

Steuer & Bilanz aktuell - Dezember 2017

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Außergewöhnliche Belastungen bei größeren Ausgaben	2
Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen	2
Gemeinnützigkeit von Körperschaften	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Anpassung der Steuervorauszahlungen	4
Anforderungen der Kassenführung bei Geldeinwurfautomaten	4
Ausgleichszahlung für unterbleibende Betriebserweiterung	5
Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe	6
Vorlage zur Sollbesteuerung an den Europäischen Gerichtshof	6
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	7
Zuschüsse zu privaten Krankenversicherungen	7
Kosten für das Vorhalten einer Wohnung	8
Für Hauseigentümer	9
Verkehrswert einer Immobilie für Zwecke der Erbschaftsteuer	9
Erhaltungsaufwendungen bei Rechtsnachfolge	11
Verbilligte Überlassung von Wohnraum	12
Für Kapitalgesellschaften	13
Veräußerung nach Schenkung an Kinder	13
Regelungen über die Abfindung von Pensionszusagen	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Dezember 2017 und Januar 2018	16

Editorial



Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

nun ist auch das Jahr 2017 bald Geschichte.

Politisch sollte es ein Superwahljahr werden, wobei die Parteien derzeit noch immer in Sondierungsgesprächen feststecken. Seit Wochen wird vor allem über

Flüchtlingspolitik, Klimaziele, Bürokratieabbau, den Abbau des Solidaritätszuschlags und über Steuererleichterungen diskutiert. Ohne eine handlungsfähige Regierung steht die Politik aktuell jedoch eher still und kann viele offene Fragen nicht beantworten.

Mögen die weiteren Gespräche und anstehenden Koalitionsverhandlungen nach dem Motto „Gut Ding will Weile haben“ zu einer stabilen Koalition und zu einer soliden Basis auch der Steuerpolitik für die nächste Legislaturperiode führen.

Diese letzte Ausgabe des Jahres 2017 unserer Mandanteninformation enthält wie gewohnt breitgefächerte aktuelle Themen aus Rechtsprechung und Verwaltung. Hervorheben möchte ich insofern die Möglichkeit der Herabsetzung von Steuervorauszahlungen für die Veranlagungszeiträume 2017 und 2018 bei einem entsprechenden Jahresergebnis und Einkommen. Ergänzend dazu möchte ich auch auf unser kürzlich erschienenen Informationsblatt „Aktuelles zum Jahreswechsel 2017“ hinweisen.

Ich wünsche Ihnen eine nicht allzu stressige Vorweihnachtszeit und schöne Feiertage.

Herzliche Grüße

K. Kupski

Katrin Kupski

Für alle Steuerpflichtigen

Hohe Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen können nicht über mehrere Jahre verteilt werden.

Sie sind ausschließlich im Jahr der Verausgabung abzugsfähig.

Für alle Steuerpflichtigen

Hessisches Finanzgericht:
Die Betreuung von Hunden ist eine haushaltsnahe Dienstleistung.

Für alle Steuerpflichtigen

Außergewöhnliche Belastungen bei größeren Ausgaben

Außergewöhnliche Belastungen sind im Zeitpunkt der Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen. Dieser Umstand kann sich nachteilig auswirken, wenn größere Aufwendungen getätigt werden, welche in dem Jahr der Zahlung steuerlich gar nicht geltend gemacht werden können, weil keine Einkünfte in entsprechender Höhe vorliegen oder sich auf Grund der Höhe der außergewöhnlichen Belastungen ein starker negativer Progressionseffekt ergibt.

So lag auch der Fall, über den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte. Die Stpfl. bauten ihr Haus mit erheblichen Kosten behindertengerecht um, weil dies für die Pflege und Betreuung der schwer- und mehrfachbehinderten Tochter erforderlich war. Der Abzug als außergewöhnliche Belastungen stand im Wesentlichen nicht im Zweifel. Auf Grund der Höhe der Aufwendungen konnten diese im Jahr der Verausgabung allerdings nicht vollständig geltend gemacht werden, so dass die Stpfl. eine Verteilung auf drei Jahre beehrten. Dies lehnte das Finanzamt und dem folgend nun auch der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 12.7.2017 (Aktenzeichen VI R 36/15) ab. Für eine Verteilung auf mehrere Jahre fehlte die Rechtsgrundlage. Auch eine Billigkeitsmaßnahme schied aus, denn eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Sie kommt nicht bereits dann in Betracht, wenn sich Aufwendungen im Veranlagungszeitraum der Verausgabung nicht in vollem Umfang steuermindernd ausgewirkt haben.

Handlungsempfehlung: In der Praxis dürfte daher nur der Ausweg verbleiben, die Baumaßnahmen und damit die Verausgabung zeitlich über mehrere Jahre zu verteilen. Gerade dann, wenn Zahlungen um den Jahreswechsel anstehen, sollte geprüft werden, in welchem Jahr sich diese steuerlich günstiger auswirken.

Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen

Hinsichtlich der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen ist auf drei aktuelle Entscheidungen der Finanzgerichte hinzuweisen:

– **Versorgung und Betreuung eines Haustiers als haushaltsnahe Dienstleistung:** Nach der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 1.2.2017 (Aktenzeichen 12 K 902/16) sind Aufwendungen für die Betreuung von Hunden auch dann als haushaltsnahe Dienstleistungen steuerbegünstigt, wenn die Hunde des Stpfl. **nicht in dessen Haushalt betreut**, sondern von einer Betreuungsperson abgeholt und nach der Betreuungszeit wieder zum Stpfl. zurückgebracht werden.

Hinweis: Die Finanzverwaltung hingegen will Aufwendungen nur dann als begünstigt anerkennen, wenn die Betreuung im Haushalt des Stpfl. selbst erfolgt. Gegen das Urteil ist nun eine Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass diese Frage möglicherweise noch vom Bundesfinanzhof beurteilt werden wird (Aktenzeichen der Nichtzulassungsbeschwerde: VI B 436/17).

