



Rundschreiben Nr. 03/2016

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Allgemeines</u>	3
a) <u>Verspätete Steuererklärung soll künftig Geld kosten</u>	3
b) <u>Gesetzesentwurf zum Schutz von Kassenmanipulationen</u>	3
c) <u>Erlass von Nachzahlungszinsen</u>	6
2. <u>Erbschafts-/Schenkungsteuer</u>	6
a) <u>Erbschaftsteuerreform: Was passiert, wenn nichts passiert? Nichts?</u>	6
b) <u>Reform der Erbschaftsteuer: Der Kompromiss nimmt Gestalt an</u>	7
3. <u>Umsatzsteuer</u>	8
<u>Verbilligte Parkraumüberlassung an Arbeitnehmer</u>	8
4. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung</u>	5
a) <u>Kinderfreibeträge 2014 verfassungswidrig zu niedrig?</u>	8
b) <u>Nebenwohnsitz im Inland rettet Kindergeldanspruch</u>	10
c) <u>Abweichende Zinsfestsetzung bei freiwilliger Zahlung</u>	10
d) <u>Keine Überschussprognose bei nicht selbst genutzten Ferienhäusern</u>	10
e) <u>Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen</u>	11
f) <u>Aufwendungen für eine Feier anlässlich der Habilitation als Werbungskosten</u>	12
g) <u>Aufwendungen für Pflegeheim keine außergewöhnlichen Belastungen</u>	12
h) <u>Nachhaftung für Darlehensverbindlichkeit eines Gesellschafters</u>	13
i) <u>Verlust aus dem Verfall von Optionen steuerlich berücksichtigungsfähig</u>	14
j) <u>Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung</u>	14



	Seite
k) <u>Abzugsfähigkeit von Kosten für eine Geburtstagsfeier mit Kollegen</u>	14
l) <u>Anwendung der Abfärberegelung bei der Tätigkeit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis</u>	15
m) <u>Restwert von abgerissenen Gebäuden und Abbruchkosten als Herstellungskosten des neuen Gebäudes</u>	16
n) <u>Keine rückwirkende Anwendung des Splittingtarifs für eingetragene Lebenspartner</u>	16
o) <u>Abgeltung von Unfallkosten durch die Entfernungspauschale</u>	17
p) <u>Keine steuerbegünstigten Abschlagszahlungen an Handelsvertreter</u>	18
r) <u>Sonntags-, Feiertags- und Nachzuschläge sind auch beim faktischen Geschäftsführer verdeckte Gewinnausschüttungen</u>	18
s) <u>Entfernungspauschale bei Vermietung und Verpachtung</u>	18

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. Allgemeines

a) Verspätete Steuererklärung soll künftig Geld kosten

Das Bundeskabinett hat am 9. Dezember 2015 den Regierungsentwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beschlossen. Wenn Bundestag und Bundesrat im ersten Halbjahr des kommenden Jahres dem Gesetzentwurf zustimmen, können die neuen Regeln zum 1. Januar 2017 in Kraft treten. Wer dann seine Einkommensteuererklärung nicht pünktlich einreicht, muss künftig grundsätzlich mit einem Verspätungszuschlag von mindestens 50 Euro je Monat rechnen. Auch für verspätet abgegebene Körperschaft- oder Umsatzsteuererklärungen ist nach dem Kabinettsbeschluss die Sanktion von mindestens 50 Euro fällig. Gegenwärtig kann das Finanzamt in jedem Einzelfall abwägen, ob und in welcher Höhe ein Verspätungszuschlag angemessen ist. Für kleine Fristüberschreitungen oder in Fällen, in denen der Fiskus nicht geschädigt wurde, weil keine Nachzahlung fällig wird, verzichtet die Finanzverwaltung häufig auf diese Sanktionsmöglichkeit.

Der Gesetzentwurf sieht dazu ein Bündel an gesetzlichen Änderungen im Steuerrecht vor. Diese werden durch eine Vielzahl technischer und organisatorischer Maßnahmen ergänzt, die im Lauf der nächsten Jahre Schritt für Schritt umzusetzen sind. Die Prozesse in der Steuerverwaltung sollen leichter handhabbar und nutzerfreundlicher werden. Für die Bürger soll es mehr Serviceorientierung geben. Ziel der Modernisierung ist es, den Einsatz der IT-Technik im Steuervollzug zu stärken und mehr Menschen dafür zu gewinnen, von der elektronischen Steuererklärung Gebrauch zu machen.

