

## Mandanten-Informationsbrief Mai 2017

	<b>Fristen und Termine</b>	
	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch <u>Überweisung</u> (Wert- Stellung beim Finanzamt)
<b>Steuerzahlungstermine im Juni 2017:</b>		
<b>Lohn- /Kirchenlohnsteuer</b>	12.06.	15.06.
<b>Umsatzsteuer</b>	12.06.	15.06.
<b>Einkommensteuer</b>	12.06.	15.06.
<b>Körperschaftsteuer</b>	12.06.	15.06.
<b>Zahlungstermin für Sozialversicherungsbeiträge im Juni:</b>		
<b>für den Monat Juni</b>	28.06.	

### Unternehmenszuordnung bis 31.05.2017 vornehmen!

Für privat und unternehmerisch genutzte Objekte haben Unternehmer die Möglichkeit, bei deren Anschaffung den vollen Vorsteuerabzug geltend zu machen und für die spätere private Nutzung eine unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen. So kann sich der Unternehmer bei der Anschaffung eines solchen gemischt genutzten Objektes einen Liquidationsvorteil verschaffen.

Damit der Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend machen kann, muss er das gemischt genutzte Objekt bis zum 31.05. des Folgejahres der Anschaffung seinem Unternehmensvermögen zuordnen. Wird dieser Termin versäumt, kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Die Zuordnung kann auch dadurch getroffen werden, dass der volle oder teilweise Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Unternehmer, die nur eine Umsatzsteuerjahreserklärung einzureichen haben, müssen diese dann spätestens bis zum 31.05. einreichen oder dem Finanzamt die Unternehmenszuordnung formlos mitteilen.

#### Hinweis:

Haben Sie ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut in 2016 angeschafft, für das Sie den vollen Vorsteuerabzug begehren, so informieren Sie uns umgehend, damit wir Ihre Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt bis zum 31. Mai 2017 mitteilen können, sofern noch keine Zuordnung, beispielsweise im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldung, getroffen wurde.

### 31. Mai: Nachweispflicht für einbringungsgeborene Anteile!

Bringt ein Steuerpflichtiger einen Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ein und erhält er hierfür Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft, so kann die aufnehmende Gesellschaft das eingebrachte Vermögen auf Antrag mit den Buchwerten oder einem Zwischenwert ansetzen. So kann vermieden werden, dass der Einbringende stille Reserven

aufdecken und versteuern muss.

Werden die Anteile, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Einbringung erhalten hat (sog. einbringungsgeborene Anteile) von diesem innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Veräußerungsgewinn zu versteuern, d.h. es müssen rückwirkend die stillen Reserven aufgedeckt werden. Der Gewinn vermindert sich um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige Anteile an einer Kapitalgesellschaft in die (neue) Kapitalgesellschaft eingebracht hat und diese die Anteile innerhalb von 7 Jahren veräußert.

Durch diese Regelungen soll verhindert werden, dass die teilweise Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in systemwidriger Weise auf nicht privilegiertes Vermögen durch eine zuvor erfolgte Buchwerteinbringung ausgeweitet wird.

Der Steuerpflichtige muss daher jährlich nachweisen, wem die einbringungsgeborenen Anteile zuzurechnen sind, d.h. dass er diese nicht veräußert oder in schädlicher Weise an einen neuen Rechtsträger übertragen hat. Kommt er dieser Nachweispflicht nicht nach, gelten die Anteile als veräußert.

Der Nachweis muss jährlich bis **zum 31.05.** erbracht werden.

#### **Hinweis:**

Sollte gegenüber dem Finanzamt ein entsprechender Nachweis in diesem Jahr noch nicht erbracht worden sein, so ist dieser schnellstmöglich nachzuholen, da die Frist Ende des Monats ausläuft. Ein Verstreichenlassen der Frist kann zu einer erheblichen steuerlichen Belastung führen.

### **Neue Erklärungspflichten für den Agrardieselantrag und andere staatliche Beihilfen**

Aufgrund von Vorgaben der EU müssen Bezieher von staatlichen Beihilfen neue Erklärungspflichten und die hiermit verbundenen Fristen beachten. Dies betrifft u.a. Betriebe, die die Agrardieselsteuererstattung in Anspruch nehmen, aber auch Betreiber von Biogasanlagen hinsichtlich der Stromsteuerbefreiung.

Für das Verbrauchsjahr 2016 muss erstmals ein neuer Vordruck 1139 „Selbsterklärung zur staatlichen Beihilfen“ beim Hauptzollamt abgegeben werden. Die Selbsterklärung ist eine zwingende Antragsvoraussetzung für die Gewährung einer, als staatliche Beihilfe geltenden, energiesteuerrechtlichen Steuerermäßigung, wie der Agrardieselsteuererstattung. Wird die Selbsterklärung nicht eingereicht, werden die Anträge auf Beihilfe abgelehnt und bereits ausgezahlte Beihilfen müssen zurückgezahlt werden. Die Selbsterklärung muss bis zur Abgabefrist des Agrardieselantrages zum 30.09.17, dem Hauptzollamt vorliegen. Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist. Bei verspäteter Abgabe des Antrages und der Selbsterklärung bei der zuständigen Behörde – für Hessen ist das das Hauptzollamt Dresden, Standort Löbau – wird der Antrag abgelehnt.

Neben der Selbsterklärung muss erstmals für 2016 eine „Erklärung über die im vorangegangenen Kalenderjahr erhaltenen Beihilfen“ bzw. ein Befreiungsantrag von dieser Erklärungspflicht nach dem Vordruck 1462 bzw. 1463 eingereicht werden. Die nachträgliche Anzeige und Erklärung über erhaltene Beihilfen, bzw. der Befreiungsantrag von der Erklärungspflicht müssen bis zum **30.06.17** eingereicht werden. Den Befreiungsantrag können Betriebe stellen, die je Kalenderjahr weniger als 150.000 € Agrardieselsteuererstattung erhalten. Die Befreiung gilt für 3 Kalenderjahre. Ein neuer Antrag muss dann wieder in 2020 gestellt werden.

#### **Hinweis:**

Die für die Erklärungspflicht benötigten Vordrucke können Sie auf der Internetseite der Zollverwaltung ([www.zoll.de](http://www.zoll.de)) herunterladen.

### **Überentnahmen bei Wirtschaftsgütern, die schon lange zum Betriebsvermögen gehörten**

Entnimmt ein Steuerpflichtiger seinem Betrieb mehr Geld oder Wirtschaftsgüter als der Betrieb Gewinne erwirtschaftet und er in den Betrieb einlegt, entstehen sogenannte Überentnahmen. Liegen diese vor, sind die betrieblichen Schuldzinsen nicht mehr vollumfänglich abzugsfähig, sondern sie sind um den Betrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen zu kürzen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen betragen 6 % der im Wirtschaftsjahr und in der Vergangenheit kumuliert getätigten Überentnahmen, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen. Die Regelung soll verhindern, dass der Steuerpflichtige seine private Lebensführung über betriebliche Darlehen finanziert, deren Zinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Schuldzinsen zur Finanzierung vom betrieblichen Anlagevermögen können allerdings stets voll abgezogen werden. Bei der Ermittlung der kumulierten Überentnahmen bleiben Überentnahmen von Wirtschaftsjahren vor 1999 unberücksichtigt.

Vor dem BFH ging es nun um die Frage, ob dies auch für Wirtschaftsgüter gilt, die bereits vor 1999 zum Betriebsvermögen gehörten, aber erst nach 1999 entnommen wurden. Ausdrücklich ausgenommen sind solche Entnahmen der vor 1999 angeschafften Wirtschaftsgüter, wenn die Entnahme im Zuge einer Betriebsaufgabe getätigt wird.

Ein landwirtschaftlicher Betrieb wurde bis zum 31. Dezember 2006 in Form eines Einzelunternehmens betrieben. Mit Wirkung vom 1. Januar 2007 wurde der Betrieb zum Buchwert in eine GbR eingebracht. Im Jahr 2002, also noch zu Zeiten des Einzelunternehmens, übertrug der Steuerpflichtige eine landwirtschaftliche Fläche, die zum Betriebsvermögen gehörte, unentgeltlich auf seine Kinder. Anlässlich von Außenprüfungen für die Jahre 2002/2003 bis 2005/2006 beim Einzelunternehmen ermittelte der Betriebsprüfer aufgrund von

Überentnahmen nicht abzugsfähige Schuldzinsen. Bei der Ermittlung der Überentnahmen berücksichtigte der Prüfer die Grundstücksübertragung an die Kinder als Entnahme. Anlässlich von Außenprüfungen bei der GbR für die Jahre 2007/2008 und 2008/2009 ermittelte der zuständige Betriebsprüfer wiederum nicht abziehbare Schuldzinsen. Er ging dabei davon aus, dass die beim Einzelunternehmen ermittelten Überentnahmen aufgrund der Einbringung bei der GbR fortzuführen waren.

Gegen diese Vorgehensweise legte die GbR schließlich Klage ein. Der BFH hat den Sachverhalt nun wie folgt entschieden: Die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks an die Kinder stellt eine Entnahme im Sinne der Vorschrift dar. Grundsätzlich stellt jede Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen in dessen privaten Bereich eine Entnahme dar. Auch die gesetzliche Einschränkung, wonach Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von der Abzugsbeschränkung ausgenommen bleiben, ist hier nicht einschlägig. Aus der Vorschrift kann nicht geschlossen werden, dass eine spätere Entnahme dieser Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung der Überentnahmen ebenfalls unberücksichtigt bleiben soll.

#### **Hinweis:**

Weiter hat der BFH klargestellt, dass, wie bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung, die Überentnahmen im Falle einer Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personen-gesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten von der aufnehmenden Gesellschaft fortzuführen sind.

### **Überentnahmen bei Wirtschaftsgütern, die schon lange zum Betriebsvermögen gehörten**

Entnimmt ein Steuerpflichtiger seinem Betrieb mehr Geld oder Wirtschaftsgüter als der Betrieb Gewinne erwirtschaftet und er in den Betrieb einlegt, entstehen sogenannte Überentnahmen. Liegen diese vor, sind die betrieblichen Schuldzinsen nicht mehr vollumfänglich abzugsfähig, sondern sie sind um den Betrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen zu kürzen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen betragen 6 % der im Wirtschaftsjahr und in der Vergangenheit kumuliert getätigten Überentnahmen, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen. Die Regelung soll verhindern, dass der Steuerpflichtige seine private Lebensführung über betriebliche Darlehen finanziert, deren Zinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Schuldzinsen zur Finanzierung vom betrieblichen Anlagevermögen können allerdings stets voll abgezogen werden. Bei der Ermittlung der kumulierten Überentnahmen bleiben Überentnahmen von Wirtschaftsjahren vor 1999 unberücksichtigt.

Vor dem BFH ging es nun um die Frage, ob dies auch für Wirtschaftsgüter gilt, die bereits vor 1999 zum Betriebsvermögen gehörten, aber erst nach 1999 entnommen wurden. Ausdrücklich ausgenommen sind solche Entnahmen der vor 1999 angeschafften Wirtschaftsgüter, wenn die Entnahme im Zuge einer Betriebsaufgabe getätigt wird.

Ein landwirtschaftlicher Betrieb wurde bis zum 31. Dezember 2006 in Form eines Einzelunternehmens betrieben. Mit Wirkung vom 1. Januar 2007 wurde der Betrieb zum Buchwert in eine GbR eingebracht. Im Jahr 2002, also noch zu Zeiten des Einzelunternehmens, übertrug der Steuerpflichtige eine landwirtschaftliche Fläche, die zum Betriebsvermögen gehörte, unentgeltlich auf seine Kinder. Anlässlich von Außenprüfungen für die Jahre 2002/2003 bis 2005/2006 beim Einzelunternehmen ermittelte der Betriebsprüfer aufgrund von Überentnahmen nicht abzugsfähige Schuldzinsen. Bei der Ermittlung der Überentnahmen berücksichtigte der Prüfer die Grundstücksübertragung an die Kinder als Entnahme. Anlässlich von Außenprüfungen bei der GbR für die Jahre 2007/2008 und 2008/2009 ermittelte der zuständige Betriebsprüfer wiederum nicht abziehbare Schuldzinsen. Er ging dabei davon aus, dass die beim Einzelunternehmen ermittelten Überentnahmen aufgrund der Einbringung bei der GbR fortzuführen waren.

Gegen diese Vorgehensweise legte die GbR schließlich Klage ein. Der BFH hat den Sachverhalt nun wie folgt entschieden: Die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks an die Kinder stellt eine Entnahme im Sinne der Vorschrift dar. Grundsätzlich stellt jede Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen in dessen privaten Bereich eine Entnahme dar. Auch die gesetzliche Einschränkung, wonach Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von der Abzugsbeschränkung ausgenommen bleiben, ist hier nicht einschlägig. Aus der Vorschrift kann nicht geschlossen werden, dass eine spätere Entnahme dieser Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung der Überentnahmen ebenfalls unberücksichtigt bleiben soll.

#### **Hinweis:**

Weiter hat der BFH klar gestellt, dass, wie bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung, die Überentnahmen im Falle einer Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personen-gesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten von der aufnehmenden Gesellschaft fortzuführen sind.

### **Nachzahlungszinsen bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

Auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen werden Zinsen erhoben oder erstattet, wenn die Steuerfestsetzung nach einer zinsfreien Karenzzeit erfolgt. Diese beträgt regelmäßig 15 Monate nach Entstehung der Steuer. Für Steuerpflichtige, die überwiegend, also im Verhältnis zu ihren restlichen Einkünften, landwirtschaftliche Einkünfte erzielen, gilt eine zinsfreie Karenzzeit von 23 Monaten, denn das abweichende Wirtschaftsjahr muss für die Veranlagung zunächst abgeschlossen sein.

Diese verlängerte Karenzzeit versuchte ein Gewerbetreibender für seine gewerblichen Einkünfte in einem aktuellen Verfahren vor dem BFH durchzusetzen. Der Gewerbebetrieb, in Form einer GmbH & Co. KG, hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2010/2011. Der Gewinn wurde mittels einer Feststellungserklärung für 2011 dem Finanzamt mitgeteilt. Der Gewinn enthielt auch einen Veräußerungsgewinn, da der Steuerpflichtige seine Anteile an der GmbH & Co. KG im Wirtschaftsjahr in eine GmbH eingebracht hatte. Der Veräußerungsgewinn wurde in 2010 erzielt. Folglich gehörte der Veräußerungsgewinn zu den gewerblichen Einkünften der Einkommensteuererklärung 2010. Die Feststellungserklärung 2011 der GmbH & Co. KG wurde einen Monat nach Abgabe durch eine Außenprüfung des Finanzamts berichtigt. Der Veräußerungsgewinn wurde neu berechnet und hierdurch erhöht. Ein neuer Feststellungsbescheid für 2010 wurde daraufhin erlassen. Am selben Tag erging auch ein geänderter Einkommensteuerbescheid für 2010. Auf die Einkommensteuernachzahlung für 2010 durch Erhöhung des Veräußerungsgewinns wurden Zinsen festgesetzt, da die Karenzzeit von 15 Monaten abgelaufen war.

Hiergegen klagte der Steuerpflichtige. Er beantragte den Erlass der Zinsen, da der Veräußerungsgewinn erst im Wirtschaftsjahr 2010/2011 festgestellt werden konnte, obwohl er in die Einkommensteuererklärung 2010 einging. Es sei wegen des abweichenden Wirtschaftsjahres nicht möglich gewesen, den Veräußerungsgewinn rechtzeitig vor Ablauf der 15 Monate festzustellen. Die Zinsen seien zu erlassen, da sonst eine Ungleichbehandlung von Gewerbebetrieben und landwirtschaftlichen Betrieben mit abweichendem Wirtschaftsjahr vorliegen würde.

Dem stimmte der BFH letztlich nicht zu. Der Unterschied zum landwirtschaftlichen Betrieb sei, dass landwirtschaftliche Einkünfte zeitanteilig aus zwei Wirtschaftsjahren ermittelt würden. Gewerbetreibende erklärten ihre Einkünfte in der Einkommensteuererklärung, in welcher das Wirtschaftsjahr des Gewerbebetriebs ende. Dass nun Veräußerungsgewinne von dieser Regel ausgenommen und in dem Kalenderjahr zu versteuern seien, in dem sie tatsächlich entstehen, könne nicht dazu führen, die Karenzzeit für Steuerpflichtige mit überwiegend gewerblichen Einkünften zu verlängern. Die Verzinsung diene dem Ausgleich von Liquiditätsverschiebungen. Indem der Steuerpflichtige bis zur Festsetzung des geänderten Einkommensteuerbescheids 2010 nicht die Steuer auf den erhöhten Veräußerungsgewinn zahlen musste, habe er einen Liquiditätsvorteil gehabt. Die Verzinsung sei demnach nicht ungerechtfertigt. Generell sei es unerheblich, aus welchem Grund es zu Zins- und Liquiditätsvor- oder nachteilen komme.

## **Entschädigungen für ehrenamtliche Richterinnen und Richter**

Ein nichtselbstständiger Steuerberater und Wirtschaftsprüfer war zusätzlich als ehrenamtlicher Richter tätig. Er erhielt für seine Tätigkeit eine Entschädigung für Verdienstausschlag in Höhe von 2.320 €. Darüber hinaus erhielt er eine Entschädigung für Zeitversäumnis in Höhe von 565 € sowie eine Erstattung von verauslagten Fahrtkosten und Parkgebühren.

Für die erstatteten Fahrtkosten und Parkgebühren gewährte das Finanzamt die Steuerfreiheit. Die übrigen Entschädigungen behandelte es als steuerpflichtige Einkünfte. Hiergegen klagte der Steuerpflichtige.

Der BFH entschied den Sachverhalt nun wie folgt: Die Entschädigung für Verdienstausschlag stellt eine steuerbare Einnahme dar. Die gezahlte Entschädigung tritt an die Stelle der entfallenen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit. Sie wird konkret für den – durch den Verdienstausschlag – entstandenen Schaden gezahlt. Die Entschädigung ist daher den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzuordnen. Die Entschädigung für das Zeitversäumnis ist jedoch nicht steuerbar. Sie wird eben gerade nicht wie die oben genannte Entschädigung konkret für einen Verdienstausschlag gewährt. Auch eine Steuerbarkeit als sonstige Leistung kommt nicht in Betracht, da es im Rahmen der Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter an einem wirtschaftlichen Leistungsaustausch fehlt.

Indessen kommt eine Steuerbefreiung für die Verdienstausschlagentschädigung nicht in Betracht. Weder könne die Steuerbefreiung für die Aufwandsentschädigungen aus Bundes- und Landeskassen greifen, da es sich hierfür um Ersatz von Aufwendungen handeln müsse, die einen steuerlich abziehbaren Aufwand abgelten. Hierunter fielen z.B. ausgelegte Fahrtkosten und Parkgebühren, die dem Steuerpflichtigen erstattet würden. Dem Steuerpflichtigen könne auch die Übungsleiterpauschale nicht gewährt werden, da ein ehrenamtlicher Richter kein Übungsleiter sei. Gleiches gelte für die Ehrenamtspauschale, da dem Steuerpflichtigen bereits steuerfreier Aufwandsersatz aus einer Bundeskasse gezahlt werde.

### **Hinweis:**

Der BFH hat die Frage, wie die Aufwandsentschädigungen nach Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz zu behandeln sind nun also rechtssicher geklärt. Die Entschädigung für die Zeitversäumnis ist nicht steuerbar, Aufwandsentschädigungen für Reisekosten und sonstige Auslagen sind steuerfrei, die Verdienstausschlagentschädigung ist steuerbar und steuerpflichtig. Sie ist bei der Einkunftsart zu erfassen, wo der Verdienstausschlag letztlich eintritt.

## **Pauschalen für Bereitschaftsdienst sind lohnsteuerpflichtig**

Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit neben dem Grundlohn an Arbeitnehmer ausbezahlt werden, sind lohnsteuerfrei, sofern bestimmte Beträge nicht übersteigen.

In einem aktuellen Urteil des BFH wurde nun deutlich, dass das tatsächliche Leisten der Arbeit für die Lohnsteuerfreiheit entscheidend ist. In einem Streitfall zahlte ein Krankenhaus seinen angestellten Ärzten für Bereitschaftsdienste pauschale Zuschläge zum Grundlohn. Die Ärzte hatten laut Arbeitsvertrag eine durchschnittliche regelmäßige Arbeitszeit pro Woche zu leisten. Hierfür erhielten sie einen Grundlohn. Für den Bereitschaftsdienst, der zusätzlich zu leisten war, erhielten sie pro Werktag einen pauschalen Zuschlag und



einen höheren pauschalen Zuschlag an Wochenenden und Feiertagen. Für diese täglichen Zuschläge wurde insoweit keine Lohnsteuer abgeführt, als sie auf Zeiten entfielen, für die eine lohnsteuerfreie Vergütung laut Gesetz möglich ist. Hierfür wurden die Pauschalen auf Stundensätze umgerechnet. So kam es, dass allen Ärzten, die Bereitschaftsdienst geleistet haben, die pauschale Vergütung hierfür teilweise lohnsteuerfrei ausbezahlt wurde. Die Auszahlung erfolgte jedoch unabhängig davon, ob die Ärzte tatsächlich in ihrer Bereitschaftszeit gearbeitet hatten. Und eben dies führt laut BFH zu voll lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn. Denn begünstigt seien nur Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit, die für tatsächlich geleistete Arbeit gezahlt würden. Die tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden seien in Einzelaufstellungen festzuhalten. Die Pauschalen für Bereitschaftsdienst hätten im Streitfall den Charakter einer generell erhöhten Entlohnung. Es läge kein begünstigter Zuschlag zum Lohn vor.

### **Verwarnungsgelder wegen Falschparkens kein Arbeitslohn**

Ein Unternehmen, das bundesweit im Paketzustelldienst tätig war, hatte den bei ihm beschäftigten Fahrern die Aufgabe übertragen, Pakete unmittelbar bei den Kunden des Paketzustelldienstes abzuholen bzw. zuzustellen. Um eine möglichst schnelle Zustellung zu gewährleisten, parkten die Fahrer in unmittelbarer Nähe zu den Kunden. Insbesondere in Innenstädten war dies jedoch mit den zur Verfügung stehenden Parkmöglichkeiten nicht immer möglich. Die Firma hatte zwar in mehreren Städten kostenpflichtige Ausnahmegewilligungen beantragt, die den Fahrern ein kurzfristiges Halten zum Be- und Entladen in ansonsten nicht freigegebenen Bereichen wie Halteverbots- oder Fußgängerzonen gestattete. Da solche Genehmigungen jedoch nicht von allen Städten erteilt wurden, wurde es zur Gewährleistung eines reibungslosen Betriebsablaufes und im Interesse der Kunden im Einzelfall hingenommen, dass die Fahrer ihre Fahrzeuge auch in Halteverbotsbereichen oder Fußgängerzonen kurzfristig anhielten und hierfür Verwarnungsgelder festgesetzt wurden. Die Firma zahlte nur diese von ihren Arbeitnehmern verursachten Verwarnungsgelder und auch nur, soweit die Arbeitnehmer als Fahrer im Paketzustelldienst tätig sind. Verwarnungsgelder für andere Verstöße gegen die Straßenverkehrsordnung (z.B. überhöhte Geschwindigkeit) mussten die Arbeitnehmer selbst tragen. Das Finanzamt war der Auffassung, die Übernahme der Verwarnungsgelder führe bei den Fahrern zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn.

Das Finanzgericht Düsseldorf sah das anders und gab der Klage statt. Zunächst sei dabei zu klären, ob dem Arbeitnehmer überhaupt ein geldwerter Vorteil zugeflossen sei. Nur die Befreiung eines Arbeitnehmers von einer gegen ihn bestehenden Verbindlichkeit durch den Arbeitgeber führe zu einem geldwerten Vorteil bzw. zu einem unmittelbarem Zufluss von Arbeitslohn. Im Streitfall aber war der Arbeitgeber als Fahrzeughalter Inhaltsadressat der Verwaltungsgeldfestsetzung und tilgte somit eine eigene Verbindlichkeit.

Bei der Festsetzung eines Verwarnungsgeldes handele es sich um einen mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakt, der nur dann wirksam werde, wenn der Adressat einverstanden sei und das Verwarnungsgeld auch fristgerecht bezahle. Zwar käme das Unternehmen als Personengesellschaft per se nicht als Führer der betreffenden Fahrzeuge in Betracht, dies hindere aber nicht die Wirksamkeit der Festsetzung und den Eintritt der Bestandskraft, sofern keine Anfechtung erfolge.

#### **Hinweis:**

Das Finanzgericht hat einen Zufluss eines wie auch immer gearteten geldwerten Vorteils bei den Arbeitnehmern verneint, da nach seiner Auffassung keine Verbindlichkeit der Arbeitnehmer gegenüber der Verwaltungsbehörde oder gegenüber dem Arbeitgeber in Gestalt eines Schadensersatzanspruchs bestand. Zudem konnte das Unternehmen ein ausschließlich eigenbetriebliches Interesse an der Zahlung der Verwarnungsgelder im Hinblick auf die angebotenen 24 Stunden Zustellungen, aber auch im Hinblick auf die Gleichbehandlung ihrer Arbeitnehmer in Gebieten mit und ohne Ausnahmegenehmigungen darlegen.

Das Unternehmen hatte bereits in 2004 vor dem BFH ein Urteil erstritten, nach dem auf die gezahlten Verwarnungsgelder keine Lohnsteuer abzuführen ist. Im Jahr 2013 wich der BFH aber von dieser Rechtsprechung ab. In dem damaligen Fall ging es um die Übernahme von Bußgeldern wegen Überschreitung der Lenk- und Ruhezeiten durch die angestellten Fahrer.

Das Finanzgericht hat die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Diese wurde vom Finanzamt auch eingelegt wurde.

### **1 %-Regelung in Zeiten der Fahruntüchtigkeit?**

Einem Steuerpflichtigen wurde von seinem Arbeitgeber ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt, den er auch zu privaten Zwecken nutzen durfte. Der hierin liegende geldwerte Vorteil wurde für das Streitjahr 2014 zunächst nach der sog. 1 %-Methode mit 433 €/Monat versteuert. Im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung 2014 begehrte er die Kürzung seines Arbeitslohnes um 2.165 € (5 Monate à 433 €), da er den Firmenwagen für fünf Monate aufgrund einer Fahruntüchtigkeit infolge eines Hirnschlags nicht habe nutzen können und dürfen. Für die Zeit des Fahrverbotes dürfe keine Besteuerung erfolgen, da überhaupt kein Vorteil entstanden sei und mithin kein fiktiver Arbeitslohn vorliege. Nach der Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber sei die Nutzung des Fahrzeugs bei nicht auszuschließender Fahruntüchtigkeit (durch Alkohol, Medikamente oder Krankheit) untersagt und das Fahrzeug dürfe auch nur in dringenden betrieblichen Fällen an Dritte überlassen werden. Tatsächlich sei das Fahrzeug auch nicht von Dritten genutzt worden.

Das Finanzgericht gab der Klage im Wesentlichen statt. Für die Monate März bis Juni 2014 (4 Monate à 433 €) sei kein Nutzungsvorteil zu erfassen. Zwar sei es nach der neueren BFH-Rechtsprechung für die Besteuerung des Nutzungsvorteils grundsätzlich unerheblich, ob der Arbeitnehmer den Beweis des ersten

Anscheins für eine private Nutzung entkräften kann. Damit seien jedoch nicht die Fälle gemeint, in denen „der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht (länger) befugt ist“. Unter welchen Bedingungen und in welchem Umfang ein Arbeitnehmer befugt ist, einen Firmenwagen zu nutzen, richte sich nach den zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarungen. Bis zum Bestehen der erneuten Fahrprüfung nach der Erkrankung am 29. Juli 2014 habe eine Fahruntüchtigkeit nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden können, mit der Folge, dass er den Firmenwagen nach der Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber bis dahin auch nicht nutzen dürfen - und zwar weder für berufliche noch für private Zwecke. Die Befugnis, den Wagen zu nutzen, sei vollständig entfallen. Auch Dritte seien zur privaten Nutzung nicht befugt gewesen und es sei nicht ersichtlich, dass eine vertragswidrige Nutzung stattgefunden habe.

#### **Hinweis:**

Für die Monate Februar und Juli sei ein Nutzungsvorteil aber zu erfassen, weil der Steuerpflichtige den Firmenwagen bis zur Erkrankung am 23. Februar 2014 und ab Bestehen der Fahrprüfung am 29. Juli 2014 uneingeschränkt nutzen konnte. Ein Nutzungsvorteil sei für jeden angefangenen Kalendermonat mit dem vollen Betrag von 1 % des Bruttolistenpreises zu erfassen. Eine zeitanteilige Aufteilung findet nach herrschender Auffassung nicht statt.

Nach diesem Urteil dürfte nichts anderes für vergleichbare, die Fahrtüchtigkeit einschränkende Erkrankungen (z.B. ein Gipsbein) gelten. Wenn das gewollt ist, ist es sicherlich sinnvoll, ein Privatnutzungsverbot in die entsprechenden arbeitsvertraglichen Regelungen aufzunehmen.

### **Abschreibung auch bei mittelbarer Grundstücksschenkung**

Erzielt ein Steuerpflichtiger Einnahmen aus der Vermietung oder Verpachtung eines zum Privatvermögen gehörenden Gebäudes, kann er Abschreibungen (AfA) geltend machen, auch wenn er das Gebäude durch Schenkung unentgeltlich erworben hat. Gleiches gilt für andere abnutzbare Wirtschaftsgüter des Privatvermögens. Beim entgeltlichen Erwerb eines solchen Wirtschaftsguts bemisst sich die AfA nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Beim unentgeltlichen Erwerb bemisst sich die AfA nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers und nach dem Prozentsatz, den der Rechtsvorgänger anwenden konnte. Die AfA kann beim Erwerber nur bis zu der Höhe geltend gemacht werden, in welcher der Rechtsvorgänger das AfA-Volumen noch nicht ausgeschöpft hat.

In diesem Zusammenhang hat der BFH kürzlich entschieden, dass der „Übergang“ der AfA auf den Beschenkten auch bei einer mittelbaren Schenkung möglich ist. Eine mittelbare Schenkung liegt vor, wenn der Schenkende nicht das Wirtschaftsgut schenkt, sondern einen verwendungsgebundenen Geldbetrag. Im Streitfall vor dem BFH schenkten Eltern ihrer Tochter einen Geldbetrag, mit der Auflage, diesen nur für den Kauf einer bestimmten Eigentumswohnung mitsamt Inventar zu verwenden. Die Tochter erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung nach dem Kauf der Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in ihrer Einkommensteuererklärung. Zur Ermittlung der Einkünfte zog sie die AfA für das Gebäude sowie die AfA für andere abnutzbaren Wirtschaftsgüter (Inventar) im Gebäude ab. Das Finanzamt versagte den Abzug. Es führte an, dass eine mittelbare Schenkung einer unmittelbaren Schenkung in Hinblick auf den AfA-Abzug nicht gleichgestellt werden könne. Die Eltern der Steuerpflichtigen hätten zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsgewalt über die Eigentumswohnung gehabt. Sie seien daher keine „Rechtsvorgänger“ im Sinne der steuerrechtlichen Vorschrift, welche den AfA-Abzug bei unentgeltlichem Erwerb eines Wirtschaftsguts im Privatvermögen ermöglicht.

Das Finanzgericht und auch der BFH entschieden anders. Ob eine Schenkung unmittelbar oder mittelbar durch Hingabe von Geld unter der Auflage des Erwerbs eines bestimmten Wirtschaftsgutes, stattfände, sei sowohl schenkung- als auch einkommensteuerrechtlich gleich zu behandeln. Die Vorgänge führten unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise zum gleichen Ergebnis.

### **Realisation eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung**

Eine Grundstücksgemeinschaft erwarb in 1998 Miteigentumsanteile an Grundstücken für rund 231.000 €. In 2007 wurden die Grundstücke verkauft, wobei auf diese Anteile ein Kaufpreis von 125.000 € entfiel. Von dem vereinbarten Kaufpreis wurden 50.000 € auch in 2007 gezahlt. Die Restbeträge wurden in 2008 (9.000 €) und 2009 (66.000 €) beglichen. Dem anteiligen Kaufpreis von 125.000 € stand ein Buchwert von 192.000 € (Anschaffungskosten abzgl. Abschreibungen von 39.000 €) gegenüber, so dass sich der Gesamtverlust aus diesem Grundstücksgeschäft auf 67.000 € belief. Die Grundstücksgemeinschaft ging davon aus, dass sich der Veräußerungsverlust für 2007 in Höhe des Buchwertes (192.000 €) abzüglich der erhaltenen Teilzahlung von 50.000 € ergebe und von daher mit 142.000 € zu berücksichtigen sei. Die in den Folgejahren 2008 und 2009 vereinnahmten Kaufpreistraten würden demnach in diesen Jahren zu Veräußerungsgewinnen in Höhe der Zahlungen führen. Das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, der Verlust sei erst im Jahr der letzten Rate verwirklicht worden und daher erst in 2009 mit 67.000 € zu berücksichtigen. Ebenso entschied das Finanzgericht und wies die Klage ab.

Der BFH sah dies jedoch anders. Für die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus einem privaten Veräußerungsgeschäft sei der tatsächliche Veräußerungspreis maßgebend, unabhängig davon, wann er zu entrichten sei. Im Streitfall sei der Gesamtverlust in Höhe von 67.000 € unstrittig. Für welches Kalenderjahr der Gewinn oder Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft erfasst werde, sei gemäß der BFH-Rechtsprechung nach dem Zufluss des Veräußerungserlöses zu beurteilen. Bei zeitlicher Streckung des Veräußerungserlöses werde der Veräußerungspreis daher in mehreren Veranlagungszeiträumen erfasst. In

Verlustfällen entstehe insofern mit dem Zufluss des jeweiligen Teilbetrags der Verlust anteilig und falle entsprechend nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zum Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse an.

Der BFH ordnete die Änderung der angefochtenen Verlustfeststellung dahingehend an, als dass für das Jahr 2007 ein Verlust i.H.v. 26.900 € festzustellen war. Der in 2007 zugeflossene Teilzahlungsbetrag von 50.000 € entspreche einem Anteil von 40 % des Veräußerungserlöses von 125.000 €, so dass der Verlustanteil für 2007 entsprechend 26.900 € (40 % von 67.000 €) betrage. Dementsprechend sei der Verlustanteil in 2008 in Höhe von 4.800 € (7 %) und in 2009 in Höhe von 35.400 € (53 %) anzusetzen.

#### Hinweis:

Der BFH hat in dem Urteil auch auf die in der Literatur unterschiedlichen Meinungen hingewiesen. Im Urteilsfall vertrat er jedoch die Auffassung, dass mit dem veranlagungsbezogenen Ausgleich zwischen den erwirtschafteten Einnahmen und den aufgewandten anteiligen Ausgaben eine dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit folgende periodengerechte Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip eintritt.

Dies gelte nicht bei der Veräußerung von Beteiligungen, da der Gewinn oder Verlust daraus zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehöre, für die nicht das Zuflussprinzip, sondern die Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Gewinn- oder Verlustentstehung maßgebend sei.

### **Leerkäufer von Dividendenpapieren (cum/ex-Geschäfte)**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in einem jetzt veröffentlichten Urteil zur Frage Stellung genommen, ob dem Leerkäufer von im Rahmen von sogenannten cum/ex-Geschäften im Jahr 1990 gehandelten Dividendenpapieren ein Anspruch auf Anrechnung von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer zusteht.

Eine Steuerpflichtige erwarb kurz vor der Ausschüttung von Dividenden über zwischen-geschaltete Banken Wertpapiere (Aktien) von einem Börsenmakler, der seinerseits einen Leerverkauf tätigte. Noch am Tag des Erwerbs verkaufte die Klägerin die Wertpapiere zu einem niedrigeren Kurs (Ex-Dividende) über dieselbe zwischengeschaltete Bank an den Börsenmakler zurück. Die Steuerpflichtige berücksichtigte die Kursverluste in ihren Betriebsergebnissen gewinnmindernd und erfasste die Dividenden-einnahmen zuzüglich der Steuergutschriften als Ertrag. Unter Vorlage von Dividendenabrechnungen und Steuerbescheinigungen begehrte sie die Anrechnung von Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat die Versagung der Anrechnung durch das beklagte Finanzamt bestätigt. Eine Steueranrechnung setze nach der Rechtslage des Jahres 1990 voraus, dass bestimmte Einnahmen (insbesondere Dividenden) erzielt würden. Dividenden erziele der Anteilseigner als derjenige, dem die Anteile im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen seien. Die Steuerpflichtige habe aber weder das zivilrechtliche noch das wirtschaftliche Eigentum an den Wertpapieren erworben. Der bloße Abschluss eines Kaufvertrages reiche hierfür nicht aus.

Die rechtsgeschäftliche Übertragung von girosammelverwahrten Aktien setze u.a. die Vereinbarung eines Besitzmittlungsanspruchs zu der girosammelverwahrenden Stelle oder eines Besitzkonstituts voraus. Die Besitzverschaffung sei durch den Eigentümer zu veranlassen. Doch weder die zwischengeschaltete Bank noch der Börsenmakler seien im Verkaufszeitpunkt Eigentümer gewesen. Ein gutgläubiger Erwerb scheidet ebenfalls aus.

Die Steuerpflichtige habe auch kein wirtschaftliches Eigentum an den Wertpapieren erworben, da sie aufgrund der getätigten formalen An- und Verkäufe keine Möglichkeit gehabt habe, wirtschaftlich über die durch die Aktien verkörperte Position des Anteilseigners zu verfügen. Insbesondere sei sie nicht in der Lage gewesen, einen tatsächlichen Anteilseigner von einer Einwirkung auf die Anteile auszuschließen. Der potentielle Wille der Vertragspartner, den späteren Erfolg des Geschäfts herbeizuführen, reiche für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums nicht aus. Dies gelte ungeachtet der Frage, ob der Käufer der Aktien erkennen konnte, ob er die Wertpapiere von einem Bestandsverkäufer oder von einem Leerverkäufer erworben habe. Eine Person, die nichts in der Hand habe als einen schuldrechtlichen Lieferanspruch gegen einen Nichteigentümer, könne nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere angesehen werden.

#### Hinweis:

Das Finanzgericht Düsseldorf hat die Revision zum Bundesfinanzhof wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

### **Abziehbarkeit von privaten Krankenversicherungsbeiträgen**

Beiträge zur Basisabsicherung in einer gesetzlichen oder privaten Krankenversicherung können in voller Höhe von der Einkommensteuer abgesetzt werden. Für die übrigen (beschränkt) abzugsfähigen Sonderausgaben, greift ein Höchstbetrag von 2.800 € bzw. 1.900 € bei Steuerpflichtigen, die ganz oder teilweise ohne eigene Aufwendungen einen Anspruch auf vollständige oder teilweise Erstattung oder Übernahme von Krankheitskosten haben oder für deren Krankenversicherung steuerfreie Zuschüsse gezahlt werden. Dieser Höchstbetrag wird regelmäßig schon von den Beiträgen zur Basis-Krankenversicherung überschritten, so dass sich die übrigen Sonderausgaben, wie z.B. Beiträge zu einer Unfallversicherung, meist nicht auswirken. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind bei Steuerpflichtigen, die in der gesetzlichen Krankenversicherung versichert sind, Beiträge, die an eine zusätzliche private Krankenversicherung gezahlt werden, nur diesen beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben zuzurechnen, auch wenn diese für einen (zusätzlichen privaten) Basisschutz gezahlt werden. Diese Verwaltungsauffassung war Streitgegenstand vor dem Finanz-

gericht Berlin-Brandenburg.

Die zusammenveranlagten Eheleute waren in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversicherte Rentner. Beide Ehepartner wandten zudem Beiträge zur Basiskrankenabsicherung bei einer privaten Krankenversicherung auf (PKV-Beiträge). In ihrer Einkommensteuererklärung für 2013 machten sie diese PKV-Beiträge neben den Beiträgen zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung (GKV) und Beiträgen zu über die Basisabsicherung hinausgehenden privaten Krankenversicherungen sowie zu Unfall-, Haftpflicht- und Risikoversicherungen geltend. Das Finanzamt hielt nur die Beiträge zur GKV für unbeschränkt abzugsfähig. Da diese in der Summe die Höchstbeträge überschritten, scheidet ein Abzug der anderen Versicherungsbeiträge aus. Das Finanzamt führte allerdings die Günstigerprüfung durch und ermittelte dabei einen höheren Abzugsbetrag. Die Eheleute waren der Auffassung, es seien nach der Rechtslage 2013 die gesamten erklärten Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (einschließlich der PKV-Beiträge zur Basisabsicherung) unbeschränkt abzugsfähig. Sollten die Basisversicherungsbeiträge zur PKV nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen sein, müsse über eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nachgedacht werden.

Das Finanzgericht sah die Klage nur im Hinblick auf die Ermittlung des abzugsfähigen Betrages im Rahmen der Günstigerprüfung als begründet an. Zu den unbegrenzt als Sonderausgaben abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen gehörten neben den Pflegeversicherungsbeiträgen auch die Beiträge zu Krankenversicherungen, aber nur soweit sie zur Erlangung eines sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus nach dem SGB XII erforderlich seien (Basiskrankenversicherungsbeiträge). Wenn allerdings bereits die Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge den geltenden Höchstbetrag ausschöpften oder darüber hinausgingen, bleibe für den zusätzlichen Abzug von Versicherungsbeiträgen kein Raum.

Mit den einkommensteuerrechtlichen Regelungen sollten aber nur die erforderlichen Beiträge zur Basiskrankenversicherung in voller Höhe abzugsfähig sein. Wenn aber bereits eine Basisabsicherung in der GKV bestehe, sei eine private Versicherung für die bereits abgesicherten Leistungen zur Erlangung des sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus nicht erforderlich. Auch ein weitergehender Abzug der PKV-Basisabsicherungsbeiträge als außergewöhnliche Belastungen komme nicht in Betracht. Allerdings habe das Finanzamt die Günstigerprüfung insoweit fehlerhaft durchgeführt, als es dort die PKV-Basisabsicherungsbeiträge hätte berücksichtigen müssen.

Hinweis:

Die Frage, ob die Zahlung von Pflichtbeiträgen zur GKV den Abzug von Basisversicherungsbeiträgen zur PKV tatsächlich ausschließt, wie das Finanzamt und das BMF meinen, wird weder durch den Gesetzeswortlaut eindeutig beantwortet, noch ist diese Frage bislang höchststrichterlich entschieden.

## Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung

Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, wie z.B. Krankheitskosten, wirken sich steuerlich nur aus, wenn die sogenannte zumutbare Eigenbelastung überschritten wurde.

Die Höhe der zumutbaren Eigenbelastung ist von den Familienverhältnissen und dem Einkommen abhängig und stellt sich wie folgt dar:

### Zumutbare Belastung

Gesamtbetrag der Einkünfte in €	bis 15.340	bis 51.130	über 51.130
Ledige ohne Kinder	5 %	6 %	7 %
Verheiratete ohne Kinder	4 %	5 %	6 %
Steuerpflichtige mit 1 - 2 Kindern	2 %	3 %	4 %
Steuerpflichtige ab 3 Kinder	1 %	1 %	2 %

Aufgrund der Verwaltungsauffassung, welche bisher von der Rechtsprechung gebilligt wurde, wurde das Gesetz so interpretiert, dass beim Überschreiten einer Einkommensgrenze der höhere Prozentsatz auf den gesamten Gesamtbetrag der Einkünfte anzuwenden ist.

Diese Auffassung hat der BFH nun verworfen und wendet eine stufenweise Berechnung der zumutbaren Belastung an, wonach nur der Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte dem höheren Prozentsatz zu unterwerfen ist, welcher die Einkommensschwelle überschreitet.

Im verhandelten Streitfall beehrte der Steuerpflichtige mit seiner Klage eigentlich, seine von ihm getragenen Altersvorsorgeaufwendungen vollständig bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die zumutbare Eigenbelastung zu kürzen und nicht nur in dem Umfang wie es bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfolgt.

Er begründete dies mit einer verfassungsrechtlichen Ungleichbehandlung gegenüber Beamten, welche ihre Altersvorsorgeaufwendungen nicht zunächst als Lohnbestandteil zugerechnet bekommen und diese anschließend als Beiträge an eine Altersvorsorgeeinrichtung abzuführen haben, sondern ihren Pensionsanspruch dadurch erwerben, dass ihre Bezüge in der aktiven Dienstzeit niedriger angesetzt werden.

Diese Auffassung teilte der BFH jedoch nicht. Er sah in der Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung anhand des Gesamtbetrages der Einkünfte keinen Verstoß gegen das Grundgesetz. Im Ergebnis ermittelte der BFH dennoch eine niedrigere zumutbare Belastung, indem er entgegen der Verwaltungsauffassung eine stufenweise Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung vornahm.

Im Streitfall erzielten die verheirateten Steuerpflichtigen, welche Eltern eines Kindes sind, einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 51.835 €. Während das Finanzamt eine zumutbare Eigenbelastung von



2.073,40 € (51.835 € x 4 %) ermittelte, kam der BFH zu dem folgenden Ergebnis:

bis 15.340	2 %	306,80 € (15.340 x 2 %)
bis 51.130	3 %	1.073,70 € (35.790 x 3 %)
über 51.130	4 %	28,20 € ( 705 x 4 %)
Zumutbare Belastung		<b>1.408,70 €</b>

Somit ließ der BFH im Ergebnis 664 € mehr zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zu. Diese Auslegung werde dem Zweck der Vorschrift gerecht, so der der BFH. Der Ansatz einer zumutbaren Belastung sei zwar dem Grunde nach nicht zu beanstanden, er müsse jedoch schrittweise in folgerichtig gestalteten Übergängen geschehen. Die bisherige Auslegung der Vorschrift führe indes in manchen Fällen zu Grenzsteuersätzen, die mit dem Ziel einer Einkommensbesteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren seien.

#### **Hinweis:**

Durch dieses Grundsatzurteil des BFH werden sich die außergewöhnlichen Belastungen der Steuerpflichtigen im erhöhten Maße steuerlich auswirken, was zu nicht unbeachtlichen Steuerausfällen auf Seiten des Fiskus führen wird. Es bleibt daher abzuwarten, wie die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber hierauf reagieren werden.

Bis dahin sind alle Steuerbescheide, in denen die die zumutbare Eigenbelastung aufgrund der bisher geltenden Verwaltungsauffassung erlassen wurden, offen zu halten. Auch in der Steuererklärungssoftware müssen die Anbieter das Urteil noch umsetzen.

### **Umsatzsteuerliche Organschaft endet bei Insolvenzeröffnung**

Keine Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind juristische Personen, die Weisungen eines anderen Unternehmers befolgen müssen und finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das andere Unternehmen (Organträger) eingegliedert sind. Solche abhängigen und weisungsgebundenen Unternehmen bezeichnet man als Organgesellschaften. Liegt eine derartige Organschaft vor, wird nur der Organträger als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer betrachtet. Der Organträger meldet sämtliche Umsatzsteuer und sämtliche Vorsteuerabzüge aller an der Organschaft beteiligten Unternehmen an. Die Organgesellschaften geben keine eigenen Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen ab. Umsätze zwischen den Unternehmen einer Organschaft sind nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Diese Umsätze sind nichtsteuerbare Innenumsätze.

Durch den BFH erging nun eine Grundsatzentscheidung dazu, was umsatzsteuerrechtlich geschieht, wenn der Organträger und/oder eine (abhängige) Organgesellschaft Insolvenz anmeldet. Im Streitfall meldete eine GmbH, die Organträgerin war, Insolvenz an. Ihre sechs Tochtergesellschaften (Organgesellschaften) meldeten ebenfalls Insolvenz an. Es wurde ein Insolvenzverwalter für alle Gesellschaften bestellt. Dieser war jedoch nur „Sachwalter“, d. h. die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis blieb, angeordnet durch das Insolvenzgericht, bei der jeweiligen Gesellschaft (sog. Eigenverwaltung). Die GmbH gab nach der Insolvenzeröffnung nur noch für sich selbst eine Umsatzsteuervoranmeldung ab. Ihre ehemaligen Tochtergesellschaften gaben eigene Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Das Finanzamt fasste die Voranmeldungen zusammen. Es ging davon aus, dass die Organschaft auch nach Insolvenzeröffnung fortbestehe, da die Insolvenz in Eigenverwaltung vollzogen wurde und die Tochtergesellschaften weiterhin weisungsgebunden sowie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch abhängig seien. Nach erfolglosem Einspruch und Klage der GmbH, entschied der BFH im Revisionsverfahren Folgendes:

Mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers endet die Organschaft. Grund ist, dass es kein einheitliches Insolvenzverfahren für den gesamten Organkreis gibt. Eine Insolvenz betreffe demnach nur das Vermögen einer Gesellschaft, hier das Vermögen der GmbH, nicht das Vermögen der Tochtergesellschaften. Umsatzsteuerforderungen und -verbindlichkeiten der Tochtergesellschaften betreffen nicht das Vermögen der GmbH. Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft sei damit beendet. Im entgegengesetzten Fall ende die Organschaft auch damit, dass die Insolvenz einer Tochtergesellschaft eröffnet werde. In diesem Moment verwalte nämlich der Insolvenzverwalter das Vermögen der Tochtergesellschaft. Auch bei Eigenverwaltung habe die bis dahin herrschende Organträgerin keine Durchsetzungsgewalt mehr in der Tochtergesellschaft. Bei Eröffnung der Insolvenz einer Organgesellschaft endet die Organschaft also auf Grund der fehlenden Eingliederungsvoraussetzungen.

### **Kleinunternehmerregelung im Gründungsjahr**

Unternehmer müssen keine Umsatzsteuer zahlen, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird (Kleinunternehmerregelung). Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist laut BFH-Rechtsprechung im Jahr der Unternehmensgründung die (voraussichtliche) Umsatzgrenze von 17.500 € maßgebend und nicht die Grenze von 50.000 €.

Dies war Anlass für einen Streit eines Unternehmers und dem Finanzamt vor dem Finanzgericht Thüringen, wobei es zentral um die Frage ging, ab welchem Jahr der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen hatte und welche Umsatzgrenze daher maßgebend für die Anwendung bzw. Nichtanwendung

der Kleinunternehmerregelung war.

Ein Steuerpflichtiger war auf der Grundlage eines Beratervertrages vom 04.01.2010 als Berater für seinen ehemaligen Arbeitgeber tätig und erzielte im Streitjahr 2010 Umsätze i.H.v. 32.880 €. Zuvor war er dort bis zum 31.12.2009 als Arbeitnehmer beschäftigt. Seine Einkommensteuererklärung 2009 enthielt keinerlei Anlagen bzw. Hinweise auf eine eventuelle selbstständige Tätigkeit; auch eine Umsatzsteuererklärung reichte der Steuerpflichtige nicht ein. Erst mit der Einkommensteuererklärung für 2010 erfuhr das Finanzamt von der selbstständigen Tätigkeit. Der Steuerpflichtige begehrte mit seiner eingereichten Umsatzsteuererklärung 2010 die Anwendung der Kleinunternehmerregelung. Dem stimmte das Finanzamt nicht zu und setzte Umsatzsteuer i.H.v. 4.750 € fest. Es vertrat die Ansicht, dass der Steuerpflichtige die unternehmerische Tätigkeit erst im Jahr 2010 aufgenommen habe und somit nicht die Grenze von 50.000 € sondern die Grenze von 17.500 € maßgebend sei. Zu unterscheiden sei zwischen dem tatsächlichen Beginn der eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit und der Unternehmer-eigenschaft an sich. Zwar könne die Unternehmereigenschaft bereits vorher gegeben sein (z.B. im Zusammenhang mit Vorbereitungshandlungen), aber erst der tatsächliche Beginn der unternehmerischen Tätigkeit, verbunden mit dem ersten Erzielen von Umsätzen, ermögliche eine Einordnung als Kleinunternehmer. Der Steuerpflichtige war dagegen der Auffassung, es käme allein auf die Unternehmereigenschaft an, die bereits in 2009 mit seinen Vorbereitungshandlungen begonnen habe.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Der Begriff des Unternehmers bzw. der unternehmerischen Tätigkeit könne nach Ansicht des BFH – entgegen der Auffassung des Finanzamts – bei der Auslegung der Kleinunternehmerregelung nicht anders gesehen werden als bei der Auslegung der Regelungen zum Vorsteuerabzug. Der BFH halte die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung im Folgejahr für möglich, wenn der Umsatz in diesem Jahr 50.000 € nicht übersteige und wenn der Umsatz im Jahr der Vorbereitung 0 € bis maximal 17.500 € betragen habe. Dem habe sich auch die OFD Frankfurt ausdrücklich angeschlossen.

Wegen dieser Grundsätze folgte das Finanzgericht nicht der Ansicht des Finanzamtes, es käme auf die Ausführung tatsächlicher Umsätze an, welche unstreitig erst 2010 erfolgt waren. Vielmehr sei der Steuerpflichtige aufgrund von Vorbereitungshandlungen bereits 2009 Unternehmer gewesen und somit sei 2009 als Erstjahr i.S. der Kleinunternehmerregelung anzusehen.

Da im Streitfall die Umsätze im Erstjahr 2009 mit 0 € unter 17.500 € und im Streitjahr 2010 unter 50.000 € gelegen haben, sei für 2010 die Kleinunternehmerregelung anwendbar gewesen.

### **Schenkungsteuer bei leiblichem, aber nicht rechtlichem Vater**

Bei einer Geldschenkung des leiblichen (biologischen) Vaters an seine leibliche Tochter greift bei der Schenkungsteuer die günstige Steuerklasse I mit dem persönlichen Freibetrag von 400.000 € auch dann ein, wenn der biologische Vater nicht gleichzeitig der rechtliche Vater ist - so das Hessische Finanzgericht.

Im Streitfall hatte der biologische Vater im Jahr 2016 seiner Tochter einen Geldbetrag zugewandt. Die Tochter war durch einen Seitensprung entstanden und beide Elternteile waren nunmehr jeweils mit einem anderen Ehepartner verheiratet. Entsprechend den gesetzlichen Vorgaben wurde der Ehemann der Mutter automatisch rechtlicher Vater der Tochter. Der leibliche Vater hatte aber die Vaterschaft anerkannt und durch eine Genuntersuchung belegt. Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer unter Berücksichtigung der ungünstigen Steuerklasse III fest. Die Anwendung der Steuerklasse I sei nicht möglich, da eine rechtliche Vaterschaft zum Ehemann der leiblichen Mutter bestehe, die zivilrechtlich die rechtliche Anerkennung der Vaterschaft des biologischen Vaters ausschließe.

Das Hessische Finanzgericht gab der Klage statt, da es sich vorliegend um die Zuwendung an ein Kind im Sinne der Steuerklasse I des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) handele. Die vom Finanzamt vorgenommene, einschränkende Auslegung des Begriffs „Kind“ auf Abkömmlinge eines Vaters im Sinne des BGB sei weder nach Sinn und Zweck der Regelung noch vom Wortlaut her zwingend. Sie trage auch den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sowie des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte nicht hinreichend Rechnung. Der Gesetzgeber habe im Jahre 2013 für den Bereich des Familienrechts den „leiblichen, nicht rechtlichen Vater“ als eine Ausprägung der Vaterschaft anerkannt und ihm als biologischen Vater eigene Rechte zugesprochen. Auch unter Berücksichtigung der dieser Gesetzesänderung vorangegangenen Rechtsprechungsentwicklung sei es sachgerecht, die zivilrechtliche Entwicklung auf den Bereich des Schenkungsteuerrechts zu übertragen. Dass Pflegekinder nicht in die Steuerklasse I fielen, sei vorliegend nicht entscheidend. Die Berücksichtigung der beschenkten Tochter als Kind sei jedenfalls wegen ihrer natürlichen verwandtschaftlichen Beziehungen zum biologischen Vater geboten.

#### **Hinweis:**

Das Hessische Finanzgericht hat die Revision zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. Das letzte Wort hat nun der BFH.

### **Erlass von Säumniszuschlägen wegen sachlicher Unbilligkeit**

Ein Finanzamt hatte gegenüber einem eingetragenen Verein Körperschaftsteuer in nicht unerheblicher Höhe aufgrund einer Betriebsprüfung festgesetzt. Dagegen legte der Verein Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung der Steuernachforderungen. Das Finanzamt bewilligte die Aussetzung nur teilweise und wies die Anträge im Übrigen zurück. Auch gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung legte der Verein Einspruch ein, den das Finanzamt als unbegründet zurückwies. Der Verein stellte allerdings keinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Körperschaftsteuerbescheide beim Finanzgericht. Im

anschließenden Klageverfahren kam es im September 2013 aufgrund einer tatsächlichen Verständigung zu einer Verringerung der Steuerforderungen. U.a. beurteilte das Finanzgericht einen Teil der Einnahmen, die das Finanzamt aufgrund der Betriebsprüfung in die Bemessungsgrundlage eingerechnet hatte, als eindeutig nicht steuerpflichtig. Nach Zahlung der rückständigen Beträge beantragte der Verein den teilweisen Erlass der Säumniszuschläge aus sachlichen Billigkeitsgründen. Dies lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, dass der Steuerpflichtige nicht alles in seiner Macht stehende getan habe, um Aussetzung der Vollziehung zu erlangen.

Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt. Die Verringerung der Körperschaftsteuerfestsetzung beruhe teilweise darauf, dass das Finanzamt erst im Klageverfahren von seiner ursprünglichen Rechtsauffassung zur steuerlichen Beurteilung von einem Teil der Einnahmen abgewichen sei. Die darauf entfallenden Säumniszuschläge seien zu erlassen. Denn insoweit sei die Aussetzung der Vollziehung durch das Finanzamt möglich und geboten gewesen, da es die Nichtsteuerbarkeit auch im AdV- und Einspruchsverfahren hätte erkennen müssen. Der Steuerpflichtige habe in Bezug auf diesen Teil der Einnahmen auch alles getan, um eine Aussetzung der Vollziehung durch das Finanzamt zu erlangen. Entgegen der Auffassung des Finanzamts sei es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige auch vor dem Finanzgericht erfolglos die Aussetzung der Vollziehung hätte beantragen müssen.

**Hinweis:**

Wegen der Frage, ob ein Erlass von Säumniszuschlägen voraussetzt, dass der Steuerpflichtige auch einen Antrag beim Finanzgericht gestellt hat oder ob eine erfolglose Antragstellung beim Finanzamt ausreicht, hat das Finanzgericht die Revision zugelassen.

Vor dem Hintergrund der anhaltenden Niedrigzinsphase und der Verzinsung von Steuer-nachzahlungen und -erstattungen nach dem von der Abgabenordnung festgelegten Zinssatz von 6 % empfiehlt es sich ohnehin, bei Streitfragen die Steuer zunächst zu entrichten, wenn dem keine Liquiditätsengpässe entgegenstehen. So können nicht nur Säumniszuschläge vermieden werden, sondern man profitiert auch von der hohen, über dem Marktniveau liegenden Verzinsungen, wenn das Rechtsbehelfsverfahren erfolgreich ist und man hieraus eine Steuererstattung erhält.