

Im März 2015  
KB 176/15

Sehr geehrte Damen und Herren,

viele Steueränderungsgesetze werden von der Finanzverwaltung dazu genutzt, missliebige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu korrigieren. Das gilt auch für einige Neuerungen des „Zollkodex-Anpassungsgesetzes“, mit dem der aktuelle Rundbrief beginnt. Umso wichtiger ist es, steuerzahlerfreundliche Urteile möglichst rasch zu nutzen. Das gilt beispielsweise für die in diesem Rundbrief vorgestellten Urteile zur Aufstockung von Investitionsabzugsbeträgen, zur vorweggenommenen Erbfolge und zum Abzug nachträglicher Schuldzinsen bei Vermietungseinkünften. Andere Urteile – etwa die zur Schenkung von Prämien für eine Lebensversicherung bzw. Beteiligung an einem Solarpark – sollten Sie zum Anlass nehmen, steuerlichen Rat zu suchen, bevor Sie eine nicht mehr korrigierbare Entscheidung treffen.

Mit freundlicher Empfehlung

### Aktuelle Gesetzesänderungen

Ähnlich einem der üblichen Jahressteuergesetze enthält das kurz vor Weihnachten verabschiedete „Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ zahlreiche Änderungen einzelner bzw. neue Vorschriften. Die wichtigsten Neuregelungen im Bereich des Einkommensteuerrechts werden im Folgenden vorgestellt. Soweit nicht anders vermerkt, sind diese am 01.01.2015 in Kraft getreten.

Ist ein Arbeitnehmer gezwungen, sich kurzfristig um die Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen zu kümmern, kann der Arbeitgeber ihn hierbei mit einem steuerfreien Zuschuss bis zu 600 € im Kalenderjahr unterstützen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Die Betreuung muss aus zwingenden und beruflich veranlassenden Gründen notwendig werden, etwa wegen der plötzlichen Erkrankung eines Kindes oder einer Dienstreise des Arbeitnehmers.

- Der Zuschuss wird zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.
- Der Arbeitgeber zahlt den Zuschuss an ein Dienstleistungsunternehmen, das den Arbeitnehmer hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder Angehörigen berät oder hierfür Betreuungspersonen vermittelt. Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber den Zuschuss für die kurzfristige Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen zahlt. Kinder dürfen das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder müssen infolge einer Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten.

Schon nach bislang geltendem Recht können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern Computer und Mobilfunkgeräte steuerfrei zur Nutzung überlassen. Künftig gilt diese Steuerbefreiung auch für Personen, die öffentliche Dienste leisten, im Regelfall also ehrenamtlich tätig sind.

Zuschüsse, die das Bundeswirtschaftsministerium im Rahmen des Förderprogramms „INVEST – Zuschuss für Wagniskapital“ an Unternehmer oder GmbH für den

Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zählt, werden in Höhe von maximal 50.000 € steuerfrei gestellt. Diese Änderung gilt rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2013.

Der Anwendungsbereich des Teilabzugsverbots, das vorrangig Gesellschafter von Kapitalgesellschaften betrifft, wurde auf Gesellschafterdarlehen sowie auf un- bzw. teilentgeltliche Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter ausgedehnt. Infolge der Neuregelung wird der bislang einschränkende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) der Boden entzogen. Rechnen Gesellschafterdarlehen bzw. verpachtete Wirtschaftsgüter zu einem Betriebsvermögen, gelten künftig folgende Grundsätze:

- Gewährt ein zu mehr als 25 % beteiligter Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft ein Darlehen, sind daraus resultierende Verluste, z.B. infolge der Wertberichtigung des Darlehens, nur noch zu 60 % abzugsfähig. Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter Sicherheiten für Bankdarlehen der Kapitalgesellschaft gestellt hat und hieraus in Anspruch genommen wird. Der volle Abzug von Aufwendungen wird nur dann gewährt, wenn der Gesellschafter nachweisen kann, dass auch ein fremder Dritter ein Darlehen unter sonst gleichen Umständen gewährt hätte.
- Kommt es nach einer Wertberichtigung eines Gesellschafterdarlehens zu einer Wertaufholung, erhöhen nur 60 % des Zuschreibungsbetrags den steuerpflichtigen Gewinn.
- Überlässt ein zu mehr als 25 % beteiligter Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft unentgeltlich ein Wirtschaftsgut, sind die mit diesem Wirtschaftsgut verbundenen Aufwendungen – etwa Abschreibungen und Finanzierungskosten – ebenfalls nur noch zu 60 % abzugsfähig. Wird das Wirtschaftsgut dagegen teilentgeltlich, z.B. ein Gebäude zu 75 % der ortsüblichen Miete, verpachtet, muss aufgeteilt werden: 75 % der mit dem Wirtschaftsgut verbundenen Aufwendungen sind in voller Höhe, weitere 25 % dagegen wegen des Teilabzugsverbots nur zu 60 % abzugsfähig; im Ergebnis können dann 90 % der Aufwendungen abgesetzt werden.

Die Voraussetzungen für den Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug von Berufsausbildungskosten wurden als Reaktion auf die großzügigere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) verschärft, indem der Gesetzgeber den Begriff der Erstausbildung enger definiert hat. Solche Kosten stellen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben dar, wenn folgende Anforderungen erfüllt sind:

- Berufsausbildungs- oder Studienkosten sind nur dann abzugsfähig, wenn zuvor eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen wurde oder wenn die Berufsausbildung bzw. das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert wird.
- Die Anerkennung einer Berufsausbildung als Erstausbildung erfordert eine geordnete Ausbildung in Vollzeit von mindestens zwölf Monaten mit einer Abschlussprüfung. Sieht der Ausbildungsplan keine Abschlussprüfung vor, ist die Erstausbildung mit tatsächlicher planmäßiger Beendigung abgeschlossen. Wer nur die Abschlussprüfung besteht, aber keine Vollzeitausbil-

dung absolviert, hat dennoch eine Erstausbildung erreicht.

- Geordnet ist eine Ausbildung dann, wenn sie auf der Basis von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder von internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wurde.

Ob und wie lange die Neuregelung des Abzugs der Studien- und Berufsausbildungskosten Bestand hat, bleibt abzuwarten. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in sechs Fällen das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) angerufen, um zu klären, ob die bis Veranlagungszeitraum 2014 geltende Rechtslage hinsichtlich des Abzugs von Berufsausbildungskosten verfassungsgemäß ist.

Altersvorsorgeaufwendungen, also Beitragszahlungen an die gesetzliche Rentenversicherung, die Knappschaft, berufsständische Versorgungseinrichtungen, die landwirtschaftliche Alterskasse und für Basisrenten, sind ab 2015 in höherem Umfang als bisher abzugsfähig. Der Höchstbetrag von 20.000 € (40.000 € bei Ehegatten) wurde durch den Höchstbeitrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung ersetzt und damit dynamisch gestaltet. Für das Jahr 2015 gilt daher ein Höchstbetrag von 22.172 € (44.344 € bei Ehegatten).

Der Freibetrag für Land- und Forstwirte wurde von 670 € (1.340 € bei Ehegatten) auf 900 € (1.800 € bei Ehegatten) angehoben. Die Anhebung ist im Zusammenhang mit der Neuregelung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu sehen, die an dieser Stelle aufgrund ihres Umfangs nicht dargestellt werden kann.

Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) der Auffassung der Finanzverwaltung zur lohnsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen in wesentlichen Punkten widersprochen hat, wird diese nun erstmals – vorrangig im Sinne der Finanzverwaltung – gesetzlich wie folgt geregelt:

- Weiterhin sind maximal zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr begünstigt.
- Die bisherige Freigrenze von 110 € je Betriebsveranstaltung und Mitarbeiter wird in einen Freibetrag von 110 € umgewandelt. Betragen die Kosten für einen an einer Betriebsveranstaltung teilnehmenden Mitarbeiter beispielsweise 130 €, sind nur noch 20 € steuerpflichtig statt bisher 130 €.
- Die dem Arbeitnehmer zuzurechnenden Kosten für eine Betriebsveranstaltung setzen sich zusammen aus den anteiligen Kosten des Arbeitgebers für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (z.B. Raummiete, Eventmanagement), den dem Arbeitnehmer individuell zurechenbaren Kosten sowie den Kosten für eine etwaige Begleitperson.

Anspruch auf Kindergeld bzw. -freibetrag besteht nach bisheriger Rechtslage bereits für einen maximal viermonatigen Übergangszeitraum zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und dem Wehr- oder Zivildienst. Künftig ist auch eine entsprechende Übergangszeit von vier Monaten vor oder nach dem freiwilligen Wehrdienst begünstigt. Für die Zeit des freiwilligen Wehrdiensts besteht dagegen nur dann ein Anspruch auf Kindergeld, wenn zugleich die Voraussetzungen für eine Berufsausbildung vorliegen.

### Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags

Kleine und mittlere Betriebe können für die in den folgenden drei Wirtschaftsjahren geplante Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von maximal 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beanspruchen. Wurde der Höchstbetrag nicht in vollem Umfang beantragt, kann er nach einer aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) in den folgenden drei Jahren bis zum gesetzlich zulässigen Maximum aufgestockt werden. Der Bundesfinanzhof widerspricht damit ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Aufstockung nicht akzeptiert.

Das nachträgliche Aufstocken eines Investitionsabzugsbetrags kann z.B. dann zweckmäßig sein, wenn dieser ursprünglich wegen der Gewinnsituation des Unternehmens nicht ausgeschöpft werden konnte oder wenn sich herausstellt, dass die Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut – etwa wegen geänderter Wechselkurse – höher ausfallen werden als ursprünglich geplant.

### Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug von Umsatzsteuervorauszahlungen

Ausgaben sind bei der Gewinnermittlung grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie gezahlt worden sind. Handelt es sich um wiederkehrende Ausgaben für ein Kalenderjahr, die bis zum 10. des Folgejahres geleistet worden sind, sind diese in dem Kalenderjahr zu erfassen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, also im Vorjahr. Dies betrifft u. a. Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnsteuerzahlungen für die Monate November bzw. Dezember, die zum 10. Januar des Folgejahres fällig sind; auf den Zeitpunkt, in dem das Finanzamt diese Forderungen einzieht, kommt es dabei nicht an.

Fällt der 10. Januar jedoch auf einen Samstag oder Sonntag, sind derartige Vorauszahlungen erst am darauffolgenden Werktag fällig und werden daher vom Finanzamt frühestens am 11. Januar eingezogen. In diesem Fall greift die 10-Tage-Regelung nach einer neuen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht. Das bedeutet, dass z.B. die am 12.01.2015 fällige Vorauszahlung zur Umsatzsteuer für November 2014 (Dauerfristverlängerung) bzw. Dezember 2014 erst in der Gewinnermittlung für 2015 zu erfassen ist. Dies gilt sowohl für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung als auch für die Ermittlung von Überschusseinkünften, insbesondere aus Vermietung und Verpachtung.

### Fahrt- und Reisekosten eines Unternehmers

Rund ein Jahr nach dem Inkrafttreten des neuen Reisekostenrechts hat sich das Bundesfinanzministerium nun auch zu den für Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbstständig Tätige geltenden Grundsätzen geäußert. Danach gilt insbesondere Folgendes:

– Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte des Unternehmers können nur nach der Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Betriebsstätte kann eine dauerhafte ortsfeste Einrichtung des Unternehmers, eines Auftraggebers oder eines von diesem beauftragten Dritten sein. Dagegen stellt ein häusliches Arbeitszimmer keine Betriebsstätte dar.

- Ähnlich wie bei Arbeitnehmer ist zwischen der ersten Betriebsstätte und weiteren Betriebsstätten zu unterscheiden. Fahrten zur ersten Betriebsstätte unterfallen der Entfernungspauschale, Fahrten zu weiteren Betriebsstätten sind nach Reisekostengrundsätzen zu bewerten.
- Von der ersten Betriebsstätte ist auszugehen, wenn der Unternehmer dort arbeitstäglich, an mindestens zwei vollen Tagen pro Woche oder zu mindestens einem Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit tätig wird. Trifft dies auf mehrere Betriebsstätten zu, etwa bei Einzelhändlern mit mehreren Filialen, gilt die der Wohnung nächstgelegene als erste Betriebsstätte. Für Fahrten zu den anderen Betriebsstätten gelten dann wiederum die Reisekostengrundsätze.
- Existiert keine erste Betriebsstätte und sucht der Unternehmer, etwa ein Handelsvertreter, ständig wechselnde Tätigkeitsstellen auf, sind alle Fahrten nach Reisekostengrundsätzen abzurechnen. Wird dagegen täglich die Betriebsstätte eines Auftraggebers angefahren, gilt für diese Fahrten die Entfernungspauschale.
- Der Abzug von Verpflegungsmehraufwand kommt nur dann in Betracht, wenn der Unternehmer außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Betriebsstätte länger als acht Stunden tätig wird. Sucht er längerfristig eine auswärtige Tätigkeitsstätte auf, kann Verpflegungsmehraufwand nur für die ersten drei Monate geltend gemacht werden.
- Die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand sind nicht zu kürzen, wenn der Unternehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit unentgeltlich oder verbilligt Mahlzeiten erhält oder selbst Geschäftsfreunde bewirtet. Auch im Fall der Übernachtung mit gesondert berechnetem Frühstück werden die Pauschalen nicht gekürzt; im Gegenzug scheidet der Betriebsausgabenabzug für das Frühstück aus. Wird das Frühstück in der Hotelrechnung nicht gesondert ausgewiesen, sondern nur ein Businesspaket oder Ähnliches berechnet, ist der hierfür berechnete Preis um 4,80 € zu kürzen und nur die verbleibende Differenz als Betriebsausgabe abzugsfähig.

### Abzug nachträglicher Schuldzinsen bei Vermietungseinkünften

Muss ein Vermieter nach dem Verkauf einer fremdfinanzierten Mietimmobilie weiterhin Schuldzinsen zahlen, weil der Erlös aus dem Verkauf nicht ausreicht hat, um den Immobilienkredit zu tilgen, kann er die Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung absetzen. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch nur dann, wenn zwischen An- und Verkauf der Immobilie weniger als zehn Jahre vergangen sind, also ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vorgelegen hat. Letzterem ist nun das FG Berlin-Brandenburg entgegengetreten und hat den Schuldzinsenabzug auch dann zugelassen, wenn die Immobilie außerhalb der Spekulationsfrist veräußert wurde. Das FG geht noch einen Schritt weiter und hält es nicht für erforderlich, dass eine zur Sicherung und Tilgung des Immobilienkredits abgeschlossene Lebensversicherung eingesetzt werden muss, um den Kredit zu tilgen und die nachträglichen Schuldzinsen zu minimieren. Das

Finanzamt hat erwartungsgemäß Revision gegen das Urteil eingelegt, so dass der Bundesfinanzhof (BFH) das letzte Wort hat.

### **Abzug von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastung**

Aufgrund einer seit dem 01.01.2013 geltenden Gesetzesänderung sind Prozesskosten nur noch dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige ohne einen Prozess Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren oder seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr im üblichen Rahmen befriedigen zu können.

Das FG Rheinland-Pfalz hat nun entschieden, dass Prozesskosten für eine Ehescheidung auch nach der seit 2013 geltenden Rechtslage als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, lediglich der Abzug der Scheidungsfolgekosten wurde abgelehnt. Zu letzteren rechnen die Kosten für die Klärung insbesondere unterhalts-, güter-, sorge- und umgangsrechtlicher Streitfragen. Derartige Scheidungsfolgekosten sind nach Auffassung des Thüringer FG dagegen nach alter Rechtslage als außergewöhnliche Belastung unabhängig davon abzugsfähig, ob es zu einer Gerichtsentscheidung kommt oder die Beteiligten einen außergerichtlichen Vergleich schließen. In beiden Fällen haben die unterlegenen Finanzämter Revision eingelegt.

### **Buchwertübertragung im Zuge vorweggenommener Erbfolge**

Einzelunternehmen wie auch Mitunternehmeranteile an Personengesellschaften können bei vorweggenommener Erbfolge zum Buchwert auf den Nachfolger, etwa ein Kind, übertragen werden. Auf der Ebene des übertragenden Elternteils unterbleibt dann die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven, das übernehmende Kind hat die Buchwerte fortzuführen. Diese Grundsätze gelten laut Bundesfinanzhof (BFH) auch dann, wenn der Vater ein zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörendes Grundstück zunächst unter Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven entnimmt und veräußert, seinen Kommanditanteil und weiteres Sonderbetriebsvermögen kurz darauf seinem Sohn schenkt. Ob die Gestaltung auf einem Gesamtplan beruht oder nicht, ist dabei ohne Bedeutung. Es kommt auch nicht darauf an, ob es sich bei dem entnommenen Grundstück um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt oder nicht.

Es bleibt jedoch abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf diese Entscheidung reagiert. Ein ähnlich gelagertes Urteil hat sie im Jahr 2013 mit einem vorläufigen Nichtanwendungserlass belegt. Für Familiengesellschaften ist diese Rechtsprechung von Vorteil, erlaubt sie es doch, das Unternehmen bzw. Gesellschaftsanteile ohne Einkommensteuerbelastung auf Kinder zu übertragen, wesentliche Vermögenswerte wie Grundstücke und Gebäude jedoch auf der Ebene der Eltern zu belassen, die diese verwerten oder zur Sicherung der Versorgung im Alter an das Unternehmen des Kindes verpachten können.

### **Vorsteuerabzug bei Beteiligung an einem Solarpark**

Erwirbt ein Steuerpflichtiger Photovoltaikmodule und beteiligt sich dann als Kommanditist an einem Solarpark, steht ihm der Vorsteuerabzug aus dem Kauf der Module nur zu, wenn er selbst Strom gegen Entgelt liefert. Das ist nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz nicht der Fall, wenn der Kommanditist nur einen seiner Beteiligung entsprechenden Gewinnanteil erhält, der nicht als messbares Entgelt für die Stromlieferung durch den Solarpark anzusehen ist. Der Kommanditist hat Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil eingelegt.

### **Besteuerung der Mütterrente**

Auch wenn die Mütterrente bereits seit Mitte letzten Jahres gezahlt wird, hat sich das Bundesfinanzministerium zu deren Besteuerung bislang – soweit ersichtlich – nicht geäußert. Eine erste Stellungnahme liefert dagegen das Finanzministerium Schleswig-Holstein.

Danach handelt es sich bei der Mütterrente um einen Teil der Leibrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Die Erhöhung der gesetzlichen Rente um die Mütterrente ist nicht als regelmäßige Rentenanpassung anzusehen, sondern erfordert eine außerordentliche Neufestsetzung des Jahresbetrags der Rente. Der „Rentenfreibetrag“ ist folglich neu zu berechnen, indem der bisherige steuerfreie Teil der Rente um den steuerfreien Teil der Mütterrente erhöht wird.

Bei Rentnerinnen, die seit 2005 oder früher eine Rente beziehen, beträgt der Besteuerungsanteil der Mütterrente ebenso wie der der ursprünglichen Rente 50 %. Bei späterem Rentenbeginn richtet sich der steuerfreie Teil der Mütterrente nach dem jeweils für das Jahr des Rentenbeginns maßgebenden Prozentsatz. So bleiben beispielsweise bei Rentenbeginn im Jahr 2010 noch 40 % der Mütterrente steuerfrei.

### **Schenkungsteuer bei Prämienzahlung für Lebensversicherung durch Verwandte**

Schließt ein Steuerpflichtiger einen Vertrag über eine Lebensversicherung ab, bestreitet die danach zu leistenden Prämien jedoch nicht selbst, sondern lässt sie von seiner Tante überweisen, stellt jede Zahlung der Tante an die Versicherungsgesellschaft eine Schenkung an den Neffen dar. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt bei dieser Gestaltung keine mittelbare Schenkung eines Versicherungsanspruchs vor; die aus den Beitragszahlungen resultierende Werterhöhung des Versicherungsanspruchs ist nicht Gegenstand der Schenkung. Die Entscheidung hatte zur Folge, dass sämtliche Beitragszahlungen der Tante zusammenzurechnen waren; mit Überschreiten des Freibetrags von 20.000 € wurde Schenkungsteuer ausgelöst.

Hätte die Tante Ihrem Neffen dagegen Bezugsrecht an einem bestehenden Versicherungsvertrag eingeräumt und der Neffe bei Eintritt des Versicherungsfalls die Versicherungsleistung erhalten, wäre erst bei Auszahlung der Versicherungsleistung Schenkungsteuer angefallen.