



Rundschreiben Nr. 04/2015

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Eine neue EU-Verordnung soll grenzüberschreitende Erbfälle vereinfachen</u>	3
2. <u>Stiftung in Liechtenstein, Urteil des Finanzgerichts Münster</u>	4
3. <u>Wann wird bzw. wurde der Zinssatz von 6 % p.a. gemäß § 238 Abs. 1 AO verfassungswidrig?</u>	5
4. <u>Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung – Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf</u>	5
5. <u>Mindestlohngesetz, Dokumentationspflicht bei geringfügig Beschäftigten</u>	6
6. <u>Erbschaftsteuer:</u>	7
a) <u>BMF stellt erste Eckpunkte zur Erbschaftsteuerreform vor</u>	7
b) <u>EuGH-Vorlage: Mehrfacherwerb desselben Vermögens bei ausländischer Besteuerung des Vorerwerbs</u>	11
7. <u>Gewerbsteuer:</u> <u>Gewerbsteuerfreistellung von Dividenden einer Organschaft</u>	11
8. <u>Körperschaftsteuer:</u>	14
a) <u>Kapitalgesellschaft als nahestehende Person</u>	14
b) <u>Pensionszusage: verdeckte Gewinnausschüttung infolge Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers aus dem Unternehmen vor Ablauf der Erdienenszeit</u>	14
9. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung:</u>	15
a) <u>Abschlüsse und Steuererklärungen 2014 – aktuelle Brennpunkte im betrieblichen Bereich</u>	15
b) <u>Photovoltaikanlagen: Ist eine Dachsanierung als Betriebsausgabe absetzbar?</u>	16
c) <u>Betriebsausgaben – Fahrten zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten bei Selbständigen</u>	16



	Seite
d) <u>Verkauf von Schmuckstücken über „eBay“ als gewerbliche Tätigkeit</u>	17
e) <u>Kein Abgeltungsteuersatz bei Kapitalerträgen aus Ehegatten-Darlehen</u>	17
f) <u>Kein Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten im Rahmen der Abgeltungsteuer</u>	18
g) <u>Zur Erlangung einer Beitragsrückerstattung selbst getragene Krankheitskosten</u>	18
h) <u>Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen</u>	19

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. **Eine neue EU-Verordnung soll grenzüberschreitende Erbfälle vereinfachen**

Gemeinhin ist die EU recht harmonisiersüchtig. Über kleinste Details macht sich der Gesetzgeber Gedanken. Wie viel Wasser darf durch einen Duschkopf rauschen? Muss neben den Konferenzkeksen eine Liste mit Inhaltsstoffen liegen?

In Sachen Erbrecht indes herrscht derzeit noch munteres Durcheinander. Wenn ein EU-Bürger nicht im eigenen Land verstirbt oder Vermögen jenseits der Grenzen weiterreichen will, mündet das gern in bürokratischem Chaos. „Welche Rechtsordnung gilt, welche Gerichte und Behörden zuständig sind, regelt jeder Staat anders“, begründet dies Anton Steiner, Präsident des Deutschen Forums für Erbrecht. Hat ein deutscher Ehemann zum Beispiel ein Ferienhaus in Frankreich hinterlassen, muss seine Witwe dafür ein eigenes Nachlassverfahren im Nachbarland anleiern. Selbst wenn der Gatte sie zur Alleinerbin eingesetzt hat, muss sie – nach französischem Recht – den gemeinsamen Sohn an der Immobilie beteiligen. Die Franzosen enterben ihre Kinder nämlich grundsätzlich nicht.

Die neue EU-Erbrechtsverordnung soll dieses Chaos nun begrenzen. Ab 17. August ist für alle grenzüberschreitenden Erbfälle der letzte gewöhnliche Aufenthalt des Erblassers ausschlaggebend für das anzuwendende Rechtssystem. Das ist in der Regel der letzte Wohnsitz oder der Ort, an dem der familiäre Mittelpunkt liegt. Erleichterung bringt auch das neue europäische Erbrechtszeugnis, mit dem Erben demnächst EU-weit ausweisen können.

Sogenannte Spaltnachlässe gehören nun der Vergangenheit an, das vereinfacht vieles. Zugleich bringt die Novelle aber auch neue Unwägbarkeiten. Ein Deutscher, der ins Ausland zieht, kann nicht mehr sicher sein, ob sein hiesulande aufgesetztes Testament auch in der Wahlheimat umgesetzt wird.

Zwar haben Testamente auch im Ausland Vorrang vor der gesetzlichen Erbfolge und dienen als Auslegungshilfe für den letzten Willen. Einige deutsche Erbrechtsspezialitäten, wie das gemeinsame Ehegattentestament, sind in andere Staaten aber unbekannt. Es besteht die Gefahr, dass zum Beispiel spanische Behörden die wechselseitigen Verfügungen im Berliner Testament eines Geschäftsführers, der gerade in Madrid lebt und arbeitet, nicht anerkennen.

Auch Unternehmen droht eine gewisse Unsicherheit. Grundsätzlich gilt zwar: Was vererbt wird, regelt der Gesellschaftsvertrag – wer es bekommt, das jeweilige Erbrecht. Verschiedene Staaten akzeptieren aber zum Beispiel keine Pflichtteilsverzichte, die Unternehmer mit einzelnen Kindern aushandeln.

Auch gilt nicht überall die in Deutschland vorgesehene Sondererbfolge in Bezug auf Gesellschaftsanteile an Personengesellschaften. Hatte ein deutscher Gesellschafter seinen gewöhnlichen Aufenthalt zum Zeitpunkt des Todes in Ausland verlegt, kann dies immense Folgen für die Unternehmensnachfolge haben und die Abwicklung wesentlich komplizierter werden.



Die neue Verordnung eröffnet aber auch einen Ausweg. Jeder kann testamentarisch festlegen, dass das Recht seines Heimatstaates für den gesamten Nachlass gelten soll. Dazu genügt ein handschriftlicher Zusatz zum bereits bestehenden letzten Willen. Empfehlenswert ist das für alle, die sich hierzulande bereits intensiv mit ihrer Erbfolge beschäftigt haben und die geplanten Folgen absichern möchten.

Solche Gedanken sollten sich übrigens auch Unternehmer machen, die ihren Lebensabend in der Schweiz verbringen. Da sich der deutsche Gesetzgeber insgesamt an die Verordnung gebunden sieht, wird im Zweifel auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten außerhalb der EU das Recht des letzten Wohnsitzes zum Zuge kommen.

2. Stiftung in Liechtenstein, Urteil des Finanzgerichts Münster

Hat die Erblasserin eine Stiftung aus missbräuchlichen Gründen errichtet, verbleibt es bei der Zuordnung des Stiftungsvermögens bei der Erblasserin. Das in der Stiftung angelegte Vermögen fällt in den Nachlass.

*FG Münster, 11.12.2014, 3 K 764/12 Erb
Abruf-Nr. 143924, Rev. zugelassen*

Der Kläger K ist Alleinerbe der Erblasserin E, die mehrere Jahre vor ihrem Tod Vermögen auf die nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung S übertragen hatte. Das FA ordnete das Vermögen der Stiftung dem Nachlass der E zu, da die Stiftung im Verhältnis zum Stifter nicht über das Vermögen tatsächlich und rechtlich frei habe verfügen können.

Das FG folgte dem FA. Grundsätzlich ist ein Durchgriff auf die Person des Stifters nach der Errichtung der Stiftung ausgeschlossen (Trennungsprinzip). Kann die Stiftung im Verhältnis zum Stifter aufgrund von Weisungsrechten rechtlich und tatsächlich nicht frei über das Stiftungsvermögen verfügen, tritt ein Bereicherung der Stiftung nicht ein (BFH 28.06.2007, II R 21/05, BStBl II 07, 669). In derartigen Fällen wird das Trennungsprinzip durchbrochen und das Vermögen weiter dem Stifter zugeordnet. Es handelt sich dann um eine sogenannte transparente Stiftung.

Nach dem Urteil des OLG Stuttgart (29.06.2009, 5 U 40/09, ZEV 10,265) fällt das Vermögen einer transparenten Stiftung beim Tod des Stifters in dessen Nachlass. Gegen diese Ansicht spricht, dass die vom Stifter vorbehaltenen Weisungsrechte, höchstpersönliche Rechte sind, die mit dem Tod des Stifters erlöschen. Das würde bedeuten, dass mit dem Tod des Stifters das Trennungsprinzip auch bei transparenten Stiftungen wieder auflebt.



Wurde eine Stiftung allerdings missbräuchlich errichtet, wird durch den Tod des Stifters die Durchbrechung des Trennungsprinzips nicht automatisch beendet (OLG Düsseldorf 30.04.2010, I-22 U 126/06, ZEV 10, 528; FG Düsseldorf 02.04.2014, 4 K 3718/12 Erb, EFG 14, 855). Im Streitfall wurde die Stiftung für Zwecke der Steuerhinterziehung gegründet. Insoweit verbleibt es bei der Zuordnung des Stiftungsvermögens beim E und demzufolge der Zuordnung zum Nachlass.

3. Wann wird bzw. wurde der Zinssatz von 6 % p.a. gemäß § 238 Abs. 1 AO verfassungswidrig?

Schon seit längerer Zeit ist die Frage, ob der Zinssatz von 6 % nach § 238 Abs. 1 S. 1 AO verfassungsgemäß ist, Gegenstand von Literatur und Rechtsprechung. Zuletzt hat der IX. Senat des BFH in einem Urteil zur Verzinsung bei beantragter Aussetzung der Vollziehung dazu Stellung genommen.

Aus der Urteilsbegründung des kürzlich veröffentlichten Urteils des IX. Senats (BFH, 01.07.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925 ff.) lässt sich der Schluss ziehen, dass, sofern der Gesetzgeber nicht tätig wird, ein oberstes Gericht und/oder das Bundesverfassungsgericht die Zugrundelegung eines Zinssatzes von 6 % p.a. in Aussetzungsfällen für verfassungswidrig erklärt, da hier offensichtlich gegen das verfassungsrechtlich garantierte Rechtsschutzgebot, welches auch den einstweiligen Rechtsschutz mit einschließt, verstoßen wird. Aber auch in Nachforderungs- und Erstattungsfällen (§ 233a AO) dürfte wegen der Zinshöhe und deren nicht möglicher Kompensation nicht dem Übermaßverbot für staatliches Handeln Genüge getan werden.

4. Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung – Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf

Die Entscheidung zieht für den einstweiligen Rechtsschutz die Folgen, die sich aus dem Vorlagebeschluss des BFH vom 22.10.2014 II R 16/13 (BFHE 247, 150, BStBl II 2014., 957) für Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung ergeben.

Für das kommunale GrSt-Aufkommen kann dies bundeweit nicht unerhebliche Auswirkungen haben. Die Beschwerde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache brauchte nur deshalb nicht zugelassen zu werden, da die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung auch aus einfach-rechtlichen Erwägungen zu gewähren war.

*FG Düsseldorf, Beschluss vom 17.12.2014,
11 V 3050/14 A (BG) – rechtskräftig*



In Bezug auf ein im Sachwertverfahren bewertetes Grundstück ist zum Stichtag 01.01.2014 die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids infolge des Vorlagebeschlusses des BFH vom 22.10.2014 II R 16/13 (BFHE 247, 150, BStBl II 2014, 957) allein wegen der verfassungsrechtlichen Bedenken am gegenwärtigen, wertverzerrenden System der Einheitsbewertung geboten.

5. Mindestlohngesetz, Dokumentationspflicht bei geringfügig Beschäftigten

Der Mindestlohn zum 01.01.2015 sorgt branchenübergreifend für Unruhe. (Zahn-)ärzte fühlen sich mit Blick auf das „gefühlte“ hohe Lohnniveau häufig nicht betroffen. Der Eindruck täuscht jedoch. Das Mindestlohngesetz enthält nicht nur die Pflicht, den Mindestlohn zu zahlen, sondern u.a. auch die Pflicht zur Dokumentation der Arbeitszeiten von geringfügig Beschäftigten („Minijobbern“); also z.B. des Ehepartners des Praxisinhabers oder sonstiger Familienangehöriger. Das Mindestlohngesetz bietet zudem Anlass genug, die Gestaltung der Arbeitsverträge zu überdenken.

Geltungsbereich des MiLoG

Das MiLoG gilt für alle Arbeitnehmer, unabhängig von deren Arbeitszeit, Qualifikation und Funktion. Demzufolge können auch Teilzeitbeschäftigte, Aushilfen ohne spezielle Berufsausbildung und fachfremdes Personal, wie z.B. Reinigungskräfte, den Mindestlohn beanspruchen. Gleiches gilt für Ehepartner oder sonstige Familienmitglieder, soweit sie arbeitsvertraglich gebunden sind.

Hiervon abzugrenzen ist eine sogenannte familienhafte Mithilfe, durch die kein Arbeitsverhältnis begründet und folglich kein Arbeitsentgelt geschuldet wird. Sie liegt vor, wenn der Ehepartner und nahe Familienangehörige auf der Basis der bestehenden Familienbeziehung für die Praxis (unentgeltlich oder für ein Taschengeld) Arbeiten verrichtet. Ob ein Fall der familienhaften Mithilfe vorliegt, hängt stets von den Umständen des Einzelfalls ab.

Dokumentationspflicht bei geringfügig Beschäftigten

Sind in der Praxis Minijobber tätig, sind innerhalb von sieben Tagen jeweils Beginn, Ende und Dauer deren täglicher Arbeitszeit zu dokumentieren (§ 17 Abs. 1 MiLoG). So soll die Einhaltung der mit Blick auf die statusrechtlich relevante Verdienstobergrenze von 450 EUR durch den Mindestlohn faktisch eingeführten Arbeitszeitgrenze von 52,9 Stunden pro Monat kontrolliert werden. Umgekehrt könnte sie den Prüfbehörden die Aufdeckung von Fällen erleichtern, in denen der Arbeitsvertrag nur zum Schein abgeschlossen wurde.



Hinweis: Die Dokumentationspflicht besteht bereits seit dem 16.08.2014. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass die Zollverwaltung im Fall einer Prüfung schon für den Zeitraum vor Geltung des Mindestlohns Einsicht in die Arbeitszeitdokumentation verlangt.

Die Aufzeichnung kann sowohl schriftlich als auch digital erfolgen. Einer Gegenzeichnung durch den jeweiligen Praxismitarbeiter bedarf es nicht. Die Dokumentationen sind für mindestens zwei Jahre für den Fall einer Prüfung bereitzuhalten. Die Nichteinhaltung der Dokumentationspflicht kann als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 30.000 EUR geahndet werden.

6. Erbschaftsteuer

a) BMF stellt erste Eckpunkte zur Erbschaftsteuerreform vor

Das BVerfG hat mit seinem Urteil vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12) einen Großteil der Regelungen des ErbStG zur Verschonung von Betriebsvermögen als nicht mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt. Das Gericht hat dem Gesetzgeber aufgetragen, die beanstandeten Regelungen der §§ 13a, 13b ErbStG bis zum 30.06.2016 verfassungskonform auszugestalten. Bis dahin gelten die entsprechenden Regelungen grundsätzlich weiter. Zwischenzeitlich wurden in der Fachwelt einige Vorschläge für eine Reform unterbreitet. Mit Spannung wurden erste Verlautbarungen von Seiten der Politik erwartet. Jetzt hat das BMF erste vorläufige Eckpunkte zu möglichen Neuregelungen bekanntgegeben. Diese gehen aber teilweise über die Vorgaben des BVerfG hinaus, wogegen sich bereits einige Verbände kritisch geäußert haben. Im Folgenden stellen wir Ihnen die Eckpunkte vor.

Neudefinition des begünstigten betrieblichen Vermögens

Nach den bisherigen Regelungen des § 13 Abs. 1, Abs. 2 ErbStG ist Betriebsvermögen nur durch den 85 %- bzw. 100 %- Verschonungsabschlag begünstigt, wenn es sich nicht um Verwaltungsvermögen handelt. Als schädliches Verwaltungsvermögen gelten insbesondere:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke und ähnliche Rechte (regelmäßig Vermietungen, Ausnahmen bei sog. Betriebsaufspaltung),
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital 25 % oder weniger beträgt oder bei höherer Beteiligung die Verwaltungsvermögensquote über 50 % liegt, insoweit entsprechendes gilt für Anteile an Personengesellschaften,



- Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen sowie z.B. Kunstgegenstände, wenn der Handel mit den Objekten nicht Hauptzweck eines Gewerbebetriebs ist.

Unschädlich ist eine Quote von Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen von bis zu 50 % bei der Regelverschonung (85 % Steuerbefreiung) und von bis zu 10 % bei der Optionsverschonung (100 % Steuerbefreiung).

Künftig soll nun rechtsformneutral für alle Unternehmensformen lediglich auf „betriebsnotwendiges Vermögen“ abgestellt werden. Danach sollen lediglich Wirtschaftsgüter begünstigt werden, die zu mehr als 50 % betrieblichen Zwecken dienen. Lediglich 10 % des Verwaltungsvermögens sollen nicht besteuert werden. Außerdem sollen betriebliche Schulden im Rahmen einer sog. konsolidierten Nettobetrachtung anteilig den begünstigten und nicht begünstigten Vermögenteilen zugeordnet werden.

Kritik an der Neudefinition kommt hier von verschiedenen Verbänden, insbesondere vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW). Hiernach sollte die bisherige Definition des Verwaltungsvermögens beibehalten werden, da sich das Konzept in der Praxis inzwischen eingespielt hat. Außerdem werden erhebliche Abgrenzungsprobleme befürchtet. So stellt sich z.B. die Frage, wie festgestellt werden soll, ob Geldvermögen überwiegend dem Hauptzweck der unternehmerischen Tätigkeit dient.

Erwerbsfreigrenze

Laut dem Urteil des BVerfG ist die Begünstigung von mittelständischen Unternehmen grundsätzlich verfassungskonform und auch gewollt. Allerdings begünstigen die bisherigen Verschonungsregelungen unabhängig davon auch Großunternehmen, die eben keine mittelständische Prägung mehr aufweisen. Die bisherige Ausgestaltung der Begünstigung ohne weitere Prüfung sah das BVerfG kritisch und gab dem Gesetzgeber den Auftrag zur Korrektur.

Vor diesem Hintergrund eröffnete Wolfgang Schäuble: „Ich habe nichts gegen große Privatvermögen: Wenn aber jemand einen Betrieb von mindestens 20 Millionen Euro vermachte bekommt, dann halte ich es für zumutbar, dass die Hälfte des Privatvermögens herangezogen wird, um die Steuerschuld zu begleichen. Wer einen gutgehenden Betrieb erbt, kann auch einen Kredit aufnehmen, um die Erbschaftsteuern zu bezahlen. Wer das nicht will, kann die Erbschaft ausschlagen.“



Dementsprechend soll nach den Vorstellungen des BMF nun für die Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen eine erwerbsbezogene Freigrenze von 20 Mio. € gelten. Die Grenze bezieht sich dabei nicht auf das Gesamtvermögen, sondern nur auf den begünstigten Teil. Soweit der Erwerb oberhalb dieser Freigrenze liegt, ist die Inanspruchnahme der Verschonung grundsätzlich nicht mehr möglich (siehe aber untenstehend zur Bedürfnisprüfung). Die Freigrenze soll alle zehn Jahre in Anspruch genommen werden können. Aufgrund der erwerberbezogenen Ausgestaltung kann die Freigrenze jedoch von jedem einzelnen Erwerber genutzt werden.

Laut IDW ist die Freigrenze zu niedrig angesetzt. Nach früheren Vorschlägen des BVerfG aus dem Jahr 2005 hätte eine solche Grenze bei 100 Mio. € liegen sollen. Nach Ansicht des IDW müsste der Grenzwert nach heutigen Verhältnissen sogar auf 130 bis 140 Mio. € angehoben werden. Außerdem sollte nach Ansicht des IDW die Begünstigungsgrenze eher als Freibetrag wirken. Auch das Land Baden-Württemberg fordert eine Erhöhung der Freigrenze auf 100 Mio. €; verschiedene Wirtschaftsverbände fordern sogar 300 Mio. €. Das BMF begründet die vergleichsweise niedrige Freigrenze aber damit, dass 98 % der Erwerbe unter der 20-Mio.-€-Grenze liegen würden.

Bedürfnisprüfung

Bei Überschreiten der Freigrenze soll eine individuelle Bedürfnisprüfung vorgenommen werden. Im Rahmen dieser Prüfung muss der Erwerber den Nachweis antreten, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuerschuld sofort zu begleichen. Für die Begleichung der Steuer sollen sowohl das Privatvermögen des Erwerbers als auch das bei der Erbschaft oder Schenkung übergangene Privatvermögen eingesetzt werden. Insgesamt soll jedoch die Einbeziehung des vorhandenen und des erworbenen Privatvermögens auf 50 % der Gesamtsumme gedeckelt werden.

Eine Stundung der Steuer soll dann möglich sein, wenn das Privatvermögen erst noch liquidiert werden muss. Sofern das Vermögen nur teilweise ausreicht, die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuerschuld zu tilgen, kann der Restbetrag unter Beachtung der bisherigen Haltefristen und Lohnsummenregelungen erlassen werden.

Hier wird kritisiert, dass es zu einer Doppelbelastung des Vermögens kommen kann, da ein Erbe eventuell auf erworbenes Privatvermögen bereits Erbschaft- oder Schenkungsteuer bezahlt hat. Auch müsste das Privatvermögen noch zusätzlich bewertet werden, was weitere Kosten bedeutet. Da es je nach Privatvermögen des jeweiligen Erben zu ganz unterschiedlichen effektiven Steuerbelastungen kommen kann, wird auch befürchtet, dass hieraus ein neuerlicher Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz resultiert.



Neuerungen bei der Lohnsummenregelung

Nach der Lohnsummenregelung in § 13a Abs. 1 ErbStG dürfen im Rahmen der Regelverschonung innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten werden. Ausgangslohnsumme ist hierbei die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Jahr der Entstehung der Steuer. Die Vergünstigung fällt bei Verstoß prozentual zum bereits abgelaufenen Fünf-Jahreszeitraum weg. Bei der Optionsverschonung gelten eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren sowie eine Lohnsumme von 700 %.

Bisher wurde die Lohnsummenregelung erst bei mehr als 20 Arbeitnehmern angewandt; diese Vergünstigung wurde vom BVerfG als verfassungswidrig eingestuft und soll nun auch entfallen. Stattdessen soll auf die Prüfung der Lohnsummenregelung bei Unternehmen mit einem Unternehmenswert von unter 1 Mio. € verzichtet werden. Die Regelungen zu den Haltefristen sollen jedoch auch bei diesen Unternehmen zu beachten sein.

Hier bemängelt der IDW, dass bei der 1-Mio.-€-Grenze insoweit der Zusammenhang mit der Anzahl der schutzwürdigen Arbeitsplätze fehle.

Fazit:

Die derzeitigen Planungen des BMF gehen über einen „minimal-invasiven Eingriff“ in die Gesetzgebung, wie ursprünglich von Finanzminister Wolfgang Schäuble angekündigt, hinaus. Insbesondere die Grenze von 20 Mio. € für die Anwendung der aufwendig ausgestalteten Bedürfnisprüfung liegt deutlich unter dem Vorschlag des BVerfG. Allerdings dürfte die breite Masse der Unternehmen nicht von der Regelung betroffen sein, sollte sie entsprechend umgesetzt werden. Dem Vernehmen nach stellen die Eckpunkte jedoch nur eine Diskussionsgrundlage dar, das Endergebnis kann sich also noch ändern. Noch offen ist darüber hinaus, inwieweit die Neuregelungen auch eine Rückwirkung entfalten. Das BVerfG lässt diese bei einer „exzessiven“ Ausnutzung der derzeit noch geltenden Regelungen ausdrücklich zu. Somit besteht also für Übertragungen nach den derzeit ggf. noch günstigeren Regelungen grundsätzlich Unsicherheit.



b) **EuGH-Vorlage: Mehrfacherwerb desselben Vermögens bei ausländischer Besteuerung des Vorerwerbs**

Dem EuGH wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 i.V.m. Art. 65 AEUV der Regelung eines Mitgliedstaates entgegen, die bei einem Erwerb von Todes wegen durch Personen einer bestimmten Steuerklasse eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer vorsieht, wenn der Nachlass Vermögen enthält, das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist, und für diesen Vorerwerb Erbschaftsteuer in dem Mitgliedstaat festgesetzt wurde, während eine Steuerermäßigung ausscheidet, wenn für den Vorerwerb Erbschaftsteuer in einem anderen Mitgliedstaat erhoben wurde?

BFH, Urteil vom 20.01.2015 - II R 37/13

7. **Gewerbsteuer:**
Gewerbsteuerfreistellung von Dividenden einer Organschaft

Mit Urteil vom 17.12.2014 (I R 39/14) hat der BFH entschieden, dass ausländische Dividenden, die eine inländische Organgesellschaft empfängt, im Ergebnis komplett gewerbsteuerfrei zu behandeln sind. Insbesondere ist auch keine Zurechnung von 5 % des Dividendenbruttobetrags auf Ebene des Organträgers vorzunehmen. Das Urteil dürfte auch auf inländische Dividendenbezüge anzuwenden sein und stellt deshalb durchaus eine bedeutsame Änderung im Bereich der gewerbsteuerlichen Organschaft dar. Auch stellt sich der BFH mit dem Urteil gegen die gängige Praxis der Finanzverwaltung in diesen Fällen. Es liegt eine gesetzgeberische „Hinzurechnungslücke“ vor, die für die Praxis des Konzernsteuerrechts Gestaltungsmöglichkeiten bietet.

Rechtlicher Hintergrund

- Die körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft nach §§ 14 ff. KStG und § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG ermöglicht es bei Konzernunternehmen, das zu versteuernde Einkommen respektive den Gewerbeertrag der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Grundvoraussetzung ist der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags, außerdem muss die Organgesellschaft beim Organträger finanziell eingegliedert sein, d.h., es muss regelmäßig eine beherrschende Beteiligung des Organträgers bestehen.



- Das Instrument der Organschaft kann insbesondere genutzt werden, um innerhalb eines Konzerns Verluste einzelner Gesellschaften schneller zu realisieren. Auch kann für Gewinnabführungen der Organgesellschaft an den Organträger die Hinzurechnung von 5 % der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG vermieden werden. Körperschaftsteuerlich erfolgt für Dividendengewinne die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis Abs. 6 KStG erst auf Ebene des Organträgers. Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft enthält also Bruttodividendengewinne, auf welche die 95 %-Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 i.V.m Abs. 5 KStG noch nicht angewendet wurde.
- Gewerbesteuerlich wird auf Ebene der Organgesellschaft der Gewerbeertrag nach § 9 Abs. 2a, Abs. 7 GewStG unter bestimmten Umständen (insbesondere Mindestbeteiligung von 15 %) gekürzt. Nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben v. 26.08.2003, BStBl I 2003, 437, Rdnr. 28) war auf Ebene des Organträgers eine Hinzurechnung von 5 % der Bruttodividende zum Gewerbeertrag nachzuholen.

Der Urteilsfall

Die klagende GmbH & Co. KG war im Streitjahr 2006 Organträgerin einer GmbH, die wiederum zu 72,3 % an einer italienischen Kapitalgesellschaft beteiligt war. Die GmbH erhielt von der italienischen Gesellschaft eine Dividende. Diese wurde bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zunächst als Gewinn erfasst, dann jedoch gem. § 9 Nr. 7 GewStG in voller Höhe gekürzt. Auf Ebene der Organträgerin unterblieb indes die Hinzurechnung nichtabziehbarer Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 5 KStG im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organträgerin. Das Finanzamt folgte dieser Ansicht (entsprechend BMF-Schreiben v. 26.08.2003, ebenso OFD Münster v. 04.09.2006) nicht. Das FG Münster (Urt. v. 14.05.2014 - 10 K 1007/13 G, EFG 2014, 1511) entschied zugunsten der Gesellschaft und ließ die 100%ige Befreiung der Dividende bei der Gewerbesteuer zu. Das Finanzamt zog daraufhin vor den BFH.

Organgesellschaft als Betriebsstätte der Organträgerin

Der BFH legte dar, dass die Organgesellschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG grundsätzlich als Betriebsstätte der Organträgerin gilt. Die Besonderheit bei der Organschaft in der Gewerbesteuer ist, dass es sich dennoch um zwei selbständige Gewerbebetriebe mit getrennt zu ermittelnden Gewerbeerträgen handelt (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie). Durch § 7 Satz 1 GewStG wird die Ermittlung des Gewerbeertrags mit der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns in Gleichlauf gebracht.

Zurechnung des "Bruttogewerbeertrags" beim Organträger

Da § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis Abs. 6 KStG ausschließt, wird dem Organträger grundsätzlich der ungeschmälerte Dividendenertrag zugerechnet.



Dividende kein Bestandteil des Gewerbeertrags

Auf Ebene des Organträgers wird der Gewerbeertrag der Organgesellschaft als Saldogröße zugerechnet. Laut BFH wird er nicht in seine Einzelbestandteile und Einzelbeträge zerlegt und dann erst bei dem Organträger "zusammengesetzt". Das Dividendeneinkommen der Organgesellschaft ist deshalb grundsätzlich im Gewerbeertrag enthalten. Allerdings greift im Urteilsfall die Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG. Demnach sind im zuzurechnenden Gewerbeertrag überhaupt keine Dividendeneinkünfte mehr enthalten, dies wäre aber für die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG erforderlich. In Ermangelung entsprechender Einkünfte im Gewerbeertrag des Organträgers kann somit die Dividende weder nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG außer Ansatz bleiben, noch erfolgt eine Hinzurechnung von 5 % der Dividende nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG. Bezüglich dieses Vorgehens zieht der BFH zur Veranschaulichung den Vergleich zu steuerfreien Betriebseinnahmen der Organgesellschaft; diese werden gleichermaßen auf deren Ebene außerbilanziell gekürzt und sind dann in dem Einkommen, das dem Organträger zugerechnet wird, nicht mehr enthalten.

Hinweis: Aufgrund der speziellen gewerbsteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 7 KStG ist im Gewerbeertrag der Organgesellschaft kein Dividendeneinkommen der Organgesellschaft mehr enthalten, was die Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG ausschließt. Ebenso verhält es sich demnach auch bei inländischen Dividendeneinkünften, diese sind nach § 9 Nr. 2 GewStG zu kürzen. Voraussetzung ist hierfür eine Beteiligungsquote von mindestens 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums.

Kein Schließen der Hinzurechnungslücke möglich

Durch die Zurechnung des Bruttogewerbeertrags beim Organträger nach vorheriger vollständiger Kürzung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft um die Dividende ergibt sich nach Ansicht des BFH eine "Hinzurechnungslücke". Es findet insoweit eine Ungleichbehandlung von Organschaftskonstellationen gegenüber nicht auf diese Weise verbundenen Konzernunternehmen statt. Namentlich wird bei entsprechenden Konstellationen ohne Organschaft die Untergesellschaft durch die Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG belastet. Diese Gesetzeslücke lässt sich nach Ansicht des BFH (und auch schon der Vorinstanz) weder durch Auslegung noch durch Analogie oder durch eine spezifische organschaftliche Korrektur nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG schließen.

Auswirkungen des Urteils auf Veräußerungsgewinne?

Es stellt sich noch die Frage, welche Auswirkungen sich aus dem Urteil auf Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen einer Kapitalgesellschaft ergeben. § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG gelten nur für Dividendenerträge. Aufgrund der vom BFH vertretenen Bruttohinzurechnung sind diese dann in dem dem Organträger zuzurechnenden Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthalten. In diesem Fall würde dann § 15 Satz Nr. 2 KStG greifen.



Demnach sind auch auf der Ebene des Organträgers die Folgen des § 8b Abs. 2 i.V.m Abs. 3 KStG zu ziehen. Es bleibt also bei den Veräußerungsgewinnen – wie bisher – im Ergebnis bei einer Steuerfreistellung zu 95 % auf Ebene der Organträgerin.

8. Körperschaftsteuer

a) Kapitalgesellschaft als nahestehende Person

Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahestehende Kapitalgesellschaft setzt nicht voraus, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden oder der empfangenden Kapitalgesellschaft eine beherrschende Stellung innehat.

BFH, Beschl. v. 22.10.2014 - I B 169/13, NV

b) Pensionszusage: verdeckte Gewinnausschüttung infolge Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers aus dem Unternehmen vor Ablauf der Erdienenszeit

Scheidet der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, dem im Alter von 58 Jahren auf das vollendete 68. Lebensjahr von der GmbH vertraglich eine monatliche Altersrente zugesagt worden ist, bereits im Alter von 63 Jahren aus dem Unternehmen als Geschäftsführer aus, wird der Versorgungsvertrag tatsächlich nicht durchgeführt. Die jährlichen Zuführungen zu der für die Pensionszusage gebildeten Rückstellung stellen deswegen regelmäßig verdeckte Gewinnausschüttungen dar.

Anmerkung: Eine GmbH gab ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer 2001 eine Pensionszusage. Der Geschäftsführer war damals 58 Jahre alt, die Zahlung der Pension sollte mit der Vollendung des 68. Lebensjahres beginnen. Allerdings schied der Geschäftsführer bereits im Alter von 63 Jahren aus. Der FA nahm eine gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung vor und sah in den Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen vGA. Das FG des Saarlandes (vom 18.09.2013, 1 K 1124/12, EFG 2014 S. 308) ging von einer vGA aus, weil der Anspruch nicht erdient worden sei.

Dem folgt der BFH nicht. Er sieht in den Zuführungen zu der Pensionsrückstellung eine vGA. Deshalb hat er die Klage abgewiesen.



Der Senat wiederholt seine Grundsätze zur „Erdienbarkeit“ einer Versorgungszusage, die vorliegend zum Zeitpunkt der Zusage erfüllt waren. Allerdings seien die Sonderbedingungen, die die Rechtsprechung an Leistungen der Gesellschaft an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer stelle, nicht eingehalten worden. Danach sei eine vGA auch dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an einen beherrschenden Gesellschafter erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehle. Infolge des vorzeitigen Ausscheidens des Gesellschafter-Geschäftsführers sei die getroffene Vereinbarung vom 01.01.2001 tatsächlich nicht (mehr), wie aber bei einem beherrschenden Gesellschafter vonnöten, durchgeführt worden. Auch daran erweise sich im Allgemeinen die mangelnde Ernsthaftigkeit der Verabredung. Anders verhielte es sich nur dann, wenn für die verkürzte Laufzeit plausible betriebliche Gründe des Einzelfalls erkennbar oder vorgebracht worden wären. Für die Praxis ist aus dieser Entscheidung die Schlussfolgerung zu ziehen, dass es für den Erdienenszeitraum von zehn Jahren nicht nur auf den Zeitpunkt der Vereinbarung, sondern auch auf den des Renteneintritts ankommt. Etwas anderes kann ausnahmsweise nur dann gelten, wenn es „plausible betriebliche Gründe“ für diese Vorgehensweise gibt.

*BFH, 25.06.2014, I R 76/13
BFH/NV 2014 S. 1672*

9. Einkommensteuer/Bilanzierung

a) Abschlüsse und Steuererklärungen 2014 – aktuelle Brennpunkte im betrieblichen Bereich

Die Erstellung von Steuererklärungen ist Alltagsgeschäft, jedoch machen die ständigen Rechtsänderungen eine Routine unmöglich. Der Spagat zwischen einzuhaltenden Vorschriften und möglichen Optimierungsspielräumen wird immer schwieriger. Dieser Beitrag zeigt, wo im betrieblichen Bereich noch Gestaltungschancen bestehen.

Zeitalter der Elektronik

Die elektronische Abgabe der Steuererklärungen ist bereits seit 2011 Pflicht. Seit 2013 gilt das auch für die E-Bilanz. Unter steuer.de können die aktuellen Versionen der Taxonomie abgerufen werden (derzeit Version 5.3; BMF 13.06.2014, IV C 6 – S 2133 b/11/10016:004).



Praxishinweis: Mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr lässt sich der Abgabezeitraum verlängern. Bei einem Abschlussstichtag beispielsweise am 31.01.2015 ist die Erklärung erst in 2016 abzugeben. Das Finanzamt genehmigt einen solchen Übergang aber nur bei beachtlichen betrieblichen Gründen.

Beachten Sie: Für Bilanzierungs- und Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 gelten letztmalig die „alten GoBS“ sowie die bisherigen GDPdU. Bei den Abschlussarbeiten für 2014 sollte aber bereits ein reibungsloser Übergang auf die ab 01.01.2015 geltenden „neuen GoBD“ bedacht werden (siehe BMF, 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003).

b) **Photovoltaikanlagen: Ist eine Dachsanierung als Betriebsausgabe absetzbar?**

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage kann eine Zuordnung des Dachs als Gebäudeteil oder gar des Gebäudes insgesamt zum Betriebsvermögen nicht bewirken.

BFH, Urf. v. 16.09.2014 - X R 32/12, NV

c) **Betriebsausgaben – Fahrten zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten bei Selbständigen**

Fahrtkosten eines Selbständigen zu ständig wechselnden Betriebsstätten, denen keine besondere zentrale Bedeutung zukommt, sind mit den tatsächlichen Kosten und nicht nur mit der Entfernungspauschale anzusetzen.

BFH, 23.10.2014 – III R 19/13



d) **Verkauf von Schmuckstücken über „eBay“ als gewerbliche Tätigkeit**

Das FG Köln hat mit Urteil vom 27.08.2014 entschieden, dass eine Hausfrau, die Schmuckstücke und andere Gegenstände über das Internet bzw. über Zeitungsanzeigen im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zum Verkauf anbietet, sowohl unternehmerisch als auch gewerblich tätig wird.

Anmerkung: Die Tätigkeit der Klägerin wäre nicht als gewerblich zu qualifizieren, wenn sie nahezu ausschließlich eigene Vermögensgegenstände verkauft hätte. Die Klägerin hat dies zwar pauschal behauptet, konnte es aber nicht schlüssig darlegen. Sie hat vorgetragen, lediglich ihr geschenkte Schmuckstücke verkauft zu haben. Mangels Angaben zur Herkunft der Schmuckstücke oder deren Verbleib konnte nicht von Verkäufen von Gegenständen aus eigenem Vermögen ausgegangen werden.

FG Köln, Urteil vom 27.08.2014 – 7 K 3561/10

e) **Kein Abgeltungsteuersatz bei Kapitalerträgen aus Ehegatten-Darlehen**

1. Gewährt der Steuerpflichtige seinem Ehegatten ein Darlehen zur Anschaffung einer fremdvermieteten Immobilie und erzielt er hieraus Kapitalerträge, ist die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d Abs. 1 EStG nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige auf den von ihm finanziell abhängigen Ehegatten bei der Gewährung des Darlehens einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.
2. Der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes verstößt nicht gegen Art. 6 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG, da er nicht an das persönliche Näheverhältnis der Ehegatten anknüpft, sondern auf der finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber beruht.

BFH, Urt. v. 28.01.2015 - VIII R 8/14



f) **Kein Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten im Rahmen der Abgeltungsteuer**

Auch bei der sog. Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG findet § 20 Abs. 9 EStG Anwendung; ein Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten kommt daher gemäß BFH-Urteil vom 28.1.2015 nicht in Betracht.

Anmerkung: Damit ist der BFH nicht der Vorinstanz gefolgt, die § 32d Abs. 6 EStG verfassungskonform dahingehend auslegte, dass die tatsächlich entstandenen Werbungskosten jedenfalls dann abziehbar seien, wenn der individuelle Steuersatz bereits unter Berücksichtigung nur des Sparer-Pauschbetrags unter 25% liege. Verfassungsrechtliche Bedenken hat der BFH gegen das Werbungskostenabzugsverbot nicht. Dies hat er u.a. damit begründet, dass besonders gelagerte Extremfälle durch Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO abgefedert werden können.

BFH, Urteil vom 28.1.2015 – VIII R 13/13

g) **Zur Erlangung einer Beitragsrückerstattung selbst getragene Krankheitskosten**

Das FG Münster hat mit Urteil vom 17.11.2014 entschieden, dass Krankheitskosten, die von einem Versicherten selbst getragen werden, um dadurch eine Beitragsrückerstattung von seiner Krankenversicherung zu bekommen, nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Im Streitfall begründeten die Kläger ihren Antrag zum Abzug der selbst getragenen Krankheitskosten als Sonderausgaben damit, dass die Kostenübernahme zu einer Beitragsrückerstattung führe, welche den Sonderausgabenabzug mindere. Das Finanzgericht begründete seine ablehnende Entscheidung damit, dass es sich bei den selbst getragenen Krankenhauskosten nicht um Beiträge i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG handele. Dies seien nämlich nur Aufwendungen, die zur Erlangung des Krankenversicherungsschutzes geleistet würden.

Anmerkung: Im Streitfall scheiterte der Abzug der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung daran, dass die zumutbare Eigenbelastung nicht überschritten wurde. Die Revision wurde vom FG Münster wegen der beim BFH zur Frage der Zulässigkeit der Kürzung von Krankheitskosten um die zumutbare Eigenbelastung anhängigen Verfahren VI R 70/13, VI R 32/13 und VI R 33/13 zugelassen, aber von den Klägern nicht eingelegt. Das Urteil ist daher rechtskräftig geworden.

FG Münster, Urteil vom 17.11.2014 – 5 K 149/14 E



h) Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen

Das FG Niedersachsen entschied mit Urteil vom 18.2.2015 – 3 K 297/14 – zum Abzug von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen ab dem Veranlagungszeitraum 2013. Das Finanzgericht kam dabei zum einen zu dem Schluss, bei Scheidungskosten handele es sich nicht um Aufwendungen, die i.S. des § 33 Abs. 1 EStG als außergewöhnlich anzusehen seien. Zum anderen wären die Scheidungskosten, selbst wenn sie als außergewöhnlich anzusehen sind, nicht zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG entstanden.

Außergewöhnlichkeit i.S. des § 33 Abs. 1 EStG:

Den Grundstein der bisherigen Beurteilung der Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen, so das Finanzgericht, ergäbe sich aus einem BFH-Urteil des Jahres 1955, welches für das Streitjahr 1952 ergangen sei (Urteil vom 22.9.1955 – IV 616/53 U, BStBl 1955 III S. 347). In der folgenden Rechtsprechung des BFH sei die Außergewöhnlichkeit der Kosten für die Ehescheidung als außergewöhnlich eingestuft worden, da durch das Getrenntleben den Betroffenen ein Mehrbedarf entstehe. Da die Finanzverwaltung seither die Scheidungskosten ohne weitere Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Außergewöhnlichkeit berücksichtigte, habe keine gerichtliche Prüfung dahingehend erfolgen können, ob die Scheidungskosten überhaupt noch als außergewöhnlich anzusehen sind. Das FG Niedersachsen führt im vorliegenden Fall aus, die gesellschaftlichen Verhältnisse hätten sich seit den 1950er Jahren deutlich geändert. Seien in den 1950er Jahren gerade einmal 15% der Ehen geschieden worden, so habe sich der Trend zur Ehescheidung im neuen Jahrtausend deutlich nach oben entwickelt. Nunmehr läge nach den Ermittlungen des Statistischen Bundesamts die Scheidungsrate stabil bei 35% bis 40%, rechne man Mehrfachehen mit ein, ergäbe sich sogar ein Scheidungsrisiko von 50%. Des Weiteren zieht das Finanzgericht als Vergleichsgruppe die Gruppe der frisch Geschiedenen heran. Innerhalb dieser konkreten Vergleichsgruppe entstünden Aufwendungen in gleicher Höhe. Aus diesen Gesichtspunkten heraus sei eine Scheidung nicht mehr als außergewöhnliches Ereignis anzusehen und der Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen.

Zwangsläufigkeit i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG:

Prozesskosten entstünden nur zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine wirtschaftliche Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen wirtschaftlichen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Dies ergäbe sich nach Anwendung der Auslegungsweisen auf die Formulierung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG. So würde bei wörtlicher Auslegung der Begriffe „Existenzgrundlage“ und der „lebensnotwendigen Bedürfnisse“ nach deren Wortbedeutung nur eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in Frage kommen.



Dies sei auch durch BFH-Rechtsprechung gestützt. Der BFH habe in seiner früheren Rechtsprechung niemals seelische Gesichtspunkte bei der Bewertung der Existenzgrundlage und der lebensnotwendigen Bedürfnisse berücksichtigt. So habe der BFH die Kosten für einen Vaterschaftsfeststellungsprozess im Urteil vom 18.3.2004 – III R 24/03 (BStBl 2004 II S. 726) als außergewöhnliche Belastung abgelehnt und sogar ausdrücklich ausgeführt, dass seelische oder emotionale Gesichtspunkte nicht der Sicherung der Existenzgrundlage dienen.

Auch der Gesetzgeber habe im Gesetzgebungsverfahren nicht ausdrücklich den Abzug der Scheidungskosten vom grundsätzlichen Abzugsverbot der Prozesskosten ausgenommen. Da Zivilprozesskosten nunmehr vom Abzug ausgeschlossen seien, sei auch der Abzug der Scheidungskosten „im Zuge der Vereinfachung“ entfallen.

Zudem sei systematisch kein Abzug der Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen notwendig. Durch das System der Prozesskostenhilfe sei sichergestellt, dass jeder Steuerpflichtige unabhängig von seinem Einkommen, eine Ehescheidung durchführen könne. Das wirtschaftliche Existenzminimum sei daher durch die Scheidungskosten selbst zu keinem Zeitpunkt gefährdet. Letztendlich ergäbe auch eine teleologische Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Gesetzesänderung einen Ausschluss des Abzugs der Scheidungskosten. Der Gesetzgeber habe eine eindeutige Regelung zum Abzug der Zivilprozesskosten schaffen wollen, die nicht durch die Rechtsprechung weit auslegbar ist. Durch die engen Abzugsvoraussetzungen sei nun auch der Abzug der Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen.

Kommentar zum Urteil:

Mit diesem Urteil schlägt das FG Niedersachsen einen neuen Weg bei der Beurteilung des Abzugs der Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen ein. Bevor das Finanzgericht sich überhaupt mit der Frage befasst, ob § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG nun Scheidungskosten zum Abzug zulässt oder nicht, setzt es zunächst an, die Außergewöhnlichkeit der Kosten für die Ehescheidung zu prüfen. Damit ergänzt es das rechtskräftige Urteil des FG Sachsen vom 13.11.2014 – 2 K 1399/14, das zur Außergewöhnlichkeit der Scheidungskosten keine Ausführungen enthält.

Das Finanzgericht geht jedoch bei der Prüfung der Außergewöhnlichkeit m.E. über die hierfür vorgesehenen Kriterien hinaus, in dem es als Vergleichsgruppe die Personengruppe der frisch Geschiedenen heranzieht. So werden belastete Personen mit belasteten Personen verglichen. Der Vergleich ist aber gerade zwischen den belasteten und den unbelasteten Personen zu ziehen (vgl. Schmidt/Lohschelder EStG § 33 Rn. 14; Blümich/K. Heger EStG § 33 Rn. 82).



Folglich entstehen natürlich den durch die Scheidungskosten belasteten Personen, also den Geschiedenen, höhere Aufwendungen als den unbelasteten Personen, den nicht geschiedenen Ehegatten.

Zudem ist die Außergewöhnlichkeit erst dann nicht gegeben, wenn die Aufwendungen der überwiegenden Mehrzahl der Vergleichsgruppe entstehen. Bei einer Scheidungsrate von 35 bis 40% überwiegt die Anzahl der Scheidungen aber nicht die Anzahl der bestehenden Ehen.

Insgesamt erscheinen daher Scheidungskosten auch heutzutage noch außergewöhnlich zu sein, da die überwiegende Mehrzahl der Ehen (glücklicherweise) nicht geschieden werden.

Zudem ist fraglich, ob das Urteil hinsichtlich der Einordnung der Zwangsläufigkeit im Hintergrund des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG Bestand hat. So haben das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 16.10.2014 – 4 K 1976/14 und das FG Münster mit Urteil von 21.11.2014 – 4 K 1829/14 E die Zwangsläufigkeit auch unter der einschränkenden Formulierung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG anerkannt. Beide Finanzgerichte gehen im Rahmen der Auslegung davon aus, dass – anders als das FG Niedersachsen – die Begriffe „Existenzminimum“ und „lebensnotwendigen Bedürfnisse“ nicht nur materielle Gründe umfassen.

Der BFH hat nun die Gelegenheit, der Abzugsfähigkeit im Rahmen von bislang zwei Revisionsverfahren unter Az VI R 66/14 (Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz) und VI R 81/14 (Vorinstanz: FG Münster) zu überprüfen. Ob gegen das Urteil des FG Niedersachsen ebenfalls Revision eingelegt wurde, ist bislang nicht bekannt.