



Rundschreiben Nr. 02/2015

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes</u>	3
2. <u>Fristenerlasse für 2014</u>	3
3. <u>Grenzwerte in der Sozialversicherung ab 2015</u>	4
4. <u>Entscheidung des BGH zur Rückforderung einer Schwiegerelternschenkung wegen Scheiterns der Ehe</u>	6
5. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung</u>	6
a) <u>Als Kapitalanlage dienende und (zeitweise) leerstehende Immobilien</u>	6
b) <u>Abgeltungsteuer: Schuldzinsen als Werbungskosten nach altem Recht bis einschließlich 2008</u>	7
c) <u>Verrechnung von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verlusten bei vermögensverwaltender Kommanditgesellschaft</u>	8
d) <u>Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils</u>	8
e) <u>Wirksame Übermittlung einer Einkommensteuererklärung per Fax</u>	8
f) <u>Einkünfte aus Kapitalvermögen durch Zinsanteile in Kaufpreisen bei Grundstücksverkäufen</u>	9
g) <u>Doppelte Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Lebensgefährten</u>	9
h) <u>Wohnen am Beschäftigungsort bei doppelter Haushaltsführung</u>	10
i) <u>Doppelte Haushaltsführung: Welche Aufwendungen sind notwendig und angemessen?</u>	10
j) <u>Regelmäßige Arbeitsstätte in der Probezeit und bei befristeter Beschäftigung</u>	10
k) <u>Selbst getragene Benzinkosten auch bei 1%-Methode abziehbar</u>	11



	Seite
l) <u>Anwendung des neuen Reisekostenrechts bei Unternehmern</u>	12
m) <u>Freibetrag für Mitarbeitergeschenke erhöht: bis zu 60 Euro pro Anlass möglich</u>	16
n) <u>Kein Sonderausgabenabzug von Bestattungskosten als Unterhaltsleistungen</u>	16
o) <u>Kosten des Scheidungsprozesses weiter als außergewöhnliche Belastungen abziehbar</u>	17

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 mbB Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft keinerlei Haftung übernommen werden.“



1. Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes

Der Gesetzgeber ist (wieder einmal) aufgerufen, eine verfassungskonforme Neuregelung des ErbStG zu schaffen. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber dafür eine sehr großzügig bemessene Frist bis zum 30.06.2016 eingeräumt. Nach den Erfahrungen in der Vergangenheit ist (entgegen anders lautenden Ankündigungen aus der Politik) nicht davon auszugehen, dass die Neuregelung (viel) früher in Kraft treten wird. Bis zum 30.06.2016 muss sie allerdings fertig sein, da andernfalls keinerlei Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr erhoben werden könnte (auch nicht für Privatvermögen). Dazu wird es der deutsche Gesetzgeber wohl kaum kommen lassen.

Für alle Erbschaften und Schenkungen, für die die Steuer bis zum 17.12.2014 entstanden ist (§ 9 ErbStG) besteht Vertrauensschutz. Eine Änderung zu Lasten der Steuerpflichtigen ist insoweit ausgeschlossen. Für Erbschaften und Schenkungen ab dem 17.12.2014 gelten die bisherigen Regelungen weiter. Das BVerfG betont zu Recht die Notwendigkeit der Rechtsicherheit für die Nachfolgeplanung. Allerdings macht das BVerfG davon selbst eine Ausnahme: Der Gesetzgeber könnte für Schenkungen ab dem 17.12.2014 eine rückwirkende Neuregelung vorsehen. Dies allerdings nicht generell, sondern nur für solche Fälle, denen aufgrund einer „exzessiven Ausnutzung“ der Verschonungsregelung die Anerkennung zu versagen ist. Das BVerfG sagt nicht, wann eine solche exzessive Ausnutzung vorliegt. Der Gesetzgeber sollte von einer solchen Rückwirkung absehen und exzessiven Gestaltungen mit den allgemeinen Regeln des Steuerrechts (z. B. § 42 AO) begegnen.

Der Bundesfinanzminister hat angekündigt, sich bei einer gesetzlichen Neuregelung eng an den Vorgaben des BVerfG zu orientieren. Dabei könnte die Entscheidung durchaus auch auf andere Regelungen ausstrahlen. Gilt die Steuerbefreiung für das eigene Familienheim, z. B. auch für große Immobilien ohne jede Bedürfnisprüfung?

2. Fristenerlasse für 2014

Die bereits seit einigen Jahren angestrebte bundeseinheitliche Regelung zur Verlängerung der Steuererklärungsfristen ist auch für 2014 noch nicht erfolgt. Es bleibt bei folgender differenzierten Fristenrechtslage für Steuererklärungen in Deutschland.

15 gleich lautende Ländererlasse: Frist bis 31.12.2015

Die gesetzliche Frist zur Abgabe der Steuererklärung für 2014 bis zum 31.05.2015 (§ 149 Abs. 2 AO) wird – mit Ausnahme von Hessen – nach 15 gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder über



Steuererklärungsfrist vom 02.01.2015 in den Fällen, in denen die Steuererklärungen von einem Angehörigen der steuerberatenden Beruf nach §§ 3 und 4 StBerG bearbeitet werden, allgemein bis zum 31.12.2015 (bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften bis zum 31.05.2016) verlängert.

Weiterhin Pilotprojekt in Hessen: Frist bis 29.02.2016

Hessen setzt das bisherige Pilotprojekt zur weitergehenden Verlängerung der Steuererklärungsfristen für 2014 bis zum 29.02.2016 (bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften bis 31.07.2016) fort (Hessischer Fristenerlass vom 02.01.2015). Es ist unverändert zu begrüßen, dass zumindest für hessische Steuerpflichtige und deren Berater eine weitergehende Fristverlängerung gewährt wird.

Auch für die Steuererklärungen 2014 sollte die Finanzverwaltung insgesamt darauf achten, die allgemeine Verlängerung von Steuererklärungsfristen nicht durch eine Ausweitung der Praxis bevorzugter Anforderungen von Steuererklärungen unangemessen zu beschneiden. Das FG Hamburg hatte mit rechtskräftigem Urteil vom 27.04.2012 – 6 K 96/11 insbesondere festgestellt, dass für Vorabanforderungen nachvollziehbare, individuelle Begründungen erforderlich sind.

3. Grenzwerte in der Sozialversicherung ab 2015

Wie zu jedem Jahreswechsel ändert sich zum 01.01.2015 wieder eine Reihe von Rechengrößen und Beitragssätzen in der Sozialversicherung. Die Daten aus 2013 dienen dabei als Basis für die Sozialversicherungswerte für 2015. Die konjunkturelle Entwicklung des Vorjahres war günstig. Die Lohnzuwachsrate betrug 2013 in den alten Ländern 1,99 % und in den neuen Ländern 2,19 %. Soweit Grenzwerte bundeseinheitlich gelten, liegt den neuen Werten eine gesamtdeutsche Veränderungsrate von 2,03 % zugrunde.

Jahresarbeitsentgeltgrenzen (Versicherungspflichtgrenzen)

Allgemeine Jahresarbeitsentgeltgrenze Krankenversicherung	54.900 €
Besondere Jahresarbeitsentgeltgrenze Krankenversicherung	49.500 €



Beitragsbemessungsgrenzen (BBG)

Gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherung	4.125 €/Monat, 49.500 €/Jahr
Gesetzliche Renten- und Arbeitslosen-sicherung West	6.050 €/Monat, 72.600 €/Jahr
Gesetzliche Renten- und Arbeitslosen-sicherung Ost	5.200 €/Monat, 62.400 €/Jahr
Knappschaftliche Rentenversicherung West	7.450 €/Monat, 89.400 €/Jahr
Knappschaftliche Rentenversicherung Ost	6.350 €/Monat, 76.200 €/Jahr

Bezugsgröße

Gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherung	2.835 €/Monat, 34.020 €/Jahr
Gesetzliche Renten- und Arbeitslosen-sicherung West	2.835 €/Monat, 34.020 €/Jahr
Gesetzliche Renten- und Arbeitslosen-sicherung Ost	2.415 €/Monat, 28.980 €/Jahr

Einkommensgrenze Familienversicherung

Regelfall	405 € mtl.
Bei geringfügig entlohnter Beschäftigung	450 € mtl.

Geringfügigkeitsgrenzen

Grenzwert für sozialversicherungsfrei geringfügig entlohnte Beschäftigung	450 € mtl.
Mindestbemessungsgrenze/Mindestbeitrag RV ohne Befreiung	175 € mtl./32,73 € mtl.

Sachbezugswerte

Freie Unterkunft/freie Verpflegung	223 € mtl./229 € mtl.
------------------------------------	-----------------------

Höchstbeitragszuschuss

KV mit/ohne Anspruch auf Krankengeld	301,13 € mtl./228,75 € mtl.
PV alle Bundesländer außer Sachsen/PV Sachsen	48,47 € mtl./27,84 € mtl.



4. **Entscheidung des BGH zur Rückforderung einer Schwiegerelternschenkung wegen Scheiterns der Ehe**

Erfolgt eine Schwiegerelternschenkung unter der für das Schwiegerkind erkennbaren Vorstellung, dass die Ehe fortbesteht und daher die Schenkung auch dem eigenen Kind dauerhaft zugutekommt, kann das Scheitern der Ehe nach den Grundsätzen über die Störung der Geschäftsgrundlage (§ 313 Abs. 1 BGB) zu einer Rückabwicklung der Schenkung führen.

BGH, Beschluss vom 03.12.2014 – XII ZB 181/13

5. **Einkommensteuer/Bilanzierung**

a) **Als Kapitalanlage dienende und (zeitweise) leerstehende Immobilien**

Ertragsteuerliche Auswirkungen

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind. Fallen Aufwendungen mit der beabsichtigten Vermietung eines leerstehenden Wohngrundstücks an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird.

Danach können Aufwendungen für eine nach Herstellung, Anschaffung oder Selbstnutzung leerstehende Immobilie als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen (und sie später nicht aufgegeben) hat. Demgegenüber sind Aufwendungen für eine Immobilie, die nach vorheriger auf Dauer angelegter Vermietung leersteht, auch während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten abziehbar, solange der Steuerpflichtige den ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Immobilie nicht endgültig aufgegeben hat.

Unbeschadet dessen kann auch ein besonders lang andauernder Leerstand nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung dazu führen, dass eine vom Steuerpflichtigen aufgenommene Einkünfteerzielungsabsicht ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt. Davon kann im Einzelfall aber nur ausgegangen werden, wenn absehbar ist, dass die maßgebliche Immobilie entweder wegen fehlender und unter zumutbaren Umständen auch nicht herbeizuführender Marktgängigkeit oder anderer struktureller Vermietungshindernisse in absehbarer Zeit nicht wieder vermietet werden kann.



Leerstand und Zweitwohnungsteuer

Aber nicht nur die ertragsteuerlichen Auswirkungen von (langen) Leerstandszeiten bei Immobilien sind in solchen Fällen zu beachten, sondern – wie zwei aktuelle Entscheidungen des BVerwG zeigen – auch das Thema „Zweitwohnungsteuer“ gewinnt in der täglichen Beratungspraxis immer mehr an Bedeutung, zumal immer mehr Gemeinden dazu übergehen, eine Zweitwohnungsteuer zu erheben.

Das BVerwG kommt schlussendlich zu dem Ergebnis, dass eine Zweitwohnungssteuer für eine leerstehende Wohnung nicht erhoben werden darf, wenn sie ausschließlich als Kapitalanlage und nicht auch für eigene Wohnzwecke bzw. als Wohnung für Angehörige vorgehalten wird. Zwar darf danach eine Gemeinde zunächst von der Vermutung ausgehen, dass eine „Zweitwohnung“ auch bei zeitweiligem Leerstand der persönlichen Lebensführung dient und daher zweitwohnungssteuerpflichtig ist. Diese Vermutung wird aber erschüttert, wenn der Inhaber seinen subjektiven Entschluss, die Wohnung ausschließlich zur Kapitalanlage zu nutzen, auch wenn er sie nicht vermietet, durch objektive Umstände erhärten kann. Solche Umstände sind u. a., dass für die betreffenden Wohnungen in dieser Zeit keine Verbrauchskosten (Gas, Strom, Wasser) angefallen sind.

Die Auswirkungen des Leerstand auf die Grundsteuer

Nicht vernachlässigen sollten Sie bei vorliegenden Leerstandszeiten die Möglichkeit, einen Antrag auf Erlass der Grundsteuer zu stellen. Ist bei bebauten Grundstücken der normale Rohertrag um mehr als 50 % gemindert und hat der Steuerschuldner die Minderung des Rohertrags nicht zu vertreten, so wird die Grundsteuer gem. § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG i.H.v. 25 % erlassen. Beträgt die Minderung des normalen Rohertrags 100 %, ist die Grundsteuer i.H.v. 50 % zu erlassen (§ 33 Abs. 1 Satz 2 GrStG).

Der Erlass wird nur auf Antrag für das abgelaufene Kalenderjahr gewährt. Entscheidend sind die Verhältnisse im Erlasszeitraum. Für das Kalenderjahr 2014 ist der Erlassantrag bis zum 31.03.2015 bei der zuständige Gemeinde bzw. in Berlin, Bremen und Hamburg beim zuständigen Finanzamt einzureichen (§ 34 Abs. 2 Satz 2 GrStG).

b) Abgeltungssteuer: Schuldzinsen als Werbungskosten nach altem Recht bis einschließlich 2008

Der VIII. BFH-Senat hat klargestellt, dass im Zusammenhang mit einer teilweise kreditfinanzierten Festgeldanlage im VZ 2008 angefallene Schuldzinsen in vollem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden können, auch wenn die Zinsen aus dem Festgeld erst im VZ 2009 zufließen. § 20 Abs. 9 S. 1, 2. Halbs. EStG idF des UntStRefG 2008 sei erstmalig ab dem VZ 2009 anzuwenden.

BFH, Urteil vom 27.08.2014 – VIII R 60/13



c) **Verrechnung von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verlusten bei vermögensverwaltender Kommanditgesellschaft**

Der IX. Senat des BFH hat entschieden, dass nach § 21 Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 15a Abs. 2 EStG bei einer Kommanditgesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, der einem Kommanditisten zuzurechnende, nicht ausgeglichene oder abgezogene Verlustanteil mit Überschüssen, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind, zu verrechnen ist. Zu solchen Überschüssen zählen auch positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

BFH, Urteil vom 02.09.2014 – IX R 52/13

d) **Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertagung eines Mitunternehmeranteils**

Veräußert ein Mitunternehmer aufgrund einheitlicher Planung Sonderbetriebsvermögen, bevor er den ihm verbliebenen Mitunternehmeranteil unentgeltlich überträgt, steht dies der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG gemäß BFH-Urteil vom 09.12.2014 nicht entgegen.

Anmerkung: Mit diesem Urteil hat der BFH nochmals eindringlich bestätigt, dass die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung zwar bei der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG anzuwenden sind, nicht aber für die Umstrukturierung von Unternehmen nach § 6 Abs. 3 EStG herangezogen werden können. In derartigen Fällen ist das Handeln nach einem Gesamtplan sogar notwendig und meist die Regel.

BFH, Urteil vom 09.12.2014 – IV R 29/14

e) **Wirksame Übermittlung einer Einkommensteuererklärung per Fax**

Eine Einkommensteuererklärung kann auch wirksam per Fax an das Finanzamt übermittelt werden. Es ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige den Inhalt der Einkommensteuererklärung tatsächlich in vollem Umfang zur Kenntnis genommen hat.

BFH, Urteil vom 08.10.2014 – VI R 82/13



f) **Einkünfte aus Kapitalvermögen durch Zinsanteile in Kaufpreisen bei Grundstücksverkäufen**

Jede Kapitalforderung, die über eine längere Zeit als ein Jahr gestundet ist, enthält nach der ständigen Rechtsprechung des BFH einen Zinsanteil. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise des Lebenssachverhalts ist in Fällen langfristig gestundeter Zahlungsansprüche davon auszugehen, dass der Schuldner bei alsbaldiger Zahlung einen geringeren Betrag hätte entrichten müssen als bei späterer Zahlung, so dass der erst später gezahlte Betrag einen Zinsanteil enthält.

BFH, Beschluss vom 08.10.2014 – VIII B 115/13, NV

g) **Doppelte Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Lebensgefährten**

Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG können notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer entstehen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, als Werbungskosten abgezogen werden. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.

Im Streitfall hatte die Klägerin mit ihrem Lebensgefährten eine Vierzimmerwohnung außerhalb ihres Beschäftigungsortes bezogen. Am Heimatort stand die der Klägerin und ihrem Lebensgefährten zudem eine Zweieinhalbzimmerwohnung zur Verfügung. Die Klägerin machte in ihrer Einkommensteuererklärung 2008 Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung geltend. Ob eine außerhalb des Beschäftigungsortes gelegene Wohnung des Arbeitnehmers als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen angesehen werden kann und deshalb eine doppelte Haushaltsführung begründet ist, ist laut BFH anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Dies gelte auch in den Fällen, wenn beiderseits berufstätige Ehegatten/Lebenspartner/Lebensgefährten während der Woche am Beschäftigungsort zusammenleben. Denn dieser Umstand allein rechtfertigt nicht, dort den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen und seine (Haupt)Bezugsperson zu verorten. Von einer Veranlagung des Lebensmittelpunktes an den Beschäftigungsort sei jedoch in der Regel auszugehen, wenn mit dem Ehegatten/Lebenspartner/Lebensgefährten am Beschäftigungsort eine familiengerechte Wohnung bezogen würde.

BFH, Urteil vom 08.10.2014 – VI R 16/14



h) **Wohnen am Beschäftigungsort bei doppelter Haushaltsführung**

Eine Wohnung dient dem Wohnen am Beschäftigungsort, wenn sie dem Arbeitnehmer ungeachtet von Gemeinde- oder Landesgrenzen ermöglicht, seine Arbeitsstätte täglich aufzusuchen.

BFH, Urteil vom 26.06.2014 – VI R 59/13, NV

i) **Doppelte Haushaltsführung: Welche Aufwendungen sind notwendig und angemessen?**

„Notwendig“ sind Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, soweit diese sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm bei einem ortsüblichen Mietzins je nach qm für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) ergeben. Bei der Ermittlung des Durchschnittsmietzinses ist der offizielle Mietspiegel für das gesamte Gebiet der Stadt oder Gemeinde zugrunde zu legen.

FG Köln, Urteil vom 06.11.2014 – 13 K 1665/12

j) **Regelmäßige Arbeitsstätte in der Probezeit und bei befristeter Beschäftigung**

Der Kläger war im Streitjahr 2011 bei seinem Arbeitgeber als Werkzeugmechaniker nichtselbständig tätig. Das Arbeitsverhältnis war auf ein Jahr befristet. Die Probezeit betrug sechs Monate. Nach Ablauf der Probezeit wurde das Arbeitsverhältnis nicht fortgesetzt. In seiner Steuererklärung machte der Kläger für die Probezeit Verpflegungsmehraufwendungen und Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen geltend.

Der BFH hat entschieden, dass der Kläger Aufwendungen für Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Tätigkeitsstätte am Betriebssitz seines Arbeitgebers nur im Rahmen der Entfernungspauschale als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen kann. Ein Arbeitnehmer, der in einer dauerhaften, ortsfesten betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig sei, sei nicht allein deshalb auswärts tätig, weil er eine Probezeit vereinbart habe, unbedingt versetzungsbereit oder befristet beschäftigt sei.

BFH, Urteil vom 06.11.2014 – VI R 21/14



k) Selbst getragene Benzinkosten auch bei 1%-Methode abziehbar

Die von einem im Außendienst tätigen Arbeitnehmer getragenen Benzinkosten sind nach dem Urteil des FG Düsseldorf vom 04.12.2014, trotz Bewertung der privaten Nutzung nach der 1%-Methode, insgesamt als Werbungskosten abziehbar.

Anmerkung: Der im Außendienst tätige Kläger erhielt im Streitjahr 2012 von seinem Arbeitgeber ein betriebliches Kfz, dessen Benzinkosten er selbst zu tragen hatte. Dem Kläger war auch die private Nutzung des Kfz gestattet. Der Arbeitgeber ermittelte für die Lohnsteuer den geldwerten Vorteil aus der Kfz-Überlassung (sog. 1%-Regelung) mit 523 € monatlich (= 6.276 € insgesamt im Jahr 2012), ein geldwerter Vorteil für Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte wurde in Ermangelung derselben nicht erfasst. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte der Kläger u.a. sämtliche von ihm im Streitjahr getragenen Benzinkosten in Höhe von 5.599 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend.

Das Finanzgericht führt u.a. aus, dass auch die für die Privatfahrten aufgewendeten Benzinkosten als Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar sind, weil sie zum Erwerb von Sachlohn in Gestalt der privaten Kfz-Nutzung aufgewendet wurden (so für einzelne vom Arbeitnehmer getragene Aufwendungen, wenn der Nutzungsvorteil nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird, BFH, Urteil vom 18.10.2007 – VI R 57/06, BStBl 2009 II S. 199).

Darüber hinaus stellt das FG Düsseldorf klar, dass der nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 4 EStG zu ermittelnde Wert des Sachbezugs nicht davon abhängt, wer die Kosten für das Kfz getragen hat und dass etwa vom Steuerpflichtigen getätigte Aufwendungen, die keine Entgeltzahlungen an den Arbeitgeber sind, als zur Erlangung des Sachbezugs aufgewendete Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

FG Düsseldorf, Urteil vom 04.12.2014 – 12 K 1073/14 E



I) **Anwendung des neuen Reisekostenrechts bei Unternehmern**

Das BMF hat am 23.12.2014 - IV C 6 - S 2145/10/10005:001 das finale Schreiben zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und von Reisekosten veröffentlicht. Es enthält einen ausführlichen Beispielkatalog. Die Grundsätze des Schreibens gelten ab dem 01.01.2014. Grundlage sind die mit dem "Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts" vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) beschlossenen Neuerungen. Bereits am 30.09.2013 - IV C 5 - S 2353/13/10004 (BStBl I 2013, 1279) war ein ausführliches BMF-Schreiben zu den Auswirkungen der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab dem 01.01.2014 auf die Reisekosten von Arbeitnehmern ergangen, das durch das ergänzte Schreiben vom 24.10.2014 - IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412) ersetzt wurde.

Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Grundsätzlich findet die Entfernungspauschale durch den Verweis in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 bis 6 EStG auf Betriebsausgaben im Rahmen der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte entsprechend Anwendung. Pro Entfernungskilometer des einfachen Wegs sind somit 0,30 € als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Spezieller Betriebsstättenbegriff

Das BMF weist darauf hin, dass der Begriff der Betriebsstätte i.S.d. steuerlichen Reisekostenrechts nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG vom Betriebsstättenbegriff in § 12 AO abweicht. Die Betriebsstätte im steuerlichen Reisekostenrecht kann auch am Ort eines Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten liegen. Eine Verfügungsmacht des Unternehmers ist somit, anders als bei der festen Geschäftseinrichtung nach § 12 Satz 1 AO, nicht erforderlich. Die Betriebsstätte im Sinne des steuerlichen Reisekostenrechts ist im Ergebnis als analog zur "ersten Tätigkeitsstätte" im Bereich der Reisekosten von Arbeitnehmern (vgl. hierzu BMF-Schreiben v. 24.10.2014, a.a.O.) anzusehen. Auch bei der Betriebsstätte muss es sich um eine ortsfeste Einrichtung handeln, außerdem muss die steuerlich relevante Tätigkeit dort dauerhaft ausgeübt werden.

Hinweis: Ein häusliches Arbeitszimmer des Steuerpflichtigen ist keine Betriebsstätte im Sinne des steuerlichen Reisekostenrechts. Eine Bildungseinrichtung zur beruflichen Fortbildung kann eine Betriebsstätte sein, allerdings nur im Rahmen einer vollzeitlichen Bildungsmaßnahme.



Prognose der Dauer der Tätigkeit

Die Ausübung der Tätigkeit an einer Betriebsstätte ist dauerhaft, wenn eine unbefristete Tätigkeit an diesem Ort, ggf. auch für die gesamte Dauer der unternehmerischen Tätigkeit, vorliegt. Eine voraussichtliche Ausübung von mehr als 48 Monaten gilt ebenfalls als dauerhaft. Eine entsprechende Prognose kann auf Basis der Dauer des Auftragsverhältnisses getroffen werden. Wird das Auftragsverhältnis zu einem späteren Zeitpunkt verlängert, ist die Prognose für die künftigen Zeiträume neu zu treffen. Bereits vergangene Tätigkeitszeiträume sind in die Prüfung des 48-Monatszeitraums nicht einzubeziehen. Sollten sich die tatsächlichen Verhältnisse, die Grundlage für die Prognose waren, durch unvorhersehbare Ereignisse ändern (z.B. Krankheit, Krieg, politische Unruhen), bleibt trotzdem die zuvor für die Vergangenheit getroffene Prognoseentscheidung maßgeblich.

Erste Betriebsstätte

Übt der Steuerpflichtige seine unternehmerische Tätigkeit an mehreren Betriebsstätten aus, ist die "erste Betriebsstätte" nach den Grundsätzen des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG zu bestimmen. Ebenso wie bei der "ersten Tätigkeitsstätte" eines Arbeitnehmers können bei der "ersten Betriebsstätte" die Aufwendungen nur beschränkt im Rahmen der Entfernungspauschale (also nur für die einfache Wegstrecke) geltend gemacht werden. Sonstige betriebliche Fahrten können hingegen in vollem Umfang berücksichtigt werden. Maßgebliche Kriterien der "ersten Betriebsstätte" sind

- das arbeitstägliche Aufsuchen oder
- das Aufsuchen an zwei vollen Arbeitstagen je Woche oder
- wenn zumindest ein Drittel der regelmäßigen Arbeitszeit in der Betriebsstätte verbracht wird.

Treffen diese Kriterien auf mehrere Betriebsstätten zu, gilt die der Wohnung des Steuerpflichtigen am nächsten gelegene Betriebsstätte als "erste Betriebsstätte".

Hinweis: Das FG Münster (Urt. v. 10.07.2013 - 10 K 1769/11 E) hat entschieden, dass Fahrten eines selbständigen Steuerberaters zu seinem Hauptauftraggeber (Steuerberaterpraxis) auch dann nicht dem beschränkten Betriebsausgabenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte unterliegen, wenn er die Praxis seines Hauptauftraggebers regelmäßig - im Streitjahr an 181 Tagen - aufsucht. Der Ausgang des gegen diese Entscheidung anhängigen Revisionsverfahrens (Az. beim BFH: VIII R 53/13) wird voraussichtlich nur noch für Zeiträume vor der Neuregelung eine Rolle spielen. Der vom BMF nun eingeführte Begriff der "ersten Betriebsstätte" ist zwar gesetzlich nicht definiert und deshalb möglicherweise angreifbar. Allerdings ist zu beachten, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG einen klaren Verweis auf die entsprechende Anwendung der "ersten Tätigkeitsstätte" im unternehmerischen Bereich enthält.



Beispiele zur "ersten Betriebsstätte"

Der Steuerpflichtige wohnt in A und betreibt in B ein Einzelunternehmen, das er arbeitstäglich z.B. während der Öffnungszeiten aufsucht.

Bei den Fahrten handelt es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte; die Aufwendungen sind in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar.

Der Steuerpflichtige wohnt in A und ist als Handelsvertreter für verschiedene Unternehmen tätig. Bei der Fa. XY (unbefristetes Auftragsverhältnis) in Ort B wird ihm ein Büro zur Verfügung gestellt, das er an zwei vollen Tagen wöchentlich nutzt. Die Bürotätigkeiten für die übrigen Auftraggeber wickelt er in seinem häuslichen Arbeitszimmer ab.

Das Büro in der Fa. XY gilt als "erste Betriebsstätte", da eine feste Einrichtung vorliegt und der Steuerpflichtige dort dauerhaft tätig wird. Die Fahrten dorthin sind als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu beurteilen, die Aufwendungen sind lediglich nach Maßgabe der Entfernungspauschale abziehbar.

Der Steuerpflichtige erbringt Bauleistungen bei wechselnden Kunden. Die Büroarbeiten erledigt er im häuslichen Arbeitszimmer.

Der Steuerpflichtige hat keine Betriebsstätte. Die Aufwendungen für die Fahrten zu den Kunden oder zu deren Baustellen sind unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.

Hinweis: Eine Tätigkeitsstätte muss nicht Betriebsstätte sein. Wird der Steuerpflichtige nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig, die keine Betriebsstätten sind, sind die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte grundsätzlich unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.

Reisekosten

Reisekosten sind Fahrtkosten (die nicht unter die Entfernungspauschale fallen), Mehraufwendungen für Verpflegung, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten.

Im Rahmen der Gewinnermittlung sind die Grundsätze des § 9 Abs. 4a EStG anzuwenden.



Verpflegungsmehraufwand

Der Verpflegungsmehraufwand ist grundsätzlich auf die ersten drei Monate einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt, § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG. Diese Regelungen sollen auch für die Gewinnermittlung gelten.

Es gelten folgende Sätze:

- 24 € für jeden Kalendertag, an dem der Unternehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Betriebsstätte abwesend ist,
- 12 € für den An- und Abreisetag, wenn der Unternehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet,
- 12 € für den Kalendertag, an dem der Unternehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und der ersten Betriebsstätte abwesend ist.

Hinweis: Bei Auslandsreisen sind statt der o.g. Pauschbeträge die nach der Ländergruppeneinteilung anzuwendenden Pauschalen zu berücksichtigen; zu den Pauschbeträgen ab 2015 vgl. BMF-Schreiben vom 19.12.2014 - IV C 5 - S 2353/08/10006.

Der Abzug von Verpflegungsmehraufwand ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen Tätigkeit beschränkt. Lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen, z.B. im Fall einer Tagungspauschale, die einen Gesamtpreis für verschiedene Leistungen enthält, ist die Kürzung nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG entsprechend anzuwenden. Demnach sind folgende Kürzungen vorzunehmen:

- für das Frühstück um 20 % und
- für das Mittagessen um 40 % der für den Unterkunftsort maßgebenden Verpflegungspauschale bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von 24 Stunden.

Beispiel:

Im Rahmen einer betrieblich veranlassten Auswärtstätigkeit übernachtet der Steuerpflichtige im Hotel. Das Hotel stellt (netto) 100 € für die Übernachtung und zusätzlich (netto) 22 € für ein Business- oder Servicepaket (üblicherweise Internetflat, Faxnutzung etc., inkl. Frühstück) in Rechnung.

Der Steuerpflichtige kann für den An- und Abreisetag jeweils eine Verpflegungspauschale von 12 € als Betriebsausgabe abziehen. Daneben können die Übernachtungskosten in Höhe von 100 € und die Aufwendungen für das Business- oder Servicepaket in Höhe von 17,20 € (22 € abzgl. 4,80 €) abgezogen werden. Der Kostenanteil für das Frühstück (anzusetzen mit 4,80 €) ist vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen und mit der Verpflegungspauschale abgegolten.



Im Gegensatz zu den Regelungen für Arbeitnehmer sind die Verpflegungspauschalen nicht nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG zu kürzen, wenn von dritter Seite Mahlzeiten unentgeltlich oder verbilligt überlassen werden oder der Steuerpflichtige Bewirtungsaufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG trägt.

Bei Reisekosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind die für Arbeitnehmer geltenden Grundsätze dem Grunde und der Höhe nach entsprechend anzuwenden.

Fazit:

Durch das nun veröffentlichte BMF-Schreiben wird zwischen Arbeitnehmern und Unternehmern im Rahmen des steuerlichen Reisekostenrechts weitgehend Belastungsidentität hergestellt. Wie schon bei der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers wird es in der Praxis sicherlich auch bei der ersten Betriebsstätte Zweifelsfälle geben. Klar ist auch, dass auf den Unternehmer nun ggf. eine erhöhte Darlegungslast zukommt, insbesondere bei einer Tätigkeit in mehreren Betriebsstätten.

m) **Freibetrag für Mitarbeitergeschenke erhöht: bis zu 60 Euro pro Anlass möglich**

Der Bundesrat hat der Lohnsteueränderungsrichtlinie (LStÄR 2015) zugestimmt und damit die Grenzbeträge für Aufmerksamkeiten, Arbeitsessen und Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen angehoben.

Die Freigrenze für Geschenke und Aufmerksamkeiten aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses (z. B. Firmenjubiläum, Geburtstag, Hochzeit, Geburt eines Kindes) wurde zum 01.01.2015 von 40 Euro auf jeweils 60 Euro erhöht.

n) **Kein Sonderausgabenabzug von Bestattungskosten als Unterhaltsleistungen**

Bestattungskosten für den geschiedenen Ehepartner sind nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Sonderausgaben abziehbar.

BFH, Urteil vom 20.08.2014 – X R 26/12, NV



o) **Kosten des Scheidungsprozesses weiter als außergewöhnliche Belastungen abziehbar**

1. Rechtsanwaltskosten für ein Scheidungsverfahren stellen auch nach der Neuregelung des § 33 Abs. 1 EStG außergewöhnliche Belastungen dar.
2. Nicht abzugsfähig sind Kosten der Vermögensauseinandersetzung oder Zahlungen zur Beendigung einer solchen.

*FG Münster, Urteil vom 21.11.2014 – 4 K 1829/14 E,
Rev. zugelassen*