



Rundschreiben Nr. 07/2015

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Abgabenordnung:</u>	
a) <u>Zur Verschärfung der Selbstanzeige</u>	4
b) <u>Einspruchsentscheidung durch einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur</u>	5
2. <u>Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer</u>	
a) <u>Große Koalition verabschiedet RegE zum ErbStG</u>	6
b) <u>Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt</u>	10
c) <u>Internationaler Erbfall</u>	10
d) <u>Beratungskosten beim Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahren im Erbfall</u>	11
3. <u>Grunderwerbsteuer:</u>	
<u>Grunderwerbliche Immobilienbewertung: Verfassungswidrigkeit der Ermessungsgrundlage</u>	13
4. <u>Grundsteuer:</u>	
<u>Wertminderung der Grundsteuer wegen Windkraftanlagen</u>	14
5. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung</u>	
a) <u>Feststellung von Verlustvorträgen: BFH entscheidet zugunsten zahlreicher Steuerpflichtiger</u>	14
b) <u>Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen</u>	15
c) <u>BMF-Schreiben zur Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen</u>	15



	Seite
d) <u>Reinvestitionsrücklage – EuGH fordert keine Ausdehnung auf das EU-/EWR-Ausland - Wird § 6b EStG erweitert oder abgeschafft?</u>	16
e) <u>Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss</u>	17
f) <u>Disquotale Gewinnverteilung bei Personengesellschaft</u>	17
g) <u>BFH kippt beliebtes Steuersparmodell „Pkw-Leasing mit privatem Kauf bei Laufzeitende“</u>	17
h) <u>Doppelbelastung erworbener Zinsansprüche mit ErbSt und ESt verfassungsgemäß</u>	18
i) <u>Aufwendungen für ein Dienstjubiläum als Werbungskosten</u>	18
j) <u>Gewinne aus Geldspekulation unterliegen nicht zwingend der Abgeltungsteuer</u>	19
k) <u>Freistellungsauftrag: Ab 2016 ohne Steuer-IdNr. nicht mehr gültig</u>	19
l) <u>Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit von im Ausland lebenden Unterhaltsempfängern</u>	20
m) <u>Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung</u>	20
n) <u>Aufwendungen für Scheidungsverfahren als außergewöhnliche Belastung</u>	20
o) <u>Keine außergewöhnliche Belastung bei Adoptionskosten</u>	20
p) <u>Kinderbetreuungskosten: Unbare Zahlung als Abzugsvoraussetzung</u>	21
r) <u>Hohe Anforderungen an das elektronische Fahrtenbuch</u>	21
s) <u>Haushaltszugehörigkeit beim Entlastungsbetrag für Alleinerziehende</u>	22
t) <u>Abbau der kalten Progression: Dezemberlösung und Alleinerziehende</u>	23
u) <u>Arbeitslohn für mehrjährige Tätigkeit</u>	25
v) <u>Zählen mehraktige Ausbildungsmaßnahmen zu Erstausbildung?</u>	26
w) <u>BMF: Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten</u>	26



DR. EHLERS · GRUTTKE · DR. VOLKMANN UND PARTNER mbB
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

- 3 -

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. Abgabenordnung:

a) Zur Verschärfung der Selbstanzeige

Am 01.01.2015 ist die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) ebenso geändert worden wie die Regelung über die Einstellung nach Selbstanzeige in bestimmten Fällen (§ 398a AO). Einerseits wurden die Anforderungen deutlich verschärft, andererseits ist für den Bereich der Steueranmeldungen bzw. Selbstanzeigen bei laufender Außenprüfung die seit Mai 2011 geltende Regelung „aufgeweicht“ worden.

Für Selbstanzeigen ab dem 01.01.2015 gilt: Straffreiheit kann nur erlangen, wer nicht nur alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart berichtet, der Berichtigungsverband muss jedenfalls die letzten zehn Steuerjahre enthalten. Wie diese zehn Jahre zu berechnen sind, lässt das Gesetz offen. Dies gilt auch für das Erfordernis einer fristgerechten Nachzahlung der verkürzten Steuern, zu der jetzt auch die Hinterziehungszinsen treten. Erlangt Straffreiheit nur, wer auch die Hinterziehungszinsen für solche Zeiträume nachentrichtet, für die strafrechtlich bereits Verjährung eingetreten ist? Müssen gar die Steuern dieser weit zurückliegenden Zeiträume bezahlt werden, damit es zur Straffreiheit für die letzten fünf, strafrechtlich noch nicht verjährten Zeiträume kommt? Die Antwort liegt im Dunkeln.

Teilweise Entwarnung gibt es im Hinblick auf die Sperrgründe im Zusammenhang mit Umsatz- und Lohnsteueranmeldungen. Das Erfordernis der umfassenden Berichtigung für die letzten zehn Jahre gilt für Voranmeldungen/Anmeldungen nicht (mehr). So muss bei einer Korrektur für das Jahr 01 im Jahre 02 nicht noch eine Berichtigung unrichtiger bereits eingereicherter Voranmeldungen für 02 erfolgen.

Auch bei der Sperre durch eine Außenprüfung hat sich etwas getan: Bislang führte die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung dazu, dass für die betroffene(n) Steuerart(en) eine Korrektur für davorliegende Zeiträume und etwa ein nach dem Zeitraum der Prüfungsanordnung liegendes Jahr ausgeschlossen war. Die Neuregelung schafft eine Möglichkeit einer solchen Teilselbstanzeige, offenbar aus fiskalischen Gründen.



Mit der nunmehr vorgesehenen Staffelung in § 398a AO kommt es bei Verkürzungsbeträgen über 1 Mio. € zu Zuschlägen von 20 %. Nach der Rechtsprechung des 1. Strafsenats geht es dabei nicht um den „Steuerfall“ an sich, die entsprechende Pflicht trifft jeden der Beteiligten. Wenn zugleich angeordnet wird, dass für die Bemessung der „verkürzten Steuer“ im Rahmen des Zuschlags auf die Regelung in § 370 Abs. 4 AO abzustellen ist, führt dies dazu, dass die Selbstanzeige bzw. die Einstellung nach Selbstanzeige für den Bereich der Umsatzsteuer-Jahreserklärung praktisch abgeschafft ist.

Nach der Rechtsprechung des BGH sind Umsatzsteuer und Vorsteuer unterschiedliche Dinge; § 370 Abs. 4 Satz 3 AO spricht von einem „anderen Grund“. Wer bei einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung Umsatzsteuern von 26.000 € nebst Vorsteuern von 25.000 € verschwiegen hat, hat nicht etwa nur die Differenz von 1.000 € hinterzogen. Für Zwecke des § 398a AO wird ein Zuschlag von 10 % auf 26.000 €, also 2.600 € erhoben. Wenn mehrere an der Tat beteiligt waren, muss jeder von ihnen einen solchen Zuschlag zahlen; der Zuschlag kann ein Vielfaches der im fiskalischen Sinn verkürzten Steuer betragen.

b) Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur

(1) Hat die Finanzbehörde einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente eröffnet, kann auch nach der bis zum 31.07.2013 geltenden Fassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO ein Einspruch mit einfacher E-Mail eingelegt werden, ohne dass diese mit einer qualifizierten elektronischer Signatur versehen werden muss.

(2) § 87a Abs. 3 Satz 1 und 2 AO sind auf die Einlegung eines Einspruchs nicht anzuwenden.

Das BFH-Urteil vom 13.05.2015

Anmerkung: Schon vor der Neufassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO durch das Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25.07.2013 (BGBl 2013 I S. 2749) konnte – wie der BFH nun völlig zu Recht entschieden hat – ein Einspruch „schriftlich“ auf elektronischem Wege – ohne qualifizierte Signatur – eingelegt werden. Nach der neugefassten Vorschrift ist „der Einspruch schriftlich oder elektronisch“ nicht aber „in elektronischer Form“ einzureichen. Nur das Tatbestandsmerkmal „elektronische Form“ setzt ein elektronisches Dokument und eine qualifizierte elektronische Signatur voraus. Der rechtssuchende Bürger muss diese beiden Begriffe also genau unterscheiden und sollte durch zutreffende Rechtsbehelfsbelehrungen darin unterstützt werden. Bei der Auslegung des



Verfahrensrechts sollte die Verwaltung wie die Gerichte auch ernsthaft in Betracht ziehen, dass der Bürger durch die Neuregelungen zur elektronischen Kommunikation überfordert sein und eine gewisse Eingewöhnungszeit brauchen könnte.

2. Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer

a) Große Koalition verabschiedet Regierungsentwurf (RegE) zum ErbSt

Nachdem erst am 01.06.2015 ein erster RefE des BMF veröffentlicht wurde, hat die Koalition nach Beseitigung bestehender Streitigkeiten am 08.07.2015 den RegE zur Neuregelung des ErbStG in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Der Kurzbeitrag stellt den RegE vor und geht insbesondere auf Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf (RefE) ein.

I. Vorgaben des BVerfG und Zielrichtung des Gesetzentwurfs

Das BVerfG hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 (I BvL 21/12, BStBl. II 2015 S. 50 = DB0689466; hierzu Stalleiken, DB 2015 S. 18) die im geltenden Recht vorgesehene Möglichkeit der Steuerbefreiung von Unternehmensvermögen im Grundsatz gebilligt, allerdings hinsichtlich der Schutzwürdigkeit von Erwerbern erstmalig auch nach der Größe des zu beurteilenden Vermögens differenziert. Ab einer bestimmten Größenordnung hält das BVerfG eine zusätzliche Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit des Erwerbers für erforderlich. Verfassungsrechtliche Kritik übte das BVerfG ferner an Einzelheiten der geltenden Regelungen, so z.B. der Begrenzung der Lohnsummenkontrolle auf Betriebe mit nicht mehr als 20 Arbeitnehmern, dem geltenden „Alles-oder-Nichts“-Prinzip, wonach bis zu einer Verwaltungsvermögensquote von 50 % sämtliches Vermögen den Steuerbefreiungen unterfallen konnte, und den sich im Zusammenspiel mit der sog. „Holdingklausel“ ergebenden Gestaltungsspielräumen, die auf einer Nutzung des sog. „Kaskadeneffekts“ beruhen.

Der nun vorgelegte RegE greift – wie auch der vorangehende RefE – diese Kritikpunkte auf und regelt zur Beseitigung der aufgezeigten verfassungsrechtlichen Mängel eine nunmehr dreistufige Prüfung: In Schritt 1 ist zu prüfen, ob überhaupt begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt. Dieses begünstigungsfähige Vermögen ist sodann in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen zu unterteilen (Schritt 2). In Schritt 3 ist das Verhältnis des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens zu bestimmen, um den Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert der betrieblichen Einheit zu bestimmen. Nur auf das



begünstigte Vermögen ist sodann ein differenziertes Verschonungssystem anzuwenden.

II. Dem Grunde nach begünstigungsfähiges Vermögen

Bei der Bestimmung des begünstigungsfähigen Vermögens sieht der nun vorliegende RegE keine wesentlichen Änderungen gegenüber dem vorangegangenen RefE vor. Dem Grunde nach begünstigungsfähiges Vermögen sind – wie bisher – der Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 RegE-ErbStG), Betriebsvermögen und Mitunternehmeranteile (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 RegE-ErbStG) sowie Anteile an KapGes. unter der Voraussetzung einer Beteiligung von mehr als 25 % oder Anteilspoolung (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 RegE-ErbStG) sowie entsprechendes Vermögen, welches einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder dem EWR dient.

Weitere Voraussetzung für die Begünstigungsfähigkeit ist jedoch nun, dass die zu prüfenden Gesellschaften eine (oder mehrere) originär gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit(en) als Hauptzweck ausüben. Rein vermögensverwaltende Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sollen nur insoweit begünstigungsfähig sein, als sie wiederum Beteiligungen an ihrerseits begünstigungsfähigen Gesellschaften halten.

III. Abgrenzung des begünstigten Vermögens anhand des Hauptzweckkriteriums

Innerhalb des begünstigungsfähigen Vermögens ist das begünstigte vom nicht begünstigten Vermögen zu trennen. Die Abgrenzung vollzieht sich anhand einer Einzelprüfung sämtlicher Wirtschaftsgüter (außer Finanzmittel), wobei diejenigen Wirtschaftsgüter zum begünstigten Vermögen zählen, die im Steuerentstehungszeitraum jeweils überwiegend einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nach ihrem Hauptzweck dienen. Der RefE enthielt noch die Formulierung „als Hauptzweck dienen“, wo es nun heißt „nach ihrem Hauptzweck dienen“. Die Änderung dürfte rein redaktioneller Art sein.

Zahlungsmittel, Geldmittel und Forderungen zählen auch nach dem RefE so lange zum begünstigten Vermögen, wie sie nach Abzug der Schulden 20 % des Werts der betrieblichen Einheit nicht übersteigen. Der RefE ergänzt jedoch die Regelung um eine Ausnahme für Banken und Finanzdienstleistungsunternehmen nach § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG. Geldmittel, Zahlungsmittel und Forderungen solcher Gesellschaften gehören stets zum begünstigten Vermögen, ohne dass es einer weiteren Prüfung bedürfte.



IV. Anteil des begünstigten Vermögens am Gesamtwert

Auch nach dem RegE ist sodann ein Verhältnis zu bilden zwischen der Summe der gemeinen (Netto-)Werte der Wirtschaftsgüter des begünstigten Vermögens und dem Gesamt(netto)wert des begünstigten Vermögens. Das Gesetz sieht einen 10%-igen Freibetrag vor, innerhalb dessen nicht begünstigtes Vermögen dem begünstigten Vermögen zugeschlagen wird. Das Verhältnis zwischen dem gemeinen (Netto-)Wert des begünstigten Vermögens und dem Gesamt(netto)wert des begünstigten Vermögens und des nicht begünstigten Vermögens ist auf den nach den Vorschriften des BewG ermittelten gemeinen Wert der übertragenen Einheit anzuwenden, um den Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert zu ermitteln.

V. Rechtsfolgenseite

Beträgt der Erwerb des begünstigten Vermögens nicht mehr als 26 Mio. € (der RefE sah noch eine Höchstgrenze von 20 Mio. € vor), unterliegt das begünstigte Vermögen dem bisher bekannten Verschonungssystem aus Regelverschonung (85%-iger Verschonungsabschlag) und Vollverschonung (100%-iger Verschonungsabschlag). Die Anhebung der Wertfreigrenze von 20 Mio. € auf 26 Mio. € ist Ergebnis der Koalitionsverhandlungen.

Dieser Schwellenwert verdoppelt sich auf 52 Mio. € (RefE noch: 40 Mio. €), wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden, die sich der Gesetzgeber typisierend bei Familienunternehmen vorstellt. Diese Voraussetzungen (nahezu vollständige gesellschaftsvertragliche Beschränkungen der Entnahmen oder Ausschüttungen, Verfügungsbeschränkungen auf Angehörige i.S.d. § 15 Abs. 1 AO und gesellschaftsrechtliche Abfindungsbeschränkung auf einen Wert „erheblich unter dem gemeinen Wert“, und dies alles über eine Dauer von zehn Jahren vor und dreißig Jahre nach dem Übertragungstichtag) sind bedauerlicherweise weder an die geltende Zivilrechtsprechung (zur Zulässigkeit von Abfindungsbeschränkungen), geschweige denn die Realität in Familienunternehmen angepasst worden. Man darf daher weiterhin davon ausgehen, dass sie i.d.R unerfüllbar bleiben.

Beträgt der Wert des begünstigten Vermögens mehr als 26 Mio. € bzw. 52 Mio. €, hat der Erwerber wie auch im RefE die Wahl zwischen dem „Abschmelzungsmodell“ (§ 13c RegE-ErbStG) und dem „Erlassmodell“ (§ 28a RegE-ErbStG). Im Abschmelzungsmodell beträgt nun der Sockelverschonungsbetrag bei Erreichen der Höchstgrenze von 116 Mio. €/142 Mio. € statt wie im RefE 25% (Regelverschonung) und 40% (Vollverschonung) nur noch 20% (Regelverschonung) und 35%



(Vollverschöpfung). Technisch führt dies dazu, dass bei Überschreiten der Höchstgrenze von 116 Mio. €/142 Mio. € der Verschöpfungsschlag um 6 Prozentpunkte (statt wie in der übrigen Progression 1 Prozentpunkt pro 1,5 Mio. € übersteigendem Wert) absinkt. Hierbei dürfte es sich um ein gesetzgeberisches Versehen handeln, da insoweit die Progression nicht angepasst worden ist.

Bei Wahl des Erlassmodells hat der Erwerber nach wie vor sämtliches erworbenes und bereit gehaltenes verfügbares Vermögen zur Hälfte seines Werts zur Begleichung der Steuer vor Erlass zu verwenden.

Änderungen verzeichnet der RegE allerdings noch bei der Lohnsummenkontrolle. Während der RefE bisher vorsah, dass die Lohnsummenkontrolle bei Betrieben mit bis zu drei Arbeitnehmern nicht durchzuführen ist und zwischen vier und zehn Arbeitnehmern eine erleichterte Lohnsumme von 250% (Regelverschöpfung) und 500% (Vollverschöpfung) treten sollte sieht der RegE nunmehr ein vierstufiges Modell vor:

- bis drei Beschäftigte gilt keine Lohnsummenkontrolle;
- bei mehr als drei bis einschließlich zehn Beschäftigten gilt eine Mindestlohnsumme von 250% (Regelverschöpfung) oder 500% (Vollverschöpfung),
- bei mehr als zehn bis einschließlich 15 Beschäftigten gilt eine Mindestlohnsumme von 300% (Regelverschöpfung) oder 565% (Vollverschöpfung),
- bei mehr als 15 Beschäftigten gilt die „normal“ Lohnsummenregelung von 400% (Regelverschöpfung) oder 700% (Vollverschöpfung).

VI. Fazit

Der vorgelegte RegE beseitigt einige – aber nicht alle – der „technischen“ Mängel des vorangehenden RefE. Als wesentliche Änderungen sind die Anhebung der maßgeblichen Erwerbsgrenzen von 20 Mio. € auf 26 Mio. € und korrespondierend 40 Mio. € auf 52 Mio. € sowie die Verringerung des Sockelbefreiungsbetrags im Abschmelzungsmodell auf 20% statt 25% bei der Regel- und 35% statt 40% bei der Vollverschöpfung zu nennen. Ferner führt der RegE eine Ausnahme bei Geldmitteln, Zahlungsmitteln und Forderungen für Banken und Finanzdienstleistungsunternehmen (wieder) ein.



b) Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

Freigebiges Zuwendung – Steuerbefreiung für Betriebsvermögen
ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. ; ErbStG a.F. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2,
Abs. 4 Nr. 1

1. Die freigebiges Zuwendung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. nur steuerbegünstigt, wenn der Bedachte Mitunternehmer wird.
2. Behält sich der Schenker die Ausübung der Stimmrechte auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, kann der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten.

BFH, Urteil vom 06.05.2015 – II R 34/13

c) Internationaler Erbfall

Im August 2015 tritt die neue Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO) in Kraft. Die Änderungen betreffen alle EU-Bürger, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt nicht in ihrem Heimatland haben und in ihrer neuen Wahlheimat versterben. Nur in Dänemark, Irland und Großbritannien gilt die Verordnung nicht.

Die neue EU-Verordnung regelt, welches Erbrecht auf einen internationalen Erbfall anzuwenden ist. Bislang bestimmte jeder EU-Mitgliedstaat in seinem nationalen Erbrecht die Erbfolge, die Formvorschriften und die Abwicklung. Wenn ein Deutscher verstarb, galt also bisher deutsches Erbrecht. Gehörten Immobilien im Ausland zum Nachlass, konnte zusätzlich das Erbrecht des jeweiligen Landes zur Anwendung kommen. Zukünftig unterliegt die gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen dem Recht des Staates, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen letzten gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand an dem Ort, an dem er nicht nur vorübergehend verweilt. Ein deutscher Rentner, der sich dauerhaft auf Gran Canaria niedergelassen hat, hat seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort auf Gran Canaria. Wenn er stirbt, gilt zukünftig spanisches Erbrecht. Derjenige, der sich in einem Pflegeheim in Polen pflegen lässt, sich also dauerhaft in Polen aufhält, vererbt seinen Nachlass künftig nach polnischem Recht. Die einzelnen erbrechtlichen Regeln der EU-Länder können erheblich von den deutschen erbrechtlichen Regelungen abweichen. Das Berliner Testament beispielsweise, nach dem sich die Ehegatten zunächst als Alleinerben einsetzen und nach dem Tod des Längstlebenden die Kinder Erben werden, gibt es in Frankreich, Italien und Spanien



nicht. Wer diese Rechtsfolgen vermeiden will, muss zukünftig entsprechende Vorsorge treffen. Der Erblasser kann stattdessen das Erbrecht wählen, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt (Rechtswahlklausel). Der deutsche Rentner auf Gran Canaria kann beispielsweise durch ein Testament oder einen Erbvertrag bestimmen, dass im Falle seines Todes deutsches Erbrecht gelten soll. Durch die Verordnung wird auch das Europäische Nachlasszeugnis eingeführt, das den Nachweis der Erbenstellung im Ausland erleichtern soll, indem es in allen Mitgliedstaaten anerkannt wird. Dies ist eine zusätzliche Möglichkeit für den Erbnachweis, ersetzt jedoch nicht den deutschen Erbschein.

Wer sich häufig oder überwiegend im Ausland aufhält, sollte überlegen, wo er seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dann sollte geprüft werden, welche Nachlassverteilung gewünscht wird und welches Erbrecht für die gewünschte Nachlassregelung vorteilhafter ist, das Erbrecht des Staates, in dem der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder das Erbrecht seines Herkunftslandes. Bereits errichtete Testamente sollten überprüft und um eine Rechtswahlklausel ergänzt werden. Wer unsicher ist, sollte sich von entsprechenden Fachanwälten beraten lassen.

d) **Beratungskosten beim Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahren im Erbfall**

Steuerberatungsgebühren für die von den Erben in Auftrag gegebene Erstellung der Erbschaftsteuererklärung oder der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 157 i.V.m. § 151 BewG sind unter Berücksichtigung der den Erben unmittelbar durch den Erbfall treffenden, vom der späteren Verwaltung und Verwertung des Nachlasses unabhängigen öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung als Nachlassregelungskosten zum Abzug zugelassen. Gleiches gilt, wenn Kosten eines Gutachtens für die Ermittlung des gemeinen Werts beim Grundbesitz, beim Betriebsvermögen und bei nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften anfallen und vom Erwerber getragen worden sind. Der Abzug dieser Kosten ist nicht nach § 10 Abs. 6 ErbStG zu kürzen, soweit zum Erwerb steuerbefreites oder teilweise steuerbefreites Vermögen gehört.

Bei Feststellungen im Zusammenhang mit dem Wert des Anteils am Betriebsvermögen (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG) und dem Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG) ist Folgendes zu beachten.

Ist eine gesonderte Feststellung nach § 151 Abs. 1 BewG durchzuführen, kann das Feststellungsfinanzamt von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 1 BewG).



Bei Feststellungen eines Werts von Beteiligungen an Personengesellschaften ist die Feststellungserklärung vorrangig von der Gesellschaft anzufordern (§ 153 Abs. 2 BewG i.V.m. R B 153 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011). Fordert das Feststellungsfinanzamt die Personengesellschaft zur Abgabe der Erklärung auf, ergibt sich eine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung der Gesellschaft zur Abgabe der Feststellungserklärung. Die im Zusammenhang mit der Erststellung der Feststellungserklärung anfallenden Kosten (insbesondere Steuerberatungskosten und Kosten für Verkehrswertgutachten) stehen im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer des jeweiligen Gesellschafters und können somit nicht als Betriebsausgaben der Gesellschaft abgezogen werden (§ 12 EStG). Die Kosten sind als Nachlassregelungskosten bei der Erbschaftsteuer abziehbar, soweit sie dem Erwerber als Entnahmen zugerechnet werden.

Bei Feststellungen des Werts von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur die Kapitalgesellschaft zur Abgabe der Feststellungserklärung aufzufordern (§ 153 Abs. 3 BewG). Mit der Aufforderung durch das Feststellungsfinanzamt entsteht für die Gesellschaft unmittelbar eine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung. Die im Zusammenhang mit der Erstellung der Feststellungserklärung entstehenden Kosten (insbesondere Steuerberatungskosten und Kosten für Verkehrswertgutachten) stellen daher für den Erwerber keine abzugsfähigen Nachlassregelungskosten dar, soweit die Gesellschaft diese nicht an ihn weitergibt.

Die Grundsätze gelten entsprechend auch für den Fall, dass im Rahmen des Feststellungsverfahrens weitere Feststellungen erforderlich sind, weil einzelne Vermögensgegenstände ihrerseits der gesonderten Feststellung nach § 151 Abs. 1 BewG unterliegen und die Gesellschaft auch für diese Feststellungserklärungen abgabepflichtig ist.

Keine Nachlassregelungskosten sind Steuerberatungs- und Rechtsberatungskosten, die in einem sich an die Steuerfestsetzung oder Wertfeststellung anschließenden Rechtsbehelfsverfahren oder einem finanzgerichtlichen Verfahren anfallen und vom Erwerber getragen worden sind; sie sind – wie auch die festgesetzte Erbschaftsteuer selbst – nicht zum Abzug zugelassen. Das gilt auch für andere Verfahren, in denen Änderungen der Steuerfestsetzung oder Wertfeststellung beantragt werden. Abzugsfähig sind jedoch auch hier Kosten eines Gutachtens, die für die Ermittlung des gemeinen Werts beim Grundbesitz, beim Betriebsvermögen und bei nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften anfallen. Der Abzug dieser Kosten ist nicht nach § 10 Abs. 6 ErbStG zu kürzen, soweit zum Erwerb steuerbefreites oder teilweise steuerbefreites Vermögen gehört



3. **Grunderwerbsteuer:**
Grunderwerbliche Immobilienbewertung: Verfassungswidrigkeit der Ermessungsgrundlage

Mit Beschluss vom 23.06.2015 – BvL 13/11 und 1 BvL 14/11 hat das BVerfG die Regelung zur Ersatzbemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer nach Maßgabe des § 8 Abs. 2 GrEStG i.V. mit §§ 138 ff. BewG für mit der Verfassung unvereinbar erklärt und den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens zum 30.06.2016 rückwirkend zum 01.01.2009 eine Neuregelung zu treffen.

Ersatzbemessungsgrundlage im Steuerrecht: Die Ersatzbemessungsgrundlage greift in den Fällen, in denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, bei Umwandlung aufgrund Bundes- oder Landesgesetzes, Einbringungen, Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage sowie im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG.

Grunderwerbsteuerliche Immobilienbewertung: Anlassbezogene Grundbesitzbewertung mit standardisierten Ertragsfestwerten, typisierenden und pauschalierenden Parametern in Form von geminderten Bodenrichtwerten, starrem Einheitsvervielfältiger sowie Steuerbilanzwertverfahren in Sonderfällen führt zu Unter- bzw. Niedrigwertungsproblemen.

Kernaussagen des BVerfG: Die Regelung des § 8 Abs. 2 GrEStG über die Ersatzbemessungsgrundlage ist mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und damit verfassungswidrig. Greift der Gesetzgeber auf eine Ersatzbemessungsgrundlage zurück, muss diese zu Ergebnissen führen, die denen der Regelbemessungsgrundlage (= Wert der Gegenleistung) weitgehend angenähert sind, um dem Grundsatz der Lastengleichheit zu genügen. Der auf das Bewertungsgesetz verweisende Ersatzmaßstab führt zu einer erheblichen und sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung.

Verfahrensrechtliche Konsequenzen: Da § 8 Abs. 2 GrEStG für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt wurde und daher nicht mehr anwendbar ist, dürfen bis zur Neuregelung in den von der BVerfG-Entscheidung betroffenen Fällen keine Grunderwerbsteuerbescheide mehr ergehen. Der Vertrauensschutz des § 176 AO greift.

Handlungsoptionen des Gesetzgebers: Die vom BVerfG auferlegte Neuregelung der grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage dürfte mit größter Wahrscheinlichkeit durch Bezugnahme auf die §§ 151, 157 bis 198 BewG umgesetzt werden. Folglich würde das seit 01.01.2009 einschlägige Bewertungsrecht für erbschaft- und schenkungsteuerlich relevante Immobilien mit zumindest verkehrswertnahem Niveau – sog. Annäherungswerte – auch auf die Grunderwerbsteuer erstreckt werden.



Fiskalische Aspekte: Die durch die Entscheidung des BVerfG notwendig gewordene Änderung des § 8 Abs. 2 GrEStG wird eine Erhöhung der Ersatzbemessungsgrundlage zur Folge haben.

4. **Grundsteuer:**
Wertminderung der Grundsteuer wegen Windkraftanlagen

Die OFD Nordrhein-Westfalen hat in einer Verfügung festgelegt, dass Immobilieneigentümer wegen nahe stehender Windkraftanlagen einen Abschlag vom Einheitswert vornehmen dürfen. Das hat die Senkung der Grundsteuer zur Folge. Voraussetzung für die Kürzung ist, dass die Lärmbelastung den Grenzwert um mehr als 10 dB überschreitet. Welche Grenzwerte gelten, steht in dem Schreiben der OFD Nordrhein-Westfalen (Kurzinfo vom 20.04.2015 – Einheitsbewertung Nr. 001/2015, Abruf-Nr. 144547).

Wertminderung für Lärmbelästigung durch Windkraftanlagen

	Am Tage	Bei Nacht (von 22.00 – 6.00 Uhr)
In Gebieten, die vorwiegend Wohnzwecken dienen	55 dB(A)	40 dB(A)
In reinen Wohngebieten	50 dB(A)	35 dB (A)

Eine Minderung wegen Schattenwurf ist gemäß o.g. Verfügung abzulehnen, da hierfür keine umweltrechtlichen Grenzwerte existieren.

Hinweis: Die Beweispflicht obliegt dem Steuerpflichtigen. Hierfür müsste – zur Vorlage beim Finanzamt – ein Lärmgutachten in Auftrag gegeben werden.

5. **Einkommensteuer/Bilanzierung**

a) **Feststellung von Verlustvorträgen: BFH entscheidet zugunsten zahlreicher Steuerpflichtiger**

Der BFH hat mit Urteil vom 13.01.2015 – IX R 22/14 entschieden, dass ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals gem. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen ist, wenn ein Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr erlassen werden kann. Der IX. Senat bestätigte damit die Vorinstanz und stellte klar, dass die seit dem JStG 2010 geänderte Rechtsnorm des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG nicht anwendbar ist, wenn eine Einkommensteuerveranlagung gar nicht durchgeführt wurde. Der BFH hat damit die bisher höchstrichterlich noch nicht entschiedene Frage, ob trotz fehlender Einkommensteuerveranla-



gung eine Verlustfeststellung durchgeführt werden kann, zugunsten vieler Steuerpflichtiger getroffen.

b) Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen

(1) Bei der Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme hieraus zu unterscheiden, da die beiden Voraussetzungen innewohnenden Risiken unterschiedlich hoch zu bewerten sein können.

(2) Der Steuerpflichtige kann nach den Umständen des Einzelfalls nicht verpflichtet sein, eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit wegen eines gegen ihn geführten Klagefahrens zu bilden, wenn nach einem von fachkundiger dritter Seite erstellten Gutachten sein Unterliegen im Prozess am Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich ist.

(3) Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit gebietet, dass eine Personengesellschaft, die gem. § 4 Abs. 1 UmwStG an einen unzutreffenden Bilanzansatz in einer steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft gem. § 3 Satz 1 UmwStG gebunden ist, diesen Bilanzierungsfehler beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gewinnneutral korrigieren kann, wenn er sich bislang steuerlich nicht ausgewirkt hat.

BFH-Urteil vom 16.12.2014

c) BMF-Schreiben zur Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen

Die vom BFH mit Urteil vom 14.05.2014 – VIII R 25/11 vorgenommene Beurteilung, dass die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung eintritt, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (HOAI) entstanden ist, ist laut BMF-Schreiben vom 29.06.2015 auch bei Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. anzuwenden. Bei diesen Abschlagszahlungen handelt es sich um die Abrechnung von bereits verdienten Ansprüchen, denn der Schuldner des Werkvertrags hat seine Leistung bereits erbracht; anderenfalls bestände die Berechtigung zur Forderung dieser Abschlagszahlung nicht. Die Abschlagszahlungen sind von Forderungen auf einen Vorschuss abzugrenzen, bei denen auch weiterhin keine Gewinnrealisierung eintritt. Es wird nicht beanstandet, wenn die Grundsätze der BFH-Entscheidung erstmalig in dem



Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) beginnt. Zur Vermeidung von Härten kann der Steuerpflichtige den aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze der BFH-Entscheidung resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilen.

Anmerkung: In seiner Stellungnahme vom 01.07.2015 kritisiert der DStV, dass dem BFH-Urteil vom 14.05.2014 – VIII R 25/11 die HOAI i.d.F. vom 21.09.1995 zugrunde lagen. Diese enthielten, entgegen dem allgemeinen Werkvertragsrecht, einen Anspruch des Planers auf Abschlagszahlungen. Diese Regelung ist nach der Modifikation der HOAI entfallen und findet sich so nicht mehr in den aktuellen HOAI. Somit erscheint dem DStV selbst die Anwendung des Urteils auf die aktuellen HOAI als fraglich. Insbesondere teilt der DStV nicht die ‚Auffassung, dass die Grundsätze des Urteils für alle Abschlagszahlungen i.S. des § 532a BGB gelten sollen. So finde sich im gesamten Urteil des BFH kein Hinweis, dass diese über die Spezialregelungen des HOAI hinaus gelten soll.

d) **Reinvestitionsrücklage – EuGH fordert keine Ausdehnung auf das EU-/EWR-Ausland**
Wird § 6b EStG erweitert oder abgeschafft?

Der EuGH hat mit Urteil vom 16.04.2015 – Rs. C-591/13 entschieden, dass die Reinvestitionsrücklagenregelung des § 6b EStG unionsrechtswidrig ist. Er fordert dennoch nicht, dass künftig auch Reinvestitionen in Wirtschaftsgüter einer EU-/EWR-Betriebsstätte zu begünstigen sind, sondern hält eine Stundung der Steuer alternativ zur sofortigen Erhebung für eine verhältnismäßige Lösung. In einer weiteren, am 21.05.2015 – also kurz nach dem Urteil zu § 6b EStG – gefällten Entscheidung in der Rs. „Verder LabTec“ hat er bekräftigt, dass eine über fünf Jahre gestreckte Besteuerung stiller Reserven bei Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine EU-/EWR-ausländische Betriebsstätte eine verhältnismäßige Stundungsregelung darstellt. Damit dürfte der Weg für den Gesetzgeber zur Anpassung des § 6b an Unionsrecht vorgezeichnet sein.



e) **Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt:
Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss**

EStG 2002 § 5 Abs. 2a; AktG § 158; HGB § 247 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 4, § 268 Abs. 1 und § 275 Abs. 4

1. Eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unterliegt dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 (insoweit Bestätigung des Senatsurteils vom 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012 S. 332 = DB 2012 S. 490).
2. Beruht der hierdurch ausgelöste Wegfallgewinn auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist er durch den Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren (insoweit Abkehr vom Senatsurteil in BStBl. II 2012 S. 332 = DB 2012 S. 490).

f) **Disquotale Gewinnverteilung bei Personengesellschaft**

Grundsätzlich erfolgt die Verteilung des Gewinns bei gewerblichen Personengesellschaften nach dem im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel. Eine Änderung dieses Schlüssels ist allerdings anzuerkennen, soweit sie ihre Erklärung und Rechtfertigung in den Verhältnissen der Personengesellschaft findet (H 15.8 Abs. 3 „Außerbetrieblich veranlasster Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel“ EStH). Mit Verfügung vom 13.05.2016 weist die OFD Frankfurt darauf hin, dass eine disquotale Gewinnverteilung bei Personengesellschaften ertragsteuerlich nur dann nicht anzuerkennen ist, wenn für diese Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in Bezug auf die Gesellschaft und ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sind, sondern wenn sie auf außerbetriebliche Gründe (wie etwa Verwandtschaft oder wirtschaftliche Beziehungen außerhalb der Gesellschaft) beruht.

g) **BFH kippt beliebtes Steuersparmodell „Pkw-Leasing mit privatem Kauf bei Laufzeitende“**

Die dem Leasingnehmer kurz vor Vertragsende eingeräumte Möglichkeit, den „teuer“ geleasteten Pkw zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Preis selbst anzukaufen oder einen Dritten als Käufer zu benennen, stellt ein entnehmbares betriebliches Wirtschaftsgut dar, wenn die Leasingraten zuvor als Betriebsausgaben abgezogen worden sind. Nimmt der Leasingnehmer das Angebot an, hat er die Differenz zwi-



schen Teilwert und vereinbartem Restwert zu versteuern. Mit dieser Klarstellung hat der BFH einer in der Praxis beliebten Gestaltung den Boden entzogen (BFH 26.11.14, X R 20/12).

h) **Doppelbelastung erworbener Zinsansprüche mit ErbSt und ESt verfassungsgemäß**

Der Beschwerdeführer B erbte im Jahr 2001 Zinsansprüche, die erst im Jahr 2002 fällig wurden. Das FA setzte in 2002 ESt auf diese Zinsansprüche gegen B fest. Die Zinsansprüche wurden bei der Festsetzung der ErbSt mit ihrem Nennwert erfasst. Das BVerfG hält es für verfassungsgemäß, eine später entstehende ESt bei der Berechnung der ErbSt auf vererbte Zinsansprüche unberücksichtigt zu lassen (BVerfG 07.04.2015, BvR 1432/10).

Die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG wird durch die die Kumulation von ESt und ErbSt zulasten der Erben nicht verletzt. Bei der im Streitfall gegebenen ErbSt-Belastung von 2,5 Mio. EUR und einem Nachlasswert von 7,7 Mio. EUR kann von ökonomischer Sinnlosigkeit des Vererbens keine Rede sein. Auch Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht verletzt. Es ist wegen der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt, eine später entstehende ESt bei der Berechnung der ErbSt unberücksichtigt zu lassen. Eine generelle Aussage zum Verhältnis von ErbSt und ESt trifft das BVerfG damit jedoch nicht.

i) **Aufwendungen für ein Dienstjubiläum als Werbungskosten**

Das FG Niedersachsen hatte mit Urteil vom 03.12.2014 – 4 K 28/14 entschieden, dass ein Dienstjubiläum in der Regel ein persönliches, durch die Privatsphäre des Arbeitnehmers veranlasstes Ereignis darstellt, sodass die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen in der Regel als durch die gesellschaftliche Stellung veranlasst zu beurteilen sind und daher nach § 12 Nr. 1 EStG zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehören. Da das Finanzgericht Revision nicht zugelassen hat, hat der Kläger Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt und damit Erfolg gehabt. Der BFH hat mit Beschluss vom 09.04.2015 – VI B 7/15 die Revision zugelassen.

Anmerkung: In dem Verfahren VI R 24/15 muss der BFH nun entscheiden, ob Aufwendungen eines Arbeitnehmers für eine Feier anlässlich seines vierzigjährigen Dienstjubiläums (unter Anwendung der Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl 2010 II S. 672) anteilig als Werbungskosten abziehbar sind. Der Große Senat hatte als sachgerechten Aufteilungsmaßstab die beruflichen und privaten Zeitanteile einer Reise angesehen. Für die teilweise Anerkennung der Kosten einer Feier zum 40. Dienstjubiläum



könnte eine Aufteilung nach den Anteilen der Personen aus dem beruflichen bzw. aus dem privaten Umfeld des Jubilars als sachgerecht angesehen werden. In vergleichbaren Fällen sollten daher Betroffene gegen die ablehnenden Steuerbescheide unter Hinweis auf das vorstehende Revisionsverfahren Einspruch einlegen und auf das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO verweisen.

j) Gewinne aus Geldspekulation unterliegen nicht zwingend der Abgeltungsteuer

Der Gewinn aus der Veräußerung einer an der Börse gehandelten Inhaberschuldverschreibung, die einen Anspruch gegen die Emittentin auf Lieferung physischen Goldes verbrieft, ist jedenfalls dann nicht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtig, wenn die Emittentin verpflichtet ist, das ihr zur Verfügung gestellte Kapital nahezu vollständig zum Erwerb von Gold einzusetzen.

Der Gewinn, der dadurch entsteht, dass eine an der Börse gehandelte Inhaberschuldverschreibung eingelöst wird, die einen Anspruch auf Lieferung von Gold verbrieft, ist weder nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG noch nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG steuerpflichtig.

BFH, Urt. V. 12.05.2015 – VIII R 35/14 und VIII R 4/15

k) Freistellungsauftrag: Ab 2016 ohne Steuer-IdNr. nicht mehr gültig

Das Bundeszentralamt für Steuern hat mit Mitteilung vom 27.07.2015 darauf hingewiesen, dass Freistellungsaufträge, die für einen unbefristeten Zeitraum erteilt werden, zum 01.01.2016 ungültig werden, wenn diesen keine Steuer-Identifikationsnummer (Steuer-IdNr.) zugeordnet wird. Es genügt, wenn dem Kreditinstitut die Steuer-IdNr. mitgeteilt wird. Ein neuer Freistellungsauftrag muss also nicht erteilt werden.

Wichtig: Für Freistellungsaufträge, die seit dem 01.01.2011 neu gestellt oder geändert werden, ist die Steuer-IdNr. ein Pflichtbestandteil. Für zuvor erteilte Freistellungsaufträge ohne Steuer-IdNr. endet die Übergangsregel zum 01.01.2016.



l) Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit von im Ausland lebenden Unterhaltsempfängern

Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Eltern sind nach dem BFH-Urteil vom 07.05.2015 regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung gem. § 33a EStG zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige keine den inhaltlichen Vorgaben des BMF-Schreibens vom 07.06.2010 (BStBl 2010 I S. 588) genügende Unterhaltsbescheinigung vorlegt und damit die Unterhaltsbedürftigkeit nicht in hinreichendem Maße nachweist.

m) Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung

Gerichts- und Anwaltskosten, die im Zusammenhang mit einem Prozess wegen mangelhafter Bauleistungen am Eigenheim angefallen sind, stellen eine außergewöhnliche Belastung dar.

FG Düsseldorf, Urt. V. 09.10.2013 – 15 K 1102/13 E, Rev. Eingelegt, Az. BFH: VI R 83/13

n) Aufwendungen für Scheidungsverfahren als außergewöhnliche Belastung

Nach Ansicht des 3. Senats des FG Düsseldorf sind die Aufwendungen für Gerichts- und Anwaltskosten in einem Scheidungsverfahren (hier: Streitigkeit hinsichtlich des nachehelichen Unterhalts und des Zugewinnausgleichs) im Veranlagungszeitraum 2010 als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Damit widerspricht es der Auffassung des 13. Senats des FG Düsseldorf (Urt. V. 11.02.2014 – 13 K 3724/12 E, Rev. eingelegt, Az. BFH: VI R 17/14), der in einem ähnlichen Fall das Gegenteil entschieden hatte.

(FG Düsseldorf, Urt. v. 15.08.2014 – 3 K 2493/12 E, Rev. eingelegt, Az. BFH: VI R 56/14)

o) Keine außergewöhnliche Belastung bei Adoptionskosten

Aufwendungen für die Adoption eines Kindes sind keine außergewöhnlichen Leistungen i.S.d. § 33 EStG.

BFH, Urt. v. 10.03.2015 – VI R 60/11



p) **Kinderbetreuungskosten: Unbare Zahlung als Abzugsvoraussetzung**

Kinderbetreuungskosten können mit zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 EUR je berücksichtigungsfähigem Kind als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Um den Kostenabzug zu sichern, müssen einige wichtige Formalitäten eingehalten werden. § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 EStG bestimmt hierzu folgendes:

„Voraussetzung für den Abzug der Kinderbetreuungskosten ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.“

Der Gesetzgeber verlangt zur Missbrauchsvorbeugung und zur Bekämpfung der Schwarzarbeit eine Rechnung über die geleisteten Kinderbetreuungskosten und einen Nachweis über die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers.

Hinweis: Seit dem VZ 2008 hat der Gesetzgeber auf die (zwingende) Vorlage von Rechnungen und Zahlungsnachweisen im Veranlagungsverfahren verzichtet (JStG 2008 vom 20.12.2007, BGBl I 07, 3150). Das Finanzamt kann diese Nachweise im Einzelfall allerdings anfordern.

r) **Hohe Anforderungen an das elektronische Fahrtenbuch**

Ein elektronisches Fahrtenbuch kann nur dann als ordnungsgemäß anerkannt werden, wenn nachträgliche Veränderungen an den eingegebenen Daten technisch ausgeschlossen sind oder zumindest in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden. Zudem muss ersichtlich sein, wann die Fahrtenbucheinträge vorgenommen wurden. Dies hat das Finanzgericht Baden-Württemberg entschieden.

Hintergrund:

An ein Fahrtenbuch werden hohe Anforderungen gestellt. Für dienstliche Fahrten werden grundsätzlich folgende Angaben gefordert:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,
- Reiseziel (bei Umwegen auch Reiseroute),
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Hinweis: Für Privatfahrten genügen jeweils Kilometerangaben. Bei Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte genügt jeweils ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch.

Ein händisch geführtes Fahrtenbuch muss lückenlos und zeitnah geführt werden sowie in gebundener Form vorliegen. Aber auch bei digita-



len Fahrtenbüchern sind die formalen Anforderungen hoch, wie ein aktuelles Urteil zeigt.

Aktuelle Entscheidung

Sachverhalt:

Im Streitfall nutzte ein Apotheker eine Fahrtenbuch-Software, die ein „finanzamttaugliches“ elektronisches Fahrtenbuch versprach. Nachdem der Betriebsprüfer beim Abgleich von Fahrtenbuch und Belegen keine inhaltlichen Fehler finden konnte, prüfte er die Software. Er testete, ob das Fahrtenbuch nachträglich geändert werden konnte, ohne dass dies erkennbar ist. Dabei stellte er fest, dass das Fahrtenbuch nach Excel exportiert, dort bearbeitet und anschließend wieder importiert werden konnte. Der Apotheker hielt dem entgegen, dass es für jede erfasste Fahrt eine Satz-ID gab, die eine solche Manipulation erkennbar gemacht hätte. Dies war technisch wohl richtig, genügte jedoch trotzdem nicht.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg störte insbesondere, dass bei einem Rückimport aus Excel in das Fahrtenbuchprogramm Änderungen weder in der gewöhnlichen Programm- noch der Druckansicht als solche erkennbar waren – insbesondere auch nicht an einer abweichenden oder unstimmgigen Satz-ID. Hinzu kam, dass nicht ersichtlich war, wann die Fahrtenbucheinträge vorgenommen wurden, sodass das Finanzgericht das Fahrtenbuch letztlich für nicht ordnungsgemäß befand.

Hinweis: Ob das Finanzamt ein elektronisches Fahrtenbuch anerkennt, hängt wesentlich davon ab, dass die erzeugte Datei und die Ausdrucke zweifelsfrei erkennen lassen, wann und von wem Daten erfasst wurden und ob sie nachträglich verändert wurden. Die Anforderungen sind insoweit noch höher als beim manuellen Fahrtenbuch.

s) Haushaltszugehörigkeit beim Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Insgesamt 2,2 Mio. Haushalte von Alleinerziehenden wurden allein im Jahr 2010 in Deutschland gezählt – Tendenz steigend (Quelle: Bundesinstitut für Bevölkerungsforschung). Für sie kann das aktuelle BFH-Urteil vom 05.02.2015 (III R 9/13) grundsätzlich von Belang sein. Der BFH hat entschieden, dass die einwohnermelderechtliche Anmeldung eines Kindes in der Wohnung eines Alleinerziehenden eine unwiderlegbare Vermutung für die tatsächliche Haushaltszugehörigkeit dieses Kindes begründet. Werden neben der Haushaltszugehörigkeit des Kindes noch weitere Voraussetzungen des § 24b EStG erfüllt, kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gewährt werden.



t) **Abbau der kalten Progression: Dezemberlösung und Alleinerziehende**

Der Deutsche Bundestag hat in seiner Sitzung am 19.06.2015 das „Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergelds und des Kinderzuschlags“ verabschiedet (in der Fassung der Beschlussempfehlung BT-Drucks. 18/5244).

Mit dem Gesetz wird zum einen die verfassungsrechtlich gebotene Anhebung des steuerlichen Grundfreibetrags und des Kinderfreibetrags für die Jahre 2015 und 2016 sichergestellt. Zur Förderung der Familien, bei denen sich der Kinderfreibetrag nicht auswirkt, wird das Kindergeld in gleichem Verhältnis für 2015 und 2016 angehoben. Daneben wird der sog. Kinderzuschlag angehoben.

Konkret wird das Kindergeld im laufenden Jahr um 4 € monatlich erhöht. Für das kommende Jahr ist eine Erhöhung um nochmals 2 € pro Monat vorgesehen. Der steuerliche Kinderfreibetrag steigt 2015 um 144 € und 2016 um 96 €. Zudem wird der steuerliche Grundfreibetrag von derzeit 8.354 € auf 8.472 € ab dem 01.01.2015 und auf 8.672 € ab 2016 angehoben.

Darüber hinaus enthält der Gesetzesbeschluss nun folgende Elemente:

- Tarifänderungen 2016 zum Ausgleich der sog. kalten Progression,
- Geänderte Anwendungs- und Umsetzungsregelungen für den Lohnsteuerabzug 2015,
- Anhebung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende und Staffelung nach der Kinderzahl,
- Anhebung des Unterhaltshöchstbetrags zur Anpassung an den neuen Grundfreibetrag.

Abbau der kalten Progression

Die Neuregelung des Einkommensteuertarifs setzt auf die im Gesetzentwurf bereits enthaltene Anhebung des Grundfreibetrags auf. Zum Ausgleich der in den Jahren 2014 und 2015 entstandenen kalten Progression werden 2016 zusätzlich die übrigen Tarifeckwerte um die kumulierte Inflationsrate dieser Jahre (d.h. um 1,48 %) nach rechts verschoben.

Dazu soll der Spitzensteuersatz von 42 % ab 2016 erst ab einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 53.666 € gelten, die Reichensteuer mit dem Spitzensteuersatz von 45 % ab 254.447 €. Bislang lagen die Grenzen bei 52.882 € und 250.731 €.

Die Änderung des Einkommensteuertarifs ist erstmals für den VZ 2016 und den Lohnsteuerabzug 2016 anzuwenden.



Dezemberlösung beim Lohnsteuerabzug 2014

Die Anhebung des Grundfreibetrags und der Kinderfreibeträge in der ersten Stufe ist bereits rückwirkend ab Januar 2015 anzuwenden. Während das bei der im nächsten Jahr abzugebenden Steuererklärung unproblematisch ist und Änderungen bei den Vorauszahlungen aufgrund des geringen Änderungsumfangs regelmäßig nicht in Betracht kommen, sind beim Lohnsteuerabzug Besonderheiten zu beachten. Es kommt jedoch, anders als im ursprünglichen Gesetzesentwurf vorgesehen, nicht zu einer rückwirkenden Korrektur. Stattdessen wird auf Anregung von Verbänden einheitlich geregelt, dass die Tarifentlastung für 2015 bei der Lohn- bzw. Gehaltsabrechnung für Dezember 2015 erfolgt.

Die Neuregelungen für 2015 sind deshalb beim Steuerabzug vom Arbeitslohn erstmals anzuwenden

- auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 30.11.2015 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und
- auf sonstige Bezüge, die nach dem 30.11.2015 zufließen.

Bei der Lohnsteuerberechnung für Lohnabrechnungszeiträume im Dezember 2015 ist zu berücksichtigen, dass die Änderungen bis zum 30.11.2015 nicht angewandt wurden (Nachholung).

Entlastung für Alleinerziehende

Seit 2004 erhalten alleinerziehende Steuerpflichtige einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1.308 €. Nach langem politischen Hin und Her wird der Entlastungsbetrag nun doch angehoben und steigt rückwirkend ab 2015 auf 1.908 € im Jahr bei einem Kind.

Außerdem wird er nach der Zahl der im Haushalt des allein erziehenden Steuerpflichtigen lebenden Kinder gestaffelt. Für jedes weitere Kind gibt es ab 2015 zusätzlich 240 €, d.h. beispielsweise 480 € für Alleinerziehende mit drei Kindern.

Berücksichtigung beim Lohnsteuerabzug

In der Steuerklasse II wird automatisch der neue Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für ein Kind i.H.v. 1.908 € berücksichtigt, auch wenn beim Arbeitnehmer mehrere berücksichtigungsfähige Kinder vorhanden sind. Der neue Freibetrag gilt bereits rückwirkend ab Anfang 2015. Ähnlich wie beim Grundfreibetrag wird für das Lohnsteuerabzugsverfahren 2015 geregelt, dass hinsichtlich des erhöhten Entlastungsfreibetrags für Alleinerziehende von 1.908 € bei der Steuerklasse II eine Nachholungsregelung für Dezember 2015 gilt.

Die Arbeitnehmer, denen ein Erhöhungsbetrag beim Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zusteht, müssen ihn beantragen. Der Antrag auf Bildung eines Freibetrags i.H.v. 240 €, 480 € usw. ist beim örtlich zu-



ständigen Wohnsitzfinanzamt zu stellen und wird beim ELStAM berücksichtigt. Für die Beantragung des Freibetrags ist die Antragsgrenze von 600 € nicht maßgeblich.

Im Jahr 2015 wird der Erhöhungsbetrag auf Antrag des Alleinerziehenden auf die verbleibende Lohnzahlungszeiträume verteilt. Ab dem Kalenderjahr 2016 kann der Freibetrag für einen Zeitraum von bis zu zwei Kalenderjahren beantragt werden.

Anhebung des Unterhaltshöchstbetrags

Der Abzug von Unterhaltsleistungen gem. § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG orientiert sich der Höhe nach am steuerlichen Existenzminimum. Mit der Anhebung des Grundfreibetrags ab 2015 bzw. 2016 wird daher auch eine Anhebung des Höchstbetrags für den Abzug von Unterhaltsleistungen für den VZ 2015 auf 8.472 € und ab 2016 auf 8.652 € vorgenommen.

u) Arbeitslohn für mehrjährige Tätigkeit

1. Arbeitslohn, der für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet wird, kann als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nach der sog. Fünftelregelung zu besteuern sein, wenn wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen.
2. Um einmalige (Sonder)Einkünfte, die für die konkrete Berufstätigkeit unüblich sind und nicht regelmäßig angefallen, muss es sich nicht handeln. Insbesondere ist es nicht erforderlich, dass die Tätigkeit selbst von der regelmäßigen Erwerbstätigkeit abgrenzbar ist oder die in mehreren Vz. erdiente Vergütung auf einem besonderen Rechtsgrund beruht, der diese von den laufenden Einkünften unterscheidbar macht.

BFH, Urteil vom 07.05.2015 – VI R 44/13



v) **Zählen mehraktige Ausbildungsmaßnahmen zu Erstausbildung?**

1. Der Tatbestand „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ i.S.d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG muss nicht bereits mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss (z.B. in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang) erfüllt sein.
2. Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind Teil einer einheitlichen Erstausbildung, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das – von den Eltern und dem Kind – bestimmte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (Anschluss an BFH, Urte. v. 03.07.2014 – III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152).

BFH, Urteil v. 15.04.2015 – V R 27/14

w) **BMF: Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten**

Mit Schreiben vom 27.07.2015 (IV C 1 – S 2211/11/10001) hat das BMF sich zur steuerlichen Behandlung von Schuldzinsen als nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geäußert. Durch das Schreiben reagiert das BMF auf die Rechtsprechung des BFH. Die bisherigen BMF-Schreiben zur Thematik (v. 28.03.2013 – IV C 1 – S 2211/11/10001 sowie vom 15.01.2014 - IV C 1 – S 2211/11/10001) werden durch das aktuelle ersetzt. Außerdem wird die Berücksichtigung von Schuldzinsen für fremdfinanzierte Erhaltungsaufwendungen thematisiert und zeitliche Anwendungsregelungen werden festgelegt.

BMF-Schreiben vom 27.07.2015 – IV C 1 – S 2211/11/10001

Hintergrund des BMF-Schreibens vom 27.07.2015

Wird ein Grundstück, welches bisher im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde, veräußert, bleibt oft noch eine Restschuld aus einem entsprechenden Finanzierungsdarlehen zurück. Mit Urteil vom 20.06.2012 – IX R 67/10, BStBl II 2013, 275 hatte der BFH entschieden, dass Schuldzinsen nach einer gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerung noch als nachträgliche Werbungskosten abziehbar sein können. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Veräußerungserlös insoweit nicht zur Tilgung des Darlehens ausreicht.

In einem weiteren Fall hat der BFH einen Schuldzinsenabzug verneint, sofern die Absicht des Steuerpflichtigen zu einer (weiteren) Veräußerung des Mietobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist (BFH, Urte.



v. 21.01.2014 – IX R 37/12). Nach Ansicht des BFH ist in diesen Fällen der entsprechend Veranlassungszusammenhang zwischen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie den Schuldzinsen nicht mehr gegeben. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige neben der Vermietung bereits ernsthafte Veräußerungsbemühungen bezüglich des Objekts zeigt.

Im Urteil des BFH vom 11.02.2014 (IX R 42/13) ging es um die Frage einer Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit einer Darlehensschuld, die im Rahmen der lastenfreien Veräußerung des Mietobjekts zu entrichten war. Hier hat der BFH angenommen, dass die Zahlung einer Vorfälligkeitsentschädigung im Zuge der Veräußerung des Vermietungsobjektes einen bestehenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bisherigen Vermietungstätigkeit überlagert. Die Vorfälligkeitsentschädigung steht dann im Zusammenhang mit der Veräußerung. Ist diese aufgrund des Ablaufs der Zehn-Jahresfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerfrei, kann die Vorfälligkeitsentschädigung im Ergebnis nicht mehr einkünftermindernd berücksichtigt werden.

Im Urteil vom 08.04.2014 (IX R 45/13) hatte der BFH den nachträglichen Schuldzinsenabzug für den Fall zugelassen, dass der Vorrang der Schuldentilgung beachtet wird. Außerdem ist nach Ansicht des BFH auch von Belang, wie der Veräußerungsgewinn verwendet wird. Bei Anschaffung einer neuen Immobilie zum Zweck der Erzielung von Vermietungseinkünften besteht hierbei weiterhin ein Veranlassungszusammenhang zu den Schuldzinsen.

Schuldzinsen für Herstellungskosten nach Veräußerung

Für nachträgliche Schuldzinsen aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Fall von nach dem 31.12.1999 getätigten Veräußerungen gilt der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung. Demnach ist eine Berücksichtigung als nachträgliche Werbungskosten möglich, wenn und soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Erlös getilgt werden können. Der Vorrang der Schuldentilgung besteht nur dann, wenn der Veräußerungserlös auch tatsächlich ausgezahlt wurde. Entsprechend den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 21.01.2014 darf die Absicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen nicht bereits aus anderen Gründen weggefallen sein. Es ist außerdem auch für den nachträglichen Werbungskostenabzug unerheblich, ob die Veräußerung nach § 23 EStG steuerpflichtig ist oder nicht.

Bei mehreren Darlehen ist für die steuerliche Anerkennung entscheidend, dass die jeweilige Finanzierung nach Maßgabe der konkreten Vertragssituation marktüblich und wirtschaftlich unter Berücksichtigung der Zinskonditionen abgelöst wurde. Hier hat der Steuerpflichtige wie ein „ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsmann“ zu handeln. Hiermit dürfte gemeint sein, dass bei mehreren Darlehen für gewöhnlich die Finanzierung mit der höchsten Zinsbelastung abzulösen ist, da so



langfristig die niedrigste Belastung eintritt. Auch Laufzeiten und sonstige Darlehenskonditionen sind hier jedoch in die Überlegung einzubeziehen. Im Einzelfall könnten sich hieraus Streitfälle ergeben.

Die genannten Grundsätze sind ebenso auf Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen anzuwenden, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer üblichen Finanzierung bewegt.

Für nachträgliche Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer Veräußerung vor dem 01.01.1999 ist kein nachträglicher Schuldzinsenabzug möglich, das BMF beruft sich hierbei auf frühere Rechtsprechung (BFH, Urt. v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl II 1992, 289).

Vorfälligkeitsentschädigungen bei Veräußerungen

Eine Vorfälligkeitsentschädigung steht nach der neuen Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 11.02.2014 – IX R 42/13) im Zusammenhang mit den Veräußerungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 23 Abs. 3 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sie kann somit nicht im Rahmen von nachträglichen Werbungskosten berücksichtigt werden.

Für Veräußerungsgeschäfte, die vor dem 27.07.2015 rechtswirksam abgeschlossen wurden, können die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze des BFH weiter herangezogen werden. Demnach können Vorfälligkeitsentschädigungen berücksichtigt werden, wenn sie als Finanzierungskosten eines neu erworbenen Mietobjektes zu beurteilen sind.

Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht

Fällt nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht und vor der eigentlichen Veräußerung noch Zinsaufwand an, so stellt dieser von vornherein keinen nachträglichen Schuldzins i.V.m. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar. Dies gilt auch für den Zinsaufwand, der noch nach der Veräußerung anfällt (vgl. auch BFH, Urt. v. 21.01.2014 – IX R 37/12).

Finanzierte Erhaltungsaufwendungen

Auch bei fremdfinanzierten Erhaltungsaufwendungen für das Vermietungsobjekt, die als sofort abziehbare Werbungskosten anzusehen sind, ist die Voraussetzung für den nachträglichen Abzug von damit in Verbindung stehenden Schuldzinsen, dass der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjektes nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeiten zu tilgen.

Wird der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung des Darlehens verwendet, kann eine daneben bestehende bzw. neu entstehende relevante private Motivation für die Beibehaltung des Darlehens den ursprünglichen



gesetzten wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Vermietungseinkünften überlagern.

Für Vorfälligkeitsentschädigungen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung von Erhaltungsaufwand gelten die Grundsätze entsprechend analog. Ebenso analog sind die Grundsätze zum Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht anzuwenden, wenn die Absicht nach dem 31.12.2014 aufgegeben wurde. Wurde die Einkünfteerzielungsabsicht vorher aufgegeben, bleibt das BMF-Schreiben vom 03.05.2006 anwendbar.

Veräußerung des Mietobjekts vor dem 01.01.2014

In diesem Fall gelten die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 03.05.2006 (IV C 3 – S 2211 – 11/06) weiter. Danach kommt es aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht darauf an, ob ein bei einer Veräußerung des Objekts erzielter Veräußerungserlös zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hätte. Nach den damaligen Grundsätzen bestand der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens geschaffene Zusammenhang auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielung weiter.

Fazit:

Das BMF-Schreiben vom 27.07.2015 schafft etwas Ordnung in dem durch verschiedene BFH-Urteile unübersichtlich gewordenen Gebiet des nachträglichen Schuldzinsenabzugs bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Vertrauensschutzregelungen zur Anwendung der Grundsätze sind als praxisfreundlich anzusehen. In einzelnen Punkten könnte es allerdings zu Diskussionen kommen, wie z.B. bei der Ablösung von mehreren Darlehensschulden. Hier dürfte das Darlehen abzulösen sein, welches in der Gesamtschau die höchste Belastung der Liquidität bedeutet. In diese Überlegung wären dann auch die Möglichkeit und die Höhe einer etwaigen Vorfälligkeitsentschädigung mit einzubeziehen.

Außerdem kann die Nichtabzugsfähigkeit der Vorfälligkeitsentschädigung im Einzelfall eine vertiefte Prüfung erforderlich machen, ob nicht ggf. noch ein Verkauf des Objekts innerhalb der Zehn-Jahresfrist sinnvoll ist.