Mit dem Modernisierungsvorhaben sollen auch bürokratische Belastungen für Steuerpflichtige und Verwaltung abgebaut werden. Künftig sollen die Steuerpflichtigen der Steuererklärung regelmäßig keine Belege mehr beifügen müssen. Die Belege sollen das Finanzamt nur bei Bedarf anfordern. Belege, die noch zu übersenden sind, sollen künftig auch elektronisch übermittelt werden können.

b) Gesetzesentwurf zum Schutz von Kassenmanipulationen

Der Gesetzgeber will den Betrug durch manipulierte Kassen angehen. Hierzu hat das BMF mit Datum vom 18.03.2016 den Referentenentwurf eines „Gesetzes zum Schutz von Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ nebst dem Entwurf einer technischen Verordnung vorgelegt. Im Konkreten beinhaltet der Entwurf insbesondere die Eingriffsmöglichkeiten bei Kassenaufzeichnungen. Aus Sicht des BMF handelt es sich dabei um ein ernstzunehmendes Problem, da die Technik der Registrierkasse es erlaubt, Buchungen willkürlich verschwinden zu lassen. Vor diesem Hintergrund beabsichtigt das BMF, die Unveränderbarkeit der digitalen



Grundaufzeichnungen sicherzustellen. Der vorliegende Gesetzesentwurf soll die gesetzlichen Grundlagen schaffen, um die Manipulationen mit technischen Mitteln zu verhindern.

Hintergründe

Die moderne Technik elektronischer Kassensysteme ermöglicht immer ausgefeiltere Manipulationen innerhalb einer Buchführung. Wie Papieraufzeichnungen müssen elektronische Aufzeichnungen unveränderbar sein. Jede Manipulation muss zumindest für einen sachverständigen Dritten erkennbar sein. Allerdings erweist sich die Manipulation von Kassensystemen als recht einfach; z. B. durch spezielle Software. Die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen einer Außenprüfung ist dagegen schwierig.

Bislang gibt es keine konkreten Regelungen, die die Integrität, Authentizität und Vollständigkeit von digitalen Grundaufzeichnungen gewährleisten würden. Die Steuerverkürzung selbst ist strafbar, allerdings ist der Sachverhalt mit den Mitteln der Finanzverwaltung kaum aufzudecken. Mit der geplanten gesetzlichen Neuregelung sollen Manipulationen erschwert, der Finanzverwaltung neue Möglichkeiten der Prüfung eröffnet und eine dem gesetzlichen Auftrag entsprechende Festsetzung und Erhebung von Steuern langfristig gewährleistet werden.

Das BMF rechnet mit einem einmaligen Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft von ca. 470 Mio. € für die Neuanschaffung bzw. Umstellung vorhandener elektronischer Geräte. Darüber hinaus ist ein jährlicher laufender Erfüllungsaufwand von ca. 106 Mio. € für Zertifizierungskosten, Personalkosten für die Mitwirkung bei Kassennachschauen sowie laufende Kosten für Wartung und Support zu erwarten.

Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (§ 146a AO)

Der Kern der geplanten Reform ist, den Einsatz von Manipulationssoftware zu erschweren oder gar zu verhindern. Nach den bisherigen Erkenntnissen der Finanzverwaltung ist das auf der Grundlage geltenden Rechts schwierig. Die Kassendaten können nach der Eingabe unerkannt verändert oder gelöscht werden. Zukünftig sollen elektronische Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung geschützt werden. Sie besteht aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle. Die elektronischen Grundaufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar aufzuzeichnen (Einzelaufzeichnungspflicht). Sie müssen auf einem Speichermedium gesichert und verfügbar gehalten werden. Der neu einzuführende § 146a AO normiert im Einzelnen die Verpflichtungen, die sich bei den Aufzeichnungssystemen ergeben.

Es wird eine technische Verordnung geben, in der präzisiert wird, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen sind und wie eine Protokollierung der



elektronischen Aufzeichnungen sowie deren Speicherung erfolgen müssen.

Kassen-Nachschau (§ 146b AO)

Das BMF möchte in § 146b AO eine Kassen-Nachschau einführen, welche die bereits vorhandenen Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung ergänzen soll. Dabei handelt es sich nicht um eine Außenprüfung i.S.d. §§ 193 ff. AO. Es soll ein eigenständiges Verfahren sein, das der zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalten im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme oder offener Ladenkassen dient.

Die Kassen-Nachschau ermöglicht es dem Finanzamt, ohne vorherige Ankündigung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben überprüfen zu können. Die Finanzämter können im Rahmen der Nachschau offene Ladenkassen, computergestützte Kassensysteme, aber auch Registrierkassen überprüfen. Die Überprüfung kann nur während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten erfolgen. Das Betreten von Wohnräumen ist nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung erlaubt.

Dabei können die Finanzämter auch prüfen, ob jeder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfall bzw. andere Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufgezeichnet wird. Es kann auch die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung überprüft werden. Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 1 AO. Die Kassen-Nachschau ist in ihrer Grundkonzeption vergleichbar mit der Umsatzsteuer- oder der Lohnsteuer-Nachschau. Es geht dabei weniger um die umfassende Sachverhaltsaufklärung wie bei einer entsprechenden Außenprüfung, sondern vielmehr um die punktuelle Überprüfung von Sachverhalten.

Hinweis

Auch bei der Kassen-Nachschau kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden. Darauf wird schriftlich hingewiesen.

Sanktionen bei Verstößen (§ 379 AO)

Der Gesetzesentwurf sieht eine Sanktionsmöglichkeit bei Verstößen als Ordnungswidrigkeit vor. Dazu wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Abs. 1 AO ergänzt. Bei Verstößen gegen die neuen Verpflichtungen aus § 146a AO greift ein Ordnungswidrigkeitstatbestand. Danach kann insbesondere der Einsatz eines Kassensystems, das nicht den neuen Zertifizierungsvorgaben entspricht, sanktioniert werden. Außerdem soll der Vertrieb einer entsprechenden Manipulationssoftware als Ordnungswidrigkeit geahndet werden.



Fazit

Das Konzept des BMF basiert im Wesentlichen auf drei Säulen:

- verbindlichen technischen Vorgaben für Kassensysteme und andere technische Einrichtungen,
- Kassen-Nachschau zur Absicherung und
- Sanktionen bei Verstößen, insbesondere gegen das Verbot der entsprechenden Software.

Bei dem Vertrieb von Manipulationssoftware greift das BMF m.E. zu kurz. Hier sieht der Gesetzesentwurf lediglich bei Verstößen einen Ordnungswidrigkeitentatbestand vor. Als Abschreckung reicht das nicht aus. Hier könnten vor allem beim Vertrieb im großen Stil auch strafrechtliche Sanktionen drohen. Dies wäre unter präventiven Aspekten effektiver.

Nach Einführung der Neuregelung dürfte die Verwendung eines nicht zertifizierten elektronischen Kassensystems bereits ausreichen, um im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer Hinzuschätzung zu kommen. Davon unabhängig bleibt es dabei, dass die Verkürzung von Einnahmen strafrechtlich relevant ist.

c) Erlass von Nachzahlungszinsen

Thüringer FG, Urteil vom 22.04.2015 3 K 889/13 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 77/15)

Schuldhaftes Verzögern des Finanzamts im Besteuerungsverfahren sind grundsätzlich kein Grund für den Erlass von Zinsen.

Bei der Festsetzung von Nachzahlungszinsen für den Zeitraum 2006 bis 2011 bestehen keine rechtlichen Bedenken an der Höhe des gesetzlich festgelegten Zinssatzes von 6 % jährlich.

2. Erbschafts-/Schenkungsteuer

a) Erbschaftsteuerreform: Was passiert, wenn nichts passiert? Nichts?

Mit Urteil des 1. Senats vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 (BStBl 2015 II S. 50) hatte das BVerfG entschieden, dass die Verschonung von Erbschaftsteuern beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a, 13b ErbStG angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Auch die Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG, welche die Besteuerung begünstigten wie nicht begünstigten



Vermögens gleichermaßen betrifft, wurde für mit der Verfassung unvereinbar erklärt. Spätestens bis zum 30.06.2016 müsste der Gesetzgeber eine Neuregelung getroffen haben. Bereits wenige Wochen nach Urteilsverkündung wurde von Bundesfinanzminister Dr. Schäuble verkündet, die Vorgaben des Gerichts „minimalinvasiv und zügig“ umzusetzen. Obwohl zwischenzeitlich ein Gesetzentwurf vorgelegt wurde, stockt die parlamentarische Umsetzung.

Vor Ende des Ultimatums werden nun zunehmend die Konsequenzen diskutiert, wenn der Gesetzgeber seiner erbschaftsteuerlichen Reformpflicht unter Missachtung des BVerfG nicht bis zum 30.06.2016 nachkommt. Dabei werden drei Varianten vertreten: ein Auslaufen der Erbschaftsteuer, eine unbefristete Weitergeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrechts sowie ein isolierter Wegfall der Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen.

In der F.A.Z. äußerte sich nun kürzlich der Pressesprecher des BVerfG, Dr. Allmendinger. Demnach dürfen sämtliche Regelungen des ErbStG weiterhin angewendet werden, auch wenn der Gesetzgeber nicht fristgerecht handelt. Die Aussagen des Gerichts „Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiterhin anwendbar.“ und „Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30. Juni 2015 zu treffen.“ sind nach Auffassung des 1. Senats getrennt zu betrachten. Bis zu einer Neuregelung dürften also sämtliche Vorschriften weiter angewendet werden.

b) Reform der Erbschaftsteuer: Der Kompromiss nimmt Gestalt an

Nach Presseinformationen haben die Koalitionsparteien einen Kompromiss gefunden: Am Modell der Steuerverschonung gemäß §§ 13a, 13b ErbStG soll festgehalten werden. Das Flat-Tax-Modell scheint in weite Ferne gerückt zu sein. Probleme bereitet allerdings wohl noch die CSU, die den Kompromiss nicht mittragen will.

Geeinigt hat man sich unter diesem Vorbehalt laut Verlautbarungen auf folgende Punkte:

- Das vereinfachte Ertragswertverfahren soll modifiziert werden mit dem Ziel, dass der Firmenwert etwa 30 % niedriger liegen soll als heute. Dies könnte beispielsweise durch Anhebung des Risikozuschlags von derzeit 4,5 % auf einen höheren Wert oder durch die Begrenzung des Kapitalisierungsfaktors auf das etwa 12-Fache, statt zurzeit für 2016 vorgesehen auf das 17,8571-Fache ($17,8571 \times 70 \% = 12,4999$).
- Die Abgrenzung des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens soll nicht wie im Gesetzentwurf vorgesehen danach unterschieden werden, ob Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck dienen oder nicht. Viel-



mehr soll in Anlehnung an den Vorschlag des Bundesrats das bisherige Verwaltungsvermögen zukünftig das nicht begünstigte Vermögen sein. Die Definition des Verwaltungsvermögens könnte dafür überarbeitet werden.

- Es soll eine Investitionsklausel eingeführt werden, wonach Verwaltungsvermögen begünstigt ist, wenn es innerhalb eines Jahres reinvestiert wird.
- Anstelle eines Bedürftigkeitsnachweises für die Verschonung ab einem Erwerb von 52 Mio. EUR sollen Familienunternehmen durch einen maximal 30%igen Abschlag begünstigt werden. Nicht deutlich erkennbar ist, ob dieser Abschlag zusätzlich auf der bewertungsrechtlichen Ebene gewährt wird oder erbschaftsteuerlich abgezogen werden soll.
- Das Abschmelzmodell soll nur auf Erwerbe von nicht mehr als 99 Mio. EUR anzuwenden sein. Über diesen Wert hinaus soll nur noch die Verschonungsbedarfsprüfung möglich sein.

Als Ausgleich für die Verschlechterung beim Abschmelzmodell fordert die CSU angeblich, dass Privatvermögen bei der Prüfung des Verschonungsbedarfs außen vor bleibt. Darüber hinaus soll nach den Vorstellungen der CSU die Investitionsklausel auch auf Schenkungen angewendet werden und die Frist für die Reinvestition auf 3 Jahre verlängert werden. Die weitere Entwicklung muss nun abgewartet werden.

3. Umsatzsteuer

Verbilligte Parkraumüberlassung an Arbeitnehmer

1. Überlässt ein Unternehmer nur seinen Angestellten gegen Kostenbeteiligung Parkraum, erbringt er damit eine entgeltliche Leistung.
2. Die Besteuerung unentgeltlicher Leistungen erlaubt keinen Rückschluss auf die Besteuerung von Dienstleistungen, die der Unternehmer gegen verbilligtes Entgelt erbringt.

BFH, Urt. v. 14.01.2016 – V R 63/14



4. Einkommensteuer/Bilanzierung

a) Kinderfreibeträge 2014 verfassungswidrig zu niedrig?

1. Nach der im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes gebotenen summarischen Prüfung sind die Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 EStG) zumindest für den Veranlagungszeitraum 2014 aus mehreren Gründen verfassungswidrig.
2. Bei der Einkommensteuerfestsetzung sind diejenigen Steuerpflichtigen betroffen, für die der Abzug der steuerlichen Kinderfreibeträge günstiger ist als das Kindergeld.
3. Bei der Festsetzung des Solidaritätszuschlages sind alle Steuerpflichtigen mit Kindern betroffen, die Solidaritätszuschlag zahlen.
4. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG ist es verfassungsrechtlich geboten, nicht nur das Existenzminimum der Steuerpflichtigen, sondern auch das Existenzminimum ihrer einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kinder steuerlich freizustellen. Denn es darf niemand Steuern auf Einkommen in einem Bereich bezahlen, in dem Bedürftige bereits einen Anspruch auf Sozialleistungen haben.
5. Insoweit bestehen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags 2014, weil der Gesetzgeber lediglich ein durchschnittliches Existenzminimum von 258 Euro pro Monat berücksichtigt, das unter dem Sozialleistungsanspruch eines 6-jährigen Kindes (Regelsatz 2014: monatlich 261 Euro) liegt.
6. Außerdem hat der Gesetzgeber für ein volljähriges Kind keine Ermittlungen zur Höhe des Existenzminimums angestellt, sondern wendet den Satz für minderjährige Kinder an. Diese Methode ist weder sachgerecht noch folgerichtig und damit nicht mehr vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt.
7. Es ist auch nicht folgerichtig, dass bei Eltern, die Unterhalt für ein volljähriges Kind zahlen, für das kein Anspruch auf Kindergeld oder Kinderfreibetrag besteht, das Existenzminimum nach § 33a Abs. 1 EStG höher angesetzt wird (d.h. mit dem Grundfreibetrag) als wenn das Kind z.B. studiert.

FG Niedersachsen, Beschluss vom 16.02.2016 – 7 V 237/15, Beschwerde eingelegt, Az. BFH: V B 37/16



b) Nebenwohnsitz im Inland rettet Kindergeldanspruch

Der Wohnsitz oder die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland ist ausschlaggebend für den Anspruch von Kindergeld.

Trotz gewöhnlichen Aufenthalt und Wohnsitz im Ausland kann daneben noch ein zweiter Wohnsitz im Inland vorliegen und entsprechend den Anspruch auf Kindergeld begründen.

FG Bremen, Urt. v. 07.12.2015 – 4 K 63/12 (4)

c) Abweichende Zinsfestsetzung bei freiwilliger Zahlung

1. Nachzahlungszinsen sind aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, soweit der Steuerpflichtige auf die sich aus der Steuerfestsetzung ergebende Steuerzahlungsforderung bereits vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung freiwillige Leistungen erbracht und das FA diese Leistungen angenommen und behalten hat.
2. Nr. 70.1.2 Satz 2 des AEO zu § 233a AO – ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 17.01.2012 (BStBl I 2012, 83) – stellt eine fehlerhafte Ermessensausübung im Hinblick auf die konkrete Berechnung des fiktiven Zinslaufes dar.
3. Der Tag der freiwilligen Zahlung ist bei der Berechnung des fiktiven Zinslaufes zu berücksichtigen.

FG München, Urteil vom 26.10.2015 – 7 K 774/14 – Rev. eingelegt (Az. BFH: I R 92/15)

d) Keine Überschussprognose bei nicht selbst genutzten Ferienhäusern

Auch wenn der Vermieter erst nachträglich die Selbstnutzung von vermieteten Ferienhäusern ausschließt, wird ein eventueller Verlustabzug nicht eingeschränkt, sofern eine Überschussprognose nicht notwendig ist.

FG Köln, Urt. v. 17.12.2015 – 10 K 2322/13, Rev. zugelassen

Mit Vertrag vom 13.08.1999 hatten die Kläger ein unbebautes Grundstück erworben, auf dem sie ein Ferienhaus errichten ließen. Gleichzeitig mit dem Grundstückserwerb schlossen sie einen auf zehn Jahre befristeten Gästevermittlungsvertrag ab. Eine Selbstnutzungsmöglichkeit wurde zwar eingeräumt, tatsächlich aber nicht genutzt, lediglich zu notwendigen Erhaltungs- und Renovierungsmaßnahmen. Da bis zum Jahr 2015 ausschließlich Verluste anfielen, verneinte das Finanzamt eine Überschusserzie-



lungsabsicht und änderte die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005. Die Klage gegen die Änderung hatte im zweiten Rechtsgang Erfolg.

Aus Sicht des FG Köln war eine Überschussprognose für das Ferienhaus grundsätzlich nur nötig, weil die Kläger die Selbstnutzung in einer Ergänzungsvereinbarung (nachträglich abgeschlossen im Jahr 2000) abgeschlossen hatten. Demnach ist gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich und typisierend bei einer auf Dauer angelegten Vermietung von einer Einnahmenüberschuss-Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen.

Für Ferienhäuser gilt dieser Grundsatz, wenn die Vermietungstage des Ferienhauses die ortsüblichen Vermietungszeit nicht erheblich (also um mindestens 25%) unterschreiten, eine Vermietung an stetig wechselnde Feriengäste erfolgt und das Ferienhaus in der übrigen Zeit zur Vermietung bereitgehalten wird (ständige Rechtsprechung BFH, z.B. Urteil v. 19.08.2008 – IX R 39/07, BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138). Das war im Streitfall erfüllt.

Diese Typisierung lässt sich aber nicht anwenden, wenn z.B. Selbstnutzungszeiten eingeräumt werden oder keine ortsüblichen Vermietungszeiten vorliegen. Nur dann ist durch eine Überschussprognose (die den Anforderungen des BFH entspricht) zu belegen, dass der o.g. Grundsatz trotzdem gilt. Im Streitfall stellt sich die Frage nach einer adäquaten Überschussprognose nicht, weil sie nicht erforderlich war. Die Kläger konnten ihre Verluste steuerwirksam geltend machen.

Hinweis

Kurzfristige Aufenthalte des Steuerpflichtigen in der Ferienwohnung wegen eines Mieterwechsels oder zur Erhaltung der Mietsache (z.B. zur Beseitigung von Schäden) sind keine Selbstnutzung (vgl. BFH, Ur. v. 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413).

e) Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen

Bei einer Ferienwohnung ist grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, wenn sie ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird und das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen – abgesehen von Vermietungshindernissen – nicht erheblich (d.h. um mindestens 25%) unterschreitet.

BFH, Urteil vom 05.01.2016 – IX B 106/15, NV



f) **Aufwendungen für eine Feier anlässlich der Habilitation als Werbungskosten**

Das FG Sachsen hat mit Urteil vom 15.04.2015 entschieden, dass für die Beurteilung, ob die Aufwendungen für eine Feier beruflich oder privat veranlasst sind, in erster Linie auf den Anlass der Feier abzustellen ist. Trotz eines herausgehobenen, persönlichen Ereignisses kann sich aus den übrigen Umständen des Einzelfalls ergeben, dass die Aufwendungen für die Feier beruflich veranlasst sind.

g) **Aufwendungen für Pflegeheim keine außergewöhnlichen Belastungen**

Eine erst während des Aufenthalts im Pflegeheim entstandene krankheitsbedingte Pflegebedürftigkeit rechtfertigt nicht den Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen für Unterbringungskosten, da es an der Zwangsläufigkeit fehlt.

FG Niedersachsen, Urteil v. 15.12.2015 – 12 K 206/14, Rev. zugelassen

Die Klägerin wurde erst nach Einzug in ein Altenheim krank und pflegebedürftig. Die monatlich zu zahlenden ca. 2.400 € für die Unterkunft (inkl. Verpflegung und Betreuungsleistungen) machte sie als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt versagte ihr den Abzug, da sie erst während ihres Aufenthalts im Pflegeheim erkrankt sei und insofern keine Außergewöhnlichkeit vorliegen könne.

Das FG Niedersachsen schloss sich der Ansicht des Finanzamts an: Die Aufwendungen der Klägerin für Unterkunft und Verpflegung in dem Seniorenheim seien keine außergewöhnlichen Belastungen i.S.d. § 33 EStG, sondern lediglich üblichen Kosten der allgemeinen Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten seien (vgl. BFH, Urt. v. 14.11.2013 – VI R 20/12, BStBl 2014, 456).

Allerdings gilt es zu unterscheiden zwischen den grundsätzlich berücksichtigungsfähigen Krankheitskosten und Unterbringungskosten in einem Pflegeheim und den Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altersheim. Letztere Kosten zählen als üblicher Aufwand der privaten Lebensführung und können nach § 33 EStG nicht berücksichtigt werden. Allerdings greift § 33 EStG ausnahmsweise dann, wenn die Heimunterbringung ausschließlich durch eine Krankheit veranlasst ist. Damit waren nur die erst im Nachhinein entstandenen krankheitsbedingten Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig. Eine unterschiedliche Behandlung zu anderen pflegebedürftigen Steuerpflichtigen, die nicht in einem Alters- oder Pflegeheim wohnen, erfolgt nicht.



Nach Auffassung des FG wäre selbst bei einer für die Klägerin sprechenden Beurteilung keine andere Entscheidung möglich, da bei der Pflegestufe 1 nur eine ambulante Pflege vorgesehen wäre.

Hinweis

Der VI. Senat des BFH hat mit Urte. v. 15.04.2010 – VI R 51/09 ausdrücklich offengelassen, ob die Kosten einer Heimunterbringung abweichend von der bisherigen Rechtsprechung des BFH auch dann zu berücksichtigen sind, wenn ein Steuerpflichtiger erst nach dem Umzug in das Altenheim krank und pflegebedürftig geworden ist.

h) Nachhaftung für Darlehensverbindlichkeit eines Gesellschafters

1. Sog. „nachträgliche Schuldzinsen“ können auch nach einer nicht steuerbaren Veräußerung einer zur Vermietung bestimmten Immobilie grundsätzlich weiter als Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Darlehensverbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können.
2. Die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steht unter dem Vorbehalt der vorrangigen Schuldentilgung.
3. Für die Berücksichtigung von nachträglichem Zinsaufwand als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist es nicht von Bedeutung, dass dieser nicht aufgrund der ursprünglichen darlehensvertraglichen Verpflichtung (oder einer damit einhergehenden vertraglichen Haftung), sondern aufgrund einer gesetzlich geregelten Gesellschafterhaftung geleistet wurde.
4. Die Entscheidung des Steuerpflichtigen, seine Beteiligung an einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft zu veräußern, beinhaltet grundsätzlich den Entschluss, die Absicht zu einer (weiteren) Einkünfterzielung aufzugeben. Unbeschadet dessen führt eine Inanspruchnahme im Zuge der Nachhaftung (§ 736 Abs. 2 BGB i.V.m. § 160 HGB) bei einem Steuerpflichtigen, der seine Beteiligung an der GbR gerade zur Vermeidung einer solchen persönlichen Haftung weiterveräußert hat, zu berücksichtigungsfähigem Aufwand, soweit er diesