



Rundschreiben Nr. 02/2013

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Gesetzgebung</u>	3
a) <u>Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2013 – ein Ausblick</u>	3
2. <u>Verfahrensrecht</u> <u>Verzögerungsgeld: Ermessensausübung und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz</u>	6
3. <u>Erbschaft-/Schenkungssteuer</u>	8
a) <u>Voraussetzungen für eine zinslose Stundung von Erbschaftsteuer</u>	8
b) <u>Keine Erbschaft von der Schwiegermutter</u>	9
c) <u>Auseinandersetzung nach vorweggenommener Erbfolge ist nicht steuerfrei</u>	11
4. <u>Umsatzsteuer:</u> <u>Geschäftsveräußerung im Ganzen: Vermietung wesentlicher Grundlagen für längeren Zeitraum reicht aus</u>	12
5. <u>Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer:</u> <u>Ertragsteuerliche Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) zur KSt und GewSt</u>	13
6. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung</u>	14
a) <u>Schuldzinsen zur Finanzierung von Umlaufvermögen</u>	14
b) <u>Rückstellung für die Betreuung von Versicherungsverträgen</u>	14
c) <u>Verrechnung von positiven und negativen gewerblichen Einkünften bei Ehegatten</u>	15
d) <u>Anscheinsbeweis und 1%-Regelung bei privater Dienstwagennutzung</u>	15
e) <u>Steuerliche Berücksichtigung von Zuschüssen des Arbeitgebers zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung</u>	16
f) <u>Neue Vorgaben der Verwaltung zur Entfernungspauschale</u>	17
g) <u>Reisekosten bei Auslandsreisen</u>	21
h) <u>Verfassungsmäßigkeit des Abzugs der zumutbaren Eigenbelastung bei Krankheitskosten</u>	22



	Seite
i) <u>Forschungsaufwendungen pensionierter Professoren sind keine Werbungskosten</u>	23
j) <u>Fahrzeitverkürzung durch Umzug ist eine Frage der tatrichterlichen Würdigung</u>	23
k) <u>Ausländische Telefongebühren als Werbungskosten abzugsfähig</u>	23
l) <u>Aufwendungen für einen Treppenlift ohne vorheriges amtsärztliches oder vertrauensärztliches Attest stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar</u>	25
m) <u>Verpflegungsmehraufwand bei Auslandsstudium</u>	25
n) <u>Anerkennung von Unterhaltsaufwendungen an Angehörige im Ausland</u>	26
o) <u>Erwerb von gebrauchten Lebensversicherungen ist Vermögensverwaltung</u>	26
p) <u>Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten</u>	27
q) <u>Abkommenskindergeld für einen türkischstämmigen Arbeitnehmer</u>	27

Freizeichnung

„Die Inhalte des Mandantenrundschreibens sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebietes, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und/oder wegen des Fehlens bzw. der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann von der Dr. Ehlers · Gruttke · Dr. Volkmann und Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft keinerlei Haftung übernommen werden.“



1. Gesetzgebung

a) Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2013 – ein Ausblick

Der Vermittlungsausschuss hat getagt. Das Vermittlungsverfahren in Vorwahlkampfzeiten war unversöhnlich und auch chaotisch, so dass bereits Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzgebungsverfahrens geäußert werden. Das Steuerabkommen mit der Schweiz ist vorerst ganz vom Tisch. Einzelne Änderungen haben das Gesetzgebungsverfahren jedoch überstanden – nur sind sie leider noch nicht in Kraft.

Die Gründe für diese sehr unerfreulichen Verzögerungen liegen dem Vernehmen nach in Folgendem: Die Diskussionen im Vermittlungsausschuss über die steuerliche Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften mit der Ehe – ein Regelungsvorschlag, der in den Gesetzesentwürfen noch nicht enthalten gewesen war – führten dazu, dass die Beratungen über das Jahressteuergesetz 2013 am 12.12.2012 nicht bis 24 Uhr abgeschlossen werden konnten. Die Geschäftsordnung des Bundestages sieht vor, dass die Gesetzesformulierungen spätestens um Mitternacht in den Fächern der Abgeordneten liegen müssen. Da diese Frist nicht eingehalten wurde, hat der Bundestag am Freitag 14.12.2012 nicht über das Jahressteuergesetz 2013 entschieden, so dass hierüber erst im neuen Jahr abgestimmt werden kann.

Wir gehen in das Wahljahr 2013, in dem die Erbschaftsteuer und eine – wie auch immer geartete – Vermögensabgabe oder Vermögensteuer eine große politische Rolle spielen werden.

Neben der politischen Dimension spricht auch der Vorlagebeschluss des BFH vom 27.09.2012 – II R 9/11 dafür, dass das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz reformbedürftig ist. Der BFH hält das ErbStG für verfassungswidrig: Die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen seien nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt und verstießen somit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Es komme zu einer „durchgehenden, das gesamte Gesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung (...)“. „Steuerpflichtige, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, (würden) in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt (...)“. Der BFH trifft damit in den Kern der vom BVerfG in seinem Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 herausgearbeitete Verschonungsdogmatik, die dem Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 zugrunde liegt.



Während sämtliche Gegenstände des Vermögensanfalls mit einer am Verkehrswert (dem sog. gemeinen Wert) ausgerichteten Bewertung anzusetzen sind, kann der Gesetzgeber zielgenaue Verschonungsregeln (Steuerbefreiungen) zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele vorsehen. Bekanntlich wurde dies mit den Verschonungsregeln für Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) umgesetzt. Danach sind bei Betrieben und Mitunternehmeranteilen, qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie bei Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in der Regel 85 % des Vermögensanfalls steuerbefreit; es besteht auch die Option zur Vollverschonung. In der Praxis hat sich gezeigt: Ist das Vermögen nur groß genug, lässt sich eine weitgehend steuerfreie vorweggenommene Erbfolge gestalten. Das Regel-/Ausnahmeverhältnis von Steuerpflicht und Steuerbefreiung wird umgekehrt. Dies geht dem BFH zu weit. Die Verschonungsregeln weisen einen gleichheits- und somit verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf.

Bis zu einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zur Neufassung des ErbStG kann das geltende Recht also angewandt werden. Es ist nicht erkennbar, dass die regierende Koalition eine Verschärfung vor der Bundestagswahl mitträgt. Bei den Finanzämtern türmen sich die Anträge auf verbindliche Auskünfte zum geltenden Recht (in denen auch die ertragsteuerliche Neutralität der Vermögensübertragung abgefragt wird). Aber was kommt dann? Eine enger definierte, der Höhe nach begrenzte, die Gesamtleistungsfähigkeit der an dem Vermögensübergang beteiligten Personen berücksichtigende Vermögensanfallsteuer? Eine Verlagerung auf die Stundungsregeln des § 28 ErbStG?

Die Tendenz geht zudem auch hin zu einer Vermögensteuer oder einem einmaligen Vermögensabgabe. Die regierende Koalition lehnt die Vermögensteuer ab. Wie aus dem BMF zu hören ist, zahlten in Deutschland ein Prozent aller Steuerpflichtigen knapp ein Viertel des gesamten Einkommensteueraufkommens, das obere Zehntel der Steuerpflichtigen trage bereits mehr als die Hälfte des Steueraufkommens. Mehr sei weder politisch gewollt noch ökonomisch sinnvoll.

Aber andernorts wird an Gesetzesentwürfen bereits gearbeitet. Die Bundestagsfraktion der Grünen hat am 25.09.2012 einen auf Art. 106 GG gestützten Gesetzentwurf zur Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe mit dem Ziel des Abbaus der durch die Finanz- und Wirtschaftskrise bedingten Erhöhung der Staatsverschuldung eingebracht. Das über 1 Mio. € hinausgehende Gesamtvermögen natürlicher Personen soll grundsätzlich mit einer Vermögensabgabe von 15 % belegt werden. Qualifiziertes Betriebsvermögen soll (nur) bis zu 5 Mio. € verschont werden. Erzielt werden soll ein Aufkommen von 100 Mrd. €. Rund 330.000 Personen würden betroffen sein. Die Zahlung soll in 10 Jahresbeträgen erfolgen können.



Die Bundestagsfraktion der Linken hat am selben Tag einen Entschließungsantrag zur Wiedereinführung der Vermögensteuer von 5 % auf Vermögen über 1 Mio. € und zur Erhebung einer Vermögensabgabe eingebracht.

Die SPD spricht sich ebenfalls für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer aus und will mit dieser rd. 10 Mrd. € p.a. erzielen. Die ALänder lassen denn auch den Entwurf eines Vermögensteuergesetzes 2014 erstellen: Die Steuerpflicht soll natürliche und juristische Personen betreffen. Das Vermögen soll mit dem Verkehrswert angesetzt und mit 1 % besteuert werden. Freibeträge von höchstens 2 Mio. € für natürliche Personen und eine Freigrenze von nur 200.000 € für juristische Personen sind knapp bemessen. Bei Kapitalgesellschaften soll ein „Halbvermögensverfahren“ die Doppelbesteuerung reduzieren; ob eine Organschaft eingeführt werden soll, ist noch umstritten. Die Vermögensteuer wäre als Personensteuer nicht abziehbar.

Dass eine maßvolle Vermögensteuer als solche möglich ist, scheint unter Verfassungsrechtlern kaum mehr umstritten zu sein. In der rechtlichen Diskussion wird aber – auch unter Hinweis auf die 1980er Jahre, als in der Bonner Republik hohe Einkommensteuersätze, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer nebeneinander existierten – zu klären sein, welchen Spielraum niedrigere Einkommensteuersätze im Rahmen des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes für die Revitalisierung von Substanzsteuern lassen. Zwar ist der einmalige „Halbteilungsgrundsatz“ vom Tisch; Grenzen zur Übermaßbesteuerung sind indes zu beachten. Vieles bleibt hier rechtlich, vor allem aber ökonomisch umstritten.

Auch über den Spitzensteuersatz wird gestritten, über die Erhöhung der Abgeltungsteuer (oder die Wiedereinbeziehung der Kapitaleinkünfte in die synthetische Einkommensteuer) oder über die Einführung einer Finanzmarkttransaktionssteuer. Vieles würde hier direkt oder indirekt gerade die Unternehmer und Unternehmen treffen.

Bis zur Bundestagswahl im Herbst 2013 dürfte es noch bei steuerlichem Säbelrasseln bleiben. Danach entscheiden sich die hier aufgeführten Steuerthemen.



2. Verfahrensrecht

Verzögerungsgeld: Ermessensausübung und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

1. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist auch bei der Entscheidung, ob gegenüber dem Steuerpflichtigen ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO in Höhe von mindestens 2.500 € festgesetzt wird, zu beachten. Hiernach ist es dem Finanzamt verwehrt, im Rahmen der Ausübung seines sog. Entschließungsermessens von einer Vorprägung in dem Sinne auszugehen, dass jede Verletzung der Mitwirkungspflichten (§ 200 Abs. 1 AO) – unabhängig davon, ob den Steuerpflichtigen ein Schuldvorwurf trifft – grundsätzlich zur Festsetzung eines Verzögerungsgeldes führt.
2. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz schließt es ferner aus, dass das Finanzamt der Ausübung seines Entschließungsermessens die Summe (Bündel) der Pflichtverletzungen zugrunde legt, bei der anschließenden Ermessensentscheidung dazu, ob es – im nämlichen Fall – angemessen und zumutbar ist, den Mindestsatz zu überschreiten (sog. Auswahlermessen), hingegen auf die einzelne Pflichtverletzung abstellt und diese jeweils – ohne weitere die Gesamtheit der Verstöße betreffende Erwägungen – in Höhe von 2.500 € (Mindestsatz) sanktioniert.

BFH, Urteil vom 28.08.2012 – I R 10/12

Nach § 146 Abs. 2b AO kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden, wenn ein Steuerpflichtiger der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung oder seinen Pflichten nach § 146 Abs. 2a Satz 4 AO, zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nachkommt.

Die Vorschrift wurde durch das JStG 2009 mit Wirkung vom 25.12.2008 als neue steuerliche Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 AO) eingeführt. Sie steht zwar im Zusammenhang mit der ebenfalls durch das JStG 2009 geschaffenen Regelung in § 146 Abs. 2a AO, nach der das Finanzamt dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen bewilligen kann, seine Buchführung in das Ausland zu verlagern, und will für den Fall, dass die hierfür erforderlichen Voraussetzungen nicht oder nicht mehr gegeben sind, die zeitnahe Rückführung der Buchführung flankieren (vgl. § 146 Abs. 2a Satz 3 i.V.m. Abs. 2b AO).



Gleichwohl ist in der Rechtsprechung des BFH anerkannt, dass ein Verzögerungsgeld im Einklang mit dem Wortlaut der Vorschrift sowie der Intention des Gesetzgebers auch dann festgesetzt werden kann, wenn der Steuerpflichtige seine Bücher und Aufzeichnungen im Inland führt und aufbewahrt, er jedoch der ihm im Rahmen einer Außenprüfung obliegenden Mitwirkungspflicht zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage von Unterlagen (§ 200 Abs. 1 AO) innerhalb einer angemessenen Frist nicht nachkommt.

Der BFH hat es zwar in dem Aussetzungsbeschluss vom 16.06.2011 – IV B 120/10 (BStBl II 2011, 855) als i.S.v. § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO ernstlich zweifelhaft angesehen, ob im Hinblick auf die fortdauernde Nichtvorlage derselben Unterlagen ein Verzögerungsgeld mehrfach ange setzt werden kann. Über die hiervon zu unterscheidende und gleichfalls umstrittene Frage, ob im Fall der Verletzung mehrerer Mitwirkungspflichten für jeden Pflichtverstoß jeweils ein gesondertes Verzögerungsgeld – z. B. in Höhe des Mindestbetrags von 2.500 € – ausgesprochen werden kann, hat der BFH hingegen noch nicht entschieden. Die Ansichten hierzu sind geteilt. Während nach Auffassung der Finanzverwaltung jede Pflichtverletzung in einem gesonderten („getrennten“) Verzögerungsgeld belegt werden kann, wird in der Rechtsprechung der FG eine Vervielfältigung des Mindestsatzes (2.500 €) entsprechend der Anzahl der Pflichtverstöße ohne deren eigenständige Gewichtung als ernstlich zweifelhaft angesehen.

Das vorliegende Verfahren gab dem BFH keine Gelegenheit, zu diesem Meinungsstreit abschließend Stellung zu nehmen. Insbesondere hatte der BFH nicht darauf einzugehen, ob das Finanzamt befugt ist, für die jeweiligen (einzelnen) Prüfungsfelder betreffenden Verstöße ein gesondertes Verzögerungsgeld auszusprechen, oder ob es hierzu weiterer Voraussetzungen – wie der zeitlichen Staffelung der Mitwirkungsaufforderungen – bedarf, wenn z. B. im Rahmen einer Außenprüfung die Mitwirkungsverlangen zu verschiedenen Prüfungsfeldern ergehen und der Steuerpflichtige diesen nicht entspricht.

Im Streitfall kam es hierauf nicht an, da selbst, wenn man im Fall des Verstoßes gegen mehrere Mitwirkungspflichten die gleichzeitige Festsetzung je eines Verzögerungsgeldes für grundsätzlich zulässig erachten würde, der angefochtene Bescheid aus den aus den Leitsätzen ersichtlichen Gründen aufzuheben gewesen wäre.



3. Erbschaft-/Schenkungssteuer

a) Voraussetzungen für eine zinslose Stundung von Erbschaftsteuer

Die zinslose Stundung nach § 28 ErbStG ist ausgeschlossen, wenn der Erbe die Steuer zwar nicht aus dem übrigen Erwerb, aber aus seinem sonstigen Eigenvermögen aufbringen kann. Entscheidend ist somit, ob der Erwerber die Steuer aus anderem Teil des Erwerbs oder aus seinem sonstigen Vermögen aufbringen kann.

FG Köln, Beschluss vom 10.08.2012 – 9 V 1481/12

Im Urteilsfall belief sich der Gesamtwert des Nachlasses auf etwa 640.441 €. Die Erbschaftsteuer wurde auf 45.960 € festgesetzt. Die Erbin beantragte die zinslose Stundungen gem. § 28 Abs. 3 ErbStG, weil die neben den Immobilien geerbten übrigen Vermögenswerte für Vermächtnisse verwandt werden mussten. Die Erbin musste zudem Darlehen aufnehmen, um die geerbten Häuser instand zu setzen, um überhaupt eine Vermietbarkeit dieser Objekte zu erreichen. Auch aus den übrigen wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnissen der Erbin war eine Bezahlung der Erbschaftsteuer nicht möglich.

Voraussetzungen für eine Stundung

Die Stundung der Erbschaftsteuer nach § 28 ErbStG kann nur für begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13c ErbStG ausgesprochen werden wie z. B. zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen und selbstgenutzte Ein- bzw. Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen. Die Stundung von Steuern auf nicht begünstigtes Vermögen scheidet grundsätzlich aus. Im entschiedenen Streitfall schied jedoch eine Stundung aus, weil die Erwerberin die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer nach Ansicht des Finanzamts aus weiteren erworbenen oder eigenen Vermögen aufbringen konnte. Die gleiche Ansicht vertritt das FG, da die Tatbestandsvoraussetzungen für die zinslose Stundung nicht vorlagen.

Für eine Stundung müssen alle Möglichkeiten ausgeschöpft werden

Die Stundung ist ausgeschlossen, wenn der Erwerber die Steuer zwar nicht aus dem übrigen Erwerb, aber aus seinem sonstigen Eigenvermögen aufbringen kann. Entscheidend ist somit, ob er die Steuer aus anderen Teilen des Erwerbs oder aus seinem sonstigen Vermögen aufbringen kann. Kann der Erwerber die Steuerschuld aufbringen, wenn auch mit einer Kreditaufnahme, hat er keinen Anspruch auf eine zinslose Stundung des Erbschaftsteueranteils des begünstigt erworbenen Vermögens.



Gehört zum Erwerb somit weiteres Vermögen oder verfügt der Erwerber über eigenes Vermögen oder kann er aufgrund der regelmäßigen Mieteinnahmen einen Kredit aufnehmen, um die Erbschaftsteuer zu begleichen, scheidet eine Stundung aus.

Die Finanzverwaltung verlangt die Ausschöpfung aller Möglichkeiten der Kreditaufnahme und legt Steuerpflichtigen für die Unmöglichkeit die Beweislast auf, wobei eine entsprechende Bescheinigung der Hausbank und äußerstenfalls eines weiteren Kreditinstituts genügen (R E 28 Abs. 4 Satz 2 ff. ErbStR).

Die Erbin und Antragstellerin hatte Renovierungsaufwendungen von ca. 115.000 € bei einem Kreditrahmen von 180.000 € vorgetragen. Somit standen noch Zahlungsmittel von 65.000 € zur Verfügung, die nahezu ausgereicht hätten, um die bestehende Steuerschuld, die auf das begünstigte Vermögen entfällt, zu bezahlen. Ein eventuell verbleibender Steuerbetrag in einer Größenordnung von 10.000 € kann durch ein entsprechend sachgerecht und moderat angepasstes Investitionsvolumen bei den Instandsetzungsmaßnahmen bei den Vermietungsobjekten ohne weiteres erwirtschaftet werden.

b) Keine Erbschaft von der Schwiegermutter

Krach gibt es in den besten Familien. Erst recht, wenn es um Geld oder missliebige Schwiegerkinder geht. So manche Eltern überlegen dann, wie sie den Partner ihres Kindes bei der Verteilung des eigenen Vermögens umgehen können. Nach dem Motto: Wenn mir mal sterben, soll der oder die aber nix davon haben. Haben sie im Grunde sowieso nicht. Denn Schwiegerkinder sind – anders als Ehepartner, eingetragene Lebenspartner und Abkömmlinge, also Kinder oder Enkel – laut Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) nicht erbberechtigt. Sie gehen also bei Tod von Schwiegervater oder -mutter leer aus.

Dennoch können sie indirekt profitieren. Sobald ihr eigener Partner die Eltern beerbt und dann das Zeitliche segnet, wird das hinterbliebene Schwiegerkind gesetzlicher Erbe. Das der Tochter zgedachte Häuschen landet auf diesem Umweg beim ungeliebten Schwiegersohn.

Dem lassen sich aber Riegel verschieben. Wer keines macht, muss sich klar machen, dass die gesetzliche Erbfolge gilt. Wer eines macht, sollte sich Gedanken machen, was beim Tod des eigenen Kindes passiert.



Der gängigste Weg, das Schwiegerkind außen vor zu lassen, ist das Anordnen von Vor- und Nacherbschaft: Eltern bestimmen ihr Kind zum Vorerben, als Nacherben werden zum Beispiel die Enkel eingesetzt. Sind keine da, können etwa Geschwister, Freunde oder Vereine zu Nacherben bestimmt werden.

Die Folge: Das eigene Kind darf nicht ohne weiteres über das Vermögen verfügen, selbst zu Lebzeiten nicht. Der Besitz bleibt zusammen, das Kind profitiert zwar wirtschaftlich davon, kann aber nichts weitervererben – den Nacherben haben die Eltern ja in ihrem Testament vorgegeben. Der Effekt: Der Ehepartner bekommt nichts.

Die Erblasser können Beschränkungen nach ihrem Willen enger oder weiter fassen. Die Gestaltung ist vergleichbar mit einer Käseglocke: ganz dicht machen oder leicht anheben. Die Bedachten empfinden das oft als Ärgernis; viele reagierten mit Heulen und Zähneklappern. Mit dem Einsetzen eines Testamentsvollstreckers schränken Eltern ebenfalls den Handlungsspielraum ihres erbenden Kindes ein. Es kommt an die Erträge, aber nicht an das Kapital, selbst wenn es unbedingt will.

Das Einsetzen eines Testamentsvollstreckers hat eine Schutzfunktion, wenn Eltern befürchten, ihr Kind werde vom Partner unter Druck gesetzt. Etwa, das Vermögen auf den Kopf zu hauen. Mit Hilfe des Testamentsvollstreckers unterbinden Eltern, dass ihre Tochter das Ererbe in die vor der Pleite stehende Firma des Ehemanns investiert. Ein Testamentsvollstrecker ist kostenpflichtig.

Eine Vermögenssorge kommt zum Tragen, wenn Großeltern minderjährige Enkel vorab bedenken, um Erbschaftsteuer zu sparen. Üblicherweise verwalten dann die Eltern – Kind und Schwiegerkind – das Vermögen. Das Schwiegerkind kann jedoch per Vermögensanordnung ausgeschlossen werden. Die Alternative ist ein vom Gericht bestellter oder von den Großeltern benannter Vermögenspfleger. Die entmachten Eltern haben dann keinen Zugriff und keine Chance, sich juristisch zu wehren.



c) **Auseinandersetzung nach vorweggenommener Erbfolge ist nicht steuerfrei**

Die Steuerbefreiung betrifft nur die Aufhebung der Erbengemeinschaft, also die Auseinandersetzung über das gesamthänderisch gebundene Vermögen. Auf die Auseinandersetzung einer im Wege vorweggenommener Erbfolge entstandenen Eigentümergemeinschaft, die nach den Regelungen des BGB nicht über Gesamthandseigentum verfügt, sondern sich durch Bruchteilseigentum (ideelles Miteigentum) auszeichnet, ist die Befreiungsvorschrift weder direkt noch entsprechend anwendbar.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 13.06.2012 – 3 K 125/09, rkr.

Streitpunkt war die Grunderwerbsbesteuerung nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG, die u.a. den Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses ausnimmt. Im Urteilsfall hatte aber die Mutter ihren beiden Töchtern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu gleichen Teilen zwei Grundstücke unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen. Nachdem die Mutter verstarb und beide Kinder zu je Miterben wurden, setzten sich die beiden Geschwister über ihre Eigentümer- und Erbengemeinschaft auseinander. Eine Tochter erhielt das Alleineigentum an dem Grundstück: hierfür – Erwerb des halben Miteigentums am Grundstück – setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer fest.

Nach Ansicht des FG ist der Erwerbsvorgang gem. § 3 Nr. 3 GrEStG nicht von der Besteuerung ausgenommen: Denn nach dieser Vorschrift ist nur der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Diese Voraussetzungen lagen nach dem Wortlaut nicht vor. Zwar waren die beiden Geschwister die einzigen Erben nach ihrer Mutter geworden und es lag eine Übertragung zwischen ihnen und damit den Miterben vor. Jedoch gehörte das Grundstück nicht zum Nachlass der Mutter und war somit auch nicht gemeinschaftliches - gesamthänderisch gebundenes - Vermögen der Erbengemeinschaft geworden (§ 2032 BGB).

Sinn und Zweck des § 3 Nr. 3 GrEStG ist, die Aufhebung der Erbengemeinschaft zu erleichtern. Denn der Nachlass wird, wenn der Erblasser mehrere Erben hinterlässt, gemeinschaftliches Vermögen der Erben (§§ 1922, 2032 BGB) und die Miterben bilden kraft Gesetzes eine Gesamthandsgemeinschaft, deren Auflösung sie nach § 2042 Abs. 1 BGB jederzeit verlangen können. Das geschieht im Regelfall durch eine Teilung mittels Auseinandersetzungsvertrag. Der Erwerb von Immobilien, der auf einer solchen Auseinandersetzung basiert, soll Grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt werden. Nach der Auseinandersetzung ist die Steuerfreiheit verbraucht.



Die Höhe der festgesetzten Grunderwerbsteuer richtet sich nach der verhältnismäßigen Aufteilung der Gegenleistung (= Wert des übertragenen Miteigentumsanteils am Grundstück eines vorliegenden Tauschs, § 9 Abs., 1 Nr. 2 GrEStG) und dem darüber hinaus geleisteten Wertausgleich (Ausgleichszahlung und übernommene Verbindlichkeit).

4. **Umsatzsteuer:**
Geschäftsveräußerung im Ganzen: Vermietung wesentlicher Grundlagen für längeren Zeitraum reicht aus

Das BMF hat in einem aktuellen Schreiben die jüngste Rechtsprechung zur Anerkennung einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) bei Vermietung wesentlicher Wirtschaftsgüter akzeptiert und den USt-Anwendungserlass entsprechend geändert. Danach reicht für eine nicht steuerbare GiG eine langfristige Vermietung oder Verpachtung wesentlicher Grundlagen für z. B. acht Jahre aus. Ebenfalls ausreichend sei auch eine Vermietung oder Verpachtung auf unbestimmte Zeit; die Möglichkeit, den Miet- oder Pachtvertrag kurzfristig zu kündigen, ist somit unschädlich (BMF 24.10.2012, IV D 2 – S7100-b/11/10002).

Zum Hintergrund: Der EuGH und – ihm folgend – der BFH hatten jüngst entschieden, dass die Übereignung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts unter gleichzeitiger Vermietung des Ladenlokals an den Erwerber auf unbestimmte Zeit – allerdings aufgrund eines von beiden Parteien kurzfristig kündbaren Vertrags – eine nicht der Umsatzsteuer unterliegende GiG darstellt. Dies gilt zumindest dann, wenn die übertragenen Sachen ausreichen, damit der Erwerber eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit dauerhaft fortführen kann (EuGH 10.11.2011, C-444/10; BFH 18.01.2012, XI R 27/08).



**5. Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer:
Ertragsteuerliche Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen
(§ 233a AO) zur KSt und GewSt**

Mit Urteil vom 15.06.2010 (VIII R 33/07) hat der BFH entschieden, dass Erstattungszinsen nach § 233a AO beim Empfänger nicht der Besteuerung unterliegen, soweit sie auf Steuern entfallen, die gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar sind. Nach Auffassung des VIII. Senats des BFH regle § 12 Nr. 3 EStG für bestimmte Steuern nicht lediglich ein gesetzliches Abzugsverbot, vielmehr weise die Norm diese Steuern schlechthin dem nichtsteuerbaren Bereich zu.

Abweichend von der geänderten Rechtsprechung ist durch das zwischenzeitlich verabschiedete JStG 2010 eine ausdrückliche Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG getroffen worden, wonach erstattete ESt-Zinsen i.S. des § 233a AO der Besteuerung unterliegen. Danach bleibt es auch rückwirkend bei der bisherigen Rechtsanwendung.

Im KStG ist eine solche Gesetzesänderung (insbesondere § 10 Nr. 2 KStG) nicht vorgenommen worden. Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter des Bundes und der Länder hat das o.a. BFH-Urteil keine Bedeutung für den Bereich der KSt. Die Wirkung ist grundsätzlich auf die ESt begrenzt, da insoweit Einnahmen dem nichtsteuerbaren Bereich des Steuerpflichtigen zugeordnet werden können.

Nach st. Rspr. des I. Senats der BFH verfügen KapGes. steuerlich gesehen jedoch über keine außerbetriebliche Sphäre. Deshalb sind dem Grunde nach alle Einnahmen Betriebseinnahmen, dies gilt auch für Erstattungszinsen nach § 233a AO. Die Regelung in R 48 Abs. 2 Satz 2 KStR bleibt unverändert bestehen.

Auch Erstattungszinsen zur GewSt zählen weiterhin zu den steuerpflichtigen Einnahmen. Nach § 4 Abs. 5b EStG werden nur die Nachzahlungszinsen als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben behandelt.

Sollten Einsprüche gegen KSt-Bescheide und GewSt-Messbetragsbescheide mit der Begründung eingelegt werden, eine Erfassung der Zinsen sei rechtswidrig, ist keine AdV nach § 361 AO zu gewähren.

Die Rechtsauffassung wurde vom FG Düsseldorf mit Urteil vom 17.05.2011 (6 K 703/08 K, G) bestätigt. Die hiergegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom BFH mit Beschluss vom 15.02.2012 (I B 97/11) zurückgewiesen. Auch eine gegen diesen Beschluss eingelegte „Anhörungsrüge“ hat der BFH mit Beschluss vom 24.05.2012 (I S 5/12) als unzulässig verworfen. Daraufhin wurde hinsichtlich der Frage der Abziehbarkeit von Nachzahlungszinsen und der Steuerpflicht von Erstattungszinsen bei KapGes. eine Verfassungsbeschwerde eingelegt (Az. beim BVerfG: 2 BvR 1407/12 und 2 BvR 1608/12). Soweit ein Einspruch auf das beim BVerfG anhängige Verfahren gestützt wird, ruht das Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.



6. Einkommensteuer/Bilanzierung

a) Schuldzinsen zur Finanzierung von Umlaufvermögen

Nach dem BFH-Urteil vom 30.08.2012 privilegiert § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG nur die Finanzierungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Privilegierung des Anlagevermögens bestehen insoweit nicht. § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG ist nicht willkürlich und verstößt insoweit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen beim Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG ist selbst dann nicht willkürlich, wenn Umlaufvermögen anlässlich der Betriebseröffnung angeschafft wird. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen auch nicht, soweit § 4 Abs. 4a EStG nur die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-3 EStG, nicht aber die Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4-7 EStG betrifft. § 4 Abs. 4a EStG ist auch im Hinblick auf das sog. Nettoprinzip unbedenklich.

Der Wortlaut des § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG ist insofern eindeutig, als nur die Schuldzinsen zur Finanzierung von Anlagevermögen voll abziehbar sind. Diese Privilegierung des Anlagevermögens durch den Gesetzgeber kann auch nicht im Wege einer Analogie auf langfristig gehaltenes Umlaufvermögen übertragen werden. Dass dadurch die Bauträgerbranche besonders belastet wird, weil sie Umlaufvermögen in größerem Umfang fremd finanziert und oft kaum auf eine Finanzierung von Anlagevermögen ausweichen kann, sieht der BFH nicht als verfassungswidrig an.

BFH, Urteil vom 30.08.2012 – IV R 48/09, nv

b) Rückstellung für die Betreuung von Versicherungsverträgen

Ein Versicherungsmakler kann für eine nachlaufende Betreuung von Kranken- und Lebensversicherungsverträgen nach dem Urteil des FG Hamburg vom 06.09.2012 nur dann Rückstellungen bilden, wenn er aufgrund einer inhaltlich eindeutigen Individualvereinbarung zur Betreuung verpflichtet ist. Eine generelle Pflicht zur ständigen Pflege des Kundenstamms ist auch dann nicht hinreichend, wenn sie unter Bezugnahme auf einen allgemeinen Qualitätsstandard näher ausgefüllt werden kann. Der BFH hat in mehreren Urteilen kürzlich dargestellt, dass ein Versicherungsvertreter grundsätzlich Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen zu bilden hat.



Die Bildung einer Rückstellung setzt hiernach allerdings voraus, dass der Steuerpflichtige zur Betreuung der Versicherungen rechtlich verpflichtet ist (u.a. BFH-Urteil vom 19.07.2011 – X R 26/10, BStBl 2012 II S. 856, sowie BMF-Schreiben vom 20.11.2012, BStBl 2012 I S. 1100).

Das Gericht hat die Revision nicht zugelassen. Hiergegen haben die Kläger Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. beim BFH: X B 209/12).

FG Hamburg, Urteil vom 06.09.2012 – 2 K 90/12

c) **Verrechnung von positiven und negativen gewerblichen Einkünften bei Ehegatten**

Erzielen Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, sowohl positive als auch negative Einkünfte, sind bei der Anwendung des § 35 Abs. 1 EStG 2002 die positiven Einkünfte des einen Ehegatten mit den negativen Einkünften des anderen zu verrechnen.

Der BFH hat im Gesetzeswortlaut von § 35 EStG a.F. keinen Ansatzpunkt dafür gesehen, bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags von der Saldierung positiver gewerblicher Einkünfte eines Ehegatten mit negativen des anderen abzusehen. Das Ergebnis ist eine systemwidrige Vernichtung der Gewerbesteueranrechnung aus den positiven, der Gewerbesteuer unterliegenden Einkünften des einen Ehegatten. Durch das JStG 2008 (BGBl 2007 I S. 3150) ist eine Verbesserung eingetreten, weil im Zähler der gesetzlichen Formel gem. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG die „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ anzusetzen ist.

BFH, Urteil vom 27.09.2012 – III R 69/10

d) **Anscheinsbeweis und 1%-Regelung bei privater Dienstwagennutzung**

Der Beweis des ersten Anscheins, der für eine private Nutzung betrieblicher Pkw spricht, ist entkräftet, wenn für private Fahrten andere Fahrzeuge zur Verfügung stehen, die dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar sind.



Der Anscheinsbeweis kann also allein durch den Hinweis darauf widerlegt werden, dass ein „in etwa gleichwertiges“ Fahrzeug im Privatvermögen zur Verfügung steht. Der BFH fordert also nicht einen identischen Privat-Pkw und erleichtert damit die Widerlegung des Anscheinsbeweises in allen Fällen, in denen das ehemals betriebliche Fahrzeug zugunsten eines neuangeschafften betrieblichen Pkw ins Privatvermögen übernommen wurde. So könnte es auch im Streitfall gewesen sein, denn der Porsche 928 war ein nur bis 1995 produziertes Auslaufmodell, während der 911-er vermutlich ein neueres Modell gewesen ist und dann technisch sicherlich moderner ausgestattet war. Wo hier die Grenze zum „in etwa ungleichwertigen“ Fahrzeug zu ziehen wäre, hat der BFH nicht ausgeführt. Das Finanzamt jedenfalls müsste auf den widerlegten Anscheinsbeweis nun seinerseits mit zuverlässigen Beweismitteln reagieren. Dazu wäre etwa an die Vernehmung von Zeugen zu denken.

BFH, Urteil vom 04.12.2012 – VIII R 42/09

e) **Steuerliche Berücksichtigung von Zuschüssen des Arbeitgebers zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung**

Durch das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (kurz: Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.07.2009 (BGBl 2009 I S. 1959) wurde die steuerliche Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung für Veranlagungszeiträume ab 2010 deutlich verbessert.

Im Ergebnis wurde ein unbegrenzter Abzug eingeführt, soweit die Beiträge auf die Basisabsicherung entfallen. Soweit die Beiträge dagegen auf die Absicherung von Wahl- bzw. Komfortleistungen (z. B. 2-Bett-Zimmer oder Chefarztbehandlung) entfallen, ist ein zusätzlicher Abzug im Rahmen der Sonderausgaben regelmäßig ausgeschlossen.

In diesem Zusammenhang wurde der § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 zweiter Halbsatz EStG eingeführt, wonach steuerfreie Zuschüsse des Arbeitgebers zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung nur von den Beiträgen für die Basisabsicherung abgezogen werden sollen, obwohl der steuerfreie Zuschuss für den gesamten Beitrag – also auch für die Absicherung der Wahl- und Komfortleistungen – geleistet wird. Durch diese Berechnungsmethode tritt eine steuerliche Benachteiligung von privat versicherten Arbeitnehmern ein, weil ihr eigener Aufwand (Beitrag abzüglich Zuschuss des Arbeitgebers) nur in einem sehr geringen Umfang steuerlich berücksichtigt wird.

Einspruchsverfahren hinsichtlich dieses Streitpunkts werden von der Finanzverwaltung vorerst zurückgestellt.



Nunmehr hat das erste Finanzgericht ein Urteil in dieser Sache gefällt. Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 21.09.2012 – 3 K 144/11 die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bestätigt und die zulässige Klage abgewiesen. Gegen dieses Urteil wurde keine Revision eingelegt.

Nach Auffassung des FG Hamburg ist die Verminderung des unbeschränkten Sonderausgabenabzugs für die private Krankenversicherung (Basisabsicherung) um die Zuschüsse des Arbeitgebers auch insoweit verfassungsgemäß, als diese auf nicht unbeschränkt abzugsfähige Wahl- bzw. Komfortleistungen entfallen. Privat versicherte Arbeitnehmer seien bereits doppelt privilegiert, da der Arbeitgeber den Zuschuss auch für Beiträge zur Absicherung von Wahl- bzw. Komfortleistungen zahlen muss und dieser Zuschuss nach § 3 Nr. 62 EStG insgesamt steuerfrei gestellt wird. Daher sei die Benachteiligung in der strittigen Berechnungsmethode nur eine Kompensation von anderweitigen Privilegierungen.

Daneben sei die Benachteiligung von privat versicherten Arbeitnehmern im Verhältnis zu ihrem Einkommen gering. Dies sei typisch und zu erwarten, denn wegen Überschreitung der Jahresarbeitsentgeltgrenze verfügen privat Versicherte über ein höheres Einkommen.

f) Neue Vorgaben der Verwaltung zur Entfernungspauschale

Das BMF hat am 03.01.2013 - IV C 5 - S 2351/09/10002 ein neues Schreiben zu den Entfernungspauschalen veröffentlicht, das zu der Neufassung von § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das StVerfG 2011 Stellung nimmt. Hiernach können seit dem 01.01.2012 Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag überschreiten. Damit wird nun geregelt, dass die Vergleichsrechnung zwischen Entfernungspauschale und den tatsächlich entstandenen Kosten für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln - entsprechend der Begrenzung der Entfernungspauschale auf 4.500 € - jahresbezogen vorzunehmen ist und die tageweise Prüfung ausgeschlossen wird.

Das neue BMF-Schreiben enthält neben ausführlichen Erläuterungen auch eine Reihe von praxisnahen Beispielen und berücksichtigt die aktuelle Rechtsprechung des BFH etwa zur kürzesten Straßenverbindung oder zur Nutzung von Fähren. Das Schreiben ist mit Wirkung ab dem 01.01.2012 anzuwenden. Der bisherige Anwendungserlass zu den Entfernungspauschalen vom 31.08.2009 (IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl I 2009, 891) ist damit überholt und wird aufgehoben.



HINWEIS

Die Änderung bei der Nutzung verschiedener Verkehrsmittel, insbesondere bei Park & Ride-Fällen wirkt sich auch auf die pauschalierbaren Zuschüsse des Arbeitgebers aus. Denn eine Pauschalierung der tatsächlichen Aufwendungen für Bus- und Bahnfahrten kommt jetzt erst in Betracht, wenn die Fahrpreise die im Jahr anzusetzende Entfernungspauschale übersteigen. Diese Änderung gilt noch nicht ab dem 01.01.2012, sondern erstmals für den Lohnabrechnungszeitraum, der nach der Bekanntgabe dieses neuen Anwendungserlasses im Bundessteuerblatt beginnt.

Die wesentlichen Auswirkungen durch das StVerfG 2011 für die Praxis:

1. Grundsatz

Es bleibt dabei, dass die Entfernungspauschale grundsätzlich unabhängig vom Verkehrsmittel gewährt wird und es daher nicht auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen - mit Ausnahme von Unfallkosten als außergewöhnliche Aufwendungen - ankommt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG). Die Entfernungspauschale wird auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt, wenn die Aufwendungen im Jahr den insgesamt als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag übersteigen. Dieser Differenzbetrag kann zusätzlich angesetzt werden. Die Entfernungspauschale gilt bei Flügen nur für die An- und Abfahrten zu und von Flughäfen; für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen.

BEISPIEL

Zwei Grundsatzbeispiele verdeutlichen die diffizile Materie:

1. Pkw-Nutzung Januar bis September = 165 Arbeitstage (AT), ab Oktober Busfahrten = 55 AT, tatsächliche Kosten 210 €. Für die Strecken mit dem Kfz ergibt sich eine Entfernungspauschale von 4.455 €, mit dem Bus von 83 €. Die insgesamt anzusetzende Jahrespauschale i.H.v. 4.538 € (= 4.455 € + 83 €) ist anzusetzen, da die tatsächlich angefallenen Aufwendungen für den Bus von 210 € nicht höher sind.
2. Monatskarte i.H.v. 115 € für Bus und Bahn, für das gesamte Kalenderjahr ergibt sich eine Entfernungspauschale von 220 Tagen mit 1.320 €. Die für die Nutzung von Bus und Bahn angefallenen Aufwendungen betragen 1.380 € (= 12 x 115 €). Da die tatsächlich angefallenen Kosten insgesamt die Jahrespauschale übersteigen, kann der übersteigende Betrag zusätzlich angesetzt werden, somit insgesamt 1.380 €.



2. Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung maßgebend, unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel. Bei der Benutzung eines Kfz kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn die Strecke offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig benutzt wird. Eine mögliche, aber nicht tatsächlich benutzte Straßenverbindung kann bei der Berechnung der Entfernungspauschale angesetzt werden. Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte - trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen - i.d.R. schneller und pünktlicher erreicht (BFH, Urt. v. 16.11.2011 - VI R 46/10, BStBl II 2012, 470 und VI R 19/11, BStBl II 2012, 520). Eine Fährverbindung ist sowohl bei der Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung als auch bei der Ermittlung der verkehrsgünstigsten Straßenverbindung einzubeziehen, soweit sie zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist.

HINWEIS

In der gesetzlichen Unfallversicherung liegt kein versicherter Wegeunfall vor, wenn der von der Wohnung von Freund oder Verlobten angetretene Weg zur Arbeit mehr als achtmal so lang ist wie der übliche Fahrweg von der eigenen Wohnung und dieser Startort nicht wie eine eigene Wohnung genutzt, sondern sich vielmehr dort nur zu Besuch aufgehalten wird. Ist die Differenz zwischen dem Arbeitsweg von der eigenen Wohnung bzw. dem von den alternativen Räumen unverhältnismäßig, ist nicht von einem versicherten Arbeitsweg auszugehen (LSG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 27.09.2012 - L 4 U 225/10).

3. Mehrere Dienstverhältnisse

Entstehen bei Arbeitnehmern in mehreren Dienstverhältnissen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinanderliegenden regelmäßigen Arbeitsstätten, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. Welche Auswirkungen die Änderung hat, dass täglich nicht nur eine Fahrt zu berücksichtigen ist, soll folgendes Beispiel zeigen:

BEISPIEL

Ein Arbeitnehmer fährt mit öffentlichen Verkehrsmitteln an 220 Arbeitstagen vormittags von der Wohnung A zur regelmäßigen Arbeitsstätte B, mittags zur Wohnung, nachmittags zur Arbeitsstätte C und abends zur Wohnung zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km und zwischen A und C 40 km. Die Monatskarte für die öffentlichen Verkehrsmittel kostet monatlich 300 €. Die Entfernungspauschale beträgt 4.620 € (= 220 Tage x 70 km x 0,30 €), höchstens 4.500 €. Sofern die tatsächlichen Kosten für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln die jährliche anzusetzende Entfernungspauschale nicht übersteigen, ist die begrenzte Entfernungspauschale in Höhe von 4.500 € anzusetzen.



4. Behinderte

Sie können für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen, beim privaten Fahrzeug die Fahrtkosten ohne Einzelnachweis mit den pauschalen Kilometersätzen. Werden die Wege mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurückgelegt, kann das Wahlrecht - Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten - für zurückgelegte Teilstrecken nur einheitlich ausgeübt werden. Welche Auswirkungen die Umgestaltung 2012 auf Behinderte hat, die Park & Ride nutzen, soll folgendes Beispiel zeigen:

BEISPIEL

An 220 Arbeitstagen (AT) im Jahr werden mit dem eigenen Kfz 17 km zum Bahnhof und 82 km mit der Bahn zur Arbeitsstätte gefahren; die Bahnkosten betragen 240 €/Monat. Mitte des Jahres (= 110 AT) tritt eine Behinderung des Arbeitnehmers ein.

Ansatz der Entfernungspauschale: Entfernungspauschale für die Zeit ohne Behinderung: Teilstrecke mit dem eigenen Kfz an 110 AT x 17 km x 0,30 € = 561 € und 110 AT x 82 km x 0,30 € = 2.706 €.

Für die Zeit mit Behinderung rechnet er wie folgt ab: eigener Pkw unverändert 561 € zzgl. 2.706 €. Die Entfernungspauschale für die mit der Bahn zurückgelegte Strecke (= 2 x 2.706 €) ist auf 4.500 € begrenzt. Für das Gesamtjahr wären 4.500 € (= 2 x 2.706 € begrenzt auf 4.500 €) + 1.122 € (= 2 x 561 €) = 5.622 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen mit pauschalem Kilometersatz: Teilstrecke mit eigenem Kfz 1.122 € (= 110 AT x 17 km x 2 x 0,30 €), verbleibende Teilstrecke mit der Bahn 1.440 € (= 6 x 240 €), insgesamt 2.562 €. Die Entfernungspauschale für das erste Halbjahr beträgt 3.267 € (= 561€ + 2.706 €). Das wären für das erste Halbjahr 3.267 € nach der Entfernungspauschale + 2.562 € an tatsächlichen Kosten für das zweite Halbjahr, insgesamt sind also 5.829 € zu berücksichtigen.

5. Pauschalierungsfähige Zuschüsse des Arbeitgebers

Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG für gezahlte Zuschüsse zu den Fahrtkosten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte pauschal mit 15 %, ist die Höhe der pauschalierungsfähigen Zuschüsse des Arbeitgebers bei ausschließlicher Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kfz auf die Höhe der als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Ein höherer Zuschuss als 4.500 € ist in diesen Fällen pauschalierbar, soweit die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte 4.500 € übersteigt.



Wird ausschließlich ein Motorrad, Motorroller, Moped, Mofa oder Fahrrad benutzt, können auch die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden, die von der Verwaltung für Reisekosten verwendet werden (R 9.5 LStR), und auch die pauschalierbaren Zuschüsse des Arbeitgebers sind auf die Höhe der als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Aus Vereinfachungsgründen kann in beiden Fällen (Kfz oder Motorrad) davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Bei der Nutzung verschiedener Verkehrsmittel wie klassischerweise Park & Ride ist die Höhe der pauschalierbaren Zuschüsse des Arbeitgebers auf die Höhe der als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Eine Pauschalierung in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel kommt erst dann in Betracht, wenn diese die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale - ggf. begrenzt auf maximal 4.500 € - übersteigen. Aus Vereinfachungsgründen kann auch in diesen Fällen davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

HINWEIS:

Die Änderung bei der Nutzung verschiedener Verkehrsmittel bei pauschalierbaren Zuschüssen des Arbeitgebers ist erstmals für Lohnabrechnungszeiträume nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens im Bundessteuerblatt, also 2013 anzuwenden.

g) Reisekosten bei Auslandsreisen

Aufgrund des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG hat die Verwaltung die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsreisen bekanntgemacht. Bei Reisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit erreicht hat. Für eintägige Reisen ins Ausland und für Rückreisetage in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Für die im BMF-Schreiben nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht genannte Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.



Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten sind ausschließlich in den Fällen der Arbeitgebererstattung anwendbar (R 9.7 Abs. 3 und R 9.11 Abs. 10 Satz 7 Nr. 3 LStR). Für den Werbungskostenabzug sind nur die tatsächlichen Übernachtungskosten maßgebend (R 9.7 Abs. 2 und R. 9.11 Abs. 8 LStR); dies gilt entsprechend für den Betriebsausgabenabzug (R 4.12 Abs. 2 und 3 EStR).

BMF-Schreiben vom 17.12.2012 – IV C 5

h) **Verfassungsmäßigkeit des Abzugs der zumutbaren Eigenbelastung bei Krankheitskosten**

Es gehen vermehrt Einsprüche mit der Begründung ein, der Abzug einer zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten sei verfassungswidrig. Diese müssten vielmehr als zwangsläufige Aufwendungen in tatsächlich entstandener Höhe ohne Minderung um die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG abziehbar sein.

Die Einspruchsverfahren, die sich zur Begründung auf das beim FG Rheinland-Pfalz anhängige Verfahren 4 K 1970/10 bezogen, konnten aus Zweckmäßigkeitsgründen gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen.

Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 06.09.2012 (4 K 1970/10) entschieden, dass der Ansatz der zumutbaren Eigenbelastung im Rahmen der Berechnung der außergewöhnlichen Belastung verfassungsgemäß ist. Die Revision wurde nicht zugelassen, jedoch ist eine Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH unter dem Az. VI B 150/12 anhängig.

Auch das FG Hamburg kam im Urteil vom 14.06.2012 (1 K 28/12) zu dem Ergebnis, dass die zumutbare Belastung verfassungsgemäß ist. Gegen dieses Urteil wurde ebenfalls Nichtzulassungsbeschwerde (anhängig beim BFH: IV B 116/12) erhoben.

Außerdem sind zu derselben Thematik folgende weitere Verfahren anhängig: Vor dem Sächsischen FG 1 K 764/11 und 1 K 781/11 und beim FG Baden-Württemberg 5 K 2867/11 und 5 K 3498/11.

*OFD Rheinland und Münster, aktualisierte Kurzinfo
Verfahrensrecht Nr. 04 vom 14.12.2012*



i) **Forschungsaufwendungen pensionierter Professoren sind keine Werbungskosten**

Pensionierte Professoren können Forschungsaufwendungen nicht als Werbungskosten geltend machen, wenn außer den Versorgungsbezügen keine Einnahmen erzielt werden.

*FG Hamburg, Urteil vom 19.07.2012 – 3 K 33/11,
Beschw. eingelegt*

j) **Fahrzeitverkürzung durch Umzug ist eine Frage der tatrichterlichen Würdigung**

Aufwendungen für einen Umzug stellen Werbungskosten dar, wenn infolge des Umzugs eine arbeitstägliche Fahrzeitverkürzung von mindestens einer Stunde eintritt. Ob dies der Fall ist, obliegt allein der tatrichterlichen Würdigung.

BFH, Beschluss vom 15.10.2012 – VI B 22/12, NV

k) **Ausländische Telefongebühren als Werbungskosten abzugsfähig**

Während einer mindestens eine Woche lang andauernden Auswärtstätigkeit entstandene Telefongebühren können als Werbungskosten abzugsfähig sein. In einem solchen Fall werden die privaten Gründe der Kontaktaufnahme etwa mit Angehörigen oder Freunden typisierend betrachtet durch die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit überlagert.

BFH, Urteil vom 05.07.2012, VI R 50/10

Der Sachverhalt:

Der Kläger ist Marine-Soldat und wird auf einer Fregatte eingesetzt. Während eines Einsatzes auf hoher See und während des Aufenthalts in ausländischen Häfen entstanden ihm Kosten i.H.v. 252 € für 15 jeweils an den Wochenenden geführte Telefonate mit Angehörigen und seiner Lebensgefährtin. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2004 machte er diese Aufwendungen als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte diese Aufwendungen nicht an. Das FG gab der Klage statt. Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg.



Gründe:

Das FG hat die während der Auswärtstätigkeit des Klägers entstandenen Aufwendungen für Telefonate mit seinen Angehörigen und seiner Lebensgefährtin im Ergebnis zu Recht als Werbungskosten anerkannt.

Kosten, die untrennbar sowohl privat als auch beruflich veranlasst sind, sind der Berufssphäre zuzuordnen, wenn die Aufwendungen so stark durch die berufliche Situation geprägt sind, dass der private Veranlassungsbeitrag bei wertender Betrachtung unbedeutend ist. So ordnet das Gesetz Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen, die auch bei einer beruflichen Mitveranlassung zunächst private Lebensführungskosten darstellen und deshalb nicht abziehbare Werbungskosten sind (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 S. 1 EStG), bei Vorliegen einer Auswärtstätigkeit der Erwerbssphäre zu und lässt deshalb nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 S. 2 EStG kalendertäglich einen nach Reisedauer gestaffelten Pauschbetrag zum Werbungskostenabzug zu.

Dies gilt gleichermaßen für im Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung liegende Mobilitätskosten. Sie werden ebenfalls als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anerkannt. Im Sinne dieser gesetzgeberischen Grundentscheidung lässt auch die Rechtsprechung privat veranlasste Aufwendungen wegen der Überlagerung durch berufliche Gründe zum Werbungskostenabzug zu, obwohl die Befriedigung dieser allgemein menschlichen Bedürfnisse in erster Linie Ausfluss der Lebensführung ist.

Nach diesen Grundsätzen erscheint es gerechtfertigt, auch Aufwendungen für Telefonate privaten Inhalts, die nach einer mindestens einwöchigen Auswärtstätigkeit entstehen, als beruflich veranlassten Mehraufwand der Erwerbssphäre zuzuordnen. In einem solchen Fall werden die privaten Gründe der Kontaktaufnahme etwa mit Angehörigen oder Freunden typisierend betrachtet durch die beruflich/betrieblich veranlasste Auswärtstätigkeit überlagert. Denn bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens einer Woche sind die notwendigen privaten Dinge - ebenso wie bei einer doppelten Haushaltsführung aus beruflichem/betrieblichem Anlass - aus der Ferne nur durch über den normalen Lebensbedarf hinausgehende Mehraufwendungen für Telekommunikation zu regeln. Dieser Mehraufwand ist damit ganz überwiegend durch den beruflichen Veranlassungszusammenhang geprägt und mithin nur in ganz untergeordnetem Umfang von Momenten der privaten Lebensführung beeinflusst.



l) Aufwendungen für einen Treppenlift ohne vorheriges amtsärztliches oder vertrauensärztliches Attest stellen keine außergewöhnliche Belastungen dar

Mit seiner Entscheidung führt das FG aus, dass ein Treppenlift ein Hilfsmittel im weiteren Sinne im Rahmen der Prüfung der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen darstellt und somit auch für Streitjahre vor der Einführung des § 33 Abs. 4 EStG ein amtsärztliches oder vertrauensärztliches Attest vor dem Einbau des Treppenliftes Abzugsvoraussetzung für die Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ist.

*FG Münster, Urteil vom 18.09.2012 11 K 3982/11 E –
Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 61/12)*

Für den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für den Einbau eines Treppenlifts ist gem. § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStDV i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 ein amts- oder vertrauensärztliches Attest im Vorfeld der Maßnahme erforderlich, da der Treppenlift ein medizinisches Hilfsmittel im weiteren Sinne ist und eine medizinische Indikation daher nicht typisierend angenommen werden kann.

m) Verpflegungsmehraufwand bei Auslandsstudium

Hält sich ein Student zu Studienzwecken an einer ausländischen Hochschule auf, stellt diese nach Ansicht des FG Köln keine regelmäßige Arbeitsstätte dar, so dass er Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen kann. Diese gelte auch dann, wenn er bei seiner Einsatzwechseltätigkeit außer seiner Wohnung am auswärtigen Einsatzort keine weitere Wohnung unterhalte. Die für die Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen maßgebliche Abwesenheitszeit berechne sich nach der Abwesenheit vom beibehaltenen Lebensmittelpunkt (hier: bei den Eltern) und nicht nach der Abwesenheitsdauer von der auswärtigen Unterkunft.

FG Köln, Urteil vom 20.06.2012, 4 K 4118/09, rkr.



n) **Anerkennung von Unterhaltsaufwendungen an Angehörige im Ausland**

Bargeldzahlungen an Unterhaltsempfänger im Ausland können nach dem Urteil des FG München vom 24.05.2012 durch vollständig ausgefüllte Empfängerbestätigungen nachgewiesen werden; nachträglich ausgestellte oder zusammengefasste Empfängerbestätigungen haben keinen Beweiswert. Hierzu führt das Finanzgericht weiter aus, dass der Steuerpflichtige neben der Bedürftigkeit des Unterstützungsempfängers insbesondere auch die tatsächlichen Zahlungen nachzuweisen habe. Gemäß § 90 Abs. 2 AO sind bei Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Unterstützungsempfänger die Beteiligten in besonderem Maße verpflichtet, bei der Aufklärung mitzuwirken und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen.

Die durch BMF-Schreiben vom 07.06.2010 (BStBl 2010 I S. 588, Rn. 3 ff.) aufgestellten Kriterien konkretisieren den Rechtsbegriff der „erforderlichen Beweismittel“ zwar zutreffend, jedoch nicht abschließend. Zulassen sind regelmäßig nur sichere und leicht nachprüfbare – soweit möglich inländische – Beweismittel. Insbesondere müssen Bedürftigkeitsbescheinigungen erwachsener Unterhaltsempfänger detaillierte Angaben über vor dem Beginn der Unterstützung bezogene Einkünfte enthalten.

FG München, Urteil vom 24.05.2012 – 10 K 1381/11

o) **Erwerb von gebrauchten Lebensversicherungen ist Vermögensverwaltung**

Erwirbt eine Anlagegesellschaft auf dem US-amerikanischen Zweitmarkt „gebrauchte“ Lebensversicherungen, um die Versicherungssummen bei Fälligkeit einzuziehen, ergibt sich ein ausreichendes Indiz für die Qualifikation der Tätigkeit als Gewerbebetrieb weder allein aus dem Anlagevolumen oder im Umfang der getätigten Rechtsgeschäfte noch aus der Einschaltung eines Vermittlers.

BFH, Urteil vom 11.10.2012 – IV R 32/10



p) **Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten**

Nach dem BMF-Schreiben vom 03.05.2006 – IV C 3 – S 2211 – 11/06 (BStBl I 2006, 363) sind Schuldzinsen nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit nur dann als nachträgliche Werbungskosten abziehbar, wenn sie der Finanzierung von sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen gedient haben.

Hiervon ist der BFH abgewichen. Nach dem Urteil vom 20.06.2012 – IX R 67/10 können Schuldzinsen, die der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Wohngrundstücks dienen, auch nach einer gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden, soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können.

Der BFH hat jedoch keine abschließende Aussage zur Anwendung seiner Rechtsprechung auf Fälle einer nicht steuerbaren Veräußerung nach Ablauf der Zehnjahresfrist getroffen.

q) **Abkommenskindergeld für einen türkischstämmigen Arbeitnehmer**

Ein deutscher Arbeitnehmer türkischer Abstammung, der im Inland beschäftigt ist und auch dort seinen Wohnsitz hat, kann für seine in der Türkei lebenden Kinder kein Kindergeld aufgrund des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei über Soziale Sicherheit beanspruchen.

BFH, Urteil vom 27.09.2012 – III R 55/10