– **Herstellung einer Haustür in der Werkstatt des Handwerkers:** Das Finanzgericht Nürnberg bestätigt mit Urteil vom 4.8.2017 (Aktenzeichen 4 K 16/17) die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach das für die Steuerermäßigung bei Hand-

werkerleistungen maßgebende Tatbestandsmerkmal „in einem Haushalt des Stpfl.“ nicht erfüllt ist, soweit die Handwerkerleistung mit der **Herstellung der Haustür** nicht im Haushalt des Stpfl., sondern in der **Werkstatt des Handwerksbetriebs erbracht wurde**. Die Stpfl. ließen im Oktober 2015 die Haustür ihres privaten Wohnhauses ersetzen. Hierfür wurden vom beauftragten Schreinereibetrieb insgesamt 4 688 € inklusive Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Ein Betrag von insgesamt 3 253 € entfiel auf den Werklohn für Herstellung und Montage der Haustür. Das Finanzamt erkannte diesen nicht als begünstigte Handwerkerleistungen an und versagte die Steuerermäßigung, da ein Nachweis, welcher Anteil des Werklohns auf die Herstellung der Tür und welcher Anteil auf die Montage vor Ort entfallen war, nicht erbracht wurde. Das Finanzgericht bestätigte diese Handhabe, da nur die Kosten angesetzt werden können, die auf im Haushalt des Stpfl. erbrachte Leistungen entfallen und hierfür sei kein Nachweis erbracht. Im Grundsatz stellt die Montageleistung (Einbau der neuen Haustür) vor Ort im Haushalt der Stpfl. eine begünstigte Handwerkerleistung dar.

Handlungsempfehlung: Nach wie vor ist umstritten, welche Leistungen steuerlich begünstigt sind. Wenn Handwerkerleistungen sowohl unmittelbar im Haushalt des Stpfl. als auch in der Werkstatt des Handwerkers erbracht werden, sollte in der Handwerkerrechnung eine Aufteilung erfolgen, um zumindest einen Teil steuerlich geltend machen zu können.

– **Nachträglicher Ansatz bei verspäteter Betriebskostenabrechnung:** Weiterhin hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 24.8.2016 (Aktenzeichen 11 K 1319/16) entschieden, dass ein Wohnungsmieter, der erst nach Bestandskraft seiner Einkommensteuerveranlagung dem Grunde und der Höhe nach Kenntnis über hausnahe Dienstleistungen auf Grund der Betriebskostenabrechnung der Verwaltungsgesellschaft erlangt, eine **Änderung der Steuerfestsetzung wegen neuer Tatsachen** beanspruchen kann. Diese Änderung kann beim Finanzamt unter Erläuterung der konkreten Umstände und Nachweis der Betriebskostenabrechnung erfolgen.

Handlungsempfehlung: Bei spät eingehenden Nebenkostenabrechnungen bzw. Betriebskostenabrechnungen sollte geprüft werden, ob nachträglich eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen beantragt werden kann.

Gemeinnützigkeit von Körperschaften

Eine Freimaurerloge, die Frauen von der Mitgliedschaft ausschließt, ist nicht gemeinnützig, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 17.5.2017 (Aktenzeichen V R 52/15) bestätigt hat. In diesem Fall scheitert die Gemeinnützigkeit daran, dass sie nicht darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit zu fördern.

Die Entscheidung betrifft eine Vereinigung zur Pflege der Freimaurerei (Loge). Diese nimmt nur Männer als Mitglieder auf. Sie ermöglichte nur diesen das Ritual in den Tempelarbeiten. Streitig war, ob der Ausschluss von Frauen der Gemeinnützigkeit entgegensteht. Der Bundesfinanzhof bejaht dies und verneint die Gemeinnützigkeit. Für den **Ausschluss von Frauen konnte die Loge weder zwingende sachliche Gründe anführen** noch war dies durch kollidierendes Verfassungsrecht gerechtfertigt. An das Geschlecht anknüpfende differenzierende Regelungen sind mit dem Grundgesetz nur vereinbar, soweit sie zur Lösung von Problemen, die

Finanzgericht Nürnberg:
Die Herstellung einer Haustür ist nur hinsichtlich der Montage vor Ort eine begünstigte Handwerkerleistung.

Eine Aufteilung der Leistung muss sich aus der Rechnung ergeben.

Finanzgericht Köln:
Eine verspätete Betriebskostenabrechnung kann nachträglich steuerlich berücksichtigt werden.

Für gemeinnützige Körperschaften

Der Ausschluss von Männern oder Frauen von der Mitgliedschaft in gemeinnützigen Einrichtungen kann zum Ausschluss der Gemeinnützigkeit führen.

Bundesfinanzhof:
Die geschichtliche Tradition reicht für eine Gemeinnützigkeit nicht aus.

Hiervon können insbesondere auch Vereine betroffen sein.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Ist am Ende des Jahres absehbar, dass die gezahlten Steuervorauszahlungen zu hoch waren, sollte ein Herabsetzungsantrag für 2017 und 2018 gestellt werden.

Für alle Unternehmer

Bundesfinanzhof: Der Geldspeicher eines Geldeinwurfautomaten ist als Kasse einzustufen.

ihrer Natur nach entweder nur bei Männern oder nur bei Frauen auftreten können, zwingend erforderlich sind. Der Hinweis auf die geschichtliche Tradition ist nicht geeignet, die Ungleichbehandlung im Streitfall zu rechtfertigen.

Das Gericht sah hierin keinen Eingriff in das Selbstbestimmungsrecht der Loge, denn dieser ist es durch die Versagung der Steuervergünstigung nicht verwehrt, nur Männer als Mitglieder auszuwählen und aufzunehmen. Auch das von der Loge vorgetragene Argument, dass **katholische Ordensgemeinschaften als gemeinnützig anerkannt** würden, obwohl sie ebenfalls Männer oder Frauen von der Mitgliedschaft ausschließen, verwarf das Gericht.

Hinweis: Die Entscheidung ist zu einer traditionellen Freimaurerloge ergangen. Der Bundesfinanzhof weist aber in seiner Pressemitteilung ausdrücklich darauf hin, dass sich das Urteil auch auf **Vereine** auswirken könnte, die die Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen, die – wie z.B. Schützenbruderschaften, Männergesangsvereine oder Frauenchöre – ebenfalls Männer oder Frauen ohne sachlichen Grund von der Mitgliedschaft ausschließen. Es bleibt abzuwarten, ob und wie die Finanzverwaltung reagieren wird.

Für Unternehmer und Freiberufler

Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2017 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau auf Basis der laufenden Buchführung und unter Berücksichtigung noch ausstehender Jahresabschlussbuchungen, wie z.B. Abschreibungen oder Rückstellungsanpassungen, hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2017 und für 2018 zu beantragen, um unnötige Liquiditätsabflüsse zu vermeiden.

Hinweis: Ergibt sich voraussichtlich ein höheres Ergebnis, als bei der Festsetzung der Vorauszahlungen angesetzt, so besteht für den Stpfl. keine Verpflichtung zur Anpassung der Vorauszahlungen. Vielmehr erfolgt insoweit erst eine Berücksichtigung in der späteren Jahressteuererklärung für 2017. Soweit allerdings das Finanzamt – z.B. auf Grund der aus den Umsatzsteuervoranmeldungen erkennbaren Umsatzsteigerungen – vom Stpfl. eine Prognose des voraussichtlichen Ergebnisses anfordert, muss diese Anfrage umfassend und unter Berücksichtigung der aktuellen Erkenntnisse vom Stpfl. beantwortet werden.

Handlungsempfehlung: Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere auf der aktuellen Buchhaltung basierende Hochrechnungen. Vorbereitend ist sicherzustellen, dass die Buchhaltung auf dem aktuellen Stand ist und auch Abschlussbuchungen in ausreichendem Maße berücksichtigt.

Anforderungen der Kassenführung bei Geldeinwurfautomaten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 11/16) klargestellt, dass Geldspeicher von Geldeinwurfautomaten als Kassen einzustufen sind und daher bei ihrer Leerung der Bestand zu zählen und das Ergebnis aufzuzeichnen ist, um die **Kassensturzfähigkeit** zu gewährleisten. Insoweit sind diese Grundsätze bei allen Kassenautomaten zu beachten.

Hinweis: Werden diese Grundsätze zur ordnungsmäßigen Kassenführung nicht beachtet, so droht eine Schätzungsbefugnis des Finanzamts.

Ausgleichszahlung für unterbleibende Betriebserweiterung

Der Bundesfinanzhof hatte – verkürzt dargestellt – darüber zu entscheiden, ob eine Entschädigung für den Verzicht auf eine Betriebserweiterung **sofort oder ratierlich über einen gewissen Zeitraum ertragswirksam** war. Im Urteilsfall betrieb ein Landwirt eine Schweinezucht. Mit einem kommunalen Zweckverband wurde eine Vereinbarung abgeschlossen, die u.a. vorsah, dass der Landwirt eine Entschädigungszahlung erhielt, wenn er seine Schweinehaltung nicht erweiterte. Das Finanzamt wollte diese Entschädigungszahlung sofort als Ertrag der Besteuerung unterwerfen, der bilanzierende Landwirt wollte für die erhaltene Zahlung einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden und diesen über 25 Jahre ratierlich ertragswirksam auflösen, so dass die Versteuerung der erhaltenen Zahlung über die 25 Jahre gestreckt erfolgen sollte.

Nach der handelsrechtlichen Vorgabe, welche auch steuerrechtlich zu beachten ist, sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen, soweit sie **Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt** darstellen. Diese Vorschrift soll gewährleisten, dass ein vom Stpfl. vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip erst dann – durch Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens – erfolgswirksam wird, wenn der Kaufmann seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat. Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung betrifft in erster Linie typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags, so z.B. Vorauszahlungen bei Miet-, Darlehens- oder Versicherungsverhältnissen. Er ist aber nicht auf schuldrechtliche Leistungen beschränkt. Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach diesem Zeitpunkt darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen. Im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung kann eine Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen.

Der **Bundesfinanzhof bestätigte** mit Urteil vom 15.2.2017 (Aktenzeichen VI R 96/13) **die Ansicht des Landwirts**. Entscheidend waren folgende Argumente, die über den entschiedenen Fall hinaus von Bedeutung sind:

– Vorliegend bestand hinsichtlich der Zahlung für die Nichterweiterung der Schweinemast eine Verpflichtung des Landwirts zu einer nach dem Bilanzstichtag zumindest zeitanteilig noch zu erbringenden Gegenleistung. Die vom Stpfl. zu erbringende Gegenleistung kann dabei auch in einem Unterlassen bestehen. Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen ist, führen zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung, wenn für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht.

– Im Streitfall erhielt der Landwirt die Entschädigung nicht für einen bloßen (vor dem Abschlussstichtag bereits erklärten) Verzicht, für den als eine vor dem Abschlussstichtag bereits vollständig vollzogene Leistung kein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden kann. Vielmehr bestand für den Stpfl. rechtlich und wirtschaftlich eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung, mit Ver-

Für alle Unternehmer

Sachverhalt:

Ein Unternehmer bekam eine Entschädigungszahlung für die Unterlassung einer Betriebserweiterung, die er als passive Rechnungsabgrenzung verbuchte.

Nach dem Handelsrecht können passive Rechnungsabgrenzungen nur für solche Einnahmen gebildet werden, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen.

Bundesfinanzhof:

Die für die Bildung eines Abgrenzungspostens notwendige Verpflichtung des Unternehmers kann auch in einer Unterlassung bestehen.

Eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag kann auch eine immerwährende Zeit sein.

Für alle Unternehmer

Bundesfinanzhof:
Im Falle der Restschuldbefreiung von betrieblichen Schulden entsteht durch Ausbuchung der Verbindlichkeit ein steuerpflichtiger Buchgewinn.

Für alle Unternehmer

Bundesfinanzhof:
Auf einen Entgeltanspruch, der über einen langen Zeitraum nicht verwirklicht werden kann, darf der Unternehmer die Umsatzsteuer erst bei Vereinnahmung abführen.

tragsabschluss und auch zukünftig den Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern und auf den ursprünglich vorgesehenen Aussiedlungsgrundstücken gar keine Schweinemast zu betreiben.

– Die Einnahme stellte sich ferner als Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag dar. Eine „bestimmte Zeit“ kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch eine **immerwährende Zeit** sein, wenn der Stpfl. eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung zu erbringen hat. Vorliegend hielt der Bundesfinanzhof eine Auflösung über 25 Jahre für sachgerecht.

Hinweis: Dieses Urteil präzisiert, dass ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten auch bei einem Entgelt für eine Dauerleistung – vorliegend eine Zahlung für das Unterlassen einer Tätigkeit – gebildet werden kann. Derartige Fälle kommen in der Praxis durchaus häufig vor. Allerdings sind stets die individuellen vertraglichen Abreden zu würdigen.

Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe

Erfolgt durch das Insolvenzgericht eine Restschuldbefreiung und sind hiervon – z.B. bei einem Einzelunternehmer – auch betriebliche Schulden betroffen, so sind diese in der Bilanz auszubuchen, da mit einer Inanspruchnahme des Schuldners nicht mehr zu rechnen ist. Diese Ausbuchung der Verbindlichkeiten führt zu Buchgewinnen. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 13.12.2016 (Aktenzeichen X R 4/15), dass ein Buchgewinn, der auf Grund der Erteilung einer Restschuldbefreiung entsteht, grundsätzlich im Jahr der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses zu erfassen ist.

Wurde allerdings der Betrieb bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben, so soll ein in das Jahr der Aufstellung der Aufgabebilanz zurückwirkendes Ereignis vorliegen. Mithin entsteht der Gewinn aus der Ausbuchung der Verbindlichkeiten bereits in der Aufgabebilanz.

Hinweis: Die steuerlichen Folgen können je nach Fallgestaltung unterschiedlich sein. Sollte durch die Ausbuchung der Verbindlichkeiten im Jahr der Betriebsaufgabe eine Steuerzahlung entstehen, so kann das Finanzamt diese auf Grund der Restschuldbefreiung regelmäßig nicht mehr geltend machen. Andererseits können durch diesen Vorgang Verlustvorträge aufgebraucht werden, so dass diese dann in späteren Jahren für andere Einkünfte nicht mehr zur Verfügung stehen und sich damit mittelbar Steuerlasten ergeben. Letztlich ist auch zu prüfen, ob Gewinne aus einer Restschuldbefreiung als Sanierungsgewinne steuerfrei sind. In diesen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Vorlage zur Sollbesteuerung an den Europäischen Gerichtshof

Das Umsatzsteuerrecht beruht im Grundsatz auf dem Prinzip der Sollbesteuerung. Dies bedeutet, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer bereits im Leistungszeitpunkt an den Fiskus abführen muss, unabhängig davon, wann der Leistungsempfänger die Leistung bezahlt. Dies kann für den leistenden Unternehmer zu deutlichen Liquiditätsnachteilen führen. Insoweit hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen V R 31/12) entschieden, dass ein Bauunternehmer, der den Entgeltanspruch auf Grund eines **vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen** über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann, die insoweit anfallende Umsatzsteuer zunächst noch nicht an den Fiskus abzuführen hat, sondern erst bei Vereinnahmung des Entgelts.

Die Reichweite dieses Urteils über den entschiedenen Fall hinaus ist bislang offen geblieben. In der Praxis ist insbesondere an Fälle, wie Leasing, Mietkauf, Ratenkauf oder Verträgen mit langem Zahlungsziel zu denken. Nun liegt eine erneute Vorlage des Bundesfinanzhofs an den Europäischen Gerichtshof vor (Vorlage vom 21.6.2017, Aktenzeichen V R 51/16). Insbesondere legt der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gericht die Frage vor, ob die Pflicht zur Abführung der Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer daran geknüpft ist, dass der Betrag fällig ist oder zumindest unbedingt geschuldet wird. Bei Verneinung dieser Frage wird die weitere Frage gestellt, ob der Stpfl. verpflichtet ist, die für die Leistung geschuldete Steuer für einen Zeitraum von zwei Jahren vorzufinanzieren, wenn er die Vergütung für seine Leistung (teilweise) erst zwei Jahre nach Entstehung des Steuertatbestands erhalten kann.

Im Urteilsfall ging es um einen Spielervermittler im Profifußball. Dieser erhielt für die erfolgreiche Vermittlung von Spielern eine Prämie. Die Auszahlung dieser Prämie erfolgte allerdings in Raten verteilt auf die Laufzeit des Arbeitsvertrags des Spielers, wobei die Fälligkeit und das Bestehen der einzelnen Ratenansprüche unter der Bedingung des Bestehens des Arbeitsvertrages zwischen Verein und Spieler standen.

Handlungsempfehlung: Offen ist, wie der Europäische Gerichtshof und dem nachfolgend dann der Bundesfinanzhof entscheidet und ob die Entscheidung über den konkreten Fall hinaus von Bedeutung sein wird. Vergleichbare Fälle sollten jedenfalls verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Zuschüsse zu privaten Krankenversicherungen

Finanzamt und Arbeitgeber stritten um die Anwendbarkeit der Freigrenze von monatlich 44 €, die bei Sachlohnzuwendungen gewährt wird. Im entschiedenen Fall bezuschusste die Arbeitgeberin die Beitragsleistungen ihrer Arbeitnehmer für eine private Zusatzkrankenversicherung. Die Arbeitnehmer waren selbst Versicherungsnehmer und daher auch selbst zur Zahlung der Versicherungsprämien verpflichtet. Die Arbeitgeberin trug einen Teil dieser Prämien dergestalt, dass sie ihren Arbeitnehmern, die eine derartige Zusatzversicherung abgeschlossen hatten, einen bestimmten Anteil auf deren Gehaltskonten überwies. Arbeitnehmer, die sich gegen den Abschluss der Zusatzversicherung entschieden hatten, konnten von der Arbeitgeberin keine wertgleichen Barlohnzahlungen verlangen. Das Finanzamt qualifizierte die Zuschüsse der Arbeitgeberin als **Barlohn** und behandelte sie als in vollem Umfang lohnsteuerpflichtig, da die 44 €-Freigrenze nur bei **Sachlohn** zur Anwendung kommt. Entscheidendes Argument war, dass der Arbeitgeber bei wirtschaftlicher Betrachtung seinen Arbeitnehmern die Beitragsleistungen zur Verfügung stelle.

Das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern hat mit Urteil vom 16.3.2017 (Aktenzeichen 1 K 215/16) dagegen zu Gunsten der Arbeitgeberin entschieden, dass es sich um Sachlohn handele und daher die 44 €-Freigrenze zur Anwendung komme, was im Streitfall dazu führte, dass die Zuschüsse nicht der Lohnsteuer unterlagen.

Das Finanzgericht beruft sich auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Danach ist für die Abgrenzung von Bar- und Sachlohn der Rechtsgrund des

Der Europäische Gerichtshof soll klären, ob das an Bauunternehmer gerichtete Urteil auch in anderen Fällen gilt.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Streitfrage:

Ist ein Zuschuss zur privaten Krankenversicherung des Arbeitnehmers ein Sachlohn, auf den die 44 €-Freigrenze anwendbar ist?

Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern:

Es ist ein begünstigter Sachbezug, da dieser arbeitgeberseitig zugesagt ist und der Arbeitnehmer die Sache nur selbst beanspruchen kann.

Die Revision ist beim Bundesfinanzhof anhängig.

Für alle Arbeitnehmer

Zuflusses entscheidend. Auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen ist zu ermitteln, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Ein Sachbezug unterscheidet sich von Barlohn durch die Art des arbeitgeberseitig zugesagten und daher arbeitnehmerseitig zu beanspruchenden Vorteils selbst und nicht durch die Art und Weise der Erfüllung dieses Anspruchs. Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen, liegen Sachbezüge vor. So stellt die Gewährung von Krankenversicherungsschutz durch eine vom Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer abgeschlossene Krankenversicherung Sachlohn dar, wenn der Arbeitnehmer auf Grund seines Arbeitsvertrags von seinem Arbeitgeber Versicherungsschutz verlangen kann.

Um Sachlohn handele es sich aber auch dann, wenn der Arbeitgeber mit Zahlungen an seine Arbeitnehmer die von diesen selbst zu zahlenden Beiträge zu einer Zusatzkrankenversicherung bezuschusst und seine Arbeitnehmer diese Zahlungen – wie im Streitfall – **nur dann beanspruchen können, wenn sie** eine entsprechende Zusatzkrankenversicherung **abgeschlossen haben**. Das gilt auch nur insoweit, als diese Zuschüsse die von ihnen gezahlten Beiträge für die Zusatzkrankenversicherung nicht übersteigen. Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unmittelbar einen Geldbetrag, sei dies eine Sachlohnzuwendung, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber – wie im Streitfall – lediglich die Übernahme der Kosten für einen Sach- oder Dienstleistungsbezug oder dessen Bezuschussung beanspruchen kann, der arbeitsrechtliche Anspruch also nicht lediglich auf eine reine Geldleistung gerichtet ist.

Hinweis: Gegen diese Entscheidung ist unter dem Aktenzeichen VI R 16/17 die **Revision beim Bundesfinanzhof** anhängig, so dass eine endgültige Klärung des Streitfalls noch offen ist. In vergleichbaren Fällen kann aber in Erwägung gezogen werden, die 44 €-Freigrenze anzuwenden. Um ein Risiko des Arbeitgebers zu vermeiden, können betroffene Arbeitnehmer die 44 €-Freigrenze im Rahmen einer (Antrags-)Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen und das Finanzamt auf das anhängige Revisionsverfahren hinweisen.

Kosten für das Vorhalten einer Wohnung

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 1.6.2017 (Aktenzeichen 3 K 3278/14) entschieden, dass Aufwendungen für das Vorhalten einer (ungenutzten) Wohnung als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn das Vorhalten ausschließlich aus beruflichen Gründen erfolgt. Bei der Prüfung, ob private Gründe für das Vorhalten der Wohnung keine Rolle gespielt haben, ist allerdings ein strenger Maßstab anzulegen.

Die Stpfl. arbeitete seit 1998 in einer Großstadt mit starkem Wohnungsmangel und bewohnte dort eine 2,5-Zimmer-Wohnung mit 65 qm. Nach der Geburt ihrer Tochter im Jahr 2010 beantragte sie Elternzeit und zog zu ihrem Lebensgefährten in eine andere Stadt. Die bisherige Wohnung behielt sie jedoch bei, da Auszug, spätere Wohnungssuche und erneuter Einzug mit erheblichem finanziellem wie organisatorischem Aufwand verbunden gewesen wären. Ein Zimmer vermietete sie unter, um die Kosten gering zu halten. In dem nicht untervermieteten Zimmer hatte sie weiterhin ihre Möbel stehen, war jedoch nur etwa 2 Tage pro Monat dort wegen eines noch abzuschließenden, von ihr betreuten Forschungsprojekts.

Ursprünglich sollte der Familienwohnsitz mit dem Kind am Arbeitsort des Lebensgefährten bleiben und die Stpfl. nach dem Ende der Elternzeit wieder auf ihrer

Vollzeitstelle in der Großstadt arbeiten. Inzwischen taten sich für die Stpfl. jedoch andere berufliche Möglichkeiten auf, so dass der ursprüngliche Plan, die frühere Arbeit wieder aufzunehmen, von ihr aufgegeben wurde. Stattdessen schloss sie am 28.3.2012 anderenorts einen Arbeitsvertrag zum 1.4.2012 und kündigte am 22.4.2012 die Wohnung in der Großstadt. Kurz vor Ablauf der Elternzeit kündigte sie auch ihr früheres Arbeitsverhältnis. Für die Wohnung in der Großstadt wendete die Stpfl. im Streitjahr 2011 5 563,30 € auf, wobei in diesem Betrag die Einnahmen aus der Untervermietung bereits mindernd berücksichtigt waren. Das Finanzamt versagte den Abzug dieses Betrags als Werbungskosten. Unterkunftskosten wären grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Eine doppelte Haushaltsführung hätte nicht vorgelegen.

Das Finanzgericht ließ dagegen den Werbungskostenabzug zu. Die Aufwendungen für das Vorhalten der Wohnung waren zwar keine Kosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung, da die Stpfl. in dieser Wohnung im Streitzeitraum gar keinen Haushalt geführt, sich kaum darin aufgehalten hat. Sie waren **jedoch als Werbungskosten anderer Art** abziehbar. Das Gericht war in tatsächlicher Hinsicht davon überzeugt, dass das Vorhalten der Wohnung ausschließlich aus beruflichen Gründen erfolgte und denkbare andere – also private – Gründe entweder gar nicht oder allenfalls völlig geringfügig und untergeordnet vorlagen.

Entscheidend für das Gericht war zum einen der Umstand, dass die Stpfl. am bisherigen Wohnort nicht lediglich eine vage Aussicht auf ein Arbeitsverhältnis hatte oder gar nur die Absicht, sich dort zu bewerben, sondern ein unbefristetes und ungekündigtes Arbeitsverhältnis, lediglich unterbrochen durch Mutterschutzzeit und Elternzeit, vorlag. Die Stpfl. hätte daher ohne Weiteres nach Ende der Elternzeit in der Großstadt wieder arbeiten können. Ab dann hätte auch gar kein Zweifel bestanden, dass mit der Familienwohnung eine doppelte Haushaltsführung am Beschäftigungsort in der Großstadt vorgelegen hätte (Wegverlegungsfall).

Zum anderen war für das Gericht bedeutsam, dass die Kündigung der (vorgehaltenen) Wohnung im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des neuen Arbeitsverhältnisses und damit der beruflichen Umorientierung der Stpfl. erfolgt war.

Handlungsempfehlung: Im konkreten Fall ist also sorgfältig nachzuweisen, dass das Vorhalten der Wohnung ganz oder zumindest nahezu ausschließlich beruflich bedingt ist. Dies erfordert eine sorgfältige Dokumentation des Geschehensablaufs.

Für Hauseigentümer

Verkehrswert einer Immobilie für Zwecke der Erbschaftsteuer

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden Immobilien grundsätzlich nach einem pauschalen Verfahren bewertet. In der Praxis führt dies in nicht wenigen Fällen zu einem zu hohen Wertansatz. Dies gilt insbesondere bei Einfamilienhäusern, Immobilien in schlechter Lage oder mit individuellen Besonderheiten. Daher sieht das Gesetz vor, dass ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

– Zum einen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag

Finanzgericht Berlin-Brandenburg:
Aufwendungen für das Vorhalten einer ungenutzten Wohnung aus beruflichen Gründen sind als Werbungskosten abziehbar.

Für alle Immobilienbesitzer

Immobilien werden grundsätzlich mithilfe eines pauschalen Verfahrens bewertet. Ein geringerer Verkehrswert kann angesetzt werden, wenn dieser nachgewiesen wird.

Ein niedrigerer Verkehrswert kann durch einen tatsächlichen Verkauf im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor und nach dem Bewertungsstichtag nachgewiesen werden.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg:

Wird vom Finanzamt ein Kaufpreis anerkannt, der mehr als 12 Monate nach dem Bewertungsstichtag liegt, muss dieser unverändert übernommen werden.

zustande gekommenen Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden.

– Zum anderen kann der Nachweis durch ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen erfolgen.

Das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.7.2017 (Aktenzeichen 3 K 3047/17) zeigt allerdings, dass insoweit strenge Regeln einzuhalten sind:

Auf Grund eines Erbfalls am 12.5.2015 war der Wert eines in Berlin gelegenen Grundstücks nebst Einfamilienhaus festzustellen. Zum Nachweis eines niedrigeren Werts (als den sich aus der typisierenden Bewertung ergebenden) bezog sich die Erbin zum einen auf den Verkauf 14 Monate nach dem Erbfall und meinte, der Verkaufspreis müsse wegen des zwischenzeitlichen (unstreitigen) Preisanstiegs auf dem Immobilienmarkt zurückgerechnet werden. Zum anderen und vor allem jedoch legte sie ein Verkehrswertgutachten eines Grundstückssachverständigen vor. Darin wurde der Grundstückswert nicht – wie sonst häufig – nach dem Ertragswert- oder Sachwertverfahren ermittelt, sondern nach dem Vergleichswertverfahren. Die Schlüssigkeit (Plausibilität) des Gutachtens war zwischen den Beteiligten unter mehrerlei methodischen Gesichtspunkten aber streitig.

Das Finanzgericht stellt zunächst fest, dass der tatsächlich erzielte Kaufpreis im Rahmen der Nachweisführung des niedrigeren gemeinen Werts nicht wegen zwischenzeitlicher Marktschwankungen nach unten zu korrigieren war. Dies folge aus der Methodik dieser Nachweisführung. Der niedrigere Verkehrswert kann durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag gezahlten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden. **Käufe oder Verkäufe außerhalb der Zeitspanne von einem Jahr sind regelmäßig nicht zum Nachweis geeignet.** Es wird angenommen, dass es innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag keine relevanten Änderungen der Marktverhältnisse gibt. Dementsprechend kann bei dieser Nachweismethode der innerhalb eines Jahres erzielte Kaufpreis grundsätzlich auch in keine Richtung angepasst werden. Er ist vielmehr als solcher unverändert zu übernehmen.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt den erzielten, unter dem ansonsten anzusetzenden Pauschalwert liegenden Kaufpreis gleichwohl anerkannt, obwohl zwischen Bewertungsstichtag und Kaufvertragsdatum 14 Monate vergangen waren und ohne Nachweis einer fehlenden Veränderung der allgemeinen Wertverhältnisse. Wird zu Gunsten des Stpfl. ein zeitlich weiter entfernt liegender Kaufpreis anerkannt, obwohl dies eigentlich gar nicht geboten war, muss auch dieser Kaufpreis dann unverändert übernommen werden.

Das vorgelegte Verkehrswertgutachten hält das Finanzgericht für nicht schlüssig und daher zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nicht geeignet. Im Wesentlichen werden folgende Punkte angeführt:

– Für Verkehrswertgutachten nach dem Vergleichswertverfahren sind Vergleichsgrundstücke nur geeignet, wenn sie sich in einem preislich homogenen Vergleichsraum befinden, was im Gutachten darzulegen ist.

– Die bloß virtuelle Außenbesichtigung der Vergleichsobjekte ist nicht ausreichend. Der Gutachter hatte ausgeführt, er habe „über Bing“ über den Modus „Vogelperspektive“ alle Objekte von vier Seiten „mit guter Auflösung“ „zeitnah“

betrachten können. Eine virtuelle Besichtigung könne für die Vergleichbarkeit entscheidende Faktoren wie den Lärmpegel, die soziale Struktur der Umgebung, die Lagegegebenheiten und das gesamte Erscheinungsbild nicht erfassen.

– Auch die Anonymisierung der Vergleichsgrundstücke im Gutachten (keine Angabe der Anschrift) ist schädlich.

– Gebäude mit ausgebautem und mit nicht ausgebautem Dachgeschoss sind nicht vergleichbar. Ist der Ausbaustand eines Vergleichsobjekts nicht bekannt, ist dieses nicht geeignet.

Hinweis: Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts anhand eines Bewertungsgutachtens kann in nicht wenigen Fällen sinnvoll sein. Zu beachten sind dann allerdings die Kosten für das Wertgutachten. Ein solches Bewertungsgutachten wird nur anerkannt, wenn es ordnungsgemäß erstellt wurde. Ein Gutachten muss aus sich heraus verständlich und auf Plausibilität überprüfbar sein sowie nach den Regeln der Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt sein.

Erhaltungsaufwendungen bei Rechtsnachfolge

Erhaltungsaufwendungen an einem Vermietungsobjekt sind grundsätzlich im Zeitpunkt der Veräußerung steuerlich zu berücksichtigen. Bei größeren Erhaltungsaufwendungen kann dies zu ungünstigen Progressionseffekten führen. Aus diesem Grunde ist gesetzlich vorgesehen, dass der Stpfl. größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands zum steuerlichen Privatvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, auf zwei bis fünf Jahre verteilen kann. Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird, weil dieses zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Bislang nicht abschließend geklärt ist die Frage, wie mit solchem verteilten Erhaltungsaufwand umzugehen ist, wenn das Objekt im Verteilungszeitraum im Wege der Schenkung oder des Erbgangs übertragen wird. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 12.7.2017 (Aktenzeichen 7 K 7078/17) entschieden, dass **verteilte Erhaltungsaufwendungen** eines Stpfl., soweit sie bei seinem Tod noch nicht verbraucht sind, **nicht auf seinen Alleinerben übergehen**. Dies soll erst recht gelten, wenn der Erblasser das betreffende Vermietungsobjekt bereits vor Anfall der Aufwendungen unentgeltlich unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs auf den Alleinerben übertragen hatte. Begründet wird diese Auffassung damit, dass Werbungskosten grundsätzlich nur die Person steuerlich geltend machen kann, die diese auch selbst getragen hat.

Hinweis: Nach Auffassung des Finanzgerichts München (Urteil vom 22.4.2008, Aktenzeichen 13 K 1870/05) sollen die vom Erblasser nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen beim Erben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sein. Das Finanzgericht München argumentiert dahingehend, dass der Gesamtrechtsnachfolger materiell-rechtlich in die steuerrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers eintrete.

Zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes eignet sich häufig auch ein Bewertungsgutachten.

Für Vermieter von Immobilien

Größere Erhaltungsaufwendungen an privaten Vermietungsobjekten können auf 2 bis 5 Jahre verteilt werden.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg:
Im Erbfall geht der noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwand nicht auf den Erben über.

Demgegenüber lässt das Finanzgericht München als auch die Finanzverwaltung den Abzug beim Rechtsnachfolger grundsätzlich zu.

Für Vermieter an nahe Angehörige

Auch Vermietungen an nahe Angehörige werden steuerlich anerkannt, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.

Im Falle der verbilligten Wohnungsüberlassung an Angehörige gilt die sog. 66 %-Grenze zur ortsüblichen Miete.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat die Schätzgrundlage für die Ermittlung einer ortsüblichen Miete anhand verschiedener Klauseln konkretisiert.

Die Finanzverwaltung lässt im Grundsatz auch einen Abzug durch den Rechtsnachfolger zu. In der Praxis besteht aber Rechtsunsicherheit. In entsprechenden Fällen sollte die Verteilung von Erhaltungsaufwand möglichst vermieden werden.

Verbilligte Überlassung von Wohnraum

Bei Vermietungsobjekten wird in den ersten Jahren nach dem Erwerb auf Grund der steuerlichen Abschreibung und von Fremdfinanzierungszinsen häufig ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, also ein Verlust erzielt. Dieser ist bei einem auf Dauer angelegten Mietverhältnis steuerlich abzugsfähig, kann also mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies gilt auch dann, wenn eine Wohnung an nahe Angehörige, wie z.B. Kinder vermietet wird, vorausgesetzt, das Mietverhältnis wird steuerlich anerkannt. Voraussetzung hierfür ist, dass die getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden.

Besonderheiten sind allerdings dann zu beachten, wenn die Wohnungsüberlassung verbilligt erfolgt. Hierzu ist folgende Unterscheidung gesetzlich festgelegt:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung **mindestens 66 % der ortsüblichen Miete**, so gilt die Wohnungsvermietung als voll entgeltlich, was zur Folge hat, dass Werbungskosten in vollem Umfang geltend gemacht werden können.
- Beträgt das Entgelt für die Wohnungsüberlassung dagegen **weniger als 66 %** der ortsüblichen Miete, so ist die Vermietung aufzuteilen in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, was zur Folge hat, dass die Werbungskosten nur **anteilig** entsprechend der Entgeltlichkeitsquote geltend gemacht werden können.

Bei der verbilligten Wohnungsüberlassung an Angehörige wird das Bestreben regelmäßig sein, die 66 %-Grenze zu erreichen bzw. geringfügig zu überschreiten, um den Werbungskostenabzug in vollem Umfang zu sichern. In der Praxis ist die Ermittlung der 66 %-Grenze immer wieder strittig. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 10.5.2016 (Aktenzeichen IX R 44/15) hierzu grundlegend entschieden, dass maßgebend die **Bruttomiete** ist, also die Kaltmiete zzgl. der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten. Dabei ist auf die ortsübliche Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung abzustellen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat dies mit Urteil vom 19.7.2017 (Aktenzeichen 3 K 3144/15) nun für in der Praxis anzutreffende Vertragsklauseln weiter präzisiert:

- Zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete bieten vom örtlich zuständigen Finanzamt angelegte Mietpreissammlungen mit Vergleichswerten, die in Besteuerungsverfahren anderer Stpfl. gewonnen wurden, eine geeignete Schätzgrundlage. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Gemeinde keinen Mietspiegel erstellt hat und soweit die Vergleichsobjekte hinsichtlich örtlicher Lage, Wohnungsgröße und Ausstattung mit dem zu bewertenden Objekt vergleichbar sind.

Hinweis: Die Schätzung der Vergleichsmiete auf Basis der eigenen Mietpreissammlung kommt grds. nur dann in Frage, wenn der Stpfl. keine verlässlichen Nachweise zur Marktüblichkeit der von ihm vereinbarten Miete vorbringen kann. Daher ist für eine ausreichende Dokumentation der vereinbarten Miete Sorge zu tragen.

– Vereinbaren die Mietvertragsparteien eine Bruttowarmmiete, bei der die tatsächlichen Betriebskosten nicht mit dem Mieter abgerechnet werden, so ist zur Ermittlung der ortsüblichen (Bruttowarm-)Miete die Nettokaltmiete nicht um die im jeweiligen Besteuerungszeitraum tatsächlich entstandenen Betriebskosten zu erhöhen; vielmehr ist der Anteil der (warmen) Betriebskosten mit einem Wert zu schätzen, dessen Höhe sich an den Verhältnissen bei Mietvertragsabschluss orientiert.

– Die vertragliche Übernahme der Kosten der Schönheitsreparaturen durch den Vermieter führt zu einem Zuschlag zur ortsüblichen Marktmiete, da diese in aller Regel aus Mietverhältnissen abgeleitet wird, bei denen der Mieter für die Schönheitsreparaturen aufzukommen hat. Im Urteilsfall hielt das Gericht einen Zuschlag in Höhe von 10 % für angemessen.

Hinweis: Die Ermittlung der ortsüblichen Miete und die daraus abgeleitete Entgeltlichkeitsquote sollte der Stpfl. sorgfältig dokumentieren. Einfach ist dies, wenn in dem Objekt vergleichbare Wohnungen an fremde Dritte vermietet werden. Ansonsten muss anhand des Mietspiegels oder von Angeboten für vergleichbare Wohnungen die ortsübliche Miete ermittelt werden. Im Zweifel sollte die 66 %-Grenze vorsichtshalber nicht vollständig ausgereizt werden. Außerdem ist eine regelmäßige Überprüfung erforderlich, ob Anpassungen der Miete auf Grund eines geänderten örtlichen Mietspiegels angezeigt sind.

Für Kapitalgesellschaften

Veräußerung nach Schenkung an Kinder

Mit seinem erst jüngst veröffentlichten Urteil vom 23.11.2016 (Aktenzeichen 2 K 2395/15) hat sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit der Frage befasst, ob eine Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (vorliegend: Aktien) mit anschließender Veräußerung durch die Beschenkten als Gestaltungsmissbrauch zu werten ist; das Finanzgericht hat diese Frage für den Streitfall bejaht.

Die Stpfl. (Mutter zweier im Juli 2013 bzw. Oktober 2014 geborener Töchter) hatte ihren Töchtern zum 1.12.2014 jeweils fünf nicht börsennotierte Aktien geschenkt. Die Töchter veräußerten sehr zeitnah jeweils zwei der Aktien zum Stückpreis von 4 000 €; der von der Stpfl. und ihrem Ehemann als gesetzliche Vertreter ihrer Kinder angeforderte Kaufpreis wurde am 16.12.2014 auf Konten der Kinder gutgeschrieben. Die Töchter, die i.Ü. über keine weiteren Einkünfte verfügten, erklärten hieraus nach Abzug von geringen Anschaffungskosten und Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einen Gewinn i.H.v. jeweils 4 640 €, welcher auf Grund des Grundfreibetrags nicht zu einer Einkommensteuerschuld führte.

Die Mutter machte sich zwei Dinge zu Nutze: Zum einen führten bei der vorgenommenen Schenkung die Kinder die Anschaffungskosten der Mutter fort, so dass im Ergebnis auch die vor der Schenkung (also bei der Mutter) gebildete Wertsteigerung bei den Kindern steuerlich erfasst werden sollte. Zum anderen werden auch den Kindern bei einer Veranlagung dieser zur Einkommensteuer der Grundfreibetrag und der progressive Tarif gewährt, so dass der entstehende Gewinn letztlich steuerfrei blieb.

Das Finanzamt ging **wegen des zeitlichen Zusammenhangs** zwischen den Schenkungen und den Weiterveräußerungen **von einem Gestaltungsmissbrauch aus** und erfasste die o.g. Gewinne bei der Mutter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Finanzgericht hat die dagegen gerichtete Klage als unbegründet zurückgewiesen

Für Anteilseigner an Kapitalgesellschaften

Streitfall:

Mutter schenkt Töchtern Aktien, die diese zeitnah an Dritte mit Gewinn weiterverkauften.

Das Finanzamt hat hierin aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs einen Gestaltungsmissbrauch gesehen und den Gewinn der Mutter zugerechnet.

und wie folgt argumentiert:

– Eine Gestaltung ist dann missbräuchlich (i.S.d. § 42 AO), wenn sie im Verhältnis zum erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuererminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

– Unangemessen sind rechtliche Kniffe und Schliche, die „von hinten durch die Brust ins Auge“ – so das Finanzgericht – zu dem erstrebten wirtschaftlichen Ziel führen und über diesen Umweg Steuervorteile erreicht werden, die sonst entfallen. Dabei ist eine Gesamtschau der Verhältnisse vorzunehmen.

– Da die unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt worden sein muss, um das Steuergesetz zu umgehen, muss mit Umgehungsabsicht gehandelt worden sein. Zwar trägt das Finanzamt die objektive Beweislast für das Vorliegen einer steuererhöhenden Tatsache, was bei einer missbräuchlichen Gestaltung gegeben ist. **Kann der Stpfl. aber keine vernünftigen Gründe** für die von ihm gewählte Gestaltung nennen, so kann darauf geschlossen werden, dass solche Gründe nicht existieren. Dann besteht eine Vermutung für das Handeln in Missbrauchsabsicht.

– Nach diesen Maßstäben ist nach Auffassung des Finanzgericht die vorliegende Zwischenschaltung der Kinder im Wege der Schenkung der später weiterveräußerten Anteile an der AG im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Veräußerung als Gestaltungsmissbrauch zu werten, so dass die Anteile steuerlich bis dahin weiterhin der Stpfl. zuzurechnen sind und der Veräußerungsgewinn als bei ihr angefallen gilt. Die von der Stpfl. gewählte zivilrechtliche Konstruktion diene allein der Verminderung der sich aus den Weiterveräußerungen ergebenden Einkommensteuerbelastung.

– Für die Zwischenschaltung der Kinder waren i.Ü. auch keinerlei wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe zu erkennen, so dass das Finanzgericht auch von einer Missbrauchsabsicht (einem Abzielen auf ein „Quasi-Familienplitting“) ausging.

Hinweis: Das Urteil ist in einer Linie mit früheren Entscheidungen insbesondere des Bundesfinanzhofs zu sehen, wonach bei Anteilsübertragungen ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts immer dann angenommen wird, wenn die Übertragung dazu dient, diese Anteile der Steuerverstrickung beim Übertragenden für den Fall eines späteren Verkaufs an Dritte zu entziehen. Daher ist bei solchen Gestaltungen Vorsicht geboten. Denn liegt ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vor, entsteht der Steueranspruch immer so, wie er auch bei wirtschaftlich angemessener Gestaltung entstehen würde. Gegen dieses Urteil ist allerdings unter dem Az. IX R 19/17 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch offen ist.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz schloss sich der Auffassung des Finanzamtes an: Zweck der Gestaltung war ausschließlich die Minderung der Einkommensteuer.

Die Revision beim Bundesfinanzhof ist anhängig.

Für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht: Abfindungsklauseln zu Pensionszusagen unterliegen dem Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot.

Regelungen über die Abfindung von Pensionszusagen

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 21.2.2017 (Aktenzeichen 1 K 141/15, Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Az. I R 26/17 anhängig) hat sich das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht mit der Frage der Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen befasst und dabei festgestellt, dass

– Abfindungsklauseln Bestandteil der Pensionszusage sind und deshalb auch im Hinblick auf die zu erwartende Abfindungsleistung dem Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen,

- die Abfindungsregelung keinen schädlichen Kürzungsvorbehalt beinhalten darf und
- die Abfindung dem Wert des gesamten Versorgungsversprechens zum Abfindungszeitpunkt entsprechen muss (Gebot der Wertgleichheit).

Im Urteilsfall war die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung (wegen der in der Pensionszusage niedergelegten Abfindungsregelung) strittig. Diese Abfindungsregelung beinhaltete weder den Abzinsungssatz noch die konkret anzuwendende Sterbetafel. Daher erkannte das Finanzamt nach einer Außenprüfung die von der GmbH passivierte Pensionsrückstellung nicht an.

Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage mit folgenden Hinweisen statt:

- Das Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot im Hinblick auf die Pensionsberechtigung als solche sei gewahrt, da die Höhe der zugesagten Pension („70 % der rentenfähigen Bezüge“) vertraglich eindeutig definiert war.
- Die Abfindungsklausel sei ebenfalls nicht zu beanstanden, da vertraglich auf die im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen verwiesen wurde; dies sei hinreichend eindeutig, Abzinsungssatz und Sterbetafel seien nicht erforderlich.

Hinweis: Für die konkreten Praxisfälle ist zu beachten, dass sich das Finanzgericht mit dieser Entscheidung explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, wie sie für die Streitjahre in R 41 Abs. 7 EStR 2001 (und H 41 Abs. 7 EStH 2001) niedergelegt worden war, gestellt hat.

In eigener Sache

Wir beglückwünschen Frau Simone Gruben, Steuerberaterin in Bremen, zu Ihrem 10-jährigen Dienstjubiläum und danken ganz herzlich für die stets engagierte Zusammenarbeit.

Im Streitfall befand das Finanzgericht die Abfindungsklauseln als nicht zu beanstanden.

Termine für Steuerzahlungen

Dezember 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.12. (Montag)	14.12. (Donnerstag)	8.12. (Freitag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</p>			
Januar 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.1. (Mittwoch)	15.1. (Montag)	7.1. (Sonntag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Linzer Straße 9a
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen
Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
giessen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

Stade
Seminarstr. 1
21682 Stade
T 04141 9916-0
stade@wpe-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen