

Im März 2011
KB 160/11

Sehr verehrte Damen, sehr geehrte Herren,

der vorliegende Rundbrief befasst sich mit dem zwischenzeitlich verkündeten Jahressteuergesetz 2010 und den damit einhergehenden wichtigsten Änderungen, wie z.B. die Abschaffung der zinsfreien Teilfinanzierung bei der Umsatzsteuer für gemischt-genutzte Grundstücke.

- Ein aktuelles Schreiben des Bundesfinanzministeriums sollte Anlass sein, alle bestehenden Darlehensverträge zwischen Angehörigen zu überprüfen und Neuverträge unter Beachtung der Kriterien abzuschließen.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen

Jahressteuergesetz 2010

Das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) enthält eine Vielzahl an einzelnen Regelungen. Die Änderungen stellen u.a. Reaktionen des Gesetzgebers auf die höchstrichterliche Rechtsprechung dar. Eine durchgreifende Reform des Steuerrechts wurde allerdings nicht durchgeführt.

H ä u s l i c h e s A r b e i t s z i m m e r

Der Gesetzgeber hatte die Regelungen zur Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer zum 01.01.2007 verschärft. So war es nur noch zulässig, Kosten geltend zu machen, sofern das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildete. Nicht mehr möglich war der Abzug von Aufwendungen dann, wenn sich der Mittelpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers befand, auch wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand (wie z.B. bei Lehrern und Handelsvertretern).

Diese letzte Einschränkung hat das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 06.07.2010 (AZ: 2 BvL 13/09) für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber zu einer rückwirkenden Neuregelung aufgefordert.

Dieser Aufforderung ist der Gesetzgeber nun im Rahmen des JStG 2010 durch die Änderung von § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG gefolgt. Es wurde hierbei aber ausschließlich der vom Bundesverfassungsgericht gerügte Missstand behoben. Eine in der Politik und Presse teils diskutierte und geforderte Erweiterung bzw. Neuregelung der Abzugsmöglichkeit erfolgte nicht.

Es ist damit für die Zukunft wieder zulässig, Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu einem Jahresbetrag von 1.250 € steuerlich geltend zu machen, sofern außer dem häuslichen Arbeitszimmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Für alle offenen Altfälle, die die Veranlagungsjahre seit 2007 betreffen, ist die Neuregelung rückwirkend anzuwenden. Einsprüche und Steuerbescheide mit einem zutreffenden Vorläufigkeitsvermerk können nun von der Finanzverwaltung abgearbeitet werden.

Keine Besteuerung von Gewinnen und Verlusten aus privaten Gegenständen des täglichen Bedarfs

Gem. § 23 Abs. 1 EStG ist die Veräußerung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines bestimmten Zeitraums steuerpflichtig. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG umfasst dabei die Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten innerhalb von zehn Jahren. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst die Anschaffung und Veräußerung von „anderen Wirtschaftsgütern“ innerhalb eines Jahres. Mit Urteil vom 22.04.2008 (Az: IX R 29/06) hatte der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass unter „andere Wirtschaftsgüter“ auch Gegenstände des täglichen Gebrauchs fallen.

Dies hatte zur Folge, dass z.B. der Kauf und Verkauf eines privaten Pkws innerhalb eines Jahres steuerpflichtig einzuordnen war. Sofern der Verkaufspreis niedriger war als der Kaufpreis entstand ein steuerlicher Verlust, welcher mit anderen Veräußerungsgewinnen verrechnet werden konnte.

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung vom 13.12.2010 durch Einführung des § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs aus der Steuerpflicht herausgenommen. In der Gesetzesbegründung wurde als Beispiel für Gegenstände des täglichen Gebrauchs nur der Gebrauchtwagen angeführt (BT-Drs. 17/2249, 54). Der Gesetzgeber selbst hat die „Gegenstände des täglichen Gebrauchs“ nicht weiter definiert. In der Gesetzesbegründung hat er allerdings darauf Bezug genommen, dass ein Veräußerer derartige Gegenstände i. d. R. nicht in Erwartung einer Wertsteigerung erworben hat. Nur in Ausnahmefällen wäre dies, wie bspw. bei Kunstgegenständen, Antiquitäten oder Oldtimern, denkbar.

Steuerbefreiung bei Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Vormünder und Betreuer

Personen, die ehrenamtlich eine Betreuung übernommen haben, Vormund für Kinder sind oder eine Pflegschaft angenommen haben, werden den steuerlich begünstigten ehrenamtlichen Übungsleitern gleichgestellt.

Der begünstigte Personenkreis zeichnet sich dadurch aus, dass aufgrund gerichtlicher Einsetzung Aufgaben ehrenamtlich für eine andere Person übernommen werden. Der rechtliche Betreuer tritt als gesetzlicher Vertreter auf. Die betreute Person kann hierbei die eigenen rechtlichen Angelegenheiten, z.B. wegen Krankheit, Behinderung oder Alter nicht mehr selbst oder nur noch eingeschränkt wahrnehmen. Der Vormund übernimmt die gesetzliche Vertretung für eine minderjährige Person. Die Einsetzung eines Vormunds erfolgt, sofern die leiblichen Eltern das Sorgerecht nicht ausüben können oder wenn es ihnen entzogen wurde. Bei einer Pflegschaft betreut der Pfleger eine andere Person nur im Rahmen einer bestimmten Angelegenheit oder für einen bestimmten Zeitraum.

Seit dem Jahr 2007 waren Einnahmen aus einer solchen Tätigkeit bereits bis zur Höhe von 500 € im Jahr steuerfrei (§ 3 Nr. 26a EStG).

Ab dem Jahr 2011 sind nun Einnahmen bis zu einem Betrag von 2.100 € steuerfrei (§ 3 Nr. 26b EStG).

Es ist zu beachten, dass der steuerliche Freibetrag von 2.100 € nur insgesamt einmal pro Jahr und pro Person in Anspruch genommen werden kann. Einnahmen aus verschiedenen begünstigten Tätigkeiten werden zusammengerechnet. Sofern also eine Person sowohl als Übungsleiter als auch als Betreuer tätig ist, werden diese Einnahmen zusammengerechnet und maximal 2.100 € davon steuerfrei belassen. Falls der Freibetrag nicht ausreicht, sind die übersteigenden Einnahmen gem. § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig, wenn die dortige Freigrenze von 256 € überschritten wird.

Umsatzsteuer – Abschaffung des sog. Seeling-Modells

Mit Einführung des § 15 Abs. 1b UStG wird der Vorsteuerabzug für gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter neu geregelt. Es war bisher zulässig bei einem Grundstück, das sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt wurde, das gesamte Grundstück dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmen zuzuordnen und aus den gesamten Kosten den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Dies galt auch für Grundstücksteile, die privat genutzt wurden (wie z.B. die eigene Wohnung in einem Geschäftsgebäude). In den folgenden zehn Jahren musste der Vorsteueranteil, der auf den privaten Teil entfiel, jährlich zu je 1/10 an das Finanzamt zurück bezahlt werden (§ 15a UStG). Die Rückzahlung in Raten erfolgte ohne Verzinsung. Somit war es möglich, sich eine zinsfreie Teilfinanzierung für gemischt-genutzte Grundstücke über das Finanzamt zunutze zu machen. Dieses Finanzierungsmodell ist nach einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs unter dem Begriff „Seeling-Modell“ bekannt geworden.

Der Gesetzgeber hat durch die Einführung des § 15 Abs. 1b UStG den Vorsteuerabzug auf den privat genutzten Gebäudeanteil ausgeschlossen. Die Neuregelung ist auf alle Fälle anzuwenden, bei denen das Wirtschaftsgut aufgrund eines rechtswirksamen Vertrages ab dem 01.01.2011 angeschafft wurde oder bei Wirtschaftsgütern, bei denen mit der Herstellung ab dem 01.01.2011 begonnen wurde (§ 27 Abs. 16 UStG). Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, die Stellung des Antrags auf eine Baugenehmigung.

Erstattungszinsen zur Einkommensteuer wieder steuerpflichtig

Mit Urteil vom 15.06.2010 (Az: VIII R 33/07) hatte der BFH entschieden, dass Erstattungszinsen zur Einkommensteuer entgegen der Verwaltungsauffassung nicht zu den steuerpflichtigen Kapitaleinkünften gehören. Dies wurde damit begründet, dass die Einkommensteuer und die darauf entfallenden Nachzahlungszinsen vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeschlossen sind und damit die Erstattungszinsen ebenso dem nicht-steuerbaren Bereich zuzuordnen sind.

Im Jahressteuergesetz 2010 werden nun durch eine Ergänzung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG die Erstattungszinsen i. S. d. § 233a AO zur Einkommensteuer als steuerpflichtige Einkünfte aus sonstigen Kapitalforderungen erfasst. Die Anwendung gilt gem. § 52 a Abs. 8 EStG für alle offenen Fälle. Die Regelung ist entsprechend auch auf Erstattungszinsen zur Körperschaftsteuer anzuwenden.

Ergänzend bleibt zu erwähnen, dass Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO zur Einkommensteuer weiterhin nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Nachzahlungszinsen zur Umsatz- und Gewerbesteuer hingegen sind grundsätzlich als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Für die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen (z.B. Zinsen) gilt dies gem. § 4 Abs. 5b EStG nur bis einschließlich der Gewerbesteuer 2007. Die Gewerbesteuer der Jahre 2008 und später sowie die Nebenleistungen sind nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Darlehensverträge zwischen Angehörigen

Es liegt oftmals im Interesse von Familien, dass finanzielle Mittel untereinander darlehensweise überlassen werden. Besonders günstig wirken sich hier Gestaltungen mit Darlehensgebern aus, die einen geringen Steuersatz haben, da die Schuldzinsen auf der einen Seite als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht werden können und auf der anderen Seite nur gering oder ggf. je nach Höhe des zu versteuernden Einkommens überhaupt nicht besteuert werden.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun das bisherige Schreiben vom 01.12.1992 (AZ: IV B 2 - S 2144 - 76/92) überarbeitet. Dabei wurde unter Beachtung von neuerer Rechtsprechung klargestellt, welche Voraussetzungen Darlehensverträge zwischen Angehörigen erfüllen müssen, um auch steuerrechtlich anerkannt zu werden.

Wie bei allen Vertragsverhältnissen zwischen Angehörigen wird zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen geprüft, ob die Vereinbarung zivilrechtlich wirksam geschlossen wurde, tatsächlich wie vereinbart durchgeführt wird sowie inhaltlich und von der Durchführung her dem sogenannten „Fremdvergleich“ entspricht; „Fremdvergleich“ bedeutet, dass die Verträge so abgefasst sein müssen, wie dies üblicherweise zwischen fremden Dritten (hier: zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten) geschlossen werden.

Fremdüblich muss insbesondere die Vereinbarung über die Laufzeit, die Art und Zeit der Rückzahlung des Darlehens, die Entrichtung der Zinsen zu den festgelegten Fälligkeitszeitpunkten und die ausreichende Besicherung (bspw. durch Grundschuldeintragung, Bankbürgschaft, Sicherungsübereignung) des Rückzahlungsanspruches sein. Dazu erforderlich ist eine klare Trennung der Vermögens- und Einkunftssphären der Vertragspartner. In jedem Einzelfall und während der gesamten Vertragslaufzeit muss eine klare, deutliche und einwandfreie Abgrenzung von Unterhaltsleistungen oder verschleierte Schenkungen möglich sein.

Bei Darlehensverträgen zwischen volljährigen und wirtschaftlich voneinander unabhängigen Angehörigen müssen die Bedingungen der Darlehenstilgung und -besicherung dagegen ausnahmsweise nicht geprüft werden, wenn Kredite zu Herstellungs- oder Anschaffungszwecken von Vermögensgegenständen gewährt werden (bspw. Bau- oder Anschaffungsdarlehen), der Kredit ansonsten bei fremden Dritten hätte aufgenommen werden müssen, die Darlehenszinsen regelmäßig bezahlt werden und die getroffenen Vereinbarungen tatsächlich eingehalten werden (vgl. BFH-Urteil v. 04.06.1991 - IX R 150/85 und v. 25.01.2000 - VIII R 50/97).

Besondere Vorsicht ist geboten, wenn ein Geldbetrag einem Angehörigen unter der Auflage, ihn als Darlehen zurückzugeben, zugewandt wird. Dies geschieht häufig zwischen Eltern und minderjährigen Kindern, um den Sparerfreibetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen der Abkömmlinge auszuschöpfen. Bei diesen Vorgängen handelt es sich aber ertragsteuerlich weder um eine Schenkung noch um eine Darlehensgewährung, da der Beschenkte nicht tatsächlich die alleinige und unbeschränkte Verfügungsmacht erhält, sondern die Mittel lediglich zur Rückgabe an den Zuwendenden verwenden kann. Deshalb sind die Darlehenszinsen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar (vgl. BFH-Urteil v. 22.01.2002 - VIII R 46/00). Für die Abhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen spricht insbesondere die Vereinbarung der beiden Vorgänge in derselben Urkunde, d.h. eine Schenkung unter der Auflage der Rückgabe als Darlehen oder ein Schenkungsversprechen unter der aufschiebenden Bedingung der Rückgabe als Darlehen.

Erfolgen die Vereinbarung von Schenkung und Darlehen in mehreren Urkunden, aber innerhalb kurzer Zeit, sind für die Beurteilung der gegenseitigen Abhängigkeit der beiden Verträge die gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu betrachten (vgl. BFH-Urteil v. 18.01.2001 - IV R 58/99). Aber auch bei einem längeren zeitlichen Abstand zwischen Schenkungs- und Darlehensvertrag kann eine auf einem Gesamtplan beruhende sachliche Verknüpfung bestehen, die wiederum zur Versagung der ertragsteuerlichen Anerkennung führen kann (vgl. BFH-Urteil v. 22.01.2002 a.a.O.).

Um die Vermutung einer Abhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen zu widerlegen, sollten also beide Vorgänge sachlich und zeitlich unabhängig voneinander erfolgen. Die Schenkung muss zivilrechtlich wirksam vollzogen werden, der Schenkende muss endgültig, tatsächlich und rechtlich entreichert und der Empfänger entsprechend bereichert sein. Zudem darf es sich nicht um eine nur vorübergehende oder formale Vermögensverschiebung handeln.

Es empfiehlt sich, dieses Schreiben zum Anlass zu nehmen, sämtliche bestehenden Verträge unter den genannten Gesichtspunkten zu überprüfen bzw. durch Ihren steuerlichen Berater prüfen zu lassen.

Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) in der Bilanz

Bei Bilanzierenden ist für Ausgaben, die im laufenden Jahr geleistet werden, aber erst Folgejahre betreffen, eine Abgrenzung vorzunehmen. So dürfen z.B. Versicherungsprämien, die den Zeitraum Juli bis Juni des Folgejahres betreffen, den Gewinn des laufenden Kalenderjahres nur zeitanteilig mindern. Dazu ist im laufenden Jahr ein Rech-

nungsabgrenzungsposten (ARAP) zu bilden. Bei Betriebsprüfungen ist der ARAP immer wieder ein Schwerpunktthema, da er zu einer Gewinnerhöhung im laufenden Jahr führt.

Nach einer Entscheidung des BFH vom 18.03.2010 (Az: X R 20/09 (NV)) ist es dem Steuerpflichtigen nun erlaubt, in Fällen von geringer Bedeutung auf eine genaue Abgrenzung zu verzichten. In dem zugrundeliegenden Fall wollte der Betriebsprüfer des Finanzamtes den bereits bestehenden ARAP erhöhen.

Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG besteht die Pflicht, ARAPs in der Bilanz auszuweisen; der Steuerpflichtige hat also insoweit kein Wahlrecht.

Der BFH dagegen verzichtet in Fällen von geringer Bedeutung auf die Bildung eines ARAP. Er orientiert sich dabei an den jeweiligen Grenzen des § 6 Abs. 2 EStG zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern. Danach kann derzeit bei Aufwendungen bis zu 410 € pro Einzelposition eine Abgrenzung unterbleiben.

Ein Kommentar der Finanzverwaltung zur Anwendung dieses Grundsatzes ist bisher nicht erfolgt.

Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG

Die mit dem Gesetz „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21.12.2008 eingeführten Erleichterungen beim Investitionsabzugsbetrag (IAB) für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 sind ausgelaufen.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2011 sinken die Schwellen für die Inanspruchnahme des IAB wieder auf die Werte von 2008.

Das heißt

- das Betriebsvermögen darf 235.000 € (bisher 335.000 €),
 - der Wirtschaftswert in der Land- und Forstwirtschaft darf 125.000 € (bisher 175.000 €) und
 - der Gewinn für Einnahme-Überschuss-Rechner darf 100.000 € (bisher 200.000 €)
- nicht übersteigen.

Maßgebend sind jeweils die Werte am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird.

Falls eine Überschreitung der Grenzen für den Betriebsvermögenswert droht, können bis zum 31.12. des jeweiligen Wirtschaftsjahres ggf. Entnahmen (bei Einzelunternehmen oder Personengesellschaften) bzw. Gewinnausschüttungen (bei Kapitalgesellschaften) vorgenommen werden. Außerdem mindert die Gewerbesteuerbelastung das maßgebliche Betriebsvermögen, auch wenn der entsprechende Aufwand außerbilanziell dem Gewinn wieder hinzuzurechnen ist. Die Investitionsabzugsbeträge selbst sind bei der Ermittlung der Grenzwerte dagegen nicht zu berücksichtigen.

Ungeklärt ist bislang, ob ein bereits geltend gemachter IAB in einem Folgejahr nachträglich erhöht werden kann, wenn im Erstjahr noch nicht die höchstmöglichen 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten in Anspruch genommen wurden. Im Gegensatz zur Meinung der Finanzverwaltung, die eine solche Aufstockung für nicht zulässig hält, hat das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 20.07.2010 (Az: 16 K 116/10) entschieden, dass ein in einem Wirtschaftsjahr geltend gemachter IAB im nachfolgenden Veranlagungszeitraum aufgestockt werden kann. Bis der Bundesfinanzhof, bei dem der Fall unter dem Az. X R 25/10 anhängig ist, über den Sachverhalt entschieden hat, sollten entsprechende Fälle im Einspruchsverfahren offen gehalten werden.

Einführung der elektronischen Bilanz verschoben

Mit dem sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 wurde ein neuer § 5b in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Danach sollte für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, die elektronische Übermittlung von Bilanzdaten, Eröffnungsbilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz, also in einheitlichem Format und einheitlicher Aufschlüsselung vorgeschrieben werden. Hierfür hat das Bundesministerium für Finanzen mit Schreiben vom 19.01.2010 die Übermittlung in Form von XBRL-Datensätzen (XBRL = **eXtensible Business Reporting Language**) festgelegt. Es handelt sich dabei um einen weltweit verbreiteten Standard für den Austausch von Unternehmensdaten. Diese Daten können dann nicht nur durch die Finanzverwaltung zu Kontrollzwecken aufbereitet, sondern bspw. auch für die Veröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger genutzt werden.

Mit BMF-Schreiben vom 16.12.2010 (Az: IV C 6 - S 2133-b/10/10001) wurde nun der Kritik der Unternehmerschaft zum Erstanwendungszeitpunkt gefolgt. Bilanzen sind danach erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, in elektronischer Form bei der Finanzverwaltung einzureichen.

In § 5b Abs. 2 ist außerdem geregelt, dass die Finanzbehörde auf Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten kann. Dies ist nach § 150 Abs. 8 AO regelmäßig dann möglich, wenn die Datenfernübertragung dem Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich nicht zumutbar ist, weil die technischen Möglichkeiten nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand zu schaffen sind oder der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die entsprechenden Möglichkeiten zu nutzen.