



Rundschreiben Nr. 03/2014

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Grundgesetz</u> <u>Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Erhebung des Solidaritätszuschlags</u>	3
2. <u>Abgabenordnung</u>	3
a) <u>Ermittlungsverfahren aufgrund einer angekauften Steuerdaten-CD</u>	3
b) <u>Inhaltsadressat von Feststellungsbescheiden bei Personengesellschaften</u>	4
3. <u>Erbschaftsteuer</u> <u>Antrag auf Optionsverschonung für jede wirtschaftliche Einheit möglich?</u>	4
4. <u>Umsatzsteuer</u>	5
a) <u>Vorsteueraufteilung: Vorrang des Flächenschlüssels ist rechtens</u>	5
b) <u>Verhältnis nationales Recht und Unionsrecht – Anwendungsvorrang</u>	5
c) <u>Vorsteuerabzug bei betrügerischem Lieferanten</u>	6
5. <u>Gewerbsteuer</u> <u>Keine Hinzurechnung von Lagenentgelten für unbewegliche Wirtschaftsgüter</u>	7
6. <u>Körperschaftsteuer</u> <u>Wann ist eine Geschäftsführervergütung angemessen?</u>	8
7. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung</u>	8
a) <u>Wirksamkeit einer per Telefax eingereichten Einkommensteuererklärung</u>	8
b) <u>Einbeziehung von Finanzierungskosten bei der Bemessung der Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen</u>	8



	Seite
c) <u>Zeitpunkt der Bildung einer GewSt-Rückstellung für Mehrsteuern aufgrund Bp</u>	10
d) <u>BVerfG-Vorlage: Fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?</u>	11
e) <u>Abziehbarkeit von EU-Geldbußen</u>	11
f) <u>44 EUR-Grenze ist für Zukunftssicherungsleistungen nicht anwendbar</u>	12
g) <u>Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen</u>	12
h) <u>Zur Minderung des Sonderausgabenabzugs durch Beitrags-erstattungen der Krankenversicherung</u>	14

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. **Grundgesetz**
Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Erhebung des Solidaritätszuschlags

Der 7. Senat des Niedersächsischen FG hält an seinen Bedenken fest und hat mit Beschluss 7 K 143/08 vom 21.08.2013, Pressemitteilung des Gerichts vom 24.01.2014, erneut ein Normenkontrollverfahren beim BVerfG in Gang gesetzt.

2. **Abgabenordnung**

a) **Ermittlungsverfahren aufgrund einer angekauften Steuerdaten-CD**

Der VerfGH Rheinland-Pfalz hat am 24.02.2014 entschieden (Az.: VGH B 26/13), dass die Daten einer vom Staat gekauften Steuer-CD von den Steuerfahndern im Ermittlungsverfahren genutzt werden dürfen. Damit folgten die Koblenzer Richter im Kern der Rechtsprechung des BVerfG (vom 09.11.2010, 3 BvR 2101/09) in einem vergleichbaren Fall, in dem das BVerfG betont hatte, dass es nicht darauf ankomme, ob der Kauf ursprünglich rechtmäßig gewesen ist. Seinerzeit ging es um eine CD mit Daten der Liechtensteiner LGT-Bank, die der BND gekauft und Steuerfahndern zur Verfügung gestellt hatte. Im vorliegenden Streitfall waren die Beweismittel durch eine Privatperson auf eigene Initiative von Kunden einer Schweizer Bank – unter denen sich auch der Beschwerdeführer befand – dem Land Rheinland-Pfalz zum Kauf angeboten und letztlich gekauft worden. Das Recht des Beschwerdeführers auf ein faires Verfahren sei durch den Ankauf nicht verletzt worden. In verfassungsrechtlicher Hinsicht führt selbst eine rechtswidrige Beweiserhebung nicht ohne weiteres zu einem Verwertungsverbot. Der VerfGH forderte mit seinem Urteil aber auch eine stärkere gerichtliche Kontrolle bei der Verwertung von angekauften Steuerdaten-CDs im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren. Dabei hat er darauf hingewiesen, dass ein erheblicher Anstieg von CD-Ankäufen künftig dazu führen könnte. Dass eine rechtswidrige Datenbeschaffung durch private Informanten dem Staat zuzurechnen sei und ein Verwertungsverbot für die Daten begründe.

VerfGH Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.02.2014, VGH B 26/13



b) Inhaltsadressat von Feststellungsbescheiden bei Personengesellschaften

1. Sowohl Feststellungsbescheide nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO als auch die Bescheide zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO (hier: § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 i.d.F. des StBereinG) sind nicht an die Personengesellschaft selbst, sondern an die an ihr beteiligten Gesellschafter (Mitunternehmer) zu richten. Ein Feststellungsbescheid, der dies nicht beachtet, ist nichtig (ständige Rechtsprechung).
2. Soweit der Senat mit Urteil vom 24.04.2007 – I R 33/06, NV, entschieden hat, dass Bescheide, mit denen die im Rahmen einer ausländischen Personengesellschaft erzielten Einkünfte festgestellt werden, gegen die Personengesellschaft selbst zu richten sind, hält er hieran nicht mehr fest.

BFH, Urteil vom 24.07.2013 – I R 57/11

3. Erbschaftsteuer

Antrag auf Optionsverschonung für jede wirtschaftliche Einheit möglich?

Der 3. Senat des FG Münster hat mit Urteil vom 09.12.2013 die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, nach der der Antrag auf Optionsverschonung im ErbStG insgesamt nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) gestellt werden könne.

Anmerkung: Für eine „objektbezogene“ Anwendung des § 13a ErbStG, bei der die Regelverschonung neben der Optionsverschonung für verschiedene wirtschaftliche Einheiten anwendbar bleibt, sprechen sich der Literatur verschiedene Stimmen aus, die Optionsverschonung stocke Verschonungsabschlag der Regelverschonung auf. Soweit die Voraussetzungen der Optionsverschonung nicht erfüllt würden, fiel die betreffende wirtschaftliche Einheit auf die Regelverschonung zurück. Dies entspreche dem in § 13b ErbStG und dem Bewertungsgesetz angelegten Grundsatz der Einzelbetrachtung. Nach Auffassung des FG Münster ist dem jedoch nicht zuzustimmen. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieser Frage hat das Gericht jedoch die Revision zugelassen. Ein Aktenzeichen des BFH ist noch nicht bekannt.

FG Münster, Urteil vom 09.12.2013 - 3 K 3969/11 Erb



4. Umsatzsteuer

a) Vorsteueraufteilung: Vorrang des Flächenschlüssels ist rechtens

Bei Gebäuden, die sowohl für vorsteuerunschädliche Zwecke als auch für vorsteuerschädliche Zwecke (z. B. private Eigennutzung oder steuerfreie Vermietung) verwendet werden, ist nur ein anteiliger Vorsteuerabzug möglich. Hinsichtlich des Aufteilungsmaßstabs hat der BFH nun entschieden, dass der gesetzlich angeordnete Vorrang des Flächenschlüssels vor dem Umsatzschlüssel rechtens ist (BFH, 22.08.2013, V R 19/09).

Durch eine Regelung im Umsatzsteuergesetz ist eine Aufteilung nach dem (oftmals günstigeren) Umsatzschlüssel seit dem 01.01.2014 faktisch ausgeschlossen. Weil der BFH die EG-Rechtskonformität dieser Regelung bezweifelte, fragte er beim EuGH an. Dieser bestätigte das Recht der Mitgliedstaaten, Einschränkungen vorzunehmen, wenn sie im Ergebnis eine präzisere Vorsteueraufteilung gewährleisten – und dies ist nach Ansicht des BFH vorliegend erfüllt.

Nach Meinung des BFH ermöglicht ein objektbezogener Flächenschlüssel eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes, als der auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogene Umsatzschlüssel nach Richtlinie 77/388/EWG.

Der Vorrang des Flächenschlüssels gilt aber nur für solche Vorsteuerbeträge, die der Berichtigung des Vorsteuerabzugs unterliegen. Hierunter fallen insbesondere Vorsteuern aus Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern.

BFH 22.08.2013, V R 19/09
EuGH 08.11.2012, Rs. C-511/10

b) Verhältnis nationales Recht und Unionsrecht – Anwendungsvorrang

1. Ob eine gesetzlich geschuldete Steuer i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG vorliegt, bestimmt sich unter Berücksichtigung des Unionsrechts.



2. Sieht das nationale Recht für eine Leistung den ermäßigten Steuersatz vor, während sie nach dem Unionsrecht dem Regelsteuersatz unterliegt, kann sich der zum Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts berufen und – bei Vorliegen der weiteren z. B. rechnungsmäßigen Voraussetzungen – den Vorsteuerabzug nach dem für ihn günstigeren Regelsteuersatz in Anspruch nehmen.

BFH, Urteil vom 24.10.2013 – V R 17/13

*Vorinstanz: FG Niedersachsen, Urteil vom 04.10.2012 –
16 K 193/12, MwStR 2013, 562*

c) Vorsteuerabzug bei betrügerischem Lieferanten

Das BMF hat sich mit Schreiben vom 07.02.2014 – IV D 2 – S 7100/12/10003 zum Vorsteuerabzug geäußert, wenn der Lieferant in betrügerischer Absicht handelt. Es bezieht sich dabei auf das BFH-Urteil vom 08.09.2011 – V R 43/10. Darin hat der BFH entschieden, dass es für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nach § 15 Abs. 1 UStG nicht darauf ankommt, ob der Lieferer tatsächlich zivilrechtlicher Eigentümer des Liefergegenstands ist. Ebenso spielt es keine Rolle, dass er darüber hinaus beabsichtigt, den gelieferten Gegenstand vertragswidrig nochmals an einen anderen Erwerber zu liefern. Das BMF greift diese Rechtsprechung auf und stellt dar, welche Konsequenzen sich im Allgemeinen daraus ergeben. Die Grundsätze des Urteils werden insbesondere auch auf einen Umsatzsteuerbetrug ausgedehnt.

Wichtig ist, dass tatsächlich eine Lieferung vorliegt. Ausgangspunkt für den Vorsteuerabzug ist die Lieferung eines Gegenstands. Fehlt es bereits an der Lieferung, kommt kein Vorsteuerabzug in Betracht.

Auch der EuGH geht davon aus, dass eine tatsächlich ausgeführte Lieferung erforderlich ist (vgl. u.a. Urteile vom 06.12.2012 – Rs. C-285/11; vom 31.01.2013 – Rs. C-643/11; vom 13.02.2014 – Rs. C-18/13). Somit muss die Verfügungsmacht an einem Gegenstand eingeräumt werden. Fehlt es daran, weil es z. B. gar keine Ware gibt, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dafür trägt grundsätzlich der Leistungsempfänger die Feststellungs- bzw. Beweislast (vgl. auch EuGH, Urteil vom 18.07.2013 – Rs. C-78/12).

Liegt eine Lieferung tatsächlich vor, stellt sich die Frage, ob der Leistungsempfänger bösgläubig war. Das BMF kommt zu dem Schluss, dass der Unternehmer im Ergebnis Nachforschungen über den leistenden Unternehmer einholen muss.



Zu beachten ist jedoch u.E. in diesem Zusammenhang das Urteil des EuGH vom 31.01.2013 – Rs. C-643/11. Danach dürfen die Nachforschungspflichten nicht über ein dem Unternehmer zumutbares Maß hinausgehen. Auch ist darauf hinzuweisen, dass die objektiven Umstände, aus denen sich die Bösgläubigkeit ergibt, durch die Finanzverwaltung grundsätzlich „nachzuweisen“ sind.

5. **Gewerbsteuer**
Keine Hinzurechnung von Lagerentgelten für unbewegliche Wirtschaftsgüter

Bei einem Lagervertrag i. S. der §§ 467 ff. HGB handelt es sich um ein spezialrechtlich geregeltes unternehmerisches Verwahrgeschäft. Gegenstand eines Lagervertrags zwischen dem Lagerhalter ist neben der Lagerortsgestellung auch die Aufbewahrung dieser Lagergüter und damit die Übernahme von Obhutspflichten für das eingelagerte Gut (z. B. ordnungsgemäße Unterbringung, Ein- und Ausgangskontrolle sowie regelmäßige Überprüfung und Beobachtung des Lagergutes, Schutz vor rechtswidrigem Zugriff Dritter u. a.). Diese Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters für das eingelagerte Gut stellen das Hauptmerkmal eines Lagervertrags dar und geben ihm damit das Gepräge in der Form, dass ein Vertragsgebilde besonderer Art entsteht, welches nicht mehr nur als ein Nebeneinander von gleichwertigen Leistungen verschiedener Vertragstypen charakterisiert werden kann. Auf das BFH-Urteil vom 14.11.1968 (V 191/65, BStBl. II 1969 S. 120) zur Abgrenzung zwischen Mietvertrag und Lagervertrag wird Bezug genommen.

Die gewerbesteuerliche Behandlung von Entgelten aus Lagerverträgen i. S. der §§ 467 ff. HGB richtet sich demzufolge nach dem Grundsatz der Rdn. 7 des gleichlautenden Ländererlasses vom 02.07.2012 (G 1422-95-VB4).

Entgelte aus Lagerverträgen i. S. der §§ 467 ff. HGB sind daher nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, weil die handelsrechtlichen besonderen Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters die Mietvertrags- (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertragsbestandteile (§§ 581 ff. BGB) überlagern.

Da es sich bei den gesetzlichen Regelungen der §§ 467 ff. HGB um dispositives Recht handelt, ist der Lagervertrag im Einzelfall nach den vertraglichen Regelungen zur Lagerung und Aufbewahrung der Lagergüter von einem Mietvertrag (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertrag (§§ 581 ff. BGB) abzugrenzen. Von einer gewerbesteuerlich hinzurechnungspflichtigen Miete/Pacht nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist insbesondere dann auszugehen, wenn der Einlagerer selbst die Obhut über das eingelagerte Gut übernimmt und sein Vertragspartner ihm in erster Linie lediglich die zur Lagerung erforderlichen Räume zur Verfügung stellt.



6. **Körperschaftsteuer**
Wann ist eine Geschäftsführervergütung angemessen?

Die Ansicht des Finanzamts, dass der Kapitalgesellschaft nach Abzug der Geschäftsführervergütung mindestens ein Gewinn (vor Ertragsteuern) in Höhe der gezahlten Geschäftsführervergütung verbleiben müsse und dass die darüber hinausgehenden Beträge als vGA zu qualifizieren seien, ist nicht haltbar.

FG Sachsen, Urteil vom 14.11.2013 – 6 K 701/12

7. **Einkommensteuer/Bilanzierung**

a) **Wirksamkeit einer per Telefax eingereichten Einkommensteuererklärung**

Das Merkmal der Eigenhändigkeit einer Unterschrift ist auch dann erfüllt, wenn die Unterschrift dem Finanzamt nicht im Original vorgelegt, sondern lediglich als (Tele-)Kopie übermittelt wird. Dem steht nicht entgegen, dass dem Steuerpflichtigen bei der Unterschriftsleistung nur Teile der Erklärung körperlich vorgelegen haben, wenn festgestellt werden kann, dass er vor diesem Zeitpunkt Kenntnis vom gesamten Inhalt der Erklärung genommen hat.

*FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 19.09.2013 – 1 K 166/12,
Rev. eingelegt (Az. beim BFH: VI R 82/13)*

b) **Einbeziehung von Finanzierungskosten bei der Bemessung der Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Der BFH hat mit o. g. Urteil entschieden, dass Finanzierungskosten bei der Bemessung der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen als notwendiger Teil der Gemeinkosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG auch dann zu berücksichtigen sind, wenn die Finanzierung im Rahmen einer sogenannten Poolfinanzierung erfolgt ist. Von der Poolfinanzierung spricht man, wenn ein Steuerpflichtiger seine gesamten liquiden Eigen- und Fremdmittel in einen „Pool“ gibt und daraus sämtliche Aufwendungen seines Geschäftsbetriebs finanziert. Im zugrunde liegenden Urteil war Aufbewahrungspflichtiger ein Kreditinstitut. Die Grundsätze des Urteils sind jedoch auch bei anderen Steuerpflichtigen anzuwenden.



Ansatz in der Steuerbilanz

Poolfinanzierung

Bereits die ursprüngliche Anschaffung bzw. Herstellung der Archivräume muss poolfinanziert gewesen sein. Sind die Gebäude oder die Gebäudeteile (in denen sich die Aufbewahrungsräume befinden) durch unmittelbar zuzuordnende Einzelkredite finanziert worden, scheidet insoweit ein Ansatz von Poolfinanzierungskosten aus. In einem solchen Fall sind die Zinsen aus dem Einzelkredit direkt den Archivräumen zuzuordnen (z. B. nach Nutzflächenanteil). Der Aufbewahrungspflichtige hat in geeigneter Weise glaubhaft zu versichern, dass die ursprüngliche Anschaffung bzw. Herstellung der Aufbewahrungsräume im Rahmen eines Pools finanziert wurde und diesbezüglich keine Einzelkreditaufnahme erfolgt ist.

Verursachungsgerechte Kostenschlüsselung

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Finanzierungsaufwendungen als Gemeinkosten ist, dass die Zuordnung auf einer kaufmännisch vernünftigen, d. h. angemessenen und verursachungsgerechten Schlüsselung der Finanzierungskosten beruht. Bei einer Poolfinanzierung werden Eigen- und Fremdkapital untrennbar vermischt, so dass Kreditmittel mit einer bestimmten Ausgabe konkret und unmittelbar zuordenbar sind. Aus diesen Gründen ist eine sachgerechte Schätzung erforderlich. Es wird von der Annahme ausgegangen, dass eine kongruente Finanzierung der Aktiva vorliegt, d.h. der Zinsaufwand entfällt anteilig nach den Buchwerten auf die einzelnen Aktivposten (sog. Gleichverteilungshypothese).

Nach Ansicht des BFH besteht die Vermutung, dass der Zinsaufwand den für Archivierungszwecke genutzten Räumen nach der Fremdkapitalquote des Finanzierungspools zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung zuzurechnen ist. Die Fremdkapitalquote des Finanzierungspools des Aufbewahrungspflichtigen im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung der Archivräume ist zu ermitteln. Eine reine Schätzung der Quote zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung aufgrund der derzeitigen Quote ist nicht ausreichend. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Aufbewahrungspflichtige durch geeignete Berechnungen die ursprüngliche Quote aus der derzeitigen Quote ableitet (z. B. Verlauf der Fremdkapitalquote in den letzten Jahren in der Branche o. Ä.). Ein weiteres zentrales Merkmal der Berechnung des Finanzierungskostenanteils ist der sog. durchschnittliche Passivzinssatz. Der Zinssatz ermittelt sich als Quotient aus den tatsächlich gezahlten Zinsen und dem Fremdkapital.



Höhe des Fremdkapitalanteils in den Wirtschaftsjahren nach Anschaffung/Herstellung

Es ist zu überprüfen, ob der Fremdkapitalanteil des Finanzierungspools in den Jahren nach der Anschaffung/Herstellung der Archivräume unter den bei der ursprünglichen Anschaffung/Herstellung bestehenden Anteil gesunken ist. Sollte dies der Fall sein, so ist nach Ansicht des BFH davon auszugehen, dass die auf die Archivräume rechnerisch entfallenden Refinanzierungsschulden anteilig durch einen höheren Einsatz von Eigenkapital getilgt worden sind. Bei diesem niedrigeren Ansatz verbleibt es dann auch, wenn der Fremdkapitalanteil in nachfolgenden Jahren wieder ansteigt (vgl. BFH, a.a.O., Rdn. 30). Der Verlauf der Fremdkapitalquote ist durch geeignete Maßnahmen nachzuweisen. Kreditinstitute sind z. B. verpflichtet, jährlich ihre Fremdkapitalquote an die BaFin zu melden. Die Meldung kann als geeigneter Nachweis für den Verlauf der Fremdkapitalquote herangezogen werden. Der durchschnittliche Passivzinssatz hingegen kann sich in den Wirtschaftsjahren nach der Anschaffung/Herstellung verändern, d. h. er ist nicht auf die Höhe im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung begrenzt.

Minderung der Rückstellung in den Wirtschaftsjahren nach Anschaffung/Herstellung

Der BFH sieht es als sachgerechte Schätzung an, dass die auf die Archivräume entfallenden Zinsaufwendungen durch den (abschreibungsbedingten) Rückgang der Gebäudebuchwerte gemindert werden. Die ist ein Ausfluss der kaufmännischen Schätzung, dass die den Aufbewahrungsräumen zugeordneten Kredite, ausgerichtet an der Nutzungsdauer, zurückgeführt werden (vgl. BFH, a.a.O., Rdn. 31).

c) Zeitpunkt der Bildung einer GewSt-Rückstellung für Mehrsteuern aufgrund Bp

Eine Rückstellung für zusätzliche GewSt, die aufgrund der Feststellungen einer Bp für einen bestimmten VZ festzusetzen ist, kann erst zu dem Bilanzstichtag gebildet werden, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung des zugrunde liegenden Sachhalts rechnen muss.

*FG Düsseldorf, Urteil vom 29.08.2013
13 K 4451/11 E, G – rechtskräftig*



d) **BVerfG-Vorlage: Fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?**

1. Die vom Gesetzgeber abschließend formulierte Regelung des § 6 Abs. 5 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes lässt eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zu (Bestätigung des Senatsurteils vom 25. November 2009, I R 72/08, BFHE 227 S. 445, BStBl. II 2010 S. 471; entgegen BFH-Beschluss vom 15. April 2010, IV B 105/09, BFHE 229 S. 199, BStBl. II 2010 S. 971).
2. Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist.

*BFH, 10.04.2013, I R 80/12
Az. beim BVerfG: 2 BvL 8/13*

e) **Abziehbarkeit von EU-Geldbußen**

1. Der zur Bemessung von Geldbußen nach Art. 23 Abs. 3 EGV 1/2003 zu errechnende Grundbetrag enthält keinen Abschöpfungsteil.
2. Richtet sich die Bemessung einer von der EU-Kommission wegen eines Kartellrechtsverstößes verhängten Geldbuße allein nach dem Grundbetrag, der ggf. anschließend auf den Höchstbetrag nach Art. 23 Abs. 2 Satz 2 EGV 1/2003 gekürzt wird, so ist die Geldbuße auch nicht teilweise nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Hs. 1 EStG als Betriebsausgabe abziehbar.

BFH-Urteil vom 07.11.2013 – IV R 4/12



f) **44 EUR-Freigrenze ist für Zukunftssicherungsleistungen nicht anwendbar**

Leistet der Arbeitgeber Beiträge für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers (z. B. private Pflegezusatzversicherung und Krankentagegeldversicherung) ist die monatliche 44 EUR-Freigrenze für Sachbezüge nicht anwendbar. Nach einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums handelt es sich hierbei nämlich nicht um einen Sachbezug, sondern um Barlohn (BMF 10.10.2013, IV C 5 – S 2334/13/10001).

Diese Sichtweise der Finanzverwaltung gilt unabhängig davon, ob

- der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer ist und der Arbeitgeber die Beiträge übernimmt oder
- der Arbeitgeber als Versicherungsnehmer Beiträge entrichtet und die versicherte Person der Arbeitnehmer ist.

Die vorstehenden Grundsätze sind erstmals auf laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird sowie auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2013 zufließen.

g) **Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen**

Beim BFH ist eine ganze Reihe von Revisionsverfahren zu der Frage anhängig, ob und in welchen Fällen Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG zu berücksichtigen sind. Einsprüche, die auf diese Verfahren gestützt werden, ruhen insoweit gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes.

Rechtsprechung des BFH

Aufwendungen für einen Zivilprozess waren nach der früheren Rechtsprechung des BFH nur dann als zwangsläufig zu beurteilen, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung oder den Zahlungsanspruch verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig war. In der Regel ist es aber der dreien Entscheidung der Parteien überlassen, ob sie sich zur Durchsetzung oder Abwehr eines zivilrechtlichen Anspruchs einem Prozess(kosten)risiko aussetzen. Lässt sich der Steuerpflichtige trotz ungewissen Ausgangs auf einen Prozess ein, liegt die Ursache für die Prozesskosten in seiner Entscheidung, das Prozessrisiko in der Hoffnung auf ein für ihn günstiges Ergebnis in Kauf zu nehmen; es entspricht nicht Sinn und Zweck des § 33 EStG, ihm die Kostenlast zu erleichtern, wenn sich das im eigenen Interesse bewusst in Kauf genommene Risiko zu seinem Nachteil realisiert hat.



Der BFH hat seine Rechtsprechung mit Urteil vom 12.05.2011 – VI R 42/10 (BStBl II 2011, 1015) geändert und an der bisherigen Auslegung des Merkmals der Zwangsläufigkeit nicht mehr festgehalten. Danach können Zivilprozesskosten Kläger wie Beklagten unabhängig vom Gegenstand des Prozesses aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Unausweichlich seien derartige Aufwendungen jedoch nur, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg biete und nicht mutwillig erscheine. Streitige Ansprüche seien wegen des staatlichen Gewaltmonopols, das der Verwirklichung des inneren Friedens diene, regelmäßig nur gerichtlich durchzusetzen oder abzuwehren.

Bis dahin hatte der BFH in Übereinstimmung mit der Verwaltung die Auffassung vertreten, dass Kosten von Zivilprozessen, regelmäßig nicht zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen kam nur ausnahmsweise in Betracht.

Im Hinblick auf eine mögliche gesetzliche Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten wies das BMF die Finanzämter an, das o. g. BFH-Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden (BMF-Schreiben vom 20.12.2011 – IV C 4 – S 2284/07/0031:002, BStBl I 2011, 1286).

Da die generelle steuermindernde Berücksichtigung von Prozesskosten nach Ansicht des Gesetzgebers nicht den sonst bei außergewöhnlichen Belastungen geltenden Grundsätzen der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit entspricht, hielt er es für angezeigt, die Anwendbarkeit auf einen engen Rahmen zu beschränken. So wurde § 33 Abs. 2 EStG im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809) um einen neuen Satz 4 ergänzt. Danach sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Die Finanzverwaltung weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es für Zeiträume vor 2013 bei der bisherigen Rechtslage bleibt, da § 33 Abs. 2 EStG n.F. erst ab 2013 Anwendung findet. Insbesondere sei das o. g. Urteil des BFH weiterhin nicht anzuwenden. (OFD Nordrhein-Westfalen vom 16.07.2013 – Kurzinfor ESt 2/2013).



Exkurs: Strafprozesskosten

Strafprozesskosten eines verurteilten Steuerpflichtigen werden allerdings auch nach der geänderten Rechtsprechung nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt (BFH, Urteil vom 16.04.2013 – IX R 5/12, BStBl II 2013, 806). Strafverteidigungskosten erwachsen nicht unabhängig von Gegenstand und Ausgang des Prozesses aus rechtlichen Gründen zwangsläufig. Aus dem Urteil des BFH vom 12.05.2011 (a.a.O.) folgt nicht, dass sämtliche Kosten von Verfahren, bei denen ein Gericht zu beteiligen ist, als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren wären. Die Unausweichlichkeit von Prozesskosten folgert der BFH daraus, dass der Steuerpflichtige, um sein Recht durchzusetzen, im Verfassungsstaat des GG den Rechtsweg beschreiten muss.

Die neue Rechtsprechung zum Zivilprozess ist schon deshalb nicht auf den Strafprozess übertragbar, weil eine Ex-ante-Prognose im Strafverfahren wegen der für den Strafprozess zentralen Unschuldsvermutung ausscheidet. Im entschiedenen Fall fehlte es im Übrigen bereits an der Unausweichlichkeit der Aufwendungen. Die Strafverteidigungskosten hatte der Kläger gerade wegen seiner rechtskräftigen Verurteilung zu tragen (§ 465 StPO). Im Strafprozess entstehen Kosten nur dem sanktionierten Straftäter. Die Straftat war natürlich nicht unausweichlich. Der Täter durfte sie nicht begehen. Schon damit wären auch die Kosten, die ihm durch eine Einflussnahme auf seine Verurteilung entstanden, nicht unausweichlich.

Zu der Frage, ob die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten wegen Prozesskosten eines Strafverfahrens betreffend Bestechung im geschäftlichen Verkehr und eines in dem daraus hervorgegangenen Strafurteil angeordneten Verfalls von Wertersatz am Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG scheitert bzw. hilfsweise ein Abzug der Aufwendungen nach § 33 EStG in Betracht kommt, ist beim BFH unter dem Az. X R 23/12 ein Revisionsverfahren anhängig.

h) Zur Minderung des Sonderausgabenabzugs durch Beitragserstattungen der Krankenversicherung

Fraglich war im Urteilsfall die Kürzung der als Sonderausgaben abziehbaren Beiträge zu einer Basis Krankenversicherung im Streitjahr 2010 um für das Vorjahr erhaltene Beitragserstattungen. Diese mindern – nach Ansicht der Finanzverwaltung – stets die abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge in dem Jahr, in dem sie zufließen. Die Minderung soll dabei unabhängig davon erfolgen, ob und in welcher Höhe sich die Beiträge im Abflussjahr steuerlich ausgewirkt haben (s. BMF-Schreiben vom 19.08.2013, BStBl 2013 I S. 1087, Rn. 71).



Mit Urteil vom 18.12.2013 hat das FG Niedersachsen hierzu – entgegen dem BMF-Schreiben vom 19.08.2013 – entschieden, dass Beitragsrückerstattungen die als Sonderausgaben abziehbaren Beiträge zur Basiskrankenversicherung nur insoweit mindern, als sie auf unbeschränkt abziehbare Krankenversicherungsbeiträge entfallen.

Anmerkung: Das FG Niedersachsen widerspricht damit auch der Auffassung des FG Düsseldorf. Dieses hatte in einem vergleichbaren Fall die Auffassung vertreten, dass die Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung in 2009 und die Aufwendungen zur Basisabsicherung in der Kranken- bzw. Pflegeversicherung in 2010 als gleichartig zu qualifizieren sind. Erstattungen von Beiträgen für 2009 würden daher im Jahr des Zuflusses (im Streitfall 2010) die abziehbaren Beiträge mindern (FG Düsseldorf, Urteil vom 19.11.2013 – 13 K 3456/12).

FG Niedersachsen, Urteil vom 18.12.2013 -4 K 139/13