

Mandanten-Informationsbrief Februar 2017

	Fristen und Termine	
	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch <u>Überweisung</u> (Wert- Stellung beim Finanzamt)
Steuerzahlungstermine im März 2017:		
Lohn- /Kirchenlohnsteuer	10.03.	13.03.
Umsatzsteuer	10.03.	13.03.
Einkommensteuer	10.03.	13.03.
Körperschaftsteuer	10.03.	13.03.
Zahlungstermin für Sozialversicherungsbeiträge im März:		
für den Monat März	29.03.	

Änderungen bei der Entgeltabrechnung

Im Bereich der sozialversicherungsrechtlichen Entgeltabrechnung gab es zum 01.01.2017 einige Änderungen, die Arbeitgeber bei der Erstellung ihrer Beitragsmeldungen beachten müssen.

Senkung der Umlage für Minijobber

Für geringfügig Beschäftigte, also Minijobber mit einem Verdienst von bis zu 450 € monatlich, ist die Umlage 1, die für Arbeitgeberaufwendungen bei Krankheit erhoben wird, zum 01.01.2017 von 1 % auf 0,9 % reduziert worden. Die Umlage 2 für das Umlageverfahren bei Mutterschaft beträgt weiterhin 0,3 %. Die Erstattungssätze betragen unverändert 80 % bzw. 100 %.

Hinweis:

Die Umlagesätze gelten sowohl für geringfügig Beschäftigte im Privathaushalt, als auch im gewerblichen Bereich. Arbeitgeber die ihre Beitragsmeldung eigenständig erstellen (z.B. per Dauerbeitragsnachweis) müssen die neuen Beiträge beachten.

Bei sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnissen, ergeben sich die Umlagesätze je nach Krankenkasse der beschäftigten Arbeitnehmer.

Fälligkeit des Gesamtsozialversicherungsbeitrags

Der Gesamtsozialversicherungsbeitrag ist spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des Entgeltabrechnungsmonats fällig. Er ist bis zum Fälligkeitstag entweder in tatsächlicher Höhe oder in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld zu zahlen; bei Zahlung in voraussichtlicher Höhe ist ein eventuell verbleibender Restbeitrag mit der nächsten Fälligkeit zu zahlen.

Alternativ zur Zahlung der Beiträge in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld war bisher ausschließlich für Arbeitgeber, deren Entgeltabrechnung regelmäßig durch Mitarbeiterwechsel oder die Zahlung von variab-

len Entgeltbestandteilen geprägt ist, ein vereinfachtes Berechnungsverfahren zugelassen. Danach konnte unter bestimmten Voraussetzungen die Beitragsschuld nach den Beiträgen des Vormonats bemessen werden. Durch das Zweite Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz) sollen künftig alle Arbeitgeber den Gesamtsozialversicherungsbeitrag des laufenden Monats optional in Höhe der tatsächlichen Beitragsschuld des Vormonats zahlen dürfen (sog. Schätzverfahren).

Entlastung für Familien und Geringverdiener

Laut eigenen Angaben möchte die Bundesregierung Steuerzahler um 6,3 Milliarden € jährlich entlasten. Mehr als 2 Milliarden € Entlastungen wirken bereits ab diesem Jahr. Ab 2018 soll dieser Betrag dann auf mehr als 6 Milliarden € ansteigen.

Insbesondere Familien und Menschen mit geringen Einkommen sollen profitieren. Für Geringverdiener wird der Kinderzuschlag um 10 € monatlich angehoben. Auch das Kindergeld steigt in 2017 und 2018 um jeweils 2 €. Entsprechend wurden auch die Kinderfreibeträge erhöht. Ebenso steigt der Grundfreibetrag. Mit diesen Anpassungen hat die Bundesregierung auf den Existenzminimumbericht reagiert. Die steuerliche Freistellung des Existenzminimums ist vom Grundgesetz vorgeschrieben.

Durch die Erhöhung ergeben sich die folgenden Werte:

	ab 2017	ab 2018
Grundfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag	8.820 €	9.000 €
Kinderfreibetrag	4.716 €	4.788 €
Kindergeld		
1. und 2. Kind	192 €	194 €
3. Kind	198 €	200 €
4. Kind und weitere	223 €	225 €
Kinderzuschlag (Höchstbetrag)	170 €	170 €

Abbau der kalten Progression

Um die sogenannte kalte Progression auszugleichen, wird der gesamte Steuertarif an die Inflationsrate angepasst. Der Abbau der kalten Progression sei möglich weil die geschätzten Steuereinnahmen den nötigen Spielraum bieten würden.

Hinweis:

Unter kalter Progression versteht man eine Verringerung des Realeinkommens, wenn die Einkommenssteigerung nach Steuerabzug nicht höher ist als die Inflationsrate. Erhält ein Arbeitnehmer eine Lohnerhöhung, die sich an der Inflationsrate orientiert, kann es durch den progressiven Steuertarif dazu kommen, dass der Arbeitnehmer zwar mehr Nettolohn in der Tasche hat, dieser aber nicht ausreicht, um die allgemeinen Preissteigerungen auszugleichen. Seine Kaufkraft sinkt faktisch. Um diesen Effekt auszugleichen, sind regelmäßige Anpassungen des Steuertarifes notwendig.

Neuregelung zur Verlustverrechnung bei Körperschaften

Nach einer Regelung im Körperschaftsteuergesetz gehen die vortragsfähigen Verluste einer Körperschaft bei einem schädlichen Beteiligungserwerb teilweise oder vollständig unter. Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt vor, wenn innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft an einen einzelnen Erwerber unmittelbar oder mittelbar übertragen werden. Insoweit geht der Verlustvortrag der Körperschaft unter. Werden mehr als 50% der Anteile übertragen, geht sogar der gesamte Verlustvortrag unter. Ausnahmen hiervon gibt es lediglich für Beteiligungserwerbe im Konzern oder zur Kompensation der Besteuerung von aufzudeckenden stillen Reserven.

Diese Regelung wurde vor einigen Jahren eingeführt, um sogenannte Mantelverkäufe zu verhindern. Bis zur Einführung der Regelung war es gängige Praxis, dass Unternehmen wertlos gewordene Anteile an Kapitalgesellschaften aufkauften, um deren Verlustvortrag zu nutzen. Die Steuerersparnis durch die Nutzung der Verluste war oft um ein vielfaches höher als der für die Anteile gezahlte Kaufpreis.

Diese Regelung erschwerte Kapitalgesellschaften jedoch auch Umstrukturierungen und die Aufnahme neuer Investoren, die oftmals erforderlich sind, um einen bestehenden Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten oder zu erweitern.

Dies hat auch der Gesetzgeber erkannt und nun eine flankierende Neuregelung getroffen, welche unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag eine Verlustverrechnung bei einem schädlichen Beteiligungserwerb zulässt. Das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, welches am 01.12.16 vom Bundestag verabschiedet wurde, hat nun auch den Bundesrat passiert. Es tritt rückwirkend zum 01.01.2016 in Kraft und ist somit auf alle schädlichen Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 vollzogen wurden.

Voraussetzungen für die Nichtanwendung des Verlustverrechnungsverbotes

Auf Antrag ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb das Verlustverrechnungsverbot nicht anzuwenden, wenn ein seit der Gründung oder seit mindestens 3 Jahren bestehender Geschäftsbetrieb einer Körper-

schaft unverändert bestehen bleibt.

Ein Geschäftsbetrieb umfasst nach dem Gesetzeswortlaut die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Fortführungsgebundener Verlustvortrag

Der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag). Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen. Der Verlustvortrag kann in den Folgejahren genutzt werden, solange kein schädliches Ereignis eintritt.

Tritt ein schädliches Ereignis ein, geht der verbleibende Verlustvortrag unter.

Ein schädliches Ereignis liegt vor, wenn

- der Geschäftsbetrieb eingestellt wird,
- der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,
- der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,
- die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,
- die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,
- die Körperschaft die Stellung eines Organträgers einnimmt oder
- auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.

Hinweis:

Die Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen, bietet jedoch auch neues Streitpotential und somit Rechtsunsicherheit für betroffene Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner. Die Frage, wann ein Geschäftsbetrieb nach qualitativen Merkmalen unverändert bestehen bleibt, dürfte zukünftig die Gerichte beschäftigen. Hier ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung in der Auslegung dieser Frage großzügig sein wird.

Für Unsicherheit bei der Planung der Kapitalgesellschaften sorgt auch der Umstand, dass die Fortführung eines unveränderten Geschäftsbetriebes an keine zeitliche Grenze geknüpft wurde. So muss die Kapitalgesellschaft theoretisch auch noch in 100 Jahren prüfen, ob sie mit einer betrieblichen Maßnahme kein schädliches Ereignis auslöst, das zu einem Untergang eines ggf. noch vorhandenen fortführungsgebundenen Verlustvortrages führen kann. Gerade das Kriterium, dass der Geschäftsbetrieb keiner andersartigen Zweckbestimmung zugeführt werden darf, dürfte in der Praxis zukünftig für Probleme sorgen.

Außerdem ist fraglich, ob die Neuregelung mit europäischem Recht vereinbar ist. Eine Ausnahmeregelung, welche eine Verlustnutzung zur Kompensation von Sanierungsgewinnen erlaubte, wurde vom Gericht der Europäischen Union als eine europarechtswidrige Beihilfe eingestuft. Es bleibt daher zu hoffen, dass der Neuregelung nicht ein ähnliches Schicksal zuteilwird.

Förderung der Elektromobilität - Anwendungsregelungen des BMF

Mit dem „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr“ vom 7. November 2016 werden ab 2017 vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers steuerbefreit. Begünstigt ist ebenfalls das Aufladen betrieblicher Fahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen). Darüber hinaus hat der Arbeitgeber die Möglichkeit, den geldwerten Vorteil aus der Übereignung von Ladestationen für das Aufladen zuhause und für Zuschüsse dazu mit dem festen Steuersatz von 25 % pauschal zu versteuern. Voraussetzung ist jeweils, dass die Vorteile zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Die Neuregelungen gelten ab dem 1. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2020.

Das BMF hat nun zur Anwendung der Neuregelungen mit einem ausführlichen Schreiben Stellung genommen. Dabei sind die folgenden wesentlichen Grundsätze zu beachten:

Steuerbefreiungen

Die Steuerbefreiung gilt für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen von begünstigten Fahrzeugen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmens und für die dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladestation.

Begünstigte Fahrzeuge

Begünstigte Fahrzeuge sind Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge. Ein Elektrofahrzeug ist ein Kraftfahrzeug, das ausschließlich durch einen Elektromotor angetrieben wird. Ein Hybridelektrofahrzeug ist ein Hybridfahrzeug, das zum Zweck des mechanischen Antriebs im Fahrzeug gespeicherte Energie/Leistung aus einem Betriebskraftstoff und einer Speichereinrichtung für elektrische Energie/Leistung bezieht. Hybridelektrofahrzeuge müssen zudem extern aufladbar sein.

Elektrofahrräder rechnen nur dann zu den begünstigten Fahrzeugen, wenn deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt und sie damit verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeuge einzuordnen sind. Die verbreiteteren Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich nicht als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (u.a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht), rechnen hingegen nicht zu den begünstigten Fahrzeugen.

gen.

Stromkosten

Die Steuerbefreiung gilt insbesondere für den Ladestrom,

- den die Arbeitnehmer an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung ihres Arbeitgebers oder eines mit ihrem Arbeitgeber verbundenen Unternehmens beziehen,
- den Leiharbeiter im Betrieb des Entleihers beziehen.

Nicht begünstigt sind das Aufladen bei einem Dritten sowie das Aufladen beim Arbeitnehmer. Die Steuerbefreiung gilt auch nicht für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Ladestrom an Geschäftsfreunde des Arbeitgebers und deren Arbeitnehmer sowie Kunden des Arbeitgebers.

Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung

Steuerbefreit sind auch vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für eine zur privaten Nutzung zeitweise überlassene betriebliche Ladevorrichtung, nicht jedoch deren Übereignung (im Falle der Übereignung kann der Vorteil pauschal versteuert werden). Der von dieser betrieblichen Ladevorrichtung bezogene Strom fällt jedoch nicht unter die Steuerbefreiung.

Die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten bei privaten Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitnehmers stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Bei als Dienstwagen überlassenen Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitgebers stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten hingegen einen steuerfreien Auslagenersatz dar.

Pauschalierung der Lohnsteuer

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er dem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt eine Ladevorrichtung übereignet. Die zeitweise unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer solchen Ladevorrichtung durch den Arbeitgeber ist von der Lohnsteuer befreit (siehe vorstehend).

Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn als Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer für die Übereignung der Ladevorrichtung die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung (einschließlich Umsatzsteuer) zugrunde gelegt werden.

Trägt der Arbeitnehmer die Aufwendungen für den Erwerb und die Nutzung einer privaten Ladevorrichtung selbst, kann der Arbeitgeber diese Aufwendungen bezuschussen oder vollständig übernehmen und die Lohnsteuer ebenfalls pauschal mit 25 % erheben. Auch hier soll ein Zuschuss zu den Stromkosten jedoch nicht pauschal besteuert werden können.

Pauschale Zuschüsse des Arbeitgebers können pauschal besteuert werden, wenn die Aufwendungen für die Nutzung regelmäßig wiederkehren und soweit der Arbeitnehmer die entstandenen Aufwendungen für einen repräsentativen Zeitraum von 3 Monaten im Einzelnen nachweist.

Nachweise

Aus Vereinfachungsgründen ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, die steuerfreien Vorteile im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen.

Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal, sind die Aufwendungen für den Erwerb der Ladevorrichtung, die Zuschüsse und die bezuschussten Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb nachzuweisen. Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

Bewirtungskosten für „Herrenabende“

Betriebsausgaben für die Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden im Rahmen eines Gartenfests fallen nicht zwingend unter das Betriebsausgabenabzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen - das hat der BFH mit einem kürzlich veröffentlichten Urteil entschieden.

Im Streitfall hatte eine Rechtsanwaltskanzlei in mehreren Jahren sog. „Herrenabende“ im Garten des Wohngrundstücks des namensgebenden Partners veranstaltet, bei denen jeweils bis zu 358 männliche Gäste unterhalten und bewirtet wurden. Die Gesamtkosten betragen jeweils zwischen 20.500 € und 22.800 €, die die Kanzlei als Betriebsausgaben geltend machte.

Das Finanzgericht hatte das Abzugsverbot bejaht, weil die Veranstaltungen "Eventcharakter" gehabt hätten, ein geschlossener Teilnehmerkreis vorgelegen habe und die Gäste sich durch die Einladung in ihrer wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung bestätigt fühlen durften. Einspruch und Klage hiergegen blieben ohne Erfolg.

Dies hielt der BFH nicht für ausreichend und vertrat die Auffassung, dass sich aus der Veranstaltung und ihrer Durchführung ergeben müsse, dass Aufwendungen für eine überflüssige und unangemessene Unterhaltung und Repräsentation getragen worden seien. Die bloße Annahme eines Eventcharakters reiche hierfür nicht aus. Das Finanzgericht muss nun im zweiten Rechtsgang prüfen, ob die Art und Durchführung der „Herrenabende“ den Schluss zulassen, dass diese sich von „gewöhnlichen Gartenfesten“ abheben und mit der Einladung zu einer Segelregatta oder Jagdgesellschaft vergleichbar sind. Die hohe Anzahl der Gäste führe hier alleine nicht zu einer Vergleichbarkeit. Nicht relevant sei dabei der geschlossene Teilnehmerkreis.

Versandkosten bei der Bewertung von Sachbezügen

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat entschieden, dass ein Arbeitgeber für die Lohnsteuer auf Sachzuwendungen an seine Arbeitnehmer haftet, wenn der Wert der Zuwendung zusammen mit den Versand- und Verpackungskosten die monatliche Freigrenze von 44 € überschreitet.

Eine Steuerpflichtige betrieb eine Spedition und räumte ihren Arbeitnehmern im Rahmen eines Prämiensystems für unfallfreies Fahren und den pfleglichen Umgang mit den Fahrzeugen die Möglichkeit ein, bei einer Fremdfirma Waren zu bestellen. Die Fremdfirma stellte der Spediteurin hierfür in der Regel einen Betrag von 43,99 € (brutto) sowie Versand- und Handlingskosten von 7,14 € (brutto) in Rechnung. Weil damit die Freigrenze von 44 € im Monat überschritten war, nahm das Finanzamt nach einer Lohnsteueraußenprüfung die Spediteurin für die nicht von ihr einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Haftung. Die Steuerpflichtige machte hiergegen geltend, die Übernahme der Versand- und Handlingskosten führe bei ihren Arbeitnehmern zu keinem geldwerten Vorteil und sei daher nicht in die Freigrenze miteinzubeziehen.

Das Finanzgericht bestätigte jedoch die Auffassung des Finanzamts. Der dem Arbeitnehmer gewährte Vorteil liege nicht nur im Wert der Sache selbst, sondern auch im Wert ihrer Verpackung und Zusendung als zusätzliche Dienstleistung. Der Versand der bestellten Ware von der Fremdfirma an die Arbeitnehmer nach Hause sei eine zusätzliche geldwerte Dienstleistung. Der Versand habe einen eigenen, geldwerten Vorteil, weil Verpackungskosten in Form von Material und Arbeitslöhnen anfielen und der Transport durch Dritte (Deutsche Post oder privater Postdienstleister) kostenpflichtig sei. Durch die Inanspruchnahme dieser Dienstleistung seien die Arbeitnehmer begünstigt und auch bereichert. Das folge aus dem Anschaffungskostenbegriff und entspreche der Verkehrsauffassung. Zu den Anschaffungskosten gehörten auch Nebenkosten wie Ausgaben für den Transport des Gegenstandes, dessen Anschaffung sich dementsprechend verteuere.

Hinweis:

Der BFH hat auf die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil die Revision zugelassen.

Abzinsung nicht fremdüblicher Darlehen

Unverzinsliche Darlehen mit einer Restlaufzeit von mehr als zwölf Monaten sind entsprechend einer Regelung im Einkommensteuergesetz mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. In der Steuerbilanz sind die Darlehen dann nicht mit ihrem tatsächlichen Rückzahlungsbetrag, sondern nur mit ihrem abgezinsten Wert anzusetzen. Im Jahr der Darlehensaufnahme muss der Steuerpflichtige einen entsprechenden Ertrag versteuern, der sich aus der Differenz des zu bilanzierenden abgezinsten Wertes und dem Auszahlungsbetrages des Darlehns ergibt.

Diese Regelung war Streitgrund zwischen einem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt vor dem Finanzgericht Münster. Der Steuerpflichtige betrieb einen Hotelbetrieb, den er von seiner Mutter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen die Gewährung von Kost und Logis sowie der Zahlung einer dauernden Last erworben hatte. Weiter beschäftigte er seine Ehefrau im Hotelbetrieb. Während einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass die an die Mutter gezahlte dauernde Last sowie der an die Ehefrau gezahlte Lohn teilweise wieder an den Hotelbetrieb zurückgeflossen waren und dieser Rückfluss in der Bilanz des Einzelunternehmens als Verbindlichkeit erfasst wurde. Eine schriftliche Vereinbarung hierzu gab es nicht. Das Finanzamt kam daher zu der Auffassung, dass es sich hierbei um zinslose langfristige Darlehen handelte, die die Mutter und die Ehefrau des Steuerpflichtigen diesem gewährt hätten. Aufgrund der Unverzinslichkeit zinst es die Darlehen ab und erließ einen für das Streitjahr geänderten Steuerbescheid, in dem es den Gewinn entsprechend erhöhte.

Vor dem Finanzgericht wandte der Steuerpflichtige ein, dass die Laufzeit der Darlehen wegen der sofortigen Kündigung weniger als 12 Monate betrage. Ferner seien die Darlehen auch nicht unverzinslich, da er der Ehefrau sowie seiner Mutter Kost und Logis gewährt habe. Darüber hinaus bestünden Zweifel daran, ob die Darlehen einem Fremdvergleich standhielten und überhaupt zu bilanzieren seien.

Das Finanzgericht Münster gab der Klage statt. Es folgte der Argumentation des Steuerpflichtigen, dass die Darlehensvereinbarung nicht fremdüblich sei. Die Zahlungen seien daher als Einlage zu behandeln und nicht als Darlehensverbindlichkeiten zu bilanzieren. Der BFH würde bei betrieblich veranlassten Darlehen, die Fremdüblichkeit einzelner Klauseln zwar großzügig beurteilen und die tatsächliche Durchführung einer Zinsvereinbarung als entscheidend ansehen; im Streitfall fehle es aber gerade an einer Zinsvereinbarung. Das Gericht habe Zweifel, ob die Anlassrechtsprechung des BFH, die zum Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen ergangen sei, uneingeschränkt auf die Fälle (der Abzinsung) unverzinslicher Darlehen übertragbar sei.

Aber auch nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung sei das Darlehen nicht fremdüblich, da es schon an einer schriftlichen Vereinbarung fehle, anhand derer die Fremdüblichkeit und die tatsächliche Durchführung einzelner Klauseln überprüfbar wären. Zudem sei aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Hotels nicht mit einer Rückzahlung der Darlehen zu rechnen gewesen und es bestanden auch keine Sicherheiten. Vielmehr sei es der Ehefrau und der Mutter nicht um die Schaffung einer einklagbaren Darlehensverpflichtung gegangen, sondern um den Erhalt der eigenen Existenzgrundlage und des Hotels als „Lebenswerk der Familie“. Dies seien privat veranlasste Motive.

Hinweis:

Die Entscheidung des Finanzgerichtes Münster ist zu begrüßen. Das Finanzgericht München hatte in 2014 in einem vergleichbaren Fall einer unverzinslichen Darlehensgewährung ohne Besicherung zwischen Ehegatten noch anders entschieden. Nachdem die Münchner Richter keine Revision zuließen, ist nunmehr ein Aktenzeichen beim BFH anhängig und Steuerpflichtige bekommen in vergleichbaren Fällen Verfahrensruhe.

Steuerpflichtige sollten dem Finanzamt jedoch gar nicht erst die Möglichkeit einer Abzinsung eröffnen und bei einer Darlehensgewährung grundsätzlich eine, wenn auch nur geringe, Verzinsung vereinbaren.

Prämien für einen Verbesserungsvorschlag

Wie sind Prämien zu behandeln, die ein Arbeitnehmer für Verbesserungsvorschläge erhält, die zu einer Kostenreduzierung auf Seiten des Arbeitgebers führen?

Hierzu musste sich kürzlich der BFH äußern. Konkret ging es um die Frage, ob es sich bei einer solchen Prämie um eine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit handelt, für die die ermäßigte Besteuerung nach der sogenannten Fünftelregelung Anwendung findet.

Im Streitfall konnte der Arbeitnehmer mit einem Vorschlag dazu beitragen, dass sein Arbeitgeber in erheblichem Maße Sozialversicherungsbeiträge einsparen konnte. Da zunächst nicht klar war, ob der Vorschlag einer Sozialversicherungsprüfung standhalten würde, wurde eine Auszahlung zu einem späteren Zeitpunkt vereinbart. Letztlich wurde die Prämie erst nach der Pensionierung des Arbeitnehmers ausbezahlt.

Da die Prämie nicht nach dem Zeitaufwand des Arbeitnehmers, sondern ausschließlich nach der Kostensparnis des Arbeitgebers in einem bestimmten künftigen Zeitraum berechnet wurde, sah der BFH keine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit gegeben und lehnte die Anwendung der Fünftelregelung ab.

Die Prämie sei ausschließlich erfolgsbezogen gewesen. Dass diese für eine mehrere Jahre umfassende Tätigkeit gezahlt wurde, sei nicht erkennbar.

Auch für die Auszahlung einer Versorgungsleistung die der Arbeitnehmer durch eine Umwandlung von Bonuszahlungen erlangt hatte, gewährte der BFH die Tarifiermäßigung nicht. Diese war gestaffelt über einen Zeitraum von 6 Jahren ausgezahlt worden. Hier sah der BFH eine Teilkapitalauszahlung eines einheitlichen Vertrages gegeben, der das für die Anwendung der Fünftelregelung nötige Merkmal der Zusammenballung fehle.

Doppelte Haushaltsführung bei Lebensmittelpunkt am Beschäftigungsort

Ein Arzt kaufte im Mai 2003 eine Praxis in München und zog dort in eine 2-Zimmer-Wohnung. Seit August 2003 arbeitete seine Ehefrau als Angestellte mit in seiner Praxis. Mit ihr zogen auch die beiden Kinder von Thüringen nach München. Ab Oktober 2003 hatte der Steuerpflichtige für sich und seine Familie eine 4-Zimmer-Wohnung in der Nähe von München angemietet. Des Weiteren verfügte er über ein Einfamilienhaus in Thüringen. Für alle Familienmitglieder wurde im Melderegister als Hauptwohnung seit 1996 durchgehend die Adresse in Thüringen angegeben, die Adresse bei München wurde als Nebenwohnung bezeichnet. Der Steuerpflichtige hatte die Berücksichtigung von Aufwand für eine doppelte Haushaltsführung in den Jahren 2004 bis 2008 beantragt, da er aus beruflichem Anlass in München eine Praxis gegründet habe, was zum damaligen Zeitpunkt in Thüringen nicht möglich gewesen sei. Damit sei ein zweiter Hausstand in München entstanden. Sein Lebensmittelpunkt befinde sich weiterhin in Thüringen, wo er mit seiner Familie in dem von ihm erbauten und finanzierten Eigenheim wohne.

Das Finanzgericht München wies die Klage ab. Zu unterscheiden sei zwischen dem Wohnen in einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort und dem Unterhalten eines eigenen Hausstandes außerhalb dieses Ortes. Mit dem „Hausstand“ sei der Ersthaushalt (Hauptwohnung) umschrieben, an dem sich der Steuerpflichtige (abgesehen von den Zeiten der Arbeitstätigkeit und ggf. Urlaubsfahrten) regelmäßig aufhalte, den er fortwährend nutze und von dem aus er sein Privatleben führe, also seinen Lebensmittelpunkt habe. Das Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte sei dagegen nicht als Unterhalten eines Hausstandes zu werten. Denn eine doppelte Haushaltsführung sei nicht gegeben, wenn am Beschäftigungsort zugleich der Lebensmittelpunkt liege.

Eine doppelte Haushaltsführung werde beendet, wenn keine Aufsplitterung in zwei Haushalte mehr gegeben sei, weil der Familienhaushalt an den Beschäftigungsort verlegt werde. Dies ist i.d.R. der Fall, wenn die Ehefrau – ggf. mit Kindern – zu dem auswärtig beschäftigten Ehemann ziehe. Dies werde dadurch deutlich, dass der Gesetzgeber die Fahrten, die im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung als abzugsfähig in Betracht kommen, als „Familienheimfahrten“ bezeichnet habe. Wohne eine Familie bereits gemeinsam am Beschäftigungsort, könne es eine Heimfahrt zur Familie nicht geben.

Hinweis:

Das Finanzgericht hielt die Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung bereits aus grundsätzlichen Erwägungen für nicht möglich. Es wies daraufhin, dass die BFH-Rechtsprechung zwar für kinderlose Paare auch in Fällen des gemeinsamen Wohnens am Beschäftigungsort die Möglichkeit eines „Hausstands“ an einem anderen Ort als dem der beruflichen Betätigung in Betracht gezogen habe. Dies erfordere aber eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls. Bei Paaren mit Kindern beziehe sich der Familienbegriff auf die Gemeinschaft mit deren Kindern, was es grundsätzlich ausschließe, „Familienheimfahrten“ im engeren Sinn durchführen zu können, wenn bereits ein dauerndes Zusammenleben mit den Kindern erfolge.

Erneuerung einer Einbauküche

Ein Vermieter, der die Einbauküchen in 3 Mietobjekten vollständig erneuerte, machte die Aufwendungen hierfür als sofort abzugsfähige Werbungskosten geltend. Das Finanzamt dagegen setzte nur die Kosten für

Spüle und Herd als sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand an, da es sich insoweit um erneuerte unselbstständige Gebäudebestandteile gehandelt habe. Die Elektrogeräte wurden teilweise als geringwertige Wirtschaftsgüter (bei Anschaffungskosten unter der 410 €-Grenze) berücksichtigt. Im Übrigen verteilte das Finanzamt die Kosten auf eine Nutzungsdauer von 5 Jahren. Die Einbaumöbel sah es als Gesamtheit an und verteilte die Aufwendungen zeitanteilig auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren. Das Finanzgericht folgte dem und wies die Klage ab.

Der BFH hat nun entschieden, dass eine Einbauküche mit ihren einzelnen Elementen (Spüle, Herd, Möbel, Elektrogeräte) ein einheitliches Wirtschaftsgut ist und die Aufwendungen für die Erneuerung nicht sofort als Werbungskosten abziehbar sind, sondern auf 10 Jahre abgeschrieben werden müssen. Er begründete diese Änderung der Rechtsprechung mit der gewandelten Verkehrsauffassung hinsichtlich der Ausstattung von Wohnungen mit Einbauküchen. Bei einer modernen Einbauküche würde es sich bei den Einbaumöbeln nicht mehr um frei stehende, in ihrem Standort veränderbare Einzelteile handeln, sondern um modulare Unterbauschränke, die regelmäßig untereinander und zugleich mit einer durchgehenden Arbeitsplatte fest verbunden seien und diese Verbindung regelmäßig auch auf Dauer angelegt sei. Die einzelnen Einbaumöbel seien nicht für sich allein nutzbar, sondern würden nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung treten. Mithin würden die Einbaumöbel der Einbauküche ihren bestimmungsgemäßen Zweck gerade und ausschließlich durch ihre dauerhafte Verbundenheit erfüllen.

Hinweis:

Der BFH trägt mit dieser geänderten Rechtsauffassung dem verstärkten Wandel hinsichtlich der Ausstattung von Küchen in Wohngebäuden mit Einbaumöbeln und -geräten in den letzten Jahren und Jahrzehnten Rechnung. In der Folge sind die Aufwendungen für die Erneuerung insgesamt als Anschaffungskosten eines neuen Wirtschaftsgutes „Einbauküche“ über einen längeren Zeitraum zu verteilen. Dies ist für Vermieter eher nachteilig. Jedoch bedeutet die Behandlung als einheitliches Wirtschaftsgut auch, dass bei der Ersetzung eines beschädigten Einzelteils grundsätzlich Erhaltungsaufwand vorliegt, auch wenn die 410 €-Grenze überschritten ist. Wird etwa ein defekter Herd getauscht, stellt dies sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand für die Einbauküche dar.

Mietzuschussdarlehen als Einnahme aus Vermietung

Vor dem BFH war streitig, ob eine von dritter Seite geleistete Zuwendung als ergebnisneutrale Darlehensgewährung oder als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung anzusehen war.

Eine Kommanditgesellschaft (KG) erzielte Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Die KG hatte in Vorjahren mit einer GmbH einen Generalübernehmervertrag geschlossen, mit dem der GmbH die Erstellung einer gewerblichen Immobilie übertragen wurde. Die GmbH erhielt zudem den Auftrag zur Erstvermietung der Immobilie und übernahm eine Zinsgarantie. Nach Fertigstellung der Immobilie erwartete die GmbH im ersten Jahr noch keine Vollvermietung, so dass sie der KG einen Mietzuschuss gewährte, um eine Ausschüttung in Höhe von 2,5 %, mithin 50 % der prospektierten Ausschüttung des Fondsobjekts sicherzustellen. Die Gewährung war verbunden mit einem Besserungsschein, nach dem der Mietzuschuss rückzahlbar war, soweit und sofern in späteren Jahren Mieteinnahmen entstehen sollten, die die Fonds-Prognose-Rechnung überstiegen. Die KG behandelte die erhaltene Zuwendung als einkommensneutralen Darlehenszufluss.

Das Finanzamt sah in der Zuwendung hingegen eine steuerpflichtige Garantieleistung für entgangene Mieteinnahmen.

Der BFH wies die Revision der KG gegen das Finanzgerichtsurteil ab. Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehörten nicht nur die Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stünden und durch sie veranlasst seien. Unerheblich sei, ob der Mieter selbst oder ein Dritter die Leistung erbringe. Das gelte auch, wenn die Leistung eines Dritten erbracht werde, um dem Steuerpflichtigen entgangene Mieteinnahmen zu ersetzen.

Bei der Beurteilung sei maßgeblich auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung abzustellen. In den Fällen, in denen es an den typischen Merkmalen eines Darlehens fehle, sei die Zuwendung im Zeitpunkt ihres Zuflusses als steuerpflichtige Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Ein Darlehen liege nicht vor, wenn die Pflicht zur Rückgewähr der Zuwendung vom Eintritt einer Bedingung dergestalt abhängig sei, dass nicht nur der Zeitpunkt der Rückzahlung ungewiss sei, sondern auch, ob die Verpflichtung zur Rückgewähr unbedingt entstehe.

Nach diesen Grundsätzen sei das Finanzgericht vorliegend zu Recht davon ausgegangen, dass die von der GmbH geleistete Zuwendung als Einnahme der KG im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit zu erfassen sei.

Hinweis:

Die Rückzahlung sollte im Streitfall erst dann erfolgen, wenn in den Folgejahren Überschüsse aus Mieteinnahmen erzielt würden, die die prospektierten Überschüsse überstiegen. Folglich war nicht nur der Zeitpunkt der Rückzahlung ungewiss. Ob die Pflicht zur Rückgewähr überhaupt entstehen würde, hing darüber hinaus von Umständen ab, die die KG wesentlich beeinflussen konnte.

Für den BFH war vorliegend entscheidend, dass die Leistungsfähigkeit des „Darlehensnehmers“ tatsächlich erhöht wurde, weil der Zuwendung keine wirtschaftlich gleichwertige Rückzahlungsverpflichtung gegenüberstand.

Behandlung eines privaten Forderungsverzichtes

Mit Einführung der Abgeltungssteuer wurde auch der Umfang der Besteuerung von Kapitaleinkünften deutlich ausgedehnt. Seit 2009 unterliegt auch die Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art den Einkünften aus Kapitalvermögen. Wird beispielsweise eine private Darlehensforderung gewinnbringend veräußert, ist auf den Veräußerungsgewinn der Abgeltungssteuersatz nebst Annexsteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) anzuwenden. Entsprechend ist auch der Verlust aus der Veräußerung einer Forderung den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen und kann mit anderen positiven Kapitaleinkünften verrechnet werden.

In der Praxis umstritten ist jedoch der Begriff der Veräußerung. Die Finanzverwaltung vertritt hier die Auffassung, dass der Ausfall sowie der Verzicht auf eine Forderung keine Veräußerung darstellen und in solchen Fällen somit kein Veräußerungsverlust entsteht.

Im Fall des Verzichtes auf eine private Darlehensforderung hat sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz dieser Meinung angeschlossen. Im Streitfall gewährte der Steuerpflichtige einem Dritten ein mit 5 % zu verzinsendes Darlehen i.H.v. 20.000 €. Das Darlehen sollte eine Laufzeit von maximal einem Jahr haben und in monatlichen Raten von 2.500 € zurückgezahlt werden. Die monatlichen Ratenzahlungen und die Zinszahlungen blieben aus. Schließlich traf der Steuerpflichtige mit dem Darlehensnehmer eine Vereinbarung, wonach er gegen eine einmalige Zahlung von 2.500 € auf die Darlehensforderung verzichtete.

Die Richter entschieden, dass der Verlust aus dem Verzicht auf eine private Darlehensforderung nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört. Die Erweiterung der Steuerpflicht mit der Einführung der Abgeltungssteuer sei nicht dahingehend auszulegen, dass sie auch den Verlust aus einem Forderungsverzicht erfasse. Der (freiwillige) Verzicht auf eine Kapitalforderung sei weder eine Veräußerung noch stelle er einen der Veräußerung gleichgestellten Ersatztatbestand dar.

Offen bleiben könne, ob ein Forderungsausfall im Wege verfassungskonformer Auslegung wie ein veräußerungsgleicher Vorgang zu behandeln ist. Der Forderungsverzicht sei nicht mit einem Forderungsausfall infolge der endgültigen Uneinbringlichkeit der Forderung vergleichbar, denn bei einem Verzicht auf eine Kapitalforderung habe es der Steuerpflichtige in der Hand, sowohl den Eintritt des Verlustes als auch den Zeitpunkt des Verlusteintritts zu bestimmen. Der Steuerpflichtige könne so den Verlust einer Kapitalanlage gezielt herbeiführen, um eine steuerliche Verlustverrechnung zu nutzen.

Hinweis:

Die vom Finanzgericht zugelassene Revision hat der Steuerpflichtige nicht genutzt, sodass der BFH leider keine Chance haben wird, diese Frage endgültig zu klären.

Hinsichtlich der Frage, ob ein Forderungsausfall als ein veräußerungsähnlicher Tatbestand im Bereich der Kapitaleinkünfte ist, ist jedoch bereits ein Verfahren beim BFH anhängig (Az. VIII R 13/15). Das Finanzgericht Düsseldorf hatte hier entschieden, dass ein Forderungsausfall keine Veräußerung ist und somit kein verrechenbarer Verlust im Bereich der Kapitaleinkünfte gegeben vorliegt.

Steuerpflichtige sollten daher versuchen, eine wertlose, im Privatvermögen gehaltene Forderung - ggf. zu einem obligatorischen Kaufpreis - zu veräußern, um den Verlust aus einem drohenden Forderungsausfall steuerlich nutzen zu können.

Sonderausgabenabzug bei Bonuszahlungen der Krankenkasse

Bonuszahlungen der gesetzlichen Krankenkassen an ihre Versicherten, die im Zusammenhang stehen mit Aufwendungen für zusätzliche Gesundheitsmaßnahmen, die der Steuerpflichtige privat zu zahlen hat und die nicht im Versicherungsumfang enthalten sind, mindern nicht den Sonderausgabenabzug - das hatte der BFH mit Urteil vom 1. Juni 2016 entschieden (siehe auch Steuerbrief November 2016).

Zur Anwendung dieses Urteils hat das BMF nun Stellung genommen und sein bisheriges Schreiben vom 19. August 2013 wie folgt ergänzt:

- Werden von der gesetzlichen Krankenversicherung im Rahmen eines Bonusprogramms zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens Kosten für Gesundheitsmaßnahmen erstattet, die nicht im regulären Versicherungsumfang enthalten und damit von den Versicherten vorab privat finanziert worden sind, handelt es sich bei dieser Kostenerstattung um eine Leistung der Krankenkasse und nicht um eine Beitragsrückerstattung. Die als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge sind daher nicht um den Betrag der Kostenerstattung zu mindern!
- Eine solche Leistung der Krankenkasse liegt nur in den Fällen vor, bei denen nach den konkreten Bonusmodellbestimmungen durch den Versicherten vorab Kosten für zusätzliche Gesundheitsmaßnahmen aufgewendet werden müssen, die anschließend aufgrund eines Kostennachweises erstattet werden. Nicht davon umfasst sind dagegen Programme, die lediglich die Durchführung bestimmter Gesundheitsmaßnahmen oder ein bestimmtes Handeln der Versicherten als Voraussetzung für eine Bonusleistung vorsehen, selbst wenn diese Maßnahmen mit Aufwand beim Versicherten verbunden sind.
- Die vom BFH vertretenen Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Bonusleistungen der gesetzlichen Krankenversicherung finden auf alle noch offenen Fälle Anwendung, soweit bei ihnen eine Form der Kostenerstattung für vom Versicherten selbst getragenen Kosten für Gesundheitsmaßnahmen vorliegt. Leistungen aufgrund anderer Bonusprogramme sind hingegen entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung weiterhin als Beitragsrückerstattungen zu qualifizieren.
- Zum Umgang mit den zu dieser Frage vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheiden wird ein

gesondertes BMF-Schreiben ergehen.

Hinweis:

Bei Bonuszahlungen ohne konkreten Aufwand des Steuerpflichtigen soll laut Verwaltung weiterhin eine Erstattung von Beiträgen gegeben sein, die vom Sonderausgabenabzug zu kürzen ist. Bonuszahlungen für Programme, die lediglich die Durchführung bestimmter Gesundheitsmaßnahmen oder ein bestimmtes Handeln der Versicherten als Voraussetzung für eine Bonusleistung vorsehen, selbst wenn diese Maßnahmen mit Aufwand beim Versicherten verbunden sind, sollen daher weiter vom Sonderausgabenabzug gekürzt werden. Diese Auffassung der Verwaltung teilen wir nicht. Der BFH hatte im Wesentlichen darauf abgestellt, dass die Bonuszahlungen keine Erstattungen von Beiträgen darstellen, die der Basisabsicherung des Steuerpflichtigen dienen. Den Basisschutz erhalten jedoch alle Versicherten, egal, ob diese bestimmte Gesundheitsmaßnahmen durchführen oder nicht. Daher sollte die Anwendung des Urteils unseres Erachtens nicht davon abhängen, ob der Steuerpflichtige Aufwendungen zur Erlangung der Bonuszahlung tätigen musste oder diese ohne eigene Aufwendungen, z.B. durch den Nachweis einer gesunden Lebensweise, erlangt hat. Der BFH hat diese Frage in seinem Urteil offen gelassen, so dass man in diesem Punkt weiterhin mit der Finanzverwaltung streiten muss.

Kindergeld bei berufsbegleitendem Studium

Die Tochter einer Steuerpflichtigen schloss nach ihrem Realschulabschluss zunächst eine Ausbildung zur Physiotherapeutin ab. Danach besuchte sie eine Fachoberschule und erwarb die Fachhochschulreife. Im Anschluss erhielt sie die Zulassung zu einer Hochschule und studierte dort im Studiengang "Physiotherapie Dual" mit dem Ziel des akademischen Grades "Bachelor of Science Physiotherapie". Studierende, die bereits vor Aufnahme dieses Studiums die Ausbildung als Physiotherapeutin abgeschlossen hatten, erhielten diese angerechnet. Sie hatten daher in den ersten 6 Semestern nur jeweils ein Modul (5 Semesterwochenstunden in Wochenendblöcken nebst Vor- und Nachbereitung im Eigenstudium) zu belegen und im Übrigen frei. Der Studiengang war in den ersten sechs Semestern nach seiner Konzeption ein dualer und kein berufsbegleitender, wurde jedoch für die Studieninteressenten mit bereits abgeschlossener Berufsausbildung geöffnet. Für diese Studenten war das Studium damit faktisch in den ersten 6 Semestern berufs- bzw. freizeitbegleitend. Neben ihrem Studium arbeitete die Tochter 30 Stunden pro Woche als angestellte Physiotherapeutin. Die Familienkasse lehnte für die Zeit des Studiums das Kindergeld für die Tochter ab.

Auch die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht führte zur Begründung aus, dass das Studium zwar eine mehraktige Erstausbildung darstelle, aber es sich wegen des zeitlichen Umfangs nicht um eine zu berücksichtigende Ausbildung handele.

Der BFH hob diese Entscheidung auf. In Berufsausbildung befinde sich derjenige, der "sein Berufsziel" noch nicht erreicht habe, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereite. Das Merkmal der Berufsausbildung werde vom BFH weit gefasst. Der Tatbestand der Berufsausbildung werde auch nicht durch eine daneben ausgeübte Teilzeit- oder Vollzeiterwerbstätigkeit ausgeschlossen, wenn die Ausbildung ernsthaft und nachhaltig betrieben werde. Ein zeitlicher Mindestumfang von Ausbildungsmaßnahmen sei nicht erforderlich.

Der Kindergeldanspruch sei auch nicht wegen der Erwerbstätigkeit der Tochter in einem Umfang von 30 Wochenstunden ausgeschlossen, denn sie habe mit dem Abschluss als Physiotherapeutin die erstmalige Berufsausbildung noch nicht abgeschlossen. Für die Frage, ob bereits der erste berufsqualifizierende Abschluss zum Verbrauch der Erstausbildung führe oder ob bei einer mehraktigen Ausbildung auch ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung sein könne, sei darauf abzustellen, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstelle. Entscheidend sei, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden.

Das von der Tochter angestrebte Berufsziel habe nur über einen weiteren Abschluss - also eine weiterführende Ausbildungsmaßnahme im Rahmen einer mehraktigen Ausbildung - erreicht werden können.

Hinweis:

Diese Entscheidung macht noch einmal deutlich, dass der BFH das Tatbestandsmerkmal der Berufsausbildung weit fasst und das Berufsziel grundsätzlich frei gewählt werden kann. Die Ausbildung muss allerdings für den angestrebten Beruf geeignet sein und ernsthaft und nachhaltig, d.h. nicht lediglich im Rahmen einer "Pro-forma-Immatrikulation", betrieben werden.

Rechnungsberichtigung wirkt zurück

Endlich ist die Entscheidung da, auf die viele Unternehmer gewartet haben: „Berichtigt ein Unternehmer eine Rechnung für eine von ihm erbrachte Leistung, wirkt dies auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück“. So entschied jetzt der BFH mit Grundsatzurteil vom 20. Oktober 2016 entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung.

Im Streitfall hatte eine Steuerpflichtige für die Streitjahre (2005 - 2007) den Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines Rechtsanwalts und einer Unternehmensberatung in Anspruch genommen. In den Rechnungen war der Leistungsgegenstand mit "Beraterhonorar" bzw. "allgemeine wirtschaftliche Beratung" und "zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung" ohne Bezug auf weitere Unterlagen bezeichnet. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den erteilten Rechnungen, da die Leistungen nicht hinreichend genau bezeichnet seien. In dem anschließenden Klageverfahren legte die Steuerpflichtige im Januar 2013 Rechnungen vor, in denen der Gegenstand der Leistung detailliert bezeichnet war. Das Finanzgericht wies die Klage mit der Begründung ab, dass die Berichtigung jedenfalls dann keine Rückwirkung entfalte, wenn die berichtigten Rechnun-

gen erst nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vorgelegt würden.

Das anschließende Revisionsverfahren wurde vom BFH bis zur Entscheidung des EuGH in der Sache Senatex zum Ruhen gebracht. Nachdem der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) inzwischen in dieser Sache entschieden hat (vgl. Steuerbrief Ausgabe 11/16), konnte auch der BFH über die anhängige Revision befinden.

Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichtes auf und gewährte den Vorsteuerabzug für die Streitjahre. Dies beruht maßgeblich auf dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Senatex. Danach wirkt bei einer richtlinienkonformen Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück. Der Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung sei insofern formelle, aber nicht materielle Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug. Der EuGH missbilligte zudem das pauschale Entstehen von Nachzahlungszinsen. Der BFH folgt der EuGH-Auffassung und hält demnach an seiner früheren Rechtsprechung, wonach die Vorsteuer aus einer berichtigten Rechnung erst im Besteuerungszeitraum der Berichtigung abgezogen werden konnte, nicht mehr fest. Da im Streitfall die Rechnungen den Mindestvoraussetzungen einer Rechnung genügten, waren sie berichtigungsfähig, so dass der BFH das Finanzgerichtsurteil aufhob und der Klage stattgab.

Hinweis:

Die Entscheidung ist von großer Bedeutung für Unternehmer, die trotz formaler Rechnungsmängel den Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen in Anspruch genommen haben. Sie hatten bislang bei späteren Beanstandungen, selbst im Fall einer Rechnungsberichtigung, Steuernachzahlungen für das Jahr des ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu leisten. Der Vorsteuerabzug wurde erst im Veranlagungszeitraum, in welchem die korrigierte Rechnung vorlag, gewährt.

Die Steuernachzahlung war zudem im Rahmen der sog. Vollverzinsung mit 6 % jährlich zu verzinsen. Beides entfällt nunmehr.

Der BFH hat mit diesem Urteil auch die nach dem EuGH-Urteil Senatex offengebliebenen Fragen nach den Mindestanforderungen an ein Dokument für die Anerkennung als Rechnung sowie nach dem spätestmöglichen Zeitpunkt der Vorlage der korrigierten Rechnung beantwortet.

Ein Dokument ist jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.

Da der EuGH ausdrücklich die Frage offen gelassen hat, wie lange eine Rechnung berichtigt werden kann, richtet sich die zeitliche Grenze nach nationalem Recht. Nach allgemeinen Grundsätzen sei daher eine Berichtigung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht möglich.

Rechnungskopien ausreichend für Vorsteuervergütung

Ein im EU-Ausland ansässiges Unternehmen hatte für den Zeitraum Juli bis Dezember 2011 einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern gestellt. Dem Antrag waren teilweise Rechnungen in elektronischer Form beigelegt, die den Aufdruck „Copy“ trugen. Das Finanzamt lehnte den Vorsteuerabzug ab, da die Rechnungen nicht im Original in elektronischer Form vorlagen. Hiergegen wandte sich das Unternehmen mit Einspruch und legte die Originalrechnungen in Papierform vor. Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück, da innerhalb der Ausschlussfrist keine Scans der Originalrechnungen eingereicht worden waren.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Gesetzesbegründung zur Umsetzung der Richtlinie 2008/9/EG in nationales Recht enthalte folgende Erläuterungen: „Die Vorlage von Originalrechnungen bzw. Einfuhrdokumenten ist nicht mehr zwingend materiell-rechtliche Voraussetzung für die Vorsteuer-Vergütung. Der Vergütungsmitgliedstaat kann (in allen Fällen) verlangen, dass der Antragsteller zusammen mit dem Vergütungsantrag auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments einreicht, falls die Steuerbemessungsgrundlage sich auf mindestens 1.000 € (für Kraftstoffe auf 250 €) beläuft.“ Eine Kopie stelle ein Abbild eines Originaldokumentes dar. In diesem Fall bedeute es aber keinen Unterschied, ob das Originaldokument verwendet werde, um es elektronisch an das Finanzamt zu übertragen oder ob das Originaldokument zuvor kopiert werde und nur die Kopie Ausgangspunkt der elektronischen Übertragung sei. Soweit das Finanzamt Zweifel habe, ob das übersandte Dokument zur Vorsteuervergütung berechtige, sei es ihm unbenommen, die Originalrechnung in Papierform anzufordern.

Hinweis:

Das Finanzgericht wies darauf hin, dass dem Vergütungsantrag auf elektronischem Wege erst nach der ab 31.12.2014 maßgeblichen Fassung der UStDV die Rechnungen und Einzelbelege als eingescannte Originale beizufügen sind. Soweit das Finanzamt hingegen die Auffassung vertrete, dass dies auch schon für den Streitzeitraum 2011 gelte, sei dem nicht zu folgen.

Am gleichen Tag hat das Finanzgericht in zwei weiteren Fällen gleichlautend entschieden. Das Finanzamt hat in allen drei Verfahren Revision eingelegt.

Erwerb von Wohnungseigentum ohne Selbstnutzung

Zum Nachlass eines Steuerpflichtigen gehörte u.a. ein hälftiger Miteigentumsanteil an einer Eigentumswohnung, die die Eheleute zusammen bis zum Tod des Ehemannes selbst bewohnten. Die Tochter wurde Alleinerbin. Nach dem Tod des Vaters wohnte die Mutter weiterhin in der Wohnung. Die Tochter überließ der

Mutter ihren hälftigen Anteil unentgeltlich zur Nutzung. Sie selbst übernachtete dort gelegentlich und nutzte einen Raum der Wohnung für die Verwaltung des Nachlasses.

Das Finanzamt lehnte den Antrag auf eine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer für den hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung ab.

So sah das auch der BFH. Der Erwerb einer Wohnung von Todes wegen sei steuerbefreit, wenn sie beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sei (Familienheim) und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteige. Das erfordere, dass der Erwerber auch tatsächlich in die Wohnung einziehe und dort seinen Lebensmittelpunkt habe. Für eine Bestimmung zur Selbstnutzung reiche eine bloße Widmung zur Selbstnutzung durch den Erwerber (beispielsweise durch Angabe in der Erbschaftsteuererklärung) nicht aus. Die unentgeltliche Überlassung an Dritte, auch an Angehörige, stelle jedoch keine Selbstnutzung dar. Denn auch in diesen Fällen fehle es an der unmittelbaren tatsächlichen Selbstnutzung der Wohnung. Ebenso wenig reiche die gelegentliche Mitbenutzung von Räumlichkeiten in der Wohnung zur Übernachtung oder zur Nachlassverwaltung aus.

Hinweis:

Der BFH macht damit deutlich, dass eine geerbte Wohnung kein Familienheim sein kann, wenn der Erwerber die tatsächliche Selbstnutzung nicht aufnimmt. Damit kann auch der Erwerb nicht steuerbefreit sein.

Die enge Auslegung der Vorschrift im Erbschaftsteuerrecht sei auch deshalb geboten, weil die Steuerbefreiung verfassungsrechtlichen Bedenken unterliege. Eine Anwendung dieser Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus sei ausgeschlossen - so der BFH.

Rückabwicklung von Fondsbeteiligung an Schrottimmobilien

Der BFH hat in drei gleichlautenden Urteilen vom 6. September 2016 entschieden, dass Zahlungen bei der Rückabwicklung von Immobilienfonds mit "Schrottimmobilien" in ein steuerpflichtiges Veräußerungsentgelt und eine nicht steuerbare Entschädigungsleistung aufzuteilen sein können.

In den entschiedenen Fällen hatten sich die Steuerpflichtigen an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt, die nicht werthaltige Immobilien enthielten und die zugesagten Erträge nicht erwirtschaften konnten. In der Folge sah sich die Bank, auf deren Initiative die Beteiligungen gegründet und vertrieben worden waren, zahlreichen Klagen von getäuschten Anlegern auf Schadensersatz und Rückabwicklung ausgesetzt. Im Jahr 2005 bot eine eigens dazu gegründete Tochtergesellschaft des Kreditinstituts den Steuerpflichtigen an, die Beteiligungen wieder zurück zu nehmen. Voraussetzung war, dass die Steuerpflichtigen im Gegenzug ihre Schadensersatzklagen zurücknahmen und auf die Geltendmachung weiterer Ansprüche verzichteten. Die Steuerpflichtigen machten von dem Angebot Gebrauch und erhielten für die Übertragung ihres Anteils jeweils eine als "Kaufpreis" bezeichnete Zahlung.

Die Finanzämter gingen jeweils von steuerbaren Veräußerungsgewinnen aus. Die Steuerpflichtigen vertraten dagegen die Auffassung, dass es sich um nicht steuerbaren Schadensersatz handelte.

Die in den jeweiligen Klageverfahren angerufenen Finanzgerichte sahen die Zahlungen bestätigten jedoch die Finanzverwaltung.

Der BFH hob in allen Fällen die Ausgangsentscheidungen auf und wies die Verfahren an die Finanzgerichte zurück. Bei den Rückerwerben der Beteiligungen handele es sich zwar um private Veräußerungsgeschäfte. Die an die Steuerpflichtigen gezahlten Beträge seien aber auch für andere Verpflichtungen, nämlich zugleich als Entgelt für den Verzicht auf Schadensersatzansprüche, gezahlt worden. Insoweit müsse das Entgelt aufgeteilt werden. Denn die Bank habe die Vereinbarung in erster Linie geschlossen, um die belastende Situation aufgrund der zahlreichen Schadensersatzklagen und die damit verbundene finanzielle Unsicherheit zu beseitigen.

Hinweis:

Zudem hat der BFH in den Entscheidungen die Berechnungsmethode der Finanzverwaltung für die Ermittlung der Einkünfte bei der Veräußerung von Anteilen an geschlossenen Immobilienfonds verworfen und den Finanzgerichten Vorgaben für die Neuberechnung aufgegeben.

Die Entscheidungen sind für zahlreiche Anleger von Bedeutung, die sich an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt und in der Folge von Schadensersatzprozessen wegen Prospekthaftung von der Beteiligung wieder getrennt haben.