

Mandanten-Rundschreiben
Juni 2013

Mandanten-Rundschreiben Juni 2013

Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-
Sozietät Prof. Dr. Westerfelhaus, Sandleben
und Partner GbR

I. Steuerrecht für Unternehmen und Unternehmer

1. Keine Aussetzung der Vollziehung trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke 1
2. Zufluss von Arbeitslohn bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer durch Gutschrift von Arbeitszeit auf einem Zeitwertkonto 1
3. Neues Reisekostenrecht im Überblick 2
4. Erfolgreicher Start des ELStAM-Verfahrens – Zeit zum Umstieg nur noch bis Jahresende 2013 2
5. Geldwerter Vorteil beim Erwerb eines vergünstigten Jobtickets 3
6. Generelle Besteuerung von Streubesitzdividenden beschlossen 3
7. Übergang der Beteiligung einer GmbH an einer KG auf eine weitere KG ist auch bei gleichbleibendem Gesellschafter grunderwerbsteuerpflichtig 3
8. Finanzverwaltung äußert sich zur organisatorischen Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft⁴ 4
9. Neues BMF-Schreiben zur Bewertung von Sachbezügen an Arbeitnehmer 4
10. Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG ist sofort abziehbarer Aufwand 5
11. Musterverfahren: Notarkosten bei Betriebsübertragung an die nächste Generation 5
12. Angemessene Freigrenze für Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung 6

II. Steuerrecht für alle Steuerzahler

1. Amtshilferichtlinien – Umsetzungsgesetz verabschiedet 7
2. Kosten für doppelte Haushaltsführung bei berufstätigem Kind abzugsfähig 9
3. Musterverfahren zum Werbungskostenabzug bei Einkünften aus Kapitalvermögen ab 2009 9
4. »Reichensteuer« (Spitzensteuersatz) im Jahr 2007 möglicherweise teilweise verfassungswidrig 9
5. Gutachterkosten als Nachlassverbindlichkeiten? 10
6. Abzugsfähigkeit von Betreuungskosten ab Veranlagungszeitraum 2012 10
7. Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung absetzbar¹¹ 11
8. Einkünfterzielungsabsicht muss bei Gewerbeimmobilien im Einzelfall klar erkennbar sein 11
9. Kosten für Erststudium ohne Bezug zu einem Dienstverhältnis sind keine vorweggenommenen Werbungskosten 11
10. Altverluste aus Wertpapiergeschäften nur noch 2013 verrechenbar 12
11. Bundesfinanzhof urteilt zur Berücksichtigung von Unterkunftsstellen im Rahmen eines Studiums 12
12. Vorabforderung der Steuererklärung durch das Finanzamt vor üblicher Frist bedarf einer nachvollziehbaren Begründung 13
13. Versicherungsbeiträge sind nicht lebensnotwendig 13

III. Bilanz- und allgemeines Wirtschaftsrecht

1. Steuerliche Herstellungskostenuntergrenze – vorerst weiterhin in Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz möglich 14
2. Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen 14
3. Zeitarbeiter sind bei der Größe des Betriebsrates zu berücksichtigen 15
4. Steuerliche Gewinnermittlung; Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben 15
5. Wann ist ein eigenhändig geschriebenes Testament gültig? 16

I. Steuerrecht für Unternehmen und Unternehmer

1. Keine Aussetzung der Vollziehung trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke

Das FG Münster hat Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke geäußert. Trotzdem hat es im konkreten Fall ein überwiegendes Interesse des Antragstellers an einer Aussetzung der Vollziehung gegenüber dem öffentlichen Interesse an dem Gesetzesvollzug verneint, da insbesondere keine durch die Zinsschranke begründete Existenzgefährdung vorlag. Die Aussetzung der Vollziehung wurde daher nicht gewährt (Az. 9 V 2400/12 K).

Die Antragstellerin, eine GmbH konnte aufgrund der Zinsschranke von im Jahr 2008 angefallenen Zinsen i. H. von rund 9,6 Mio. Euro lediglich 3,3 Mio. Euro als Betriebsausgaben abziehen und die weiteren etwa 6,3 Mio. Euro lediglich in die Folgejahre vortragen. Sie begehrte Aussetzung der Vollziehung, da die Zinsschranke verfassungswidrig sei und sie dadurch in Höhe von ca. 600.000 Euro belastet sei.

Das FG Münster hält zwar die Zinsschranke für vermutlich verfassungswidrig, da der Gesetzgeber hier von seiner Grundentscheidung abgewichen sei, dass Betriebsausgaben in dem Jahr abziehbar sind, in dem sie anfallen und den Steuerpflichtigen belasten. Auch könne sie zu einer Substanzbesteuerung führen, die besonders die Situation insolvenzbedrohter Unternehmen verschlechtern könne.

Trotzdem könne die Aussetzung der Vollziehung nicht angeordnet werden, weil jedenfalls in diesem Fall das Interesse der Antragstellerin an der Aussetzung gegenüber dem öffentlichen Interesse an dem Gesetzesvollzug nicht überwiege. Insbesondere sei keine durch die Zinsschranke begründete Existenzgefährdung festzustellen. Das Gericht hat die Beschwerde zum BFH zugelassen.

2. Zufluss vom Arbeitslohn bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer durch Gutschrift von Arbeitszeit auf einem Zeitwertkonto

Auch für minderheitsbeteiligte und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer ist bei einem flexiblen Arbeitszeitmodell nicht von einem Zufluss des Arbeitslohnes im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Zeitwertkonto auszugehen. Der Umstand, dass sie keine festen Arbeitszeiten haben und sich Überstunden sowie Sonn- und Feiertagsarbeit nicht entgelten lassen, steht dem nicht entgegen. So entschied das FG Münster (Az. 12 K 3812/10).

Im aktuellen Fall hatte die Klägerin, eine GmbH, dem Finanzamt mitgeteilt, dass sie ihren Mitarbeitern einschließlich den organschaftlichen Vertretern sowie angestellten beherrschenden Anteilseignern die Einrichtung eines flexiblen Arbeitszeitmodells anbieten möchte. Es sollten Arbeitszeitkonten eingeführt werden. Daher beantragte die Klägerin beim Finanzamt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft u. a. darüber, dass die Gutschriften auf den Zeitwertkonten keinen Zufluss von Arbeitslohn darstellten. Nach Auffassung des Finanzamtes könne ein Zeitwertkonto für alle Arbeitnehmer eingerichtet werden, aber es würden Besonderheiten u. a. bei Arbeitnehmern gelten, die gleichzeitig Organ einer Körperschaft seien. Bei diesen würde die Gutschrift des künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf dem Zeitwertkonto zum Zufluss von Arbeitslohn führen.

Das FG Münster entschied, dass Gutschriften auf dem Zeitwertkonto auch bei Geschäftsführern nicht zu Einnahmen führen, gleichgültig, ob die Geschäftsführer gleichzeitig beherrschende Gesellschafter oder Minderheitsgesellschafter sind.

3. Neues Reisekostenrecht im Überblick

Der Bundesrat hat am 01.02.2013 dem »Gesetz zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts« zugestimmt. Die Vereinfachungen in den Bereichen Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten sind nun beschlossene Sache. Die Neuregelungen zum Reisekostenrecht gelten erst ab dem 01.01.2014, damit sich die Steuerzahler rechtzeitig darauf einstellen können.

DIE WICHTIGSTEN NEUREGELUNGEN IM ÜBERBLICK

Neuer Begriff der »ersten Tätigkeitsstätte«

Der Begriff »regelmäßige Arbeitsstätte« wird durch den Begriff »erste Tätigkeitsstätte« ersetzt. Nur noch Fahrten von der Wohnung bis zur ersten Tätigkeitsstätte werden mit der Entfernungspauschale abgerechnet. Alle weiteren beruflichen Fahrten zu anderen Tätigkeitsstätten sind danach als Auswärtstätigkeit zu qualifizieren. Hier können die tatsächlichen Kosten bzw. die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 4a EStG).

Verpflegungsmehraufwendungen

Die Mindestabwesenheitszeiten wurden herabgesetzt und es gibt nur noch zwei Pauschalen. Künftig wird für den An- und Abreisetag bei einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit eine Pauschale i. H. v. 12 Euro berücksichtigt. An Tagen, an denen ein Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, bleibt die Pauschale i. H. v. 24 Euro bestehen. Für eintägige Reisen von mehr als acht Stunden werden 12 Euro berücksichtigt. Die entsprechende gesetzliche Regelung findet sich ab 2014 im neu eingefügten § 9 Abs. 4a EStG.

Unterkunftskosten bei Auswärtstätigkeit und doppelte Haushaltsführung

Übernachtet der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an ein und derselben Tätigkeitsstätte auswärts, sind die tatsächlichen Kosten künftig im Zeitraum von 48 Monaten unbeschränkt als Werbungskosten abzugsfähig. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich nicht um die erste Tätigkeitsstätte handelt. Nach 48 Monaten werden die tatsächlichen Kosten nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bis 1.000 Euro anerkannt. Bei der doppelten Haushaltsführung können ab 2014 die tatsächlichen Kosten der Unterkunft bis zu 1.000 Euro monatlich abgesetzt werden.

4. Erfolgreicher Start des ELStAM-Verfahrens – Zeit zum Umstieg nur noch bis Jahresende 2013

Die Finanzverwaltung berichtet, dass bundesweit rund 800.000 Arbeitgeber mit der Nutzung des elektronischen ELStAM-Verfahrens (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) im ersten Quartal des Jahres 2013 begonnen haben. Damit werde bereits für rund 10,5 Millionen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer der Lohnsteuerabzug papierlos durchgeführt.

Die Arbeitgeber haben für den Umstieg auf ELStAM zwar bis zum Jahresende 2013 Zeit, jedoch empfehle sich ein früher Einstieg, um eventuelle Engpässe und unnötigen Termindruck zum Ende des Kalenderjahres vermeiden. Größere Arbeitgeber könnten ihre Arbeitnehmer in diesem Zeitraum auch stufenweise in das neue Verfahren überführen.

5. Geldwerter Vorteil beim Erwerb eines vergünstigten Jobtickets

Ein Sachbezug liegt auch dann vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer durch Vereinbarung mit einem Verkehrsbetrieb das Recht zum Erwerb einer vergünstigten Jahresnetzkarte (Jobticket) einräumt, soweit sich dies für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt. So urteilte der BFH (Az. VI R 56/11).

Ein Arbeitgeber hatte mit einer Verkehrsgesellschaft einen Vertrag über die Ausgabe von sog. Jobtickets geschlossen. Bei den Tickets handelte es sich um Jahreskarten. Der Ausgabepreis betrug zwischen 30 und 35 Euro pro Monat je nach Tarifgebiet. Die Arbeitnehmer mussten einen Eigenanteil in Form eines monatlichen Pauschalbetrags an den jeweiligen Verkehrsbetrieb zahlen. Zusätzlich zahlte der Arbeitgeber an die Verkehrsbetriebe einen monatlichen Zuschuss in Höhe von 5,92 Euro pro Arbeitnehmer und behandelte diesen Zuschuss als steuerfreien Sachbezug. Das Finanzamt lehnte die Steuerbefreiung jedoch ab und unterwarf die Zuschüsse dem Lohnsteuerabzug. Die Finanzbehörde vertrat die Ansicht, dass durch die Ausgabe des Jobtickets als Jahresticket die Freigrenze für Sachbezüge zum Zeitpunkt der Ausgabe überschritten sei.

Der BFH gab dem Finanzamt Recht. Auch im Fall von Jobtickets liege ein Sachbezug vor, soweit sich dies für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit darstelle. Dieser geldwerte Vorteil fließe den Arbeitnehmern einmalig im Zeitpunkt der Ausübung des Bezugsrechts zu, also im Moment des Erwerbs der Jahresnetzkarten. Eine Umlage auf die einzelnen Monate erfolge nicht.

6. Generelle Besteuerung von Streubesitzdividenden beschlossen

Bundestag und Bundesrat haben beschlossen, dass zukünftig auch Dividendenerträge inländischer Kapitalgesellschaften aus Unternehmensbeteiligungen von weniger als 10% (Streubesitz) besteuert werden. Die Regelung findet Anwendung auf Bezüge im Sinne von § 8b Abs. 1 KStG, die nach dem 28.02.2013 zufließen. Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen sind weiterhin gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei.

Ursache der Änderung war ein Urteil des EuGH vom 20.10.2011 in der Rs. C-284/09. Der EuGH monierte, dass inländische Firmen Streubesitzdividenden im Gegensatz zu ausländischen Aktionären steuerfrei kassieren und forderte die Gleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Gesellschaften beim so genannten Streubesitz.

7. Übergang der Beteiligung einer GmbH an einer KG auf eine weitere KG ist auch bei gleichbleibendem Gesellschaftler grunderwerbsteuerpflichtig

Wenn eine 100%ige Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft (KG) von einer GmbH auf eine weitere KG übertragen wird, an deren Vermögen ausschließlich der Alleingesellschafter der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, ist der Grundstücksübergang grunderwerbsteuerpflichtig. So entschied das Finanzgericht Münster (Az. 8 K 2285/09 F).

Die Klägerin ist eine KG, der Grundstücke in Deutschland gehören. Ihre einzige Kommanditistin, eine GmbH, übertrug den gesamten Kommanditanteil an der Klägerin auf eine andere KG. Der alleinige Anteilseigner der GmbH war zugleich einziger Kommanditist der übernehmenden KG. Das Finanzamt bewertete diesen Anteilsübergang als grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang.

Das Finanzgericht gab dem Finanzamt Recht. Der Anteilsübergang sei nach § 1 Abs. 2a GrEStG zu besteuern, da die Anteile am Vermögen der Klägerin in vollem Umfang auf eine neue Gesellschafterin übergegangen seien. Dass an beiden Gesellschaften derselbe Gesellschafter beteiligt bleibe, ändere daran nichts. § 6 Abs. 3 GrEStG, wonach der Grundstücksübergang zwischen Schwesterpersonengesellschaften steuerfrei bleibt, soweit an beiden Gesellschaften dieselben Personen beteiligt sind, sei nicht entsprechend anwendbar.

Die vom Senat zugelassene Revision ist beim Bundesfinanzhof unter dem Az. II R 1/13 anhängig.

