Im Gegenzug wird – trotz des Unterschreitens der geforderten Vermögensverwaltungsquote – die Steuerverschonung nicht gewährt, soweit sog. junges Verwaltungsvermögen vorliegt, d.h. solches Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt durch Einlagen zugeführt worden ist. Hierzu ist der „Saldo der eingelegten und der entnommenen Wirtschaftsgüter“ zu ermitteln.

**Hinweis:**

Die nun beschlossenen Regelungen sind erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht; eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage ist also nicht eingetreten.

**Handlungsempfehlung:**

Im Detail ist diese Regelung komplex und es sollte daher in einschlägigen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

**b) Verschärfung des Lohnsummenkriteriums**

Die Gewährung der erbschaftsteuerlichen Befreiungen im Rahmen der Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen (85 % bzw. 100 %) setzt u.a. voraus, dass die sog. Lohnsummenregelung eingehalten wird. Dies bedeutet, dass bezogen auf die Lohnsumme im Zeitpunkt des Erwerbs (sog. Ausgangslohnsumme) über die folgenden fünf Jahre die Summe der jährlichen Lohnsummen 400 % (für die Regelverschonung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 85 %) bzw. 700 % über die folgenden sieben Jahre (für die Optionsverschonung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 100 %) nicht unterschritten werden. Dieses Lohnsummenkriterium gilt aber ausnahmsweise dann nicht, wenn die Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat.

Aus der Änderung durch das AmtshilfeRLUMsG ergibt sich für dieses Kriterium nun eine Verschärfung für die beiden Ausnahmen. Bei den Lohnsummen und auch bei der Beschäftigtenzahl sind sowohl Tochter- und Enkelgesellschaften entsprechend zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an diesen Gesellschaften mehr als 25 % beträgt. Bislang blieben die Löhne in Tochter- und Enkelgesellschaften unberücksichtigt.

**Hinweis:**

Diese Neuregelung ist erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht.

**52 Entscheidung über Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen vertagt**

Das sog. Aufbewahrungsfristenverkürzungsgesetz (Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) wurde am 25.4.2013 durch den Bundestag beschlossen, ist aber am 3.5.2013 vom Bundesrat abgelehnt worden. Die weitere Verhandlung über dieses Gesetzesvorhaben ist in der jüngsten Sitzung des Vermittlungsausschusses am 5.6.2013 auf einen späteren Termin verschoben worden.

Inhaltlich war (und ist) darin eine Regelung zur Vermeidung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Cash-GmbHs vorgesehen, die nun bereits mit dem AmtshilfeRLUMsG umgesetzt wurde. Damit



verbleibt als Regelungsinhalt des Gesetzes die Verkürzung der steuerlichen Aufbewahrungsfristen, die der Bundesrat bislang kategorisch abgelehnt hat.

**Hinweis:**

Ende Juni stand eine Einigung über dieses Gesetz noch aus.

**53 Ausdehnung der korrespondierenden Dividendenbesteuerung bei sog. hybriden Finanzierungen**

§ 8b Abs. 1 KStG regelt u.a., dass Gewinnausschüttungen und sonstige Bezüge v.a. aus Aktien und GmbH-Anteilen bei der diese Bezüge empfangenden Körperschaft im Rahmen der Ermittlung des Einkommens außer Betracht bleiben. Auf der Grundlage dieser Befreiungsvorschrift konnte es nach bisheriger Rechtslage zu un versteuerten Einkünften (sog. weißen Einkünften) gerade bei sog. hybriden Finanzierungen kommen. Hiervon ist auszugehen, wenn eine solche Finanzierung grenzüberschreitend in dem einen Staat als Fremdkapital und in dem anderen Staat als Eigenkapital qualifiziert wurde.

Zur Vermeidung derartiger un versteuerten Einkünfte sieht nun das AmtshilfeRLUMsG vor, dass die Steuerbefreiung für Erträge aus Tochtergesellschaften nur dann greift, wenn die Bezüge bei der leistenden Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind, d.h. bei dieser das Einkommen nicht gemindert haben.

**Hinweis:**

Diese Neuregelung gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014; bei abweichendem Wirtschaftsjahr erstmals für den Veranlagungszeitraum, in dem das nach dem 31.12.2013 beginnende Wirtschaftsjahr endet.

**54 Steuerneutralität der korrigierenden Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung durch Bilanzberichtigung (sog. Stornierungsgedanke)**

Nach dem Körperschaftsteuergesetz werden Steuern vom Einkommen als nicht abziehbare Aufwendungen eingestuft, d.h. diese sind zwar in der handels- und steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand zu buchen, bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns aber außerbilanziell in einem zweiten Schritt wieder hinzuzurechnen.

Vor diesem Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen I R 54/11) zu sehen, in dem die Ausbuchung einer nicht bestehenden Körperschaftsteuer-Erstattungsforderung durch Bilanzberichtigung in einem späteren Wirtschaftsjahr streitig war. Im Streitfall hatte eine GmbH auf Grund einer Gewinnausschüttung erstmals in der Steuerbilanz zum 31.12.1992 einen Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch gewinnerhöhend aktiviert, den sie bei der Ermittlung ihres Einkommens in entsprechender Höhe außerbilanziell auch wieder in Abzug brachte. Im Rahmen einer Außenprüfung korrigierte der Prüfer diese bilanzielle Behandlung und aktivierte den auf der Ausschüttung beruhenden Erstattungsanspruch bereits zum 31.12.1991. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für das Jahr 1991 zog der Prüfer dann außerbilanziell einen entsprechenden Betrag wieder ab. Darüber hinaus korrigierte der Prüfer aber weder den entsprechenden Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1992, noch berücksichtigte er (abweichend von der Steuererklärung der GmbH) den außerbilanziellen Korrekturbetrag, so dass der Bilanzgewinn für 1992 um rd. 600 000 DM zu hoch ausgewiesen wurde.

Die GmbH buchte deshalb in der ersten verfahrensrechtlich noch änderbaren Bilanz den doppelten Erstattungsanspruch erfolgswirksam aus, ohne den entstandenen Aufwand zugleich außerbilanziell zu korrigieren (schließlich war der fälschlicherweise erfasste Ertrag auch nicht außerbilanziell korrigiert worden).

Zu diesem Sachverhalt bestätigt der BFH nun allerdings die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die vorgenommene Bilanzberichtigung nach den Grundsätzen des formellen



Bilanzzusammenhangs zulässig sei. Zugleich sei jedoch die sich auf Grund der Korrektur des Fehlers ergebende Auswirkung auf das Bilanzergebnis bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens durch eine korrigierende außerbilanzielle Hinzurechnung in gleicher Höhe zwingend zu neutralisieren.

Denn im Ergebnis dürfe die fälschlicherweise unterbliebene außerbilanzielle Neutralisierung im Jahr der Fehlerquelle nicht durch eine nochmalige (gegenläufige) Falschbehandlung im Jahr der Korrektur ausgeglichen werden. Eine solche Handhabung würde zu dem systematisch unzutreffenden Ergebnis führen, dass ein nicht die Steuerbilanz betreffender Fehler bei der Gewinnermittlung (im Streitfall die unterlassene außerbilanzielle Gewinnkorrektur für das Jahr 1992) mittels Bilanzberichtigung noch in späteren Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden könnte. Auch die Tatsache, dass ein unbemerkter Fehler des Prüfers Ursache für die Besteuerung eines tatsächlich nicht entstandenen Gewinns war, begründe nach Ansicht des BFH nicht die Versteuerung eines zu niedrigen Ergebnisses in der Folge.

**Hinweis:**

Im Wege der Bilanzberichtigung werden Bilanzierungsfehler korrigiert und falsche Ansätze (soweit möglich) an der Fehlerquelle durch richtige Ansätze ersetzt (mit Gewinnauswirkung „storniert“ – z.B. bei Fehlaktivierungen oder einer fehlerhaften Rückstellungsbildung). Eine Bilanzberichtigung kommt jedoch dann nicht in Betracht, wenn sich der Bilanzierungsfehler allein auf Grund der fehlerhaften Anwendung ertragsteuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften (im Streitfall: außerbilanzieller Korrekturvorschriften) auf die Steuerfestsetzung ausgewirkt hat.

**Handlungsempfehlung:**

Gerade bei Außenprüfungen ist sehr sorgfältig auf diesen Problemkreis der außerbilanziellen Korrekturen zu achten.

**55 Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen nach § 233a AO**

Mit Verfügung vom 22.4.2013 (Aktenzeichen S 2133 A – 21 – St 210) hat die OFD Frankfurt/Main zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Steuererstattungszinsen Stellung genommen.

Danach setzt die Bilanzierung einer Forderung grundsätzlich voraus, dass zum Bilanzstichtag eine solche Forderung auch rechtlich entstanden ist. Der Anspruch auf Zinsen wegen einer Steuererstattung entsteht, wenn die Festsetzung einer (Betriebs-)Steuer zu einer Steuererstattung führt.

Obwohl daher vor erfolgter Steuerfestsetzung rechtlich kein Zinsanspruch entstanden ist, ist nach Auffassung der OFD Frankfurt gleichwohl nach Ablauf der Karenzzeit von 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, für das der Steuererstattungsanspruch entstanden ist, eine Forderung auf Zinsen wegen Steuererstattungen auszuweisen. Dies gilt unabhängig davon, ob die entsprechenden Steuern festgesetzt wurden. Dieser unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgenommene Forderungsausweis entspricht den Grundsätzen, die für die Aktivierung von Dividendenansprüchen ohne vorherigen Gewinnverwendungsbeschluss gelten. Eine Forderung auf Zinsen wegen einer Steuererstattung ist demnach frühestens zu dem Bilanzstichtag zu aktivieren, der 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs liegt, für das der Anspruch auf Steuererstattung entstanden ist. Dabei umfasst die Forderung nur die Zinsen, die bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich entstanden sind.

Die Aktivierung einer Forderung auf Erstattungszinsen steht nach Auffassung der Obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder allerdings noch unter dem Vorbehalt, dass der Anspruch auf Erstattungszinsen am Bilanzstichtag auch hinreichend sicher ist. Hinreichend sicher ist ein Anspruch, wenn er der Bekanntgabe von begünstigenden Verwaltungsentscheidung folgt. Der Anspruch ist bereits zu einem früheren Bilanzstichtag zu aktivieren, wenn zu diesem Zeitpunkt der Realisierung des Anspruchs weder materiell-rechtliche noch verfahrensrechtliche Hindernisse entgegenstehen.



**Beispiel:**

Im Rahmen einer Betriebsprüfung in 2013 wird ein Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch für das Jahr 2009 festgestellt. Die Forderungen auf Erstattungszinsen sind ab dem Jahresabschluss für das Jahr 2011 zu aktivieren.

**Hinweis:**

Die OFD Frankfurt weist auch kurz auf die Passivierung von Zinsen wegen entstandener Steuernachzahlungen hin: Eine Rückstellung für derartige Verpflichtungen setze voraus, dass am Bilanzstichtag eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung vorliege. Demnach wäre eine Rückstellung wegen der Verpflichtung zur Entrichtung der Zinsen erstmals im Jahresabschluss des Wirtschaftsjahrs zu bilden, in dem die Steuernachforderung entstanden ist. Da aber eine Rückstellung nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern Vergangenes auch abgeltet müsse und mit der Zinszahlung wegen entstandener Steuernachforderungen der Liquiditätsvorteil abgegolten werde, der sich aus der „verspäteten“ Zahlung der Steuer für den Stpfl. ergibt, könne eine Rückstellung frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuernachforderung entstanden ist, gebildet werden – und auch nur die bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich entstandenen Zinsen umfassen.

**56 Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG**

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei mindestens 10 %, zuvor – bis zum 31.12.1998 – bei mehr als 25 %.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil vom 11.12.2012 (Aktenzeichen IX R 7/12) die Frage geprüft, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet (und damit die vorgenannten Absenkungen steuerverschärfend zurückwirken) oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ in § 17 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze bestimmt wird. Der BFH hat entschieden, dass der Beteiligungsbegriff tatsächlich veranlagungszeitraumbezogen ausgelegt werden muss.

Zu dieser Problematik hat sich nun auch das BMF mit Schreiben vom 27.5.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/12/10001, DOK 2013/0463063, BStBl I 2013, 721) geäußert. Danach sind die Urteilsgrundsätze auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG von mehr als 25 % auf mindestens 10 % anzuwenden.

Nicht anzuwenden sein sollen die Urteilsgrundsätze aber auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 %, weil der Gesetzeswortlaut nicht mehr auf den Begriff der „Wesentlichkeit der Beteiligung“ abstelle, sondern nur noch voraussetze, dass der Stpfl. „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war“.

**Hinweis:**

Das vorgenannte Urteil des BFH vom 11.12.2012 betrifft (nur) einen Sachverhalt der Absenkung von 25 % auf 10 %, so dass insoweit eine steuerliche Würdigung der Absenkung auf 1 % vom BFH nicht vorzunehmen war.

**Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Streitfällen (der Absenkung auf 1 %) sollte daher fachlicher Rat eingeholt und auch die veranlagungsbezogene Betrachtungsweise begehrt werden, da der BFH entscheidungserheblich nicht auf den Begriff der Wesentlichkeit, sondern den Anwendungszeitraum der jeweiligen prozentualen Grenze abstellt.



## 57 Umsatzsteuerhaftung im Zuge der Beendigung der Geschäftstätigkeit einer GmbH

Mit Urteil vom 19.12.2012 (Aktenzeichen 3 K 55/10) hat das FG München zu der Frage der Umsatzsteuerhaftung im Zuge der Beendigung der Geschäftstätigkeit einer GmbH Stellung genommen.

Im Streitfall war eine GmbH als Generalübernehmer tätig (als Generalübernehmer werden Bauunternehmen bezeichnet, die einen Auftrag vollständig mit Subunternehmern abwickeln, ohne dabei als Unternehmen selbst eine Bauleistung zu erbringen). Die Generalübernehmer-GmbH stellte am 5.1.2005 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wegen drohender Zahlungsunfähigkeit, die aus einer drohenden Belastung mit Umsatzsteuer i.H.v. rd. 630 000 € resultierte. Dieser Antrag wurde am 24.2.2005 mangels Masse abgelehnt. Zuvor hatte die GmbH im Dezember 2004 ihre sämtlichen Leistungen gegenüber den Bauherren endgültig abgerechnet, die entsprechenden Zahlungen auch noch im Dezember 2004 erhalten, in der Folge die ihr vorliegenden Eingangsrechnungen der Generalunternehmer entsprechend bezahlt und schließlich noch vor Jahresende ihre gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung an eine andere GmbH veräußert.

Umsatzsteuer-Voranmeldungen wurden nur für Januar bis November 2004 abgegeben, eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2004 wurde erst nach mehreren Schätzungsbescheiden am 28.2.2006 eingereicht. Der (vormalige) Geschäftsführer der GmbH wurde im April 2008 wegen der Uneinbringlichkeit der Steuerforderungen mit Haftungsbescheid für die Steuerschulden aus der Umsatzsteuer in Haftung genommen.

Dazu hat das FG München entschieden,

- dass der Haftungsbescheid rechtmäßig ist, da der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter einer GmbH deren steuerliche Pflichten wahrzunehmen habe,
- dass sich dessen Pflichten aber nicht darin erschöpfen, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel zur Befriedigung des Steuergläubigers einzusetzen, sondern
- dass der Geschäftsführer zudem dazu verpflichtet sei, die Mittel bereits vor Fälligkeit der Steuern so zu verwalten, dass er zur pünktlichen (anteiligen) Tilgung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist.
- Zwar sei der Geschäftsführer (auch in Zeiten der Krise) nicht verpflichtet, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese Umsatzsteuer auslösen, die voraussichtlich nicht beglichen werden kann. Bei Begleichung der Ausgangsrechnungen hätte der Geschäftsführer im Streitfall aber Vorkehrungen zur (wenigstens anteiligen) Begleichung der mit diesen Leistungen im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Umsatzsteuerschulden treffen müssen.
- Der Geschäftsführer habe den Schaden auch grob fahrlässig verursacht, da er die geschäftliche Tätigkeit der GmbH im Dezember 2004 abgewickelt und sämtliche noch offenen Rechnungen bezahlt hatte, ohne dabei die schon im Dezember „unschwer erkennbaren“ Steuerschulden „auch nur im Ansatz zu berücksichtigen“.

### Hinweis:

Gegen dieses Urteil hat das FG München ausdrücklich keine Revision zugelassen. Beim BFH ist allerdings gegen diese Nichtzulassungsentscheidung unter dem Aktenzeichen VII B 26/13 eine Beschwerde anhängig (sie hat allerdings wenig Aussicht auf Erfolg).

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Löchle  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater