

Im März 2012  
KB 164/12

Sehr verehrte Damen, sehr geehrte Herren,

der vor Ihnen liegende Rundbrief informiert Sie heute wieder über zahlreiche Änderungen im Steuerrecht. Nachdem letztmals für 2010 Lohnsteuerkarten ausgestellt wurden, die elektronische Lohnsteuerkarte allerdings auch 2012 nicht umgesetzt wurde, erhalten Sie einen Überblick, wie Sie bei einer Änderung oder falls Sie oder Ihre Kinder erstmalig eine Lohnsteuerkarte benötigen, vorgehen.

Abgerundet wird der Infobrief mit dem Thema „Verzinsung bei der Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen“, was für Sie von Interesse ist, wenn Sie für eine Investition einen Abzugsbetrag gewinnmindernd geltend gemacht haben, Ihre Investition jedoch nicht durchgeführt wurde.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen

### **Steuerliche Berücksichtigung von Ausbildungskosten**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte 2011 in mehreren Urteilen entschieden, dass auch Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar sein können, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. In den genannten Urteilen hatte der BFH auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Regelungen in § 10 Abs. 1 Ziff. 7 EStG und § 12 Satz 1 Ziff. 5 EStG, die dem Abzug nach Meinung der Finanzverwaltung entgegenstanden, unter diesen Voraussetzungen nicht greifen.

Mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrLUmsG) hat der Bundestag am 27.10.2011 nun beschlossen, in die §§ 4 und 9 EStG zur Klarstellung jeweils einen Absatz aufzunehmen, der den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug für eine Erstausbildung ausschließt, solange diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Die Regelung gilt rückwirkend ab 2004. Dies ist laut Gesetzesbegründung zulässig, da nur eine Gesetzeslage wieder hergestellt wird, die auch schon vor der geänderten Rechtsprechung des BFH der Rechtspraxis entsprach.

Zum Ausgleich für die mittlerweile häufig erhobenen Studien- und Ausbildungsgebühren wird der Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug (vgl. § 10 Abs. 1 Ziff. 7 EStG) ab 2012 von bisher 4.000 € auf dann 6.000 € angehoben. Der wesentliche Nachteil des Sonderausgabenabzugs gegenüber dem Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug besteht neben der Begrenzung auf einen Höchstbetrag darin, dass er nicht zu Verlustvorträgen führen kann. Damit ist eine Verrechnung mit Einkünften in späteren Veranlagungszeiträumen nicht möglich.

Betroffene sollten möglicherweise genau prüfen, ob es sich bei ihnen auch tatsächlich um eine Erstausbildung handelt. Der BFH hat hierzu entschieden, dass eine Ausbildung zum Rettungsanwärter während des Zivildienstes eine erstmalige Ausbildung darstellt und weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer voraussetzt. Eine anschließende Berufsausbildung zum Verkehrsflugzeugführer wurde als Zweitausbildung gewertet, die entstandenen Aufwendungen führten zu vorweggenommenen Werbungskosten und damit zum Verlustvortrag.

Zu beachten sind in diesem Zusammenhang ggf. auch die Änderungen zum Kindergeld ab 2012, bei denen die Definition der abgeschlossenen Erstausbildung ebenfalls eine Rolle spielt (s. weiter unten in diesem Rundschreiben).

Nicht betroffen sind weiterhin die klassischen Berufsausbildungen sowie Studiengänge im dualen System, denen Ausbildungs- bzw. Anstellungsverträge mit Arbeitgebern zugrunde liegen. In diesem Bereich konnten die Aufwendungen schon bisher als Werbungskosten geltend gemacht werden.

### **Gerichtskosten als außergewöhnliche Belastungen**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat Mitte 2011 seine langjährige Rechtsprechung zur (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Kosten für Zivilprozesse, die nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, geändert.

Im entschiedenen Fall hatte der Steuerpflichtige seinen Krankentagegeldversicherer verklagt, der trotz einer festgestellten Berufsunfähigkeit weitere Zahlungen verweigert hatte. Die Klage wurde im Wesentlichen abgewiesen und der Steuerpflichtige machte die entstandenen Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nach bisheriger Rechtsprechung hat der BFH in Übereinstimmung mit der Verwaltungsmeinung die Aufwendungen nur ausnahmsweise als zwangsläufig angesehen und zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zugelassen, wenn ohne den Rechtsstreit die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen gefährdet gewesen wäre. Dies war bspw. der Fall bei Gerichtsverfahren zu hohen Entschädigungen aus Brandversicherungen oder wegen großer Schadensersatzleistungen nach ärztlichen Kunstfehlern. Ansonsten bestand eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit dieser Prozesse, da es in der Regel in der freien Entscheidung der Parteien liegt, ob sie sich einem Prozess(kosten)risiko aussetzen wollen oder nicht.

An dieser Auffassung hält der BFH jetzt nicht länger fest. Zur Begründung führt er an, dass der Bürger sein Recht nicht eigenmächtig und womöglich gewaltsam durchsetzen kann, sondern den Rechtsweg beschreiten muss. Damit entstehen die entsprechenden Kosten zwangsläufig, es sei denn, der Steuerpflichtige hätte den Rechtsstreit mutwillig oder leichtfertig angestrebt, ohne dass aus Sicht eines verständigen Dritten hinreichende Erfolgsaussichten bestehen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat in einem Schreiben Ende 2011 nun mitgeteilt, dass das Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sein soll. Für die Finanzverwaltung sei es nicht möglich, die Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses oder die Motivation der Beteiligten eindeutig und rechtssicher einzuschätzen. Außerdem wird es möglicherweise eine rückwirkende gesetzliche Neuregelung der bisher geltenden Rechtslage geben.

Bereits bisher waren die mit einem Ehescheidungsverfahren zusammenhängenden Gerichts- und Anwaltskosten als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Dazu gehören u.a. auch Kosten der Vermögensauseinandersetzung, des Unterhalts- und Sorgerechts. Diese müssen allerdings unmittelbar und unvermeidlich durch den Scheidungsprozess selbst entstehen, spätere Folgeverfahren gelten nicht als zwangsläufig.

### **Kindergeld**

Wie bereits im letzten Rundbrief ausgeführt, wird ab 2012 das Kindergeld für volljährige Kinder, wenn sie das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums bezahlt. Eine Prüfung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes ist nicht mehr erforderlich.

Befinden sich volljährige Kinder dagegen nach Abschluss der Erstausbildung in einer weiteren Berufsausbildung, muss der Nachweis erbracht werden, dass sie nicht erwerbstätig oder nur geringfügig beschäftigt sind, bzw. nicht mehr als 20 Stunden/Woche arbeiten. Unschädlich ist ein Ausbildungsdienstverhältnis. Auch hier gilt die Altersgrenze bis zum 25. Lebensjahr.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat nun ausgeführt, wann eine Ausbildung als abgeschlossen anzusehen ist. Unterschieden wird zunächst zwischen „Berufsausbildung“ und „Erststudium“.

Bei einer Berufsausbildung muss der Beruf in einem geordneten Ausbildungsgang erlernt werden, der durch eine Prüfung abgeschlossen wird. Dies können etwa anerkannte Lehr- und Anlernberufe sein, aber auch andere Bildungsmaßnahmen, die diese Voraussetzung erfüllen wie z.B. die Ausbildung der Berufspiloten. Ausländische Berufsabschlüsse, die inländischen Abschlüssen gleichgestellt sind, gelten ebenfalls als Berufsausbildung in diesem Sinn.

Fachschulen zur beruflichen Weiterbildung setzen dagegen in der Regel eine abgeschlossene berufliche Ausbildung voraus; daher handelt es sich hier nicht mehr um eine Erstausbildung.

Ein Erststudium an einer Hochschule im Sinne des Hochschulrahmengesetzes gilt dann als abgeschlossen, wenn es durch eine Hochschulprüfung oder eine staatliche oder kirchliche Prüfung beendet wird, da die entsprechenden

Prüfungen in der Regel zu einem berufsqualifizierenden Abschluss führen. Auch hier werden ausländische Abschlüsse den inländischen gleichgestellt, wenn die Berechtigung zur Führung eines Grades nachgewiesen wird.

Wird das Studium ohne Abschluss gewechselt oder unterbrochen und später weitergeführt, ist der erste Studiengang bzw. -abschnitt nicht als abgeschlossenes Erststudium anzusehen.

Wenn verschiedene Studiengänge parallel oder nacheinander studiert und zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen werden, endet das Erststudium mit dem ersten Abschluss eines Studienganges. Für die verbliebenen Studienzeiten sind die Erwerbsgrenzen zu beachten. Dasselbe gilt für Zusatz-, Ergänzungs- und Aufbaustudiengänge sowie für ein Masterstudium, das auf einem Bachelor-Grad aufbaut.

Ebenfalls zu einem berufsqualifizierenden Studienabschluss zählt das erste juristische Staatsexamen, nicht jedoch das Referendariat zur Vorbereitung auf das zweite Staatsexamen; dieses ist als Ausbildungsdienstverhältnis einzustufen und damit unschädlich.

### **Elektronische Lohnsteuerkarte**

Nachdem die Einführung der elektronischen Lohnsteuerkarte bereits für 2011 vorgesehen war, wurden Lohnsteuerkarten in der bisherigen Papierform letztmals für 2010 gedruckt und versendet. Da sich weitere Probleme bei der Umsetzung ergeben haben, ist der Einsatz des neuen Verfahrens nun erst zum 01.01.2013 geplant. Für den verlängerten Übergangszeitraum ist weiterhin die Lohnsteuerkarte 2010 oder eine evtl. vorhandene Ersatzbescheinigung 2011 mit den darauf eingetragenen Merkmalen zu Steuerklasse, Kinderfreibeträgen, Religion und Frei- bzw. Hinzurechnungsbeträgen bei der Lohnabrechnung zugrunde zu legen.

Die Wohnsitzfinanzämter der Arbeitnehmer sind sowohl für die Eintragung von Änderungen als auch für die Ausstellung von Ersatzbescheinigungen ausschließlich zuständig, falls keine Lohnsteuerkarte 2010 vorhanden ist.

Bei einem Arbeitgeberwechsel muss der Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte 2010 oder die Ersatzbescheinigung bei seinem bisherigen Arbeitgeber anfordern und dem neuen Arbeitgeber aushändigen.

Als Nachweis für Änderungen bei den bescheinigten Besteuerungsmerkmalen, kann der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen auch das Mitteilungsschreiben des Finanzamts zur „Information über die erstmals elektronisch gespeicherten Daten für den Lohnsteuerabzug“, das Ende 2011 versandt wurde, vorlegen. Dasselbe gilt für den Ausdruck des Finanzamts, den die Arbeitnehmer erhalten, die einen Antrag zur Änderung ihrer ELSTAM-Daten oder zu Freibeträgen gestellt haben. Lediglich die Mitteilung des Arbeitnehmers über eine Veränderung reicht für eine Abweichung beim Lohnsteuerabzug von den bescheinigten Daten aber nicht aus.

Bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen, ledigen Auszubildenden kann der Arbeitgeber im ersten Dienstverhältnis auch weiterhin aus Vereinfachungsgründen die Lohnsteuer nach Steuerklasse I einbehalten, auch wenn keine Lohnsteuerkarte oder Ersatzbescheinigung vorliegt.

### **Elektronische Datenübermittlung „E-Bilanz“ und betriebliche Steuererklärungen**

Im Rundbrief 162/11 vom September 2011 wurde bereits darauf hingewiesen, dass gem. § 5b EStG die elektronische Datenübermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen gesetzlich vorgeschrieben wird. Nachdem die Anwendung sich bereits einmal verzögert hatte, hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Datum vom 28.09.2011 ein Schreiben veröffentlicht, mit dem der Einführungsstermin erneut verschoben wurde.

Demnach muss die Datenübermittlung erstmals für Wirtschaftsjahre erfolgen, die nach dem 31.12.2011 beginnen. Allerdings gibt es für das erste Wirtschaftsjahr eine Regelung, nach der es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet wird, wenn die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für dieses Jahr noch ausschließlich in Papierform eingereicht werden. Auch die für die elektronische Übermittlung geforderte Gliederung gemäß der sog. Taxonomie ist dafür noch nicht erforderlich. Damit müssen Betriebe, deren Gewinnermittlungszeitraum mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, erstmals für 2013 und damit im Kalenderjahr 2014 zwingend zur Datenübermittlung wechseln. Die für Personengesellschaften vorgesehene Übermittlung der Daten zur Kapitalkontenentwicklung, Ergänzungs- und Sonderbilanzen wird erst für 2015 verpflichtend; bis 2014 können diese Angaben noch vereinfacht eingereicht werden.

Die Übermittlung wird für alle bilanzierenden Betriebe vorgeschrieben, unabhängig davon, ob eine gesetzliche Verpflichtung zur Bilanzerstellung besteht oder die Bilanzierung freiwillig erfolgt. Auch für kleine Unternehmen oder für bestimmte Anlässe der Bilanzerstellung wie z.B. wegen Betriebsaufgabe oder Änderung der Gewinnermittlungsart gibt es hierzu keine Ausnahmeregelungen.

Da sich aufgrund der dann einheitlich vorgeschriebenen Gliederung Änderungen bei den zu bebuchenden Konten ergeben können, ist insbesondere Steuerpflichtigen, die ihre Buchführung selbst erstellen, anzuraten, sich rechtzeitig vor der Umstellung mit ihrem steuerlichen Berater in Verbindung zu setzen, um spätere aufwändige Umbuchungen zu vermeiden.

Der Finanzverwaltung bietet diese Vereinheitlichung der Rechnungslegung die Möglichkeit, Betriebe derselben Branche mit einfachen Mitteln zu vergleichen und bei ggf. auftretenden Abweichungen entsprechende Überprüfungen einzuleiten.

Nicht verlängert wurde die Einführung der elektronischen Datenübermittlung für betriebliche Steuererklärungen, die in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen geregelt ist. Dazu gehören schon seit längerem die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Lohnsteueranmeldungen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2011 müssen nun auch die Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuererklärung sowie die Erklärung zur gesonderten Feststellung und die Einkommensteuererklärung bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkunftsarten an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Lediglich wenn die Datenfernübertragung für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist, ist vorgesehen, dass das Finanzamt jeweils auf Antrag auf die Übermittlung verzichten kann.

### **Ist-Versteuerung bei der Umsatzsteuer**

Als Unternehmer müssen Sie die Umsatzsteuer, die Sie in Rechnung stellen, gem. § 16 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) normalerweise in dem Voranmeldungszeitraum an das Finanzamt abführen, in dem Sie die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht haben. Wann Sie die Zahlung von ihrem Kunden erhalten haben, ist dafür nicht maßgebend. Dies kann bei verspäteten Zahlungseingängen oder Forderungsausfällen zu erheblichen Liquiditätseingüssen und Finanzierungskosten führen.

Abhilfe schaffen kann hier die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 UStG. Danach wird die Umsatzsteuer erst zur Zahlung an das Finanzamt fällig, wenn sie dem Unternehmer tatsächlich zugeflossen ist.

Der Wechsel zu dieser sog. „Ist-Versteuerung“ kann von Unternehmern beantragt werden, die eine bestimmte Umsatzgrenze unterschreiten, nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind oder Umsätze aus freiberuflicher Tätigkeit erzielen.

Die Umsatzgrenze, die seit 2006 bei einem Gesamtumsatz von 250.000 € lag, war im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetzes vorübergehend vom 01.07.2009 bis 31.12.2011 auf 500.000 € erhöht worden. Erfreulicherweise wurde mit dem Dritten Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 06.12.2011 diese zeitliche Befristung aufgehoben, so dass die höhere Grenze auch ab dem 01.01.2012 weiterhin anzuwenden ist. Für einen möglichen Wechsel zur Ist-Versteuerung nehmen Sie bitte Kontakt mit Ihrem steuerlichen Berater auf.

### **Verzinsung bei der Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen**

Ein Nachteil des Investitionsabzugsbetrags (IAB) gem. § 7g EStG im Vergleich zur Vorgängervorschrift der Ansparrücklage besteht in der Behandlung der geltend gemachten Gewinnminderung, wenn eine Investition nicht getätigt wird. Nach alter Rechtslage war es noch so, dass mit Ablauf des Investitionszeitraums von zwei Jahren die Rücklage im laufenden Wirtschaftsjahr aufgelöst und mit 6 % pro Jahr gewinnerhöhend verzinst wurde. Beim Investitionsabzugsbetrag dagegen ist der Abzugsbetrag gem. § 7 g Abs. 3 EStG im Jahr der Bildung rückwirkend wieder hinzuzurechnen, falls die Anschaffung des Wirtschaftsgutes nicht bis zum Ende des 3. Wirtschaftsjahres erfolgt ist. Ein bereits ergangener Steuerbescheid ist entsprechend zu ändern, Festsetzungsverjährung tritt insoweit nicht ein.

Nach Meinung der Finanzverwaltung beginnt der Zinslauf für Nachzahlungszinsen bei nicht durchgeführter Investition gem. § 233 a Abs. 2 AO 15 Monate nach Entstehung der Steuer, d.h. 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes, in dem der IAB ursprünglich geltend gemacht wurde.

Der Unterschied zur alten Regelung besteht darin, dass diese Nachzahlungszinsen tatsächlich bezahlt werden müssen, während die Zinsen früher „nur“ den Gewinn erhöht haben und dann dieser erhöhte Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt wurde. Dieser für den Steuerpflichtigen ungünstigen Vorgehensweise der Finanzverwaltung widersprach das Niedersächsische Finanzgericht. Es vertrat die Ansicht, dass es sich bei der Aufgabe der Investitionsabsicht um ein sog. Ereignis mit Rückwirkung handle. Damit soll für die Ermittlung der Nachzahlungszinsen die Sonderregelung in § 233 a Abs. 2a AO greifen, wonach der Zinslauf erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist, beginnt. In seiner Begründung hat das FG u.a. darauf hingewiesen, dass in § 7 g Abs. 3 EStG die Anwendung der Sondervorschrift zur Zinsberechnung nach § 233 a Abs. 2a AO gerade nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist, wie es der Gesetzgeber in § 7 g Abs. 4 EStG für Fälle vorgesehen hat, in denen die Wirtschaftsgüter zwar angeschafft, aber nicht zwei Jahre in einer inländischen Betriebsstätte (fast) ausschließlich betrieblich genutzt wurden.

Im entschiedenen Fall war im Veranlagungszeitraum 2007 ein IAB gebildet worden, der Steuerbescheid wurde am 14.05.2010 erlassen. Am 15.06.2010 teilte der Steuerpflichtige dem Finanzamt mit, dass die Investitionsabsicht aufgegeben worden sei. Daraufhin änderte das Finanzamt den Bescheid für 2007, Nachzahlungszinsen wurden dabei ab dem 01.04.2009 berechnet. Aufgrund der Entscheidung des Finanzgerichtes begann der Zinslauf jedoch erst 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums 2010, und damit ab dem 01.04.2012. Damit fielen keine Zinsen an.

Das Finanzgericht hat die Revision zum BFH nicht zugelassen, dagegen wurde vom Finanzamt beim BFH Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (AZ beim BFH: IV B 87/11). Bis zu einer Entscheidung durch den BFH ist es empfehlenswert in ähnlich gelagerten Fällen Einspruch einzulegen.