8. Finanzverwaltung äußert sich zur organisatorischen Eingliederung beider umsatzsteuerlichen Organschaft

Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist eine juristische Person (Organgesellschaft) nicht selbstständig tätig, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträger) eingegliedert ist. Die Gesellschaften werden dann umsatzsteuerlich wie ein Unternehmen behandelt. Die Finanzverwaltung hat sich in einem Schreiben vom 07.03.2013 erneut mit der Bedingung der organisatorischen Eingliederung befasst und dabei einige neue Grundsätze aufgestellt. Danach ist die Organgesellschaft organisatorisch eingegliedert, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt hat, dass dessen Wille in der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft tatsächlich ausgeführt wird. Der BFH hatte sich in den letzten Jahren häufiger mit diesem Merkmal beschäftigt und dabei seine vorherige Rechtsprechung mehr und mehr verschärft. Die Finanzverwaltung setzt nunmehr aus ihrer Sicht die eingetretenen Änderungen der Rechtsprechung um.

Unproblematisch für die Anerkennung ist es demnach grundsätzlich, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht (Personalunion in der Geschäftsführung). Besteht demgegenüber nur teilweise Personenidentität, so müssen in der Regel weitere Merkmale hinzukommen, um eine organisatorische Eingliederung bejahen zu können. In weiteren Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung auch ganz ohne personelle Verflechtungen in den Leitungsgremien vorliegen, sofern institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereichen der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind. Diese müssen schriftlich fixiert sein.

Es empfiehlt sich, bestehende umsatzsteuerliche Organschaften daraufhin zu überprüfen, ob deren Anerkennung auch nach verschärfender Auslegung der Anforderungen an die organisatorische Eingliederung noch sichergestellt ist. Das BMF-Schreiben räumt hierzu eine Übergangsregelung bis zum 31.12.2013 ein.

9. Neues BMF-Schreiben zur Bewertung von Sachbezügen an Arbeitnehmer

Der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigte zuletzt in seinen Urteilen vom 26.07.2012 seine bereits zuvor vertretene Rechtsauffassung, dass der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung den geldwerten Vorteil von Sachbezügen wahlweise mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort ohne Bewertungsabschlag (4%) und ohne Rabattdreibetrag (EUR 1.080,00) (§ 8 Abs. 2 EStG) oder mit diesen Abschlägen auf der Grundlage des Endpreises des Arbeitgebers bewerten lassen kann (§ 8 Abs. 3 EStG).

Nach Auffassung des BFH ist Vergleichspreis grundsätzlich der »günstigste Preis am Markt«. Endpreis ist nach seiner Auffassung der am Ende von Verkaufsverhandlungen als letztes Angebot stehende Preis und umfasst deshalb auch Rabatte (insoweit Änderung der Rechtsprechung).

Diese BFH-Rechtsprechung ist nach dem aktuellen Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 16.05.2013 sowohl im Lohnsteuerabzugsverfahren als auch im Veranlagungsverfahren nunmehr in allen offenen Fällen anwendbar. Dem Arbeitgeber bleibt es damit unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren einen um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Er ist nicht verpflichtet, den günstigen Preis am Markt zu ermitteln. Der Arbeitnehmer kann im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung dann den geldwerten Vorteil mit dem günstigsten Preis am Markt bewerten.

Der Arbeitgeber hat die Grundlagen für den ermittelten und der Lohnversteuerung zu Grunde gelegten Endpreis als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren, zu dokumentieren und dem Arbeitnehmer auf Verlangen formlos mitzuteilen.

10. Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG ist sofort abziehbarer Aufwand

Der 2. Senat des Finanzgerichts Münster hat mit Urteil vom 14. Februar 2013 (Az. 2 K 2838/10 G, F) entschieden, dass die wegen Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG entstandene Grunderwerbsteuer keine Anschaffungsnebenkosten der betroffenen Grundstücke, sondern sofort abziehbaren Aufwand darstellt.

Die Klägerin erwarb sämtliche Kommanditanteile an einer KG und hielt diese in ihrem Betriebsvermögen. Aufgrund der Änderung des Gesellschafterbestands entstand hinsichtlich der Grundstücke der KG Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Nachdem die KG aufgelöst worden war, wurde die Klägerin als deren Rechtsnachfolgerin zur Zahlung der Grunderwerbsteuer herangezogen. Das Finanzamt behandelte die Grunderwerbsteuer als Anschaffungsnebenkosten der Grundstücke, während die Klägerin einen sofortigen Abzug als Betriebsausgaben begehrte.

Das Gericht gab der Klägerin Recht. Eine Behandlung als Anschaffungsnebenkosten scheiterte bereits daran, dass kein Zusammenhang mit der Anschaffung von Grundstücken bestehe. Ein Erwerbsvorgang habe tatsächlich nicht stattgefunden, sondern werde lediglich für Zwecke der Grunderwerbsteuer fingiert. Zivilrechtlich und handelsbilanziell habe sich die Zuordnung der Grundstücke nicht geändert. Sie hätten sich sowohl vor als auch nach dem Anteilsübergang im Vermögen der KG befunden. Ein abweichendes Ergebnis ergebe sich auch nicht aus dem Transparenzprinzip. Danach seien dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke zwar ideelle Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern zuzurechnen. Daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass Aufwendungen der Gesellschaft als Anschaffungsnebenkosten auf Ebene der Gesellschafter behandelt würden. Der Senat hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

11. Musterverfahren: Notarkosten bei Betriebsübertragung an die nächste Generation

Mit einem neuen Musterverfahren geht der Bund der Steuerzahler der Frage nach, ob Beratungs- und Beurkundungskosten für die Übertragung eines Betriebes an die nächste Generation steuerlich absetzbar sind. Rechtsberatung und notarielle Beurkundungen von Verträgen verursachen hohe Kosten. Nach Auffassung des BdSt sollten Notar- und Rechtsberatungskosten bei Übertragung eines Betriebes oder Betriebsanteils als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können. Bei der stetig wachsenden Zahl der Unternehmensnachfolgen sei eine eindeutige Rechtslage bei der Übertragung eines Betriebes an die nächste Generation wichtig.

Die Finanzverwaltung stellt sich bislang quer, diese Kosten im Zusammenhang mit einer vorweggenommenen Erbfolge als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung behandelt die Betriebsübergabe als rein privaten Vorgang und verweigert deshalb die steuerliche Anerkennung der Kosten. Nun soll der BFH (Az. IV R 44/12) klären, ob der Steuerzahler die anfallenden Kosten absetzen darf.

Im aktuellen Fall hatte ein Vater Anteile an einer Personengesellschaft auf seinen Sohn übertragen. Die Kosten für die Rechtsberatung und Beurkundung, die in diesem Zusammenhang entstanden waren, will das Finanzamt nicht bei der Personengesellschaft als Betriebsausgabe berücksichtigen.

12. Angemessene Freigrenze für Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung

Übliche Betriebsveranstaltungen wie Betriebsausflüge und Weihnachtsfeiern sind grundsätzlich steuerfrei. Üblich bedeutet: bis zu zwei Veranstaltungen im Jahr mit Zuwendungen je Arbeitnehmer und je Veranstaltung bis zu einer Freigrenze i. H. v. 110 Euro (einschl. Umsatzsteuer).

Hierzu eine Übersicht von den üblichen Zuwendungen des Arbeitgebers, die in die Prüfung der Freigrenze einbezogen werden müssen:

- Kosten für Speisen und Getränke
- Übernachtungs- und Fahrtkosten
- Aufwendungen für den äußeren Rahmen, für Musik, Räume, Kegelbahnen
- Kosten für Geschenke

Wird ein Sachgeschenk anlässlich der Weihnachtsfeier an den jeweiligen Arbeitnehmer übergeben, bleibt es bis zu einem Wert von 40 Euro steuerfrei. Der Betrag für das Geschenk ist jedoch in die Überprüfung der 110-Euro-Freigrenze einzubeziehen. Geldgeschenke sind immer in vollem Umfang steuerpflichtig.

Hinweis: Zur Frage, ob die Freigrenze in Höhe von 110 Euro für Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung an die wirtschaftliche Entwicklung und die veränderten Gepflogenheiten anzupassen ist, hat der Bundesfinanzhof nun in einem gerade veröffentlichten Urteil (Az. VI R 79/10) entschieden. Nach Auffassung der Richter sei die Freigrenze für Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung in Höhe von 110 Euro für das Jahr 2007 noch angemessen. Diese Freigrenze an die wirtschaftliche Entwicklung anzupassen, lehnte der BFH aber ab, da eine ständige Anpassung des Höchstbetrages (Freigrenze) an die Geldentwertung nicht Aufgabe des Gerichts sei. Jedoch hat der BFH die Finanzverwaltung aufgefordert, »alsbald« den Höchstbetrag auf der Grundlage von Erfahrungswissen neu zu bemessen. Gleichzeitig behält er sich im Übrigen vor, seine bisherige Rechtsprechung zur Bestimmung einer Freigrenze als Ausfluss typisierender Gesetzesauslegung zu überprüfen. Zu diesem Thema sind noch weitere Revisionsverfahren anhängig (Az. beim BFH: VI R 7/11 und VI R 93/10 bis 96/10).

II. Steuerrecht für alle Steuerzahler

1. Amtshilferichtlinien – Umsetzungsgesetz verabschiedet

Nach monatelangen Verhandlungen haben Bund und Länder ihren Streit im Steuerrecht beigelegt. Der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat beschloss am 05.06.2013 einen äußerst umfangreichen Kompromissvorschlag, der am 06.06.2013 vom Bundesrat angenommen wurde. Dieser ist als komplette Neufassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes formuliert. Er integriert den im Dezember 2012 gefundenen Kompromiss zum Jahressteuergesetz 2013 – mit Ausnahme der damals vorgeschlagenen Gleichstellung von Lebenspartnerschaften, an der das Gesetzgebungsverfahren seinerzeit gescheitert war. Das neugefasste Gesetz ist im Grundsatz am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten. Zahlreiche Elemente aus dem Jahressteuergesetz 2013 finden allerdings – wie ursprünglich geplant – bereits für den gesamten Veranlagungszeitraum 2013 Anwendung.

Die Neufassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes enthält eine Fülle von steuerrechtlichen Änderungen. Hervorzuheben sind u.a. die nachfolgenden Bestimmungen:

EINKOMMENSTEUER

Wehrdienstleistende, Reservisten, Freiwilligendienst:

Steuerbefreit sind die Geld- und Sachbezüge, die Wehrpflichtige während des Wehrdienstes nach § 4 des Wehrpflichtgesetzes erhalten. Der Wehrsold für freiwillig Wehrdienstleistende sowie die an Reservisten gezahlten Bezüge bleiben ebenso steuerfrei wie das für den Bundesfreiwilligendienst gezahlte Taschengeld. Weitere Bezüge wie der Wehrdienstzuschlag und besondere Zuwendungen werden dagegen steuerpflichtig. Die Neufassung des § 3 Nr. 5 EStG-E soll grds. erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden sein (§ 52 Abs. 4g Satz 1 EStG-E).

Verluste, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen:

Durch eine Ergänzung des § 32b Abs. 2 EStG sollen Steuergestaltungen vermieden werden (sogenanntes Goldfinger-Modell), die den negativen Progressionsvorbehalt bei bestimmten ausländischen Einkünften gezielt zur Steuerersparnis ausnutzen (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG-E). Die Neuregelung soll erstmals auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens anzuwenden sein, die nach dem 28.02.2013 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) sind vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Die Änderung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG-E).

Unterhaltsleistungen:

Ein angemessenes Hausgrundstück bleibt bei der Ermittlung des eigenen Vermögens im Rahmen von § 33a Abs. 1 EStG unberücksichtigt. Die Änderung ist rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Einkommensteuerfälle anzuwenden, da es sich hierbei um eine gesetzliche Festschreibung der langjährigen Verwaltungspraxis handelt (s. R 33a.1 Abs. 2 Satz 4 Nr. 2 EStR 2008).

Lohnsteuer-Nachschau:

Einführung einer Lohnsteuer-Nachschau (§ 42b – neu – EStG).

UMSATZSTEUER

Rechnungsausstellung:

In der Rechnung ist anzugeben, wenn der Leistungsempfänger mit einer Gutschrift über die erhaltene Leistung abrechnet (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG-E). Ferner muss die Angabe »Gutschrift« in dem Abrechnungspapier enthalten sein.

Für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG) ist spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist, eine Rechnung auszustellen (§ 14a Abs. 1 UStG-E). Im Fall der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers muss die Rechnung die Angabe »Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers« enthalten (§ 14a Abs. 5 UStG-E).

Vorsteuerabzug:

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb wird nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG-E auf die Fälle eingeschränkt, in denen der Erwerb in Deutschland bewirkt wird.

ERBSCHAFTSTEUER

Cash-GmbH:

Mit einer Cash-GmbH konnte bisher die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Bereich der privaten Vermögensverwaltung teilweise vermieden werden. Zukünftig soll verhindert werden, dass privates Vermögen in erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen umgewandelt wird. Im Vermittlungsausschuss wurde vereinbart, wie betrieblich notwendiges und daher steuerlich begünstigtes Finanzvermögen von anderen Finanzmitteln im Einzelnen abzugrenzen ist (§§ 13a und 13b ErbStG-E). Die Änderungen sind auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag des Beschlusses des Deutschen Bundestages über die Empfehlung des Vermittlungsausschusses zu dem vorliegenden Änderungsgesetz entsteht.

GRUNDERWERBSTEUER

RETT-Blocker:

Über RETT-Blocker als weiterer Käufer beim Erwerb von Immobilien konnte bisher Grunderwerbsteuer vermieden werden. Der Vermittlungsausschuss einigte sich darauf, dass dies nicht mehr möglich ist, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung die vom RETT-Blocker erworbenen Anteile an der Immobilie dem anderen Erwerber zuzurechnen sind.

Bisher nicht umgesetzt wurde die bereits vom Finanzausschuss des Bundestages beschlossene Verkürzung der steuerlichen Aufbewahrungspflichten. Nach den Plänen der Regierung sollten die bisher zehnjährigen Aufbewahrungsfristen in der Abgabenordnung und dem Umsatzsteuergesetz in einem ersten Schritt auf acht Jahre verkürzt werden. Auch die Aufbewahrungsfristen nach dem Handelsgesetzbuch sollen in einem ersten Schritt ebenfalls auf acht Jahre und ab 2015 auf sieben Jahre verkürzt werden.

Die Oppositionsfraktionen kritisieren die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen und lehnen diese unverändert ab. Steuerhinterziehungen würden zehn Jahre verfolgt. Bei einer Verkürzung der Aufbewahrungsfrist auf acht Jahre sei dies wegen dann fehlender Unterlagen nicht mehr möglich. Die Regierungsfaktionen verweisen demgegenüber auf die Möglichkeit der Finanzämter, die Steuerunterlagen früher zu prüfen.

2. Kosten für doppelte Haushaltsführung bei berufstätigem Kind abzugsfähig

Der BFH hat in einem gerade veröffentlichten Urteil (Az. VI R 46/12) entschieden, dass erwachsene, wirtschaftlich eigenständige Kinder, die zusammen mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt wohnen, Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten geltend machen können, wenn ihnen die Zweitwohnung am Beschäftigungsort lediglich als Schlafstätte dient.

Im aktuellen Fall machte der Kläger, ein 43 Jahre alter promovierter Diplomchemiker, in seiner Einkommensteuererklärung die Kosten für eine Unterkunft am Beschäftigungsort geltend (Zweitwohnsitz). Seinen Hauptwohnsitz behielt er im Einfamilienhaus seiner Mutter bei. In diesem nutzte er ein Schlaf-, ein Arbeits- und ein Badezimmer allein. Küche, Ess- und Wohnzimmer wurden von ihm und seiner Mutter gemeinsam genutzt.

Nach Auffassung des BFH sei bei einem erwachsenen und wirtschaftlich eigenständigen Kind grundsätzlich davon auszugehen, dass es die gemeinsame Haushaltsführung mit den Eltern oder einem Elternteil wesentlich mitbestimme. Es könne deshalb im elterlichen Haushalt auch einen »eigenen Hausstand« unterhalten und eine steuerliche doppelte Haushaltsführung begründen.

3. Musterverfahren zum Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab 2009

Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, die dem Steuerpflichtigen vor dem 01.01.2009 zugeflossen sind, können weiterhin unbeschränkt als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden. So das Finanzgericht (FG) Köln (Az. 7 K 244/12). Ähnlich urteilte das Finanzgericht Düsseldorf hinsichtlich nachträglich angefallener Schuldzinsen (Az. 2 K 3893/11).

Darüber hinaus ist beim FG Münster ein Verfahren anhängig, bei dem generell die Nichtabzugsfähigkeit von Werbungskosten bei Kapitaleinkünften ab 2009 auf dem Prüfstand steht.

4. »Reichensteuer« (Spitzensteuersatz) im Jahr 2007 möglicherweise teilweise verfassungswidrig

Der seit dem 01.01.2007 erhobene Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer von 45 % (»Reichensteuer«) ist teilweise verfassungswidrig. So hat das FG Düsseldorf entschieden (Az. 1 K 2309/09) und die Frage zur Klärung dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt.

Ein Arbeitnehmer bezog ein Gehalt von mehr als 1,5 Millionen Euro. Das Finanzamt unterwarf diese Einkünfte dem für Einkommen über 250.000 Euro bei Ledigen und über 500.000 Euro bei Verheirateten geltenden Spitzensteuersatz von 45 %. Dagegen wandte sich der Arbeitnehmer und berief sich auf eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung. Im Jahr 2007 würden sehr gut verdienende Angestellte wie er dem Spitzensteuersatz unterworfen, selbständige Unternehmer und Freiberufler, die gleich hohe Einkünfte erzielten, unterlägen hingegen nur einem Höchststeuersatz von 42 %.

Das FG ist mit einem Vorlagebeschluss den Bedenken des Steuerpflichtigen gefolgt. Die Tatsache, dass im Jahr 2007 Arbeitnehmer mit Lohn- und Gehaltseinkünften sowie Steuerpflichtige mit Miet- oder Zinseinkünften einem Steuersatz von 45 % unterworfen würden, andere Steuerpflichtige hingegen maximal 42 % zahlen mussten, hält es für eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung. Ein erkennbarer Rechtfertigungsgrund, gerade sehr gut verdienende Arbeitnehmer steuerlich besonders stark zu belasten, sei vom Gesetzgeber nicht angeführt worden. Das Gericht betonte jedoch, dass sich seine Entscheidung und damit die verfassungsrechtlichen Zweifel

nur auf das Jahr 2007 beziehen. Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 würden alle Steuerpflichtigen, egal welche Einkünfte sie erzielen, bei hohem Einkommen dem Steuersatz von 45 % unterfallen. Damit ist es jetzt Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts, über die Verfassungsmäßigkeit der »Reichensteuer« im Jahr 2007 zu entscheiden.

5. Gutachterkosten als Nachlassverbindlichkeiten?

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Begutachtung von zum Nachlass gehörigem Grundbesitz können nicht als Nachlassverbindlichkeiten i. S. v. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abgezogen werden. Darauf hat das FG Münster in einem Urteil hingewiesen (Az. 3 K 2835/11).

Im aktuellen Fall hatte die Klägerin von ihrem verstorbenen Ehemann mehrere Grundstücke geerbt, für die das Finanzamt Bedarfswerte feststellte. Dementsprechend setzte das Finanzamt die Erbschaftsteuer auf 70.875 Euro fest. Hiergegen wandte sich die Klägerin und beantragte darüber hinaus Aufwendungen für die Begutachtung der Grundstücke i. H. v. 7.632 Euro als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Die Begutachtung der Grundstücke erfolgte zum Nachweis eines den festgestellten Bedarfswert unterschreitenden Verkehrswertes i. S. v. § 138 Abs. 4 BewG. Das Finanzamt änderte zwar den Erbschaftsteuerbescheid und setzte die Erbschaftsteuer auf 12.749 Euro fest. Die geltend gemachten Gutachterkosten wurden aber nicht als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt.

Das FG wies die Klage ab. Die von der Klägerin geltend gemachten Gutachterkosten seien nicht als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Nach Auffassung der Richter sei die Klägerin zur Beibringung eines Verkehrswertgutachtens für den ererbten Grundbesitz nicht verpflichtet gewesen. Die Regelung des § 138 Abs. 4 BewG räume dem Erben vielmehr nur die Möglichkeit ein, durch den Nachweis eines unter dem festgestellten Bedarfswert liegenden Verkehrswertes eine niedrigere Erbschaftsteuerfestsetzung zu erreichen. Es würde sich bei den insoweit anfallenden Gutachterkosten um Rechtsverfolgungskosten handeln und nicht um Nachlassregelungskosten, die abzugsfähig seien.

6. Abzugsfähigkeit von Betreuungskosten ab Veranlagungszeitraum 2012

Ab dem Veranlagungszeitraum 2012 ist ein Abzug von Kinderbetreuungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht mehr möglich. Im Gegenzug wurden aber die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug gelockert. Auf die bisherigen Voraussetzungen bei den steuerpflichtigen Eltern, wie z. B. Erwerbstätigkeit oder Ausbildung kommt es künftig nicht mehr an.

Die Kinderbetreuungskosten können in der Einkommensteuererklärung ab VZ 2012 nun einheitlich als Sonderausgaben in Höhe von 2/3 der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro pro Kind, geltend gemacht werden.

Die Betreuungskosten für Kinder i. S. des § 32 Abs. 1 EStG können ab Geburt des Kindes bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres berücksichtigt werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Darüber hinaus kommt ein Sonderausgabenabzug in Betracht, wenn ein Kind wegen einer vor dem 25. Lebensjahr eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

Zu den abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten zählen z. B. Aufwendungen für Tagesmutter, Kinderpfleger, Erzieher und Beiträge für Kinderkrippen/-gärten. Die Bezahlung der Kinderbetreuungskosten muss durch Rechnung und Überweisung nachgewiesen werden.

7. Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung absetzbar

Hat ein Steuerpflichtiger eine bislang vermietete Immobilie veräußert, kann er Schuldzinsen, die nachfolgend weiterhin anfallen, weil der Veräußerungserlös nicht zur vollständigen Tilgung des zur Finanzierung des Objekts aufgenommenen Darlehens ausreicht, weiterhin als Werbungskosten absetzen. Diese Position vertritt die Finanzverwaltung in ihrem Schreiben vom 28.03.2013 auf Basis der geänderten Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 20.06.2012). Nach Auffassung der Richter werde insoweit der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und aufgenommenem Fremdkapital auch bei den Überschusseinkünften nicht beendet.

Die Finanzverwaltung versagt den Schuldzinsenabzug jedoch weiterhin, sofern die Veräußerung der Immobilie außerhalb der 10-Jahres-Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgt ist, d.h. sofern die Veräußerung nicht steuerbar war, oder die Einkünfteerzielungsabsicht bereits vor der Veräußerung aus anderen Gründen weggefallen ist.

Diese Fragen wurden vom BFH in seinem zitierten Urteil noch nicht ausdrücklich entschieden.

8. Einkünfteerzielungsabsicht muss bei Gewerbeimmobilien im Einzelfall klar erkennbar sein

Bei Gewerbeimmobilien kann nicht typisierend vermutet werden, sondern muss im Einzelfall stets klar erkennbar sein, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt, im Rahmen der voraussichtlichen Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. So entschied der BFH (Az. IX R 7/10).

Die Klägerin, eine GmbH, vereinbarte mit einer anderen – personenidentischen – GmbH einen Nutzungsüberlassungsvertrag über ein Grundstück, das mit alten, nur noch zu Lagerzwecken tauglichen Gebäuden bebaut war. Kleinere Vermietungen erwirtschafteten nur geringe Einnahmen, denen hohe Werbungskosten gegenüberstanden. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Werbungskosten nicht.

Das Finanzgericht und auch der BFH gaben dem Finanzamt Recht. Eine Einkünfteerzielungsabsicht sei hier nicht erkennbar. Der Klägerin sei von Anfang an bekannt gewesen bzw. es habe sich spätestens durch die vergeblichen Vermietungsbemühungen gezeigt, dass für dieses konkrete Objekt kein Markt bestehe und es deshalb nicht vermietbar sei. Die Klägerin hätte daher zum Beweis ihrer Vermietungsabsicht zielgerichtet u. U. auch durch bauliche Umgestaltungen auf einen vermietbaren Zustand des Objekts hinwirken müssen.

9. Kosten für Erststudium ohne Bezug zu einem Dienstverhältnis sind keine vorweggenommenen Werbungskosten

Ausbildungskosten, die im Rahmen eines Erststudiums oder einer erstmaligen Berufsausbildung im unmittelbaren Anschluss an die schulische Ausbildung ohne Bezug zu einem Dienstverhältnis anfallen, sind keine vorweggenommenen Werbungskosten. So entschied das Finanzgericht des Saarlandes (Az. 2 K 1020/09).

Im Anschluss an seine schulische Ausbildung im Jahr 2006 studierte der Kläger. Er beantragte, seine Aufwendungen für das Studium (u. a. für Miete, Fahrtkosten, Studiengebühren, Verpflegungsmehraufwand) als Verlustabzug festzustellen, um sie nach dem Studium vom künftigen Einkommen steuermindernd abziehen zu können. Das Finanzamt lehnte dies ab.

Das FG wies die Klage im April 2011 ab. Auf die Revision des Klägers verwies der Bundesfinanzhof (BFH) im Oktober 2011 (Az. VI R 29/11) den Rechtsstreit an das FG zurück, da der damalige Wortlaut des § 12 Nr. 5 EStG die Geltendmachung der Kosten ermögliche. Der Gesetzgeber reagierte darauf und ließ durch eine Änderung des § 12 Abs. 5 EStG rückwirkend ab dem Jahr 2004 nur noch im Rahmen eines Dienstverhältnisses entstandene Kosten eines Erststudiums zum Abzug zu. Das FG wies aufgrund dieser neuen Vorschrift die Klage im April 2012 erneut ab. Der Gesetzgeber habe nur eine Rechtslage rückwirkend festgeschrieben, die vor der BFH-Entscheidung von 2011 einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprochen habe. Der Kläger habe in der kurzen Zeit bis zur Gesetzeskorrektur kein schutzwürdiges Vertrauen bilden können.

Zur Rechtsfrage des Werbungskostenabzuges beim sogenannten »Erststudium« sind aktuell noch weitere Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig.

10. Altverluste aus Wertpapiergeschäften nur noch 2013 verrechenbar

Wir weisen darauf hin, dass Anleger, die noch steuerliche verrechenbare Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften aus der Zeit vor Einführung der Abgeltungsteuer haben (also vor 2009), diese Veräußerungsverluste nur noch mit im Laufe dieses Jahres erzielten Wertpapierveräußerungsgewinnen verrechnen können.

Die Verrechnung der »Altverluste« kann ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuererklärung durch das Finanzamt erfolgen, denn dort wurden diese »Altverluste« festgestellt und fortgeschrieben. Der Anleger muss hierzu seinem Finanzamt eine Jahressteuerbescheinigung seiner Bank vorlegen, aus der die dem Steuerabzug unterworfenen Veräußerungsgewinne ersichtlich seien. Dies gilt letztmalig für die Veranlagung des Jahres 2013.

Nach Ablauf des Jahres 2013 ist eine Verrechnung von »Altverlusten« nur noch mit Gewinnen aus der Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter wie Devisen, Edelmetallen oder Kunstgegenständen innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist möglich, soweit diese jährlich mindestens 600 Euro betragen (Freigrenze), sowie mit Gewinnen aus dem Verkauf nicht selbstgenutzter Immobilien innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist. Mit Zinsen oder Dividenden ist eine Verrechnung grundsätzlich nicht mehr gestattet.

11. Bundesfinanzhof urteilt zur Berücksichtigung von Unterkunftskosten im Rahmen eines Studiums

In seinem nunmehr veröffentlichten Urteil vom 19. September 2012 setzte sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit der steuerlichen Anerkennung von im Rahmen eines Studiums angefallenen Kosten für die auswärtige Unterbringung auseinander. Da der Kläger vor Beginn seines Studiums eine (erste) Berufsausbildung absolviert hatte, waren in diesem Verfahren die Abzugsbeschränkungen des § 9 Abs. 6 EStG nicht einschlägig. Der BFH urteilte, dass die Unterkunftskosten eines Studenten am Studienort grundsätzlich vorab entstandene Werbungskosten sein können, sofern der Studienort nicht der Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen ist. Nicht entscheidend für den BFH war, ob der Steuerpflichtige am ursprünglichen Wohnort einen weiteren eigenen Hausstand unterhielt. Die Anwendung der Grundsätze zur doppelten Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG) lehnte der BFH ab, da eine Hochschule kein Beschäftigungsort im Sinne der Vorschrift sei.

Diese Grundsätze sind auch im Rahmen des betragsmäßig beschränkten Sonderausgabenabzuges bei Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (»Erststudium«) gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG (»auswärtige Unterbringung«) anzuwenden.

12. Vorabanforderung der Steuererklärung durch das Finanzamt vor üblicher Frist bedarf einer nachvollziehbaren Begründung

Eine automatisierte Vorabanforderung der Steuererklärung von einem steuerlich beratenen Steuerpflichtigen vor Ende der verlängerten Abgabefrist muss vom Finanzamt im Einzelfall konkret begründet werden. Es reicht nicht aus, allgemein auf die Arbeitslage bei den Finanzämtern o. ä. hinzuweisen. So entschied das Finanzgericht Hamburg (Az. 6 K 96/11).

Das Finanzamt hatte die steuerlich beratene Klägerin mit Schreiben vom 29.04.2011 zur Abgabe der Steuererklärungen zum 01.08.2011 aufgefordert. Regulär hätte sie aufgrund des Fristenerlasses eine Frist bis zum Jahresende gehabt. In dem Schreiben zählte das Finanzamt lediglich die Gründe auf, die im Fristenerlass für eine vorzeitige Anforderung genannt sind. Die Klägerin erhob gegen den Bescheid Klage, da Wiederholungsgefahr bestehe.

Das Finanzgericht urteilte zu ihren Gunsten. Der Bescheid sei rechtswidrig, da der Verwaltungsakt fehlerhaft begründet sei. Die reine Aufzählung der Gründe aus dem Erlass lasse nicht erkennen, auf welchen Grund sich das Finanzamt berufe. Der generelle Verweis auf die Arbeitssituation bei den Finanzämtern und die daraus resultierende Notwendigkeit, einen Teil der Erklärungen vorab einzufordern, reiche nicht. Es sei im Schreiben nicht erkennbar, warum gerade die Klägerin dazu aufgefordert worden sei, ihre Erklärung vor Ablauf der im Fristenerlass verlängerten Frist vorzulegen.

13. Versicherungsbeiträge sind nicht lebensnotwendig

Das FG Baden-Württemberg hat entschieden, dass es verfassungsrechtlich nicht geboten ist, Beiträge zur Risiko- und Kapitallebensversicherung sowie zur Unfallversicherung in vollem Umfang zum steuerlichen Abzug zuzulassen (Az. 9 K 242/12).

Der gemeinsame Höchstbetrag zum Sonderausgabenabzug der Kläger – einem Ehepaar – war bereits durch die Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung überschritten. Das beklagte Finanzamt berücksichtigte daher keine Beiträge der Kläger zur Risiko- und Kapitallebensversicherung sowie zur Unfallversicherung. Mit ihrer Klage vor dem Finanzgericht beehrten die Kläger, auch diese Versicherungsbeiträge in vollem Umfang zum Sonderausgabenabzug zuzulassen.

Das FG wies die Klage ab. Beiträge zur Risiko- und Kapitallebensversicherung sowie zur Unfallversicherung seien nicht notwendig, um die Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für die Kläger zu schaffen. Zum Abschluss solcher Versicherungen bestehe – im Unterschied zur Kranken- und Pflegeversicherung – keine gesetzliche Verpflichtung. Sie würden nicht zum sozialhilferechtlichen Existenzminimum gehören, denn diese Versicherungen dienten gerade nicht der Sicherung der bloßen Existenz der Kläger, sondern primär dem Schutz und dem Erhalt von deren Vermögen und Lebensstandard. Die Risiken Alter, Invalidität und Tod seien von den klassischen Altersvorsorgesystemen wie der gesetzlichen Rentenversicherung, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und der Beamtenversorgung typischerweise abgedeckt.

III. Bilanz- und allgemeines Wirtschaftsrecht

1. Steuerliche Herstellungskostenuntergrenze – vorerst weiterhin in

Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz möglich

Wie bereits in unserem letzten Mandantenrundsreiben von Dezember 2012 berichtet, sehen die neuen Einkommensteuerrichtlinien 2012 (EStR 2012) in R 6.3. eine Anhebung der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze vor. Danach sollen auch die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB aufgeführten Kosten, für die handelsrechtlich ein Ansatzwahlrecht besteht, zwingend in die steuerlichen Herstellungskosten einzubeziehen sein. Die neuen Einkommensteuerrichtlinien wurden – trotz der überwiegenden Ablehnung der erweiterten Aktivierungspflicht in der Literatur – zwischenzeitlich unter Einschluss der umstrittenen Regelung zu den Herstellungskosten verabschiedet und sollten grundsätzlich auf alle offenen Fälle anzuwenden sein. Allerdings wurde die Anwendung der Neuregelung in zwei wichtigen Punkten eingeschränkt:

1. Gemäß Richtlinie 6.3 Abs. 9 EStR 2012 wird geregelt, dass die bisherige Herstellungskostenuntergrenze weiterhin für Wirtschaftsgüter angewendet werden darf, mit deren Herstellung vor Veröffentlichung der geänderten Richtlinien im Bundessteuerblatt (am 28.03.2013) begonnen worden ist. Damit kommt eine Nachaktivierung für »Altfälle« nicht in Betracht.
2. Gleichzeitig mit der Veröffentlichung der geänderten Einkommensteuerrichtlinie wurde in einem separaten BMF-Schreiben vom 25.03.2013 die Neuregelung insgesamt wieder suspendiert und die Beibehaltung der bisherigen Herstellungskostenuntergrenze so lange ermöglicht, bis eine abschließende Beurteilung der sich aus der Neuregelung ergebenden Konsequenzen vorliegt. Insbesondere soll eine Evaluierung des mit der Neuregelung verbundenen Erfüllungsaufwands vorgenommen werden.

Es ist derzeit nicht absehbar, wie lange diese Suspendierung Gültigkeit haben wird. Unternehmen, die bisher auf die Ermittlung und den Ansatz der bisherigen Wahlkomponenten verzichtet haben, ist daher anzuraten, die für die Ermittlung der Gemeinkosten notwendigen Daten rechtzeitig und vorsorglich zu ermitteln. Spätestens mit der nächsten Überarbeitung der Einkommensteuerrichtlinien dürfte das Thema erneut auf der Agenda stehen.

2. Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen

In einem viel beachteten Grundsatzurteil hat der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinem Urteil vom 31.01.2013 seine bisherige Rechtsprechung zum subjektiven Fehlerbegriff im Bereich »Rechtsfragen« aufgegeben. Nach der bisher auch von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung war eine spätere Bilanzberichtigung unzulässig, wenn die Bilanz im Zeitpunkt ihrer Aufstellung subjektiv richtig war. Als subjektiv (d.h. aus Sicht des Kaufmanns) richtig galten dabei alle Bilanzansätze, deren Fehlerhaftigkeit im Zeitpunkt der Bilanzerstellung aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns nicht hätten erkannt werden können. Diese Auffassung ist nach dem Richterspruch des BFH nunmehr überholt:

Nach der geänderten Rechtsprechung ist das Finanzverwaltung nicht mehr an eine rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zu Grunde liegt, auch wenn diese Beurteilung aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war, z.B. weil sie seinerzeit einer durch Rechtsprechung oder/und Verwaltung vertretenen Auffassung entsprach. Dieser Grundsatz der Berücksichtigung des objektiv geltenden Rechts (z.B. auch aus einer im Zeitablauf geänderten Rechtsauffassung) kann dabei allerdings nicht nur zu Lasten, sondern auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu Änderungen der Steuerbilanz führen.

Offen gelassen hat der Große Senat demgegenüber ausdrücklich, ob die Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffes sich nicht nur auf Rechtsfragen bezieht, sondern auch auf Tatsachenfragen zu übertragen ist. Dies könnte z.B. Fälle betreffen, bei denen der Steuerpflichtige bei der Bilanzierung von unzutreffenden Tatsachen (Prognosen oder Schätzungen) ausgegangen ist, ohne dabei gegen die ihm obliegenden, handelsrechtlich zu definierenden Sorgfaltspflichten verstoßen zu haben. In seinem Vorlagebeschluss hatte der I. Senat des BFH für die Beibehaltung des subjektiven Fehlerbegriffs plädiert.

3. Zeitarbeitnehmer sind bei der Größe des Betriebsrats zu berücksichtigen

Wie der Siebte Senat des Bundesarbeitsgerichts unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung entschieden hat, zählen in der Regel beschäftigte Zeitarbeitnehmer bei den Schwellenwerten des § 9 BetrVG im Entleiherbetrieb mit. Das ergebe die insbesondere an Sinn und Zweck der Schwellenwerte orientierte Auslegung des Gesetzes. Jedenfalls bei einer Betriebsgröße von mehr als 100 Arbeitnehmern komme es auch nicht darauf an, ob die Zeitarbeiter bei der Wahl des Betriebsrats wahlberechtigt sind (Az. 7 ABR 69/11).

Nach § 9 Satz 1 BetrVG richtet sich die Zahl der Mitglieder des Betriebsrats nach der Anzahl der im Betrieb in der Regel beschäftigten Arbeitnehmer. Bei 5 bis 100 Arbeitnehmern kommt es darüber hinaus auch auf die Wahlberechtigung an. Ab 101 Arbeitnehmern nennt das Gesetz diese Voraussetzung nicht mehr. In Betrieben mit in der Regel 701 bis 1000 Arbeitnehmern besteht der Betriebsrat aus 13 Mitgliedern, in Betrieben mit in der Regel 1001 bis 1500 Arbeitnehmern aus 15 Mitgliedern.

Anders als in den Vorinstanzen hatte daher beim Bundesarbeitsgericht die Anfechtung einer Betriebsratswahl durch 14 Arbeitnehmer Erfolg.

4. Steuerliche Gewinnermittlung; Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben

Mit Urteil vom 06. Juni 2012 (BStBl II) hatte der BFH entschieden, dass in der Bilanz einer als Großbetrieb im Sinne von § 3 BpO eingestuften Kapitalgesellschaft Rückstellungen für im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehende Mitwirkungspflichten gemäß § 200 AO grundsätzlich zu bilden sind, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) betreffen. Die Passivierung einer Rückstellung für diese Kosten sei auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung möglich.

Der BFH ließ mangels Entscheidungserheblichkeit die Frage offen, ob eine Rückstellung für Betriebsprüfungskosten auch bei nicht anschlussgeprüften Steuerpflichtigen gebildet werden dürfe. Für diese Steuerpflichtigen kommt die Regelung des § 4 Absatz 2 BpO nicht zur Anwendung. Ebenso blieb mangels Entscheidungserheblichkeit offen, welche Kosten bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen sind.

Mit Schreiben vom 07. März 2013 hat das BMF zur Anwendung der Grundsätze des o.g. BFH-Urteils wie folgt Stellung genommen:

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 06. Juni 2012 sind über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden.

Für Steuerpflichtige, bei denen eine Anschlussprüfung i. S. d. § 4 Absatz 2 BpO nicht in Betracht kommt, gelten die Grundsätze des BFH-Urteils nicht. Die Soll-Vorgabe des § 4 Absatz 2 BpO war ein tragender Grund für den BFH, um von einer hinreichend bestimmten, sanktionsbewehrten Verpflichtung auszugehen, bei der die Inan-

spruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist. Somit kommt die Passivierung einer Rückstellung für Kosten, die in Zusammenhang mit einer zukünftigen möglichen Betriebsprüfung stehen, bei Steuerpflichtigen, die nicht vom Anwendungsbereich des § 4 Absatz 2 BpO umfasst sind, nicht in Betracht, solange noch keine Prüfungsanordnung durch die Finanzverwaltung vorliegt.

In die Rückstellung dürfen nur die Aufwendungen einbezogen werden, die in direktem Zusammenhang mit der Durchführung einer zu erwartenden Betriebsprüfung stehen. Hierzu zählen beispielsweise die Kosten, die für die Inanspruchnahme rechtlicher oder steuerlicher Beratung zur Durchführung einer Betriebsprüfung entstehen. Nicht einzubeziehen sind insbesondere die allgemeinen Verwaltungskosten, die bereits bei der Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen gemäß § 257 HGB und § 147 AO, die Verpflichtung zur Erstellung des Jahresabschlusses und die Verpflichtung zur Anpassung des betrieblichen EDV-Systems an die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) berücksichtigt wurden.

Die Rückstellung für diese Mitwirkungsverpflichtung zur Durchführung einer Betriebsprüfung ist als Sachleistungsverpflichtung gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstaben b und e EStG mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten und abzuzinsen.

5. Wann ist ein eigenhändig geschriebenes Testament gültig?

Ein Testament ist nur dann als eigenhändig geschriebenes Testament gültig, wenn es auf einer unbeeinflussten Schreibleistung des Erblassers beruht. Wer sich zur Begründung seines Erbscheinantrages auf die Wirksamkeit des Testaments beruft, muss dies nachweisen. So entschied das Oberlandesgericht Hamm (Az. I-15 W 231/12).

In einem Testament eingesetzte Erben beantragten einen Erbschein. Der im Dezember 2011 mit 71 Jahren verstorbene Erblasser hatte, bereits geschwächt, im Oktober 2011 mit der Unterstützung eines Dritten ein Testament verfasst. Da das Schriftbild des Testaments nicht für eine eigenhändige Schreibweise des Erblassers sprach und der Dritte diese nicht sicher bestätigen konnte, konnten das Amtsgericht und ebenso das Oberlandesgericht die Einhaltung der gesetzlichen Form des § 2247 BGB und damit die wirksame Errichtung des Testaments nicht feststellen. Sie wiesen den Antrag auf Erteilung eines dem Inhalt der Testamentsurkunde entsprechenden Erbscheins ab.

Laut OLG Hamm setze eine Eigenhändigkeit im Sinne der gesetzlichen Vorschrift zwingend voraus, dass der Erblasser die Testamentsniederschrift selbst und unbeeinflusst angefertigt habe. Durch Dritte hergestellte Niederschriften seien immer unwirksam, selbst wenn sie in Anwesenheit des Erblassers nach dessen Willen und Weisungen angefertigt worden seien und der Erblasser sie unterschrieben habe. Auch reiche es nicht, wenn dem Erblasser die Hand geführt werde und dadurch die Schriftzüge von einem Dritten geformt würden. Der Erblasser müsse die Gestaltung der Schriftzüge selbst bestimmen. Zulässig sei jedoch eine unterstützende Schreibhilfe, solange der Erblasser die Schriftzeichen selbst forme.

Diese und weitere aktuelle Nachrichten aus Steuer- und Wirtschaftsrecht finden Sie auch auf unserer Homepage wp-westerfelhaus.de unter »News«.

Ihre Mitarbeiter und Partner der Sozietät
Prof. Dr. Westerfelhaus, Sandleben und Partner GbR

**Wirtschaftsprüfer-
und Steuerberater-Sozietät
Prof. Dr. Westerfelhaus,
Sandleben und Partner GbR**

Werner-Bock-Straße 23
33602 Bielefeld
Telefon +49 521 96469-0
Telefax +49 521 96469-50
wp-westerfelhaus.de



A member of Kreston International
A global network of independent accounting firms