

## Mandanten-Informationsbrief Juli und August 2016

	Fälligkeit	Fristen und Termine	
		Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		<u>Überweisung</u> (Wert- Stellung beim Finanzamt)	<u>Scheck/bar</u>
<b>Steuerzahlungstermine im August 2016:</b>			
<b>Lohn- /Kirchenlohnsteuer</b>	10.08.	15.08.	keine Schonfrist
<b>Umsatzsteuer</b>	10.08.	15.08.	keine Schonfrist
<b>Gewerbesteuer</b>	15.08.	18.08.	keine Schonfrist
<b>Grundsteuer</b>	15.08.	18.08.	keine Schonfrist
<b>Zahlungstermin für Sozialversicherungsbeiträge im August:</b>			
<b>für den Monat August</b>	29.08.		
<b>Steuerzahlungstermine im September 2016:</b>			
<b>Lohn- /Kirchenlohnsteuer</b>	12.09.	15.09.	keine Schonfrist
<b>Umsatzsteuer</b>	12.09.	15.09.	keine Schonfrist
<b>Einkommensteuer</b>	12.09.	15.09.	keine Schonfrist
<b>Körperschaftsteuer</b>	12.09.	15.09.	keine Schonfrist
<b>Zahlungstermin für Sozialversicherungsbeiträge im September:</b>			
<b>für den Monat September</b>	28.09.		

### Mietwohnungsbauförderung

Der Finanzausschuss des Bundestages hat die für Anfang Juni geplante Beschlussfassung über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus erneut vertagt.

Die Koalitionsfraktionen CDU/CSU und SPD erklärten, dass es noch Beratungsbedarf gebe. Mit dem Gesetz soll der Mietwohnungsbau besonders in Gebieten mit angespannter Wohnungslage gefördert werden. Dazu soll eine Sonderabschreibungsmöglichkeit eingeführt werden. Die abschreibungsfähigen Herstellungskosten sollen nicht mehr als 3.000 € je Quadratmeter Wohnfläche betragen. So soll die Herstellung hochpreisigen Wohnraums vermieden werden. Außerdem soll die Sonderabschreibung nicht flächendeckend, sondern nur in Gebieten mit angespannten Wohnungsmärkten gelten.

#### Hinweis:

In unserer Ausgabe 03/2016 hatten wir Sie bereits über die geplanten Details informiert. Es bleibt abzuwarten, ob diese in der geplanten Form letztlich umgesetzt werden.

## Gesetz gegen Manipulation von digitalen Aufzeichnungen

Das Bundesministerium der Finanzen hat einen Referentenentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht. Mit dem Gesetz soll der Manipulation von digitalen Grundbuchaufzeichnungen (wie z.B. Kassenaufzeichnungen) ein Riegel vorgeschoben werden, so das BMF. Die Maßnahmen sollen dabei im Wesentlichen aus drei Komponenten bestehen:

- verpflichtender Einsatz einer technischen Sicherheitseinrichtung bei Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (keine Registrierkassenpflicht!),
- Einführung einer Kassen-Nachschau,
- Sanktionierung von Verstößen.

Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen künftig über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen.

### Hinweis:

Laut dem Gesetzentwurf muss diese zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle bestehen. Die digitalen Aufzeichnungen sind auf einem Speichermedium zu sichern sowie für Nachschauen und Außenprüfungen verfügbar zu halten.

Nach der ergänzenden Technischen Vorordnung (TVO) sind elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne der Neuregelung elektronische oder computergestützte Kassensysteme bzw. Registrierkassen. Elektronische Buchhaltungsprogramme gehören nicht dazu.

Bei der Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems soll zudem eine Einzelaufzeichnungspflicht gelten. Die Einzelaufzeichnungen werden in der TVO als Transaktionen bezeichnet. Für jeden Geschäftsvorfall muss vom Aufzeichnungssystem eine neue Transaktion gestartet werden. Die Transaktion muss danach

- den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns,
- eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer,
- die Art des Vorgangs,
- die Daten des Vorgangs,
- die Zahlungsart,
- den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder des Vorgangsabbruchs sowie
- einen Prüfwert

enthalten.

### Hinweis:

Die zeitgenaue Einzelaufzeichnungspflicht stellt damit quasi eine Echtzeitprotokollierung der Geschäftsvorfälle dar.

Weiter soll eine Kassen-Nachschau eingeführt werden. Diese kann unangekündigt erfolgen und stellt ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung dar.

Werden Verstöße gegen die neuen Verpflichtungen zur ordnungsgemäßen Nutzung der technischen Sicherheitseinrichtung festgestellt, sollen diese als Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 25 000 € geahndet werden - unabhängig davon, ob ein steuerlicher Schaden entstanden ist oder nicht. Das Gesetz soll zum 1. Januar 2019 in Kraft treten.

### Hinweis:

Bereits durch die GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff) und das BMF-Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften wurden an Unternehmer, die elektronische Registrierkassen einsetzen, verschärfte Anforderungen an die Aufbewahrung ihrer digitalen Unterlagen gestellt. Elektronische Registrierkassen müssen hiernach eine unveränderbare Aufbewahrung der erzeugten Aufzeichnungen ermöglichen. Unternehmer, die eine elektronische Kasse einsetzen, die diesen Anforderungen nicht genügt, müssen die Kasse bis zum 31. Dezember 2016 nachrüsten oder ersetzen.

Auf Drängen der Finanzministerien der Länder werden die Anforderungen an die elektronische Kassenführung nun in Gesetz und Durchführungsverordnung konkretisiert. Es ist nicht auszuschließen, dass betroffene Unternehmer ihre elektronischen Kassen nach 2016 erneut aufrüsten müssen. Von der geplanten Kassennachschau sind zudem auch Unternehmer betroffen, die eine offene Ladenkasse einsetzen.

Ob das Gesetz wie geplant bereits zum 1. Januar 2019 in Kraft treten wird, bleibt abzuwarten. Obwohl die Zeit bis zur geplanten Umsetzung aufgrund der weitreichenden Änderungen und der hiermit verbundenen wirtschaftlichen Belastung der betroffenen Unternehmen als eher kurz bemessen zu sein scheint, sind die Finanzministerien der Länder teilweise sehr ungeduldig und kritisieren die geplante Umsetzungszeit als zu lang.

Noch ist es zu früh, um über die Tragweite der geplanten Gesetzesänderung für die betroffenen Unternehmer zu spekulieren, da der Entwurf sicherlich noch einige Änderungen bis zum Inkrafttreten erfahren wird. Wir werden Sie über die Entwicklung in jedem Fall auf dem Laufenden halten.

## Nachforderung von Unterlagen zur E-Bilanz

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen, müssen Steuerpflichtige, die ihren Gewinn per Betriebsvermögensvergleich ermitteln, ihre Bilanz per Datenfernübertragung an das Finanzamt übermitteln (E-Bilanz). Die OFD Frankfurt hat sich nun zu dem Umstand geäußert, dass seit Einführung der E-Bilanz den Finanzämtern weniger Daten zur Verfügung gestellt werden, als dies vor der Einführung der E-Bilanz der Fall war und welche Konsequenzen sich hieraus für die Prüfungswürdigkeit der Unternehmen ergeben.

### **Umfang der Datenübermittlung**

Zunächst stellt die OFD fest, dass sich Änderungen am Umfang der einzureichenden Bilanzunterlagen nicht durch die elektronische Übermittlungspflicht ergeben haben.

Grundsätzlich gilt, was bisher in Papierform einzureichen war, ist nunmehr in elektronischer Form zu übermitteln. Die elektronisch übermittelten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen enthalten somit regelmäßig keine anderen Informationen als die bisherigen in Papierform.

Den Bilanzen in Papierform wurde bisher – auch ohne gesetzliche Verpflichtung – regelmäßig ein Kontennachweis und ein Anlagespiegel oder Anlagenverzeichnis beigelegt. Auf Grund der damit zusätzlich vorliegenden Informationen konnten in der Vergangenheit oftmals Rückfragen durch die Finanzämter vermieden werden.

Die der E-Bilanz zugrunde liegende Taxonomie enthält sogenannte Mussfelder, die verpflichtend zu übermitteln sind und dem gesetzlichen Mindestumfang entsprechen. Neben dem Mindestumfang können auf freiwilliger Basis noch weitere, den Jahresabschluss ergänzende Informationen übermittelt werden. Hierzu zählen insbesondere Kontennachweise, das Anlageverzeichnis, der Anlagespiegel sowie weitere Informationen über die Zusammensetzung erheblicher Beträge in den sogenannten Auffangpositionen sowie über Zu- und Abgänge im Anlagevermögen.

### **Entscheidung über die Prüfungswürdigkeit im Rahmen der Außenprüfung**

Sofern sich die Prüfungswürdigkeit von Steuerfällen, die für eine Außenprüfung vorgeschlagen wurden, nicht bereits aus anderen Umständen ergibt, ist laut OFD eine abschließende Beurteilung nur möglich, wenn die den Jahresabschluss erläuternden Unterlagen vorliegen. Da die Betriebsprüfungsstelle eigene Ermittlungen grundsätzlich erst nach Erlass einer Prüfungsanordnung durchführen könnten, seien die benötigten Unterlagen - insbesondere Anlagenverzeichnisse und Kontennachweise - nachzufordern. Sodann könne eine endgültige Entscheidung über die Prüfungswürdigkeit durch die Betriebsprüfungsstelle getroffen werden.

Sofern eine Übermittlung der nachgeforderten Unterlagen unterbleibe, sei dies im Rahmen der Entscheidung über die Prüfungswürdigkeit des Einzelfalles als gewichtiger Anhaltspunkt für die Annahme der Prüfungswürdigkeit zu berücksichtigen.

### **Hinweis:**

Bereits mit der Einführung der E-Bilanz hatte die Praxis zwei Strategien für deren Übermittlung ausgearbeitet. Zum einen die Minimalstrategie, wonach nur das an die Finanzämter übermittelt wird, was gesetzlich vorgeschrieben ist. Das Gegenbild hierzu stellt die Maximalstrategie dar, bei der Geschäftsvorfälle möglichst detailliert auf die in den Kontenrahmen vorgesehenen Konten gebucht werden und dem Finanzamt Kontennachweise und Anlagespiegel etc. zusammen mit der E-Bilanz übermittelt werden.

Führt man die Minimalstrategie, kann dies - wie die OFD Frankfurt unmissverständlich deutlich macht - zumindest dann das Risiko einer Betriebsprüfung deutlich erhöhen, wenn die Kontennachweise und Anlagespiegel auch nach Aufforderung durch das Finanzamt nicht vorgelegt werden.

### **Nutzungsausfallentschädigung für bewegliches Betriebsvermögen**

Ein als selbstständig tätiger Versicherungsagent nutzte ein im Betriebsvermögen befindliches Fahrzeug auch privat. Den Privatanteil ermittelte er nach der sog. 1 %-Regelung. Für den Nutzungsausfall aufgrund eines Unfalls erhielt er von der Versicherung des Unfallverursachers eine Nutzungsausfallentschädigung. Diesen Betrag behandelte das Finanzamt in voller Höhe als Betriebseinnahme. Der Steuerpflichtige wandte dagegen ein, dass sich der Unfall auf einer Privatfahrt ereignet habe und er für die Zeit des Nutzungsausfalls kein Ersatzfahrzeug angemietet, sondern Urlaub genommen habe. Das Finanzgericht wies die Klage ab.

Der BFH bestätigte das Urteil aber nun. Eine Zuwendung sei betrieblich veranlasst, wenn ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb bestehe. Ein bewegliches Wirtschaftsgut sei entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen. Das gelte auch dann, wenn es gemischt genutzt werde, da bewegliche Wirtschaftsgüter nicht teilbar seien. Insofern seien Ersatzleistungen für Schäden an betrieblichen Wirtschaftsgütern stets Betriebseinnahmen, die nicht im Verhältnis der Nutzungsanteile aufgespalten werden könnten. Ebenso verhalte es sich, wenn die Ersatzleistung nicht Schäden, sondern den Verlust der Nutzungsmöglichkeit eines Fahrzeuges ausgleichen solle. Unerheblich sei, ob der Schaden im Zuge betrieblicher oder privater Nutzung eingetreten sei. Denn die Nutzungsausfallentschädigung knüpfe nicht an das schädigende Ereignis an, sondern an dessen Folgen - nämlich den Wegfall der Gebrauchsvorteile.

### **Gewerbesteueranrechnung bei Gesellschafterwechsel**

Die Gewerbesteuer ist eine betriebsbezogene Steuer. Wird ein Gewerbebetrieb von einer Personengesellschaft betrieben, so ist die Personengesellschaft gewerbesteuerpflichtig und Schuldnerin der Gewerbesteuer.

Den Mitunternehmern der Personengesellschaft steht jedoch eine Steuerermäßigung für den auf sie entfallenden Anteil an der Gewerbesteuer der Personengesellschaft zu. Die Ermäßigung beträgt das 3,8-fache des festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags. Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.

Der BFH hat nun entschieden, dass sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag bei einem unterjährigem Gesellschafterwechsel selbst dann nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunter-

nehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels richtet, wenn sich der Ausscheidende zur Übernahme der auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat. Auch bei einem unterjährigen Gesellschafterwechsel sei der Anteil am Gewerbesteuermessbetrag nur für diejenigen Gesellschafter festzustellen, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer Mitunternehmer der fortbestehenden Personengesellschaft seien.

**Hinweis:**

Der BFH weist in seiner Urteilsbegründung darauf hin, dass Mehr- und Minderbeträge bei der Einkommensteuer, die durch Anrechnungsüberhänge als Folge der vom Gesetzgeber gewählten Anrechnungstechnik entstehen, durch gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen zwischen den Mitunternehmern weitgehend ausgeglichen werden können.

Steht in Ihrer Gesellschaft ein Gesellschafterwechsel an, so unterstützen wir Sie gerne dabei, hier die optimale Vertragsgestaltung zu finden.

## **Verlustzeitpunkt bei der Insolvenz einer Kapitalgesellschaft**

Erleidet ein Steuerpflichtiger aus der Veräußerung oder Liquidation einer Kapitalgesellschaft einen Verlust, so ist dieser als ein Verlust aus Gewerbebetrieb zu 60 % mit den anderen Einkünften des Steuerpflichtigen verrechenbar. Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerpflichtige in den gesamten letzten fünf Jahren zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Andernfalls gehört der Verlust zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und ist nur mit diesen verrechenbar.

Der BFH hat nun die Frage beantwortet, zu welchem Zeitpunkt ein Verlust aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Falle der Insolvenz der Gesellschaft als realisiert gilt.

Geklagt hatte ein Ehepaar, das mit 4,5 % bzw. 3,5 % an einer Aktiengesellschaft beteiligt war. Im Jahr 2001 wurde über das Vermögen der AG das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter der AG hatte zuvor einen Gutachter beauftragt, der die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei einem die voraussichtlichen Kosten des Insolvenzverfahrens geringfügig übersteigenden Massebestand empfohlen hatte. In 2008 wurde das Verfahren dann doch mangels Masse eingestellt. Im Jahr 2008 erklärten die Eheleute in ihrer Einkommensteuererklärung sodann den Verlust aus der Auflösung der AG.

Das Finanzamt wollte diesen Verlust jedoch nicht anerkennen. Dieser sei mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens realisiert worden und hätte daher bereits in 2001 erklärt werden müssen. Diese Ansicht teilte auch das Finanzgericht.

Nicht jedoch der BFH, der das Urteil des Finanzgerichtes jetzt aufhob. Bei der Auflösung der Gesellschaft infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens könne die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter im Zeitpunkt der Eröffnung regelmäßig noch nicht ausgeschlossen werden.

Aus dem Bericht des vorläufigen Insolvenzverwalters ergebe sich jedenfalls dann nichts anderes, wenn er die Eröffnung des Verfahrens für geboten halte, um den Umfang des Schuldnervermögens gründlich ermitteln zu können. Daher sei der Verlust aus der Auflösung der AG erst mit der Einstellung des Insolvenzverfahrens in 2008 realisiert worden.

**Hinweis:**

Das Urteil des BFH verschafft in vergleichbaren Fällen Rechtssicherheit. Ein Veräußerungsverlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft ist danach in dem Veranlagungszeitraum zu erklären, in dem das Insolvenzverfahren abgeschlossen, eingestellt oder mangels Masse abgewiesen wurde.

## **Verdeckte Gewinnausschüttung bei Gehaltsverzicht**

Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH verzichtete wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten der GmbH jeweils im Voraus von Januar 2010 bis Dezember 2012 auf sein komplettes Gehalt bzw. in einigen Monaten zumindest auf den weit überwiegenden Teil. Der Verzicht stand unter der Bedingung, dass der Gehaltsanspruch insoweit wieder aufleben sollte wie das handelsrechtliche Ergebnis der Gesellschaft vor Steuern zum Jahresende ausreichte, um den Gehaltsverzicht zu decken. Hinsichtlich des dann noch nicht ausgeglichenen Teils des Gehalts sollte der Verzicht endgültig sein. Die GmbH ermittelte für 2010 trotz eines handelsrechtlichen Gewinns vor Steuern keinen wieder aufgelebten Gehaltsanspruch ihres Gesellschafters. Für 2011 und 2012 hingegen erfolgte eine entsprechende Rückstellung. Zeitgleich gewährte die GmbH ihrem Gesellschafter weitere Darlehen in nicht unbeträchtlicher Höhe.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die erfolgten tatsächlichen Lohnzahlungen in den einzelnen Monaten und die Rückstellungen ebenso wie die Darlehenserhöhung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu behandeln waren und erließ entsprechende Änderungsbescheide.

Das Finanzgericht sah keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerbescheide, die eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) gerechtfertigt hätten. Bei Leistungen einer GmbH an ihren beherrschenden Gesellschafter sei eine vGA auch dann anzunehmen, wenn diese nicht auf einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen sowie tatsächlich durchgeführten Vereinbarung beruhen. Schließlich sei bei der Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs auch nicht nur auf die Sicht der Gesellschaft, sondern ebenso auf die Position des Leistungsempfängers abzustellen. Eine vGA könne deshalb auch dann vorliegen, wenn eine Vereinbarung zwar für die Gesellschaft günstig sei, ein gesellschaftsfremder Vertragspartner sich aber im eigenen Interesse nicht auf sie eingelassen hätte.

Im Streitfall seien die Gehaltsverzichtsvereinbarungen nicht vertragsgemäß durchgeführt worden. Im Jahr 2010 sei trotz Vorliegens eines handelsrechtlich ermittelten Gewinns kein wieder aufgelebter Gehaltsan-

spruch des Gesellschafters ermittelt und rückgestellt worden. Zum anderen hätte ein Fremdgeschäftsführer sich nicht auf den überwiegend vollständigen Verzicht seiner Gehaltsansprüche über einen Zeitraum von drei Jahren eingelassen, wenn er zugleich von der GmbH verzinsten Darlehen in beträchtlicher Höhe erhalten hätte. Insofern habe das Finanzamt zu Recht den gesamten Gehaltsaufwand als vGA dem Grunde nach eingeordnet und außerbilanziell gewinnerhöhend zugerechnet.

## **Vermietung zur Unterbringung von Asylbewerbern**

Infolge der gestiegenen Zahl von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern vermieten oder verpachten vermehrt Unternehmer Gebäude an die öffentliche Hand oder die Betreiber von Gemeinschaftsunterkünften. Aus diesem Grund hat die OFD Frankfurt in einer aktuellen Verfügung ausführlich zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietung und Verpachtung zur Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern Stellung genommen und trifft folgende Aussagen:

### **Langfristige Vermietung oder Verpachtung**

Die Verträge werden meist langfristig, d.h. länger als sechs Monate abgeschlossen. Dabei ist auf die Laufzeit der Verträge abzustellen und nicht auf die Dauer des tatsächlichen Aufenthalts der untergebrachten Personen. Auch wenn sich der Miet- oder Pachtzins nach der tatsächlichen Belegung (der Anzahl der jeweils untergebrachten Personen) richten, liegt keine kurzfristige Vermietung oder Verpachtung vor, wenn der Vertrag insgesamt über mehr als sechs Monate oder unbefristet abgeschlossen wurde.

### Ausschließliche Wohnraumüberlassung

Wird bei einer langfristigen Vermietung ausschließlich Wohnraum überlassen, sind die Umsätze hieraus steuerfrei.

### Wohnraumüberlassung zusammen mit der Erbringung weiterer Dienstleistungen

Als übliche Nebenleistungen, die wie die Hauptleistung der Vermietung oder Verpachtung zu besteuern und damit steuerfrei sind, können insbesondere angesehen werden:

- Bereitstellung von Bettwäsche,
- Bereitstellung von Mobiliar,
- Reinigung des Gebäudes,
- Bereitstellung von Waschmaschinen und Wäschetrocknern, auch wenn hierfür ein besonderes Entgelt erhoben wird,
- Zurverfügungstellung von Hauspersonal/Hausmeistern.

Auch ein pauschaler Abnutzungszuschlag, der vom Mieter gezahlt wird, da er keine Renovierung der angemieteten Räume vorzunehmen hat, ist wie die eigentliche Vermietungsleistung zu besteuern.

Werden weitere Leistungen durch den Eigentümer des Gebäudes erbracht, ist das Vorliegen eines Vertrages besonderer Art zu prüfen.

In Betracht kommen hier beispielsweise die soziale Betreuung der untergebrachten Personen oder die Beauftragung eines Sicherheitsdienstes durch den Vermieter. Ein Vertrag besonderer Art, bei dem der gesamte Leistungsaustausch dem Regelsteuersatz unterliegt, ist anzunehmen, wenn die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt.

Wird neben der Beherbergung auch die Verpflegung der untergebrachten Personen übernommen, handelt es sich insoweit nicht mehr um übliche Nebenleistungen, die entsprechend der Besteuerung der Vermietungsleistung steuerfrei sein können. Diese Umsätze sind als eigenständige Leistungen stets mit dem Regelsteuersatz zu versteuern.

### Option zum Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung

Da die Vermietung oder Verpachtung regelmäßig an die öffentliche Hand erfolgt, besteht in diesen Fällen keine Möglichkeit, auf die Umsatzsteuerfreiheit zu verzichten, da die Verwendung durch die öffentliche Hand als Flüchtlings-/Asylbewerberunterkünfte dem hoheitlichen (nichtunternehmerischen) Bereich zuzuordnen ist.

### **Kurzfristige Vermietung**

Sollten ausnahmsweise kurzfristige Verträge abgeschlossen werden, handelt es sich bei der Wohnraumüberlassung um eine mit 7 % ermäßigt zu besteuernende Beherbergungsleistung. Dasselbe gilt für andere Leistungen, die unmittelbar der Beherbergung dienen, auch wenn die Leistungen gegen ein gesondertes Entgelt erbracht werden (z.B. Bereitstellung von Mobiliar und anderen Einrichtungsgegenständen, Stromanschluss, Reinigung der gemieteten Räume, Überlassung von Bettwäsche und Handtüchern). Eventuell erbrachte zusätzliche Dienstleistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen (z.B. Verpflegungsleistungen, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung von Kleidung) unterliegen dem Regelsteuersatz. Dies gilt auch dann, wenn es sich um Nebenleistungen zur Beherbergung handelt und diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

### **Rahmenverträge anstelle von Miet- oder Pachtverträgen**

Teilweise werden die Räumlichkeiten an die öffentliche Hand nicht vermietet, sondern lediglich ein Rahmenvertrag oder eine Belegungsvereinbarung abgeschlossen. In diesen Fällen geht die öffentliche Hand zwar ggf. auch langfristige Rechtsbeziehungen mit dem Eigentümer der Räumlichkeiten ein, sie kann jedoch nicht wie ein Mieter oder Besitzer über die Räumlichkeiten verfügen. Stattdessen regeln die Verträge lediglich die

Modalitäten einer möglichen Belegung der Unterkunft durch Flüchtlinge/Asylbewerber. Die Frage, wann eine steuerfreie Vermietungsleistung vorliegt, richtet sich hier nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts, sondern nach Unionsrecht. Danach muss dem Mieter vom Vermieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werden, das Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer ist und jede andere Person von diesem Recht ausschließt, unabhängig von der gewählten Vertragsbezeichnung.

Ein Rahmenvertrag begründet für sich genommen noch kein umsatzsteuerliches Leistungsverhältnis, sondern legt nur die einheitlichen Bedingungen für eine Vielzahl von noch abzuschließenden Einzelmietverhältnissen (zwischen dem Eigentümer und der öffentlichen Hand) fest. Das jeweilige Einzelmietverhältnis wird erst begründet, wenn die unterzubringende Person durch Einweisung tatsächlich untergebracht wird. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung richtet sich nach der späteren tatsächlichen Umsetzung der Vereinbarung.

#### Unterbringung von mehr als sechs Monaten Dauer

Es gelten die gleichen Grundsätze wie bei einer grundsätzlich steuerfreien langfristigen Vermietung mit Prüfung hinsichtlich von Nebenleistungen und ggf. dem Vorliegen eines Vertrags besonderer Art.

#### Unterbringung von weniger als sechs Monaten

Dies können z.B. Fälle einer nur zur vorübergehenden Unterbringung vorgesehenen Notunterkunft sein oder Fälle, in denen die Unterkunft aufgrund anderer Umstände nur kurzfristig beziehbar ist (z.B. saison- oder wetterbedingt oder wegen geplanter anderweitiger Nutzung). Hier greift der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen. Eventuell erbrachte zusätzliche Dienstleistungen unterliegen entsprechend dem Regelsteuersatz.

#### **Hinweis:**

Die Ausführungen der OFD Frankfurt sind zu begrüßen, geben sie den Unternehmen doch eine gute Übersicht über die umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung von Flüchtlingsunterkünften. Da die OFD hier auf die Dauer der Verträge und nicht auf die tatsächliche Nutzung abstellt, ermöglicht es den Unternehmern durch die Vertragsgestaltung die umsatzsteuerliche Behandlung zu beeinflussen.

## **Umsatzsteuerliche Behandlung von selbstständigen Studienleitern**

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat eine Verfügung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von selbstständigen Studienleitern veröffentlicht. Hierin lehnt es eine Steuerbefreiung für diese grundsätzlich ab.

Begründet wird dies damit, dass ein Studienleiter in einer Schule mit organisatorischen und administrativen Aufgaben betraut sei, wie z.B. der Erstellung des Lehrplans, der Betreuung von Schülerinnen und Schülern bzw. Studentinnen und Studenten, dem Abhalten von Informationsveranstaltungen oder dem Ausführen von Hilfsarbeiten für das Lehrpersonal.

Für diese Leistungen komme weder die Steuerbefreiung für die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemein bildender oder berufsbildender Einrichtungen noch die Steuerbefreiung für die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbstständiger Lehrer in Betracht.

Die im Übrigen geltende Steuerbefreiung für Leistungen privater Schulen und anderer allgemein bildender oder berufsbildender Einrichtungen, die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen, greife zwar, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinige, dass die Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereite. Wurde eine derartige Bescheinigung einer privaten Schule oder einer anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtung ausgestellt, für die der Unternehmer als Studienleiter tätig ist, gelte diese nicht auch mittelbar für den Unternehmer, da dieser nicht selbst die Schule oder die Einrichtung darstelle, sondern lediglich ein vertraglich gebundener Teil der Organisation der Schule oder der Einrichtung sei.

Die eigentlichen Unterrichtsleistungen eines selbstständigen Lehrers, die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen, seien nur dann steuerfrei, wenn diese an Hochschulen, öffentlichen allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen oder an Schulen und Einrichtungen, denen eine entsprechende Bescheinigung der Landesbehörde erteilt wurde, erbracht werden.

Sei ein Unternehmer für eine Einrichtung, der eine entsprechende Bescheinigung der Landesbehörde erteilt wurde, unterrichtend tätig, müsse er dies durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung nachweisen. Erbringe er sowohl Leistungen als Studienleiter als auch Unterrichtsleistungen, so seien diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich getrennt voneinander zu betrachten.

#### **Hinweis:**

Das Bayerische Landesamt weist zudem darauf hin, dass die Umsätze aus der Studienleitertätigkeit im Einzelfall so gering sein können, dass die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung erfüllt sind und die hierauf entfallene Steuer nicht erhoben wird, wenn auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht verzichtet wird. Bei der Prüfung der Kleinunternehmergrenze sind steuerfreie Unterrichtsleistungen nicht mit einzubeziehen.

## **Betrugs- und Untreuehandlungen eines Arbeitnehmers**

Ein Steuerpflichtiger war bei einer GmbH angestellt und für die Vergabe, Abrechnung und Steuerung von

Aufträgen an externe Firmen für Bau- und Sanierungsarbeiten an Liegenschaften seines Arbeitgebers zuständig. Mit dem Ziel der Abzweigung von Geldern seines Arbeitgebers nutzte er sein Wissen um Schwächen im internen Kontrollsystem. Dabei schleuste er in Zusammenarbeit mit einem externen Bauunternehmer fiktive Angebote, Aufträge sowie Rechnungen für tatsächlich nicht erbrachte Leistungen in das Buchhaltungssystem seines Arbeitgebers ein. Die insofern ausgezahlten Rechnungsbeträge teilten der Arbeitnehmer und der Bauunternehmer unter sich auf. Zur Verschleierung der Auskehrung der auf den Arbeitnehmer entfallenden Anteile schrieb dieser Abdeckrechnungen ohne Umsatzsteuerausweis über tatsächlich nie erhaltene und durchgeführte Aufträge.

Nach Entdeckung der Taten ging das Finanzamt davon aus, dass die erhaltenen Gelder vom Arbeitnehmer der Umsatzsteuer hätten unterworfen werden müssen. Er habe Leistungen an den externen Bauunternehmer erbracht.

Das Finanzgericht sah das allerdings anders. Durch die Manipulationen habe das Bauunternehmen keinerlei nutzbare Vorteile erlangt. Auch seien die auf dem Geschäftskonto eingegangenen Beträge umgehend vom Geschäftsführer des Bauunternehmers abgezogen und für eigene Zwecke verwendet worden.

Im Gegensatz zu Bestechungsgeldern könne daher nicht von einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch ausgegangen werden.

### **Lieferung auch ohne Zugriffsmöglichkeit**

Eine Steuerpflichtige bestellte eine Photovoltaikanlage bei einem Zwischenhändler. Dieser hatte die Anlage zuvor in Bauteilen erworben. Der Verkäufer der Bauteile war zugleich der Pächter der Photovoltaikanlage. Gegenstand des Pachtvertrags war aber nicht die Überlassung der betriebsbereiten Anlage sondern der Einzelteile. Der Pächter durfte laut Pachtvertrag frei entscheiden, wo die Anlage aufgebaut wurde. Für die Instandhaltung der Anlage musste der Pächter sorgen. Nach Ablauf des Pachtvertrags hatte die Steuerpflichtige dem Pächter oder einem Dritten, den der Pächter bestimmte, die Anlage zu einem festgelegten Preis zu verkaufen. Die Steuerpflichtige hatte zu keinem Zeitpunkt unmittelbare Zugriffsmöglichkeit auf die Anlage, da sie den Zwischenhändler anwies, die Anlage direkt an den Pächter zu übergeben. Die Steuerpflichtige machte den Vorsteuerabzug aus dem Kauf der Photovoltaikanlage geltend. Dies lehnte das Finanzamt ab.

Zu Unrecht, wie der BFH entschied und das Verfahren an das Finanzgericht zurückverwies. Dieses müsse prüfen, ob durch die geschlossenen Verträge zwischen den Parteien und die tatsächliche Durchführung der Lieferung der Steuerpflichtigen zu irgendeinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht an der Anlage verschafft wurde. Dann sei ihr Vorsteuerabzug berechtigt. Ein Übergang des zivilrechtlichen Eigentums sei hierfür nicht nötig. Sei die Leistung der Steuerpflichtigen an dieser Transaktion aber auf eine reine Finanzierungsleistung beschränkt gewesen und die Verfügungsmacht über die Anlage zu allen Zeitpunkten beim Pächter verblieben, sei ein Vorsteuerabzug bei der Steuerpflichtigen ausgeschlossen. Das Finanzgericht müsse zudem prüfen, ob die Verträge missbräuchlich gestaltet wurden, um steuerliche Vorteile (wie eben den Vorsteuerabzug) zu erhalten. Zu prüfen sei auch, ob die Steuerpflichtige eine sog. Finanzierungsleasingleistung durchgeführt hatte.

#### **Hinweis:**

Eine umsatzsteuerrechtliche Lieferung kann auch dann vorliegen, wenn der Erwerber nicht unmittelbar auf den Gegenstand der Lieferung zugreifen kann. Der Erwerber muss aber zu irgendeinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den Gegenstand innehaben. Ob dies vorliegt, ist anhand der vertraglichen Vereinbarungen und der tatsächlichen Durchführung der Lieferung im Einzelfall zu prüfen.

### **Leasingraten für Firmenwagen: kein Werbungskostenabzug bei Barlohnnumwandlung**

Ein Steuerpflichtiger schloss mit seiner Arbeitgeberin, einer GmbH, eine „Nutzungsüberlassungsvereinbarung über einen Firmenwagen gegen Gehaltsumwandlung“. Die Arbeitgeberin hatte dazu einen Pkw geleast, den der Steuerpflichtigen im Rahmen dieser Vereinbarung sowohl für Dienst- als auch Privatfahrten nutzen durfte. Für Dienstreisen erhielt er von der GmbH - bemessen an den konkret zurückgelegten Kilometern - Reisekostenerstattungen, die der Lohnsteuer unterworfen wurden. Auf die Sachleistung wandte die GmbH die 1 %-Regelung an. In seiner Einkommensteuererklärung machte der Steuerpflichtige den prozentualen Anteil der Leasingraten als Werbungskosten geltend, der auf die beruflich veranlassten Kilometer (87 %) entfiel. Des Weiteren begehrte er für die Vollkaskoselbstbeteiligung zu einem Unfallschaden den Werbungskostenabzug. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Fahrtkosten nicht.

Der BFH wies die Klage ab. Werbungskosten seien Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, die bei der Einkunftsart abziehbar seien, bei der sie entstanden sind. Keine Aufwendungen und damit keine Werbungskosten lägen vor, wenn Einnahmen durch Verzicht (hier: Barlohnnumwandlung) entgingen. Auch die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verkehrsunfall seien keine Werbungskosten, da der Unfall mit dem Leasingwagen sich nicht auf einer dienstlichen Fahrt ereignet habe.

#### **Hinweis:**

Auch der nach der 1 %-Regelung versteuerte Sachbezug führt nach der BFH-Rechtsprechung nicht zur Zulässigkeit eines (anteiligen) Werbungskostenabzugs für die durchgeführten Dienstfahrten, da nach dieser Regelung der geldwerte Vorteil auf der Einnahmeseite unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen ermittelt wird. Das führt konsequenterweise auch dazu, dass auf der anderen Seite kein anteiliger Werbungskostenabzug möglich ist.

## **Beruflich veranlasster Umzug bei Fußwegstrecke**

Umzugskosten die eine Arbeitnehmerin aufwendet, um ihre Arbeitsstätte zu Fuß ohne die Nutzung eines Verkehrsmittels erreichen zu können, sind nach der Auffassung des Finanzgerichtes Köln als Werbungskosten abzugsfähig.

Eine Steuerpflichtige war als beamtete Lehrerin im städtischen Berufskolleg tätig. Zu Beginn des Streitjahres wohnte sie mit ihrer Familie in einer Mietwohnung. Den Weg zum Berufskolleg legte sie teilweise zu Fuß, teilweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurück. Im Laufe des Jahres erwarb sie zusammen mit ihrem Ehemann eine Eigentumswohnung, die weniger als 100 Meter vom Berufskolleg entfernt war. Die Umzugskosten hierfür erklärte sie in ihrer Einkommensteuererklärung als Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit.

Das Finanzamt erkannte diese nicht an, da es die Auffassung vertrat, dass Umzugskosten nur dann beruflich veranlasst seien, wenn die Fahrtzeitverkürzung mindestens eine Stunde betrage, was bei der Steuerpflichtigen nicht der Fall sei.

Bei der hiergegen gerichteten Klage argumentierte die Lehrerin, dass sie durch die Wartezeiten an Ampeln und Haltestellen sehr wohl eine Fahrtzeitverkürzung von einer Stunde erreiche.

An dieser Aussage zweifelten die Richter zwar, da sie eine geringere Fahrtzeit ermittelten, jedoch konnte dies im Ergebnis offen bleiben. Nach der bisherigen Rechtsprechung könne in Ausnahmefällen auch „die Erreichbarkeit der Arbeitsstätte ohne Verkehrsmittel“ zu einer solch wesentlichen Verbesserung der Arbeitsbedingungen führen, dass selbst eine weniger als eine Stunde betragende Zeitersparnis für die Annahme einer beruflichen Veranlassung der Umzugskosten ausreiche.

In die Beurteilung, ob der Umzug trotz Zeitersparnis von weniger als einer Stunde zu einer wesentlichen Verbesserung der Arbeitsbedingungen der Steuerpflichtigen geführt habe, seien noch weitere Gesichtspunkte einzubeziehen. Wer in einer Großstadt keine Verkehrsmittel benutzen müsse und den Weg zur Arbeit zu Fuß gehen könne, für den entfielen der Zeitdruck und der Stress, der von der Notwendigkeit des pünktlichen Erscheinens ausgehe, insbesondere, wenn der Arbeitnehmer keine gleitende Arbeitszeit habe. Dass der Umzug nur innerhalb der gleichen Stadt erfolgte, sei daher unbeachtlich.

Auch konnte das Gericht keine Anhaltspunkte für eine private Veranlassung des Umzugs erkennen. Wenn, dann hätten die privaten Gründe hier allenfalls eine untergeordnete Rolle gespielt.

## **Zur Abziehbarkeit von Dritten getragener Kosten für ein Studium**

Eine Tierärzthelferin nahm nach ihrer Ausbildung ein Medizinstudium auf. In ihrer Einkommensteuererklärung machte sie wegen des Studiums u.a. Aufwendungen für eine Maklerprovision für die Anmietung einer Wohnung am Studienort sowie Mietzahlungen für diese Wohnung als vorweggenommene Werbungskosten geltend. Vertragspartner der Verträge war jedoch nicht die Studentin, sondern ihr Vater, der auch die Zahlungen leistete. Die Studentin verpflichtete sich in einer gesonderten Vereinbarung mit ihrem Vater zur Rückzahlung der Miete nach Abschluss ihres Studiums. Das Finanzamt ließ die streitigen Aufwendungen nicht zum Abzug zu.

Das Finanzgericht stellte dazu fest, dass unter den Begriff Werbungskosten alle Aufwendungen fallen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind und die vom Steuerpflichtigen selbst geleistet werden. Es handele sich grundsätzlich auch dann um eigenen Aufwand des Steuerpflichtigen, wenn die Leistungen von einem Dritten aufgrund eines abgekürzten Vertrags- oder Zahlungsweges erbracht würden. Maklerprovision und Miete seien durch das Studium veranlasst. Bei der Maklerprovision handele es sich um eigenen Aufwand der Studentin, der von ihrem Vater aufgrund eines abgekürzten Vertragswegs geleistet wurde. Es bestehe auch ein ausreichend wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und späteren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, da die Tochter mit hoher Wahrscheinlichkeit nach Abschluss des Studiums zunächst eine nichtselbstständige Tätigkeit ausüben werde.

Bei der Miete handele es sich jedoch nicht um eigene Aufwendungen der Studentin, da kein Fall des abgekürzten Zahlungsweges vorliege und die Grundsätze des abgekürzten Vertragswegs bei Dauerschuldverhältnissen nicht anwendbar seien. Auch die geschlossene Rückzahlungsvereinbarung begründe keinen eigenen Aufwand, da die Studentin hierauf keine Zahlungen geleistet habe.

### **Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zugelassen. Die Frage, ob im Fall abgekürzter Vertragswege die Abziehbarkeit von Mietzahlungen und Zahlungen der Maklerprovision unterschiedlich beurteilt werden können, sei höchstrichterlich noch nicht entschieden.

## **Keine erhöhte Absetzung bei fehlender Bescheinigung**

Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige, abweichend von der linearen Gebäudeabschreibung, im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen absetzen. Dies gilt auch für nachträgliche Herstellungskosten, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines solchen Gebäudes dienen, wenn der Steuerpflichtige sich zu bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat. Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebe-



hörde die Voraussetzungen und die Maßnahmen nachweist. Die Bescheinigung ist daher eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung und steht somit einem Grundlagenbescheid gleich.

Fehlt eine solche Bescheinigung oder ist diese nicht vollständig, so ist die erhöhte Absetzung nicht zu gewähren, so das Finanzgericht Köln in einem aktuellen Urteil. In dem zu entscheidenden Fall führte ein Steuerpflichtiger umfangreiche Maßnahmen an einem in einem Sanierungsgebiet belegenen Mehrfamilienhaus durch. Eine förmliche Anordnung durch die Gemeinde hierzu lag nicht vor. Der Steuerpflichtige beantragte jedoch eine sanierungsrechtliche Genehmigung für das Bauvorhaben, die ihm auch erteilt wurde. Eine vertragliche Verpflichtung zur Durchführung der Maßnahmen wurde jedoch nicht geschlossen. Das Finanzamt verwehrte die beantragte erhöhte Abschreibung, da eine entsprechende Bescheinigung der Gemeinde fehle. Die Kölner Richter entschieden, dass die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen voraussetze, dass die zuständige Gemeindebehörde die Erfüllung der Voraussetzungen bescheinige. Die Bescheinigung über den Nachweis der Voraussetzungen dürfe sich zudem nicht auf die Angabe beschränken, dass die Maßnahmen durchgeführt wurden. Sie müsse darüber hinaus auch Angaben dazu enthalten, dass sich der Eigentümer gegenüber der zuständigen Gemeindebehörde vor Baubeginn zur Durchführung der Maßnahmen verpflichtet habe. Diese Angaben fehlten im Streitfall.

#### **Hinweis:**

Das Urteil zeigt, wie wichtig es ist, dass dem Finanzamt eine vollständige Bescheinigung für eine begehrte Steuerbegünstigung vorgelegt werden muss. Neben der städtebaulichen Förderung werden auch Instandhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen an Kulturdenkmälern steuerlich gefördert. Möchten Sie eine solche steuerliche Förderung beantragen, müssen Sie sich vor Beginn der Maßnahmen über die Voraussetzungen informieren, um diese erfüllen zu können. Sprechen Sie uns daher noch vor der geplanten Durchführung einer Maßnahme an, damit wir Ihnen die hieran gestellten Anforderungen erläutern können.

### **Keine Riester-Rente für Pflichtmitglieder der Versorgungswerke**

Mitglieder berufsständischer Versorgungswerke haben keinen Anspruch auf die Riesterrente. Dies hat der BFH nun klargestellt. Die Richter hatten keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Nichtgewährung der Altersvorsorgezulage.

Geklagt hatte ein angestellter Rechtsanwalt, der sich auf Antrag von der Rentenversicherung hatte befreien lassen und Pflichtmitglied im Rechtsanwalts- und Steuerberaterversorgungswerk war. Er hatte vor einigen Jahren einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag abgeschlossen und die notwendigen Eigenbeiträge eingezahlt. Die Zentrale Zulagenstelle der deutschen Rentenversicherung gewährte die begehrte Zulage jedoch nicht, da Mitglieder berufsständischer Versorgungswerke nicht zulagenberechtigt seien. Hierin sah der Steuerpflichtige eine verfassungswidrige Diskriminierung von angestellten Anwälten, die in eine berufsständische Rentenversicherung einzahlten.

Dies beurteilte der BFH, wie bereits das Finanzgericht, jedoch anders. Nach der Begründung des Altersvermögensgesetzes handelt es sich bei den begünstigten steuerpflichtigen Personen um solche, bei denen das Rentenniveau zur Stabilisierung der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abgesenkt wurde und für die ein Anreiz geschaffen werden sollte, zusätzlich zur gesetzlichen Rentenversicherung eine freiwillige kapitalgedeckte private Altersvorsorge aufzubauen.

Nicht zum Kreis der Begünstigten gehörten demnach u.a. Selbstständige, die sich eine eigene private Altersvorsorge aufbauen, und die Mitglieder in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung sind, da diese Personengruppen keine Kürzung des ihnen zustehenden Rentenniveaus hinzunehmen hätten.

Daher liege kein Verstoß gegen das Grundgesetz vor, denn der Ausschluss lasse sich auf einen vernünftigen, einleuchtenden und hinreichenden sachlichen Grund zurückführen.

#### **Hinweis:**

Das Bundesverfassungsgericht hatte in der Vergangenheit bereits diesbezüglich Verfassungsbeschwerden eines Rechtsanwaltes und eines Arztes nicht zur Entscheidung angenommen. An der Rechtslage hat sich in der Zwischenzeit nichts geändert. Mitglieder der berufsständischen Versorgungswerke bleiben daher weiter von der Riesterrente ausgeschlossen.

### **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei besonderer Veranlagung**

Heiraten unbeschränkt einkommensteuerpflichtige und nicht dauernd getrennt lebende Paare, können sie im Jahr der Eheschließung wählen, in welcher Form sie zur Einkommensteuer veranlagt werden möchten. Sie können zwischen Zusammenveranlagung, getrennter Veranlagung oder besonderer Veranlagung wählen. Die besondere Veranlagung hat zur Folge, dass die Eheleute im Jahr der Eheschließung so behandelt werden, als ob sie die Ehe nicht geschlossen hätten.

Der BFH hatte nun zu klären, ob einer Alleinerziehenden im Jahr ihrer Eheschließung anteilig für den Zeitraum bis zur Eheschließung ein Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag zu gewähren ist.

Der Steuerpflichtigen stand vor ihrer Eheschließung als Mutter einer minderjährigen Tochter ein Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag zu. Sie lebte dauernd getrennt vom Vater ihrer Tochter und teilte ihre Wohnung bis wenige Tage vor der Eheschließung nur mit ihrer Tochter. Sie wählte mit ihrem Ehemann die besondere Veranlagung und begehrte den anteiligen Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag.

Das Finanzamt berücksichtigte die besondere Veranlagung, verwehrte aber den Entlastungsbetrag. Begründet wurde dies damit, dass die Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Splitting-Verfahrens erfüllt hätte. Somit war sie laut Finanzamt nicht alleinstehend und erfüllte nicht die Anforderungen für besagten Entlas-

tungsbetrag.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg als Vorinstanz sowie der BFH gaben der Steuerpflichtigen Recht. Durch die Wahl zur besonderen Veranlagung seien die Voraussetzungen des Splitting-Verfahrens nicht erfüllt. Der Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag sei für volle Monate vor dem Einzug ihres Ehemanns in die Wohnung der Steuerpflichtigen anteilig zu gewähren.

#### **Hinweis:**

Wählen Alleinerziehende, denen ein Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag zusteht, im Veranlagungszeitraum ihrer Eheschließung die besondere Veranlagung, werden sie einkommensteuerlich so behandelt, als ob sie die Ehe nicht geschlossen hätten. Bei Erfüllung der Kriterien für den Alleinerziehenden-Entlastungsbetrag, steht ihnen dieser auch im Jahr der Eheschließung zu.

### **Verdeckte Einlage keine Schenkung**

Eine verdeckte Einlage ist keine freigiebige Zuwendung des Gesellschafters an seine GmbH, dies hat der BFH klargestellt.

Einzige Gesellschafter einer GmbH waren zwei Eheleute. Im Streitjahr 2004 veräußerte die Ehefrau ihre gesamte GmbH-Beteiligung an die GmbH und zwar zu einem Kaufpreis, der deutlich unter dem gemeinen Wert der GmbH-Anteile lag. Auf Seiten der GmbH lag somit ein Erwerb eigener Anteile vor.

Das Finanzamt betrachtete diesen Vorgang als gemischte Schenkung der Ehefrau an ihre GmbH und verlangte Schenkungsteuer. Hiergegen setzte sich die GmbH erfolgreich vor dem Finanzgericht zur Wehr und obsiegte schließlich auch vor dem BFH.

Dieser sah in dem Vorgang, zumindest nach der in 2004 geltenden Rechtslage, eine verdeckte Einlage durch den Ehemann in die GmbH und keine freigiebige Zuwendung der Ehefrau an die GmbH.

Habe eine GmbH einen eigenen Anteil durch eine verdeckte Einlage erhalten, schließe dies nach den für das Verhältnis der Einkommensteuer zur Schenkungsteuer geltenden Grundsätzen die Annahme aus, sie habe den Anteil auch durch eine freigiebige Zuwendung erworben.

#### **Hinweis:**

Ob nach der heutigen Rechtslage in einem solchen Fall noch von einer verdeckten Einlage auszugehen wäre, ist in der Literatur umstritten. Seit Einführung des BilMoG in 2009 dürfen eigene Anteile einer GmbH nicht mehr bilanziert werden. Hierzu musste sich der BFH jedoch nicht äußern. Ebenso war nicht Streitgegenständlich, ob hier eine freigiebige Zuwendung der Ehefrau an ihren Ehemann vorlag. Nach der heutigen Fassung des Erbschaftssteuergesetzes wäre dies wohl zu bejahen, da die GmbH-Anteile des Ehemannes durch den Vorgang eine Wertsteigerung erfahren haben.

### **Unentgeltliche Darlehen sind schenkungsteuerpflichtig**

Der Schenkungsteuer unterliegen Schenkungen unter Lebenden. Hierzu zählen auch zinslose Darlehen (sog. freigiebige Zuwendung der Kapitalnutzung), wenn zudem auch keine anderweitige Gegenleistung an den Zuwendenden zu entrichten ist. Der Wert, der der Schenkungsteuer zu unterwerfen ist, ist der Kapitalwert des Darlehens. Der Geldbetrag des Darlehens ist mit 5,5 % zu multiplizieren (sog. Jahreswert der Nutzung einer Geldsumme). Statt 5,5 % kann auch ein anderer Prozentsatz genommen werden, wenn dieser dem im Zeitpunkt der Schenkung marktüblichen Zinssatz für ein gleichartiges Darlehen entspricht. Der berechnete Jahreswert ist dann mit einem von der Darlehenslaufzeit abhängigen Vervielfältiger nach dem Bewertungsgesetz zu multiplizieren.

In einem aktuellen Fall, verhandelt vor dem Finanzgericht München, klagte eine Beschenkte gegen vom Finanzamt festgesetzte Schenkungsteuer. Die Steuerpflichtige hatte ein Darlehen von ihrem Lebensgefährten erhalten, um ihr Wohnhaus zu sanieren. Das Haus bewohnte sie mit ihm zusammen. Es wurde schriftlich vertraglich vereinbart, dass das Darlehen in sechs gleichen Jahresraten zurückzuzahlen war. Eine Verzinsung wurde nicht vereinbart.

Gegen die Festsetzung der Schenkungsteuer klagte die Steuerpflichtige. Das Darlehen sei nicht unentgeltlich gewährt worden. Als Gegenleistung hätte ihr Lebensgefährte Mitspracherechte bei der Ausführung der Sanierungsmaßnahmen gehabt. Zudem habe er das Haus zu eigenen Wohnzwecken nutzen können. Auch die Ermittlung des Jahreswertes der Nutzung sei nicht korrekt. Ein Zinssatz von 5,5 % entspräche nicht dem derzeit marktüblichen Zinssatz für Darlehen.

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab. Im Darlehensvertrag sei ausdrücklich von einem zinslosen Darlehen gesprochen worden. Das Nutzungsrecht des Lebensgefährten am Wohnhaus sei nicht durch die Hingabe des Darlehens motiviert, sondern durch das lebenspartnerschaftliche Verhältnis. Das Nutzungsrecht ende nicht nach Rückzahlung des Darlehens und werde nicht zwanghaft über die Darlehensdauer aufrechterhalten. Es könne nicht einem Entgelt für Darlehensgewährung gleichgesetzt werden. Ebenso sei das Gestaltungsrecht während der Sanierungsphase Ausdruck der persönlichen Beziehung zur Beschenkten und nichts Ungewöhnliches oder Seltenes, und damit ebenfalls kein Entgelt für Darlehensgewährung. Auch die Anwendung eines Zinssatzes von 5,5 % sei rechens, da im Zeitraum der Darlehensgewährung für ein gleichartiges Darlehen am Immobilienkreditmarkt ebenfalls um die 5 % Zinsen angefallen wären. Hierbei sei die Darlehenslaufzeit, der Darlehensbetrag und die Zinsbindungsfrist zu beachten.

#### **Hinweis:**

Es ist sinnvoll, eine Verzinsung bei Gewährung von Privatdarlehen schriftlich vertraglich festzuhalten, um die Festsetzung von Schenkungsteuer zu vermeiden. Dies lohnt sich vor allem, wenn die persönlichen Freibeträge des Beschenkten bereits ausgeschöpft sind, was z.B. sehr schnell bei nicht verheirateten Paaren der Fall ist.

## Steuerbefreiung für das Familienheim

Eine Steuerpflichtige war Alleinerbin ihres im Juni 2010 verstorbenen Ehemannes. Zum Nachlass gehörten u.a. ein Einfamilienhaus, das sie zusammen bis zu seinem Tode bewohnt hatten sowie zwei Eigentumswohnungen in der Innenstadt. Die Objekte standen jeweils im hälftigen Miteigentumsanteil. Bereits in 2009 hatten die Eheleute den Entschluss gefasst, ihren bisherigen Wohnsitz aufzugeben und diesen nach der geplanten Fertigstellung der beiden Eigentumswohnungen im April 2010 in die Innenstadt zu verlegen. Im Februar 2010 erhielt der Erblasser die Diagnose einer schweren Erkrankung im fortgeschrittenen Stadium und musste die Folgezeit bis zu seinem Tod nahezu ausschließlich in verschiedenen Kliniken verbringen. Die Steuerpflichtige bezog die größere Eigentumswohnung schließlich erst nach seinem Tod im September 2010. In ihrer Erbschaftsteuererklärung gab sie an, für die Eigentumswohnung die Steuerbefreiung für den Erwerb eines Familienheimes in Anspruch nehmen zu wollen. Nach mehrfach geänderten Erbschaftsteuerbescheiden ließ das Finanzamt nunmehr die zunächst berücksichtigte Steuerfreistellung des Familienheims außer Ansatz.

Das Finanzgericht wies die Klage der Witwe zurück. Die Freistellung setze die Nutzung der Immobilie durch den Erblasser zu Wohnzwecken bis zum Eintritt des Erbfalles und die unverzügliche Fortsetzung dieser Nutzung durch den hinterbliebenen Ehegatten voraus. Die Nutzung durch den Erblasser sei ausnahmsweise nur dann entbehrlich, wenn er an der Selbstnutzung aus zwingenden Gründen (z.B. gesundheitliche Gründe) gehindert war. Nach Sinn und Zweck der Steuerbefreiung gelte dies jedoch nur dann, wenn vor dem Eintritt der Hinderungsgründe eine Selbstnutzung durch den Erblasser zu eigenen Wohnzwecken vorgelegen habe. Die Voraussetzungen seien im Streitfall nicht erfüllt. Das ursprünglich als künftiges geplante und jetzt aktuelle Domicil der Alleinerbin sei vor dem Erbfall gerade noch nicht im Familiengebrauch gewesen.

### Hinweis:

Das Finanzgericht hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Steuerbefreiungsnormen grundsätzlich restriktiv auszulegen sind. Die Definition solcher Ausnahmen obliege allein dem Gesetzgeber.

## Nachversteuerung beim Familienheim

In einem weiteren Fall - diesmal vor dem Finanzgericht Hessen - ging es ebenfalls um die Steuerbefreiung für das Familienheim. Ein Steuerpflichtiger erwarb als Alleinerbe seiner Mutter ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück. Das Finanzamt berücksichtigte bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer die Steuerbefreiung für Familienheime. Nach vier Jahren übertrug der Steuerpflichtige das Haus allerdings je zur Hälfte an seine beiden Kinder, wobei er sich jedoch das Nießbrauchsrecht sowie ein Dauerwohnrecht vorbehielt. Nachdem das Finanzamt hiervon Kenntnis erlangte, erließ es einen geänderten Erbschaftsteuerbescheid. Es war der Überzeugung, die Übergabe des Grundstücks an die Kinder erfülle den Nachbesteuerungstatbestand und die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung als Familienheim seien entfallen.

Dagegen wandte sich der Steuerpflichtige mit der Begründung, er habe das Haus nicht mit Gewinnerzielungsabsicht veräußert, sondern in dem Glauben an seine Kinder übertragen, dass dies erbschaftsteuerrechtlich keinen Einfluss habe.

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Die Steuerbefreiung für ein Familienheim entfalle mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von 10 Jahren nach Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutze, es sei denn, er sei aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert. Nach Überzeugung des Finanzgerichtes ist die Beibehaltung der Eigentümerstellung notwendig. Die Steuerbefreiung sei gerade zu dem Zweck geschaffen worden, um zu verhindern, dass der Erwerber sein Eigentum am Familienheim aufgeben müsse, um die Erbschaftsteuer zu bezahlen. Da eine Steuerbefreiung nur dann zu gewähren sei, wenn der Erwerb des Eigentums und die tatsächliche Nutzung zu Wohnzwecken zusammenfielen, sei eine Nachversteuerung regelmäßig vorzunehmen, wenn eines der beiden Tatbestandsmerkmale entfalle.

## Ansatz des niedrigeren gemeinen Wertes nach Bestandskraft

Werden Grundstücke unentgeltlich übertragen, so ist es für die Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungsteuer erforderlich, diese Grundstücke zu bewerten. Die Bewertung erfolgt entsprechend der Regelungen des Bewertungsgesetzes. Das Bewertungsgesetz sieht für unterschiedliche Grundstücksarten drei Bewertungsvorschriften vor:

- das Vergleichswertverfahren,
- das Ertragswertverfahren,
- und das Sachwertverfahren.

Diese drei Bewertungsverfahren werden von den Finanzämtern von Amts wegen bei der Ermittlung des Grundstückswertes herangezogen. Ist der Steuerpflichtige der Auffassung, dass der so ermittelte Wert eines Grundstückes von dessen tatsächlichem Verkehrswert abweicht, eröffnet ihm das Bewertungsgesetz die Möglichkeit, den niedrigeren gemeinen Wert anhand eines Sachwertgutachtens nachzuweisen.

Das Finanzgericht Thüringen musste sich nun zu der Frage äußern, ob die Geltendmachung des niedrigeren gemeinen Wertes auch dann noch möglich ist, wenn die gesonderte Wertfeststellung des Grundstücks bereits bestandskräftig ist. Grundsätzlich ist eine solche Änderung dann möglich, wenn neue Tatsachen oder

Beweismittel hinsichtlich des gemeinen Wertes des Grundstückes bekannt werden und den Steuerpflichtigen hierfür kein grobes Verschulden trifft.

Im verhandelten Fall erbt ein Steuerpflichtiger ein Grundstück. In der Feststellungserklärung zum Grundstückswert machte er keine Angaben zum niedrigeren gemeinen Wert. Das Finanzamt setzte den Wert des Grundstückes entsprechend der bewertungsrechtlichen Vorschriften fest. Der Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig. Drei Monate danach verkaufte der Steuerpflichtige schließlich seine Wohnung zu einem Kaufpreis, der deutlich unter dem vom Finanzamt festgesetzten Wert lag. In der Folge beantragte er, den Steuerbescheid zu ändern und den niedrigeren gemeinen Wert der Festsetzung zugrunde zu legen. Das Finanzamt vertrat jedoch die Auffassung, dass eine Änderung nicht mehr möglich sei.

Dies sah auch das Finanzgericht Thüringen so. Nur der Kaufvertrag könne als sogenannte neue Tatsache betrachtet werden. Da der Vertrag allerdings erst nach Feststellung des Grundstückswertes (Ergehen des Bescheides) abgeschlossen worden sei, handele es sich nicht um eine nachträglich erst bekannt gewordene Tatsache. Eine Änderung des bestandskräftigen Bescheides sei daher nicht möglich.

#### **Hinweis:**

Demgegenüber hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in einem fast identischen Sachverhalt entschieden, dass ein nachträglich erzielter Kaufpreis eine wertaufhellende Tatsache darstellt und eine Änderung der Steuerfestsetzung ermöglicht. Das letzte Wort hat nun der BFH, da die Revision aufgrund dieser anderslautenden Entscheidung zugelassen und auch genutzt wurde.

### **Meistgebot als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer**

Der BFH hatte zu klären, ob eine Instandhaltungsrückstellung die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer im Fall der Zwangsversteigerung mindert.

Ein Mann erwarb als Meistbietender mehrere Eigentumswohnungen bei Zwangsversteigerungen. Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer ausgehend von dem jeweiligen Meistgebot als Bemessungsgrundlage fest. Mit den Einsprüchen begehrte der Käufer die Berücksichtigung der anteilig auf die jeweilige Wohnung entfallende angesparte Instandhaltungsrückstellung - jedoch ohne Erfolg.

Das Finanzgericht teilte die Auffassung des Finanzamtes und wurde hierin durch den BFH nun bestätigt. Nach dem Grunderwerbsteuergesetz sei das Meistgebot als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer anzusetzen. Die Vorschrift lege die Gegenleistung beim Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren typisierend fest. Gegenstand der Versteigerung einer Eigentumswohnung sei das Sondereigentum an der Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum. Die anteilige Instandhaltungsrückstellung sei Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft und damit nicht Vermögen des betroffenen Wohnungseigentümers, sondern Vermögen eines anderen Rechtssubjekts. Bei einem Eigentümerwechsel bleibe dieses Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft und gehe beim Erwerb durch Zuschlag nicht kraft Gesetzes auf den Ersteher über. Ein für die Grunderwerbsteuer typischer Rechtsträgerwechsel finde nicht statt.

### **Außenprüfung zur Ermittlung der Verhältnisse Dritter**

Darf das Finanzamt, das bei einem Steuerpflichtigen eine Außenprüfung durchführt, die Daten von Dritten verwerten, wenn der eigentliche Zweck der Prüfung die Ermittlung dieser Daten war?

Mit dieser Frage hatte sich das Finanzgericht Baden-Württemberg zu beschäftigen. Eine in Deutschland ansässige GmbH veranstaltete Ferienhausaufenthalte in 16 verschiedenen Ländern. Gegenüber den Urlaubern trat sie in eigenem Namen und für eigene Rechnung auf. Die GmbH überwies jährlich zwischen 30 und 40 Mio. € an die im Ausland ansässigen Eigentümer der Ferienhäuser und Ferienwohnungen.

Beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ging ein Auskunftersuchen der italienischen Steuerbehörden ein, die davon ausgingen, dass einige der Ferienhausbesitzer, die Gelder von der deutschen GmbH erhalten hatten, diese Einnahmen in Italien nicht erklärten. Daraufhin forderte das BZSt das für die GmbH zuständige Finanzamt auf, die von den italienischen Behörden benötigten Unterlagen einzuholen. Das Finanzamt forderte daraufhin die Unterlagen von der GmbH und ordnete zudem eine Außenprüfung an. Gegen die Anordnung der Prüfung legte die GmbH erfolglos Einspruch ein.

Der einzige Sachverhalt, der seitens des Prüfers bei der in der Folge durchgeführten Außenprüfung aufgegriffen wurde, betraf eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung. Im Übrigen beschränkte sich der Prüfer darauf, Kontrollmitteilungen in Form einer Daten-CD zu fertigen, die die Daten von italienischen Partnern der GmbH enthielten.

Die GmbH hielt das Auskunftersuchen der italienischen Behörde für rechtswidrig, da nicht erkennbar sei, dass diese eigene Ermittlungen zur Aufklärung des Sachverhaltes unternommen hätte.

Ob das Auskunftersuchen rechtswidrig war, ließ das Gericht offen. Es stellte jedoch fest, dass das Finanzamt die Daten der italienischen Partner nicht in diesem Umfang erheben durfte. Zwar dürften Feststellungen bei einer Außenprüfung über die Verhältnisse Dritter grundsätzlich ausgewertet und weitergegeben werden, jedoch nur, wenn sich diese Feststellungen anlässlich einer für einen inländischen Steuerpflichtigen angeordneten Außenprüfung ergeben hätten und diese Feststellungen nicht der eigentliche Hauptzweck der Prüfung wären. Das Finanzamt sei jedoch nicht berechtigt, eine Außenprüfung ausschließlich zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse Dritter durchzuführen und den Steuerpflichtigen zur Vorlage der hierfür erforderlichen Unterlagen aufzufordern, um im Anschluss daran Kontrollmitteilungen zur Weiterleitung an die italienischen Behörden zu erstellen. Im Streitfall müsse aus dem gesamten Verhalten des Außenprüfers im Rahmen der gegenüber der GmbH angeordneten Prüfung geschlossen werden, dass er keine - ins Gewicht

fallende - Prüfungstätigkeit gegenüber der GmbH durchgeführt habe, sondern die von ihm erstellten Angaben darauf abzielten, ins Blaue hinein die steuererheblichen Verhältnisse Dritter auszuforschen.

#### **Hinweis:**

Die Entscheidung des Finanzgerichtes ist zu begrüßen, weil der Prüfungsbefugnis der Finanzbehörde hier Grenzen aufgezeigt werden. Da die Frage, ob eine Außenprüfung zur Ermittlung steuerlich relevanter Daten von Dritten angeordnet werden darf, von grundsätzlicher Bedeutung ist, hat das Finanzgericht die Revision zugelassen. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH die Ansicht des Finanzgerichtes teilt.

### **Einkommensteuererklärung zwingend elektronisch?**

Kürzlich hatte das Finanzgericht Baden-Württemberg darüber zu entscheiden, wann die Einkommensteuererklärung nicht elektronisch übermittelt werden muss.

Ein Steuerpflichtiger weigerte sich nämlich, seine Steuererklärung für 2013 elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Er begründete dies damit, dass die Datenübermittlung nicht sicher sei. Jüngste Skandale, wie etwa Enthüllungen durch Edward Snowden, zeigten, dass alles im Internet sichtbar werde. Jede elektronische Datenübermittlung an das Finanzamt werde überwacht. Aus diesem Grund reichte er seine Steuererklärung in Papierform sowie auf CD gebrannt beim Finanzamt ein. Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Entbindung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung ab. Ein Einspruch hiergegen wurde als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzgericht entschied zugunsten des Finanzamtes. Gesetzlich seien nur drei Ausnahmen vorgesehen:

- wirtschaftliche Unzumutbarkeit,
- persönliche Unzumutbarkeit,
- Gewinneinkünfte von unter 410 € im Veranlagungszeitraum.

Wirtschaftliche Unzumutbarkeit liege vor, wenn der Steuerpflichtige erheblichen finanziellen Aufwand hätte, die technischen Möglichkeiten zu schaffen, um eine Datenfernübertragung durchzuführen. Von persönlicher Unzumutbarkeit sei zu sprechen, wenn der Steuerpflichtige nicht die individuell nötigen Kenntnisse und Fähigkeiten habe oder nur eingeschränkt in der Lage sei, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen. In diesen Fällen könne das zuständige Finanzamt entscheiden, ob eine Datenfernübertragung der Einkommensteuererklärung unterbleiben könne. Der Steuerpflichtige habe hierzu einen begründeten Antrag zu stellen. Würden die Gewinneinkünfte eines Steuerpflichtigen 410 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen, könne auf die elektronische Datenübermittlung verzichtet werden. Auf Grund allgemeiner Bedenken gegen die Unsicherheit der elektronischen Datenübermittlung sei keine Entbindung von der Pflicht zu Abgabe der Einkommensteuererklärung mittels Datenfernübertragung möglich. Die Abgabe einer Daten-CD sei eine Zwischenform zur elektronischen Datenübermittlung und sei steuerrechtlich nicht vorgesehen und verfassungsrechtlich nicht geboten.

#### **Hinweis:**

Die Entbindung von der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen mittels Datenfernübertragung ist nur in bestimmten Fällen möglich. Die Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen orientiert sich hier an BFH-Urteilen, die zur selben Problematik, jedoch bezüglich Körperschaftsteuer-, Umsatzsteuer- und Gewerbesteuererklärungen ergangen sind.

### **Nachzahlungszinsen bei fehlerhafter Einkünftequalifikation**

Ein Steuerpflichtiger erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Das Finanzamt qualifizierte seine Einkünfte jedoch als solche aus Gewerbebetrieb und berücksichtigte bei der Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen einen Ermäßigungsbetrag für die festgesetzte Gewerbesteuer. Die Frage, ob seine Einkünfte zu denen aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit gehörten, war vor einem Finanzgericht anhängig. Er fürchtete für den Fall, dass das Finanzgericht zu dem Ergebnis kommen sollte, dass seine Einkünfte zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit gehörten, eine hohe Einkommensteuernachzahlung. Deshalb hinterlegte er 300.000 € auf einem eigenen Bankkonto. Nachdem er seine Einkommensteuererklärung abgegeben hatte, zahlte er im Juli 2013 freiwillig 366.400 € an das Finanzamt. Dieses beurteilte seine Einkünfte im September 2013 als solche aus selbstständiger Arbeit und versagte die seinerzeit gewährte Ermäßigung. Gleichzeitig setzte es Nachzahlungszinsen für den Zeitraum April bis September 2013 fest. Dem Antrag des Steuerpflichtigen auf Erlass entsprach es nur für die Monate August und September.

Das Finanzgericht Düsseldorf wies die Klage ab. Das Finanzamt habe sich bei der Festsetzung der Zinsen an die gesetzlichen Vorgaben gehalten. Die Höhe der Verzinsung sei verfassungsgemäß. Im Vergleich zum Marktzins habe sich der gesetzliche Zins in den Monaten April bis Juli 2013 noch in einem der wirtschaftlichen Realität angemessenen Rahmen bewegt. Auch könne der Umstand, dass der Zinslauf von der Arbeitsweise des Finanzamtes abhängt, nicht zur Verfassungswidrigkeit der typisierenden Zinsregelung führen. Deshalb habe das Gericht von einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht abgesehen.

Die Versagung eines weitergehenden Erlasses sei frei von Ermessensfehlern. Bei einer freiwilligen Zahlung nach Beginn des Zinslaufs dürfe der Erlass der Nachzahlungszinsen auf volle Monate vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung begrenzt werden. Durch die freiwillige Leistung entstehe eine Situation, wie sie bei Erstattungszinsen existiere. Der Erlass von Nachzahlungszinsen in Höhe vergleichbar berechneter Erstattungszinsen sei nicht zu beanstanden. Eine andere Einschätzung ergebe sich auch nicht aufgrund der Hinterlegung des Geldbetrags auf einem Bankkonto des Steuerpflichtigen. Denn dadurch habe der Steuerpflichtige die

Verfügungsmacht behalten und das Geld - bis zur freiwilligen Zahlung im Juli 2013 - dem Finanzamt vorenthalten.

**Hinweis:**

Da es höchststrichterlich ungeklärt ist, ob das allgemein niedrige Zinsniveau auf Dauer dazu führen kann, den gesetzlichen Zins als unangemessen anzusehen, wurde die Revision zugelassen. Nun hat der BFH die Möglichkeit, für den Veranlagungszeitraum 2013 zu klären, ob die gesetzlich vorgeschriebene Höhe der Zinsen aufgrund des niedrigen Zinsniveaus noch mit dem Grundgesetz vereinbar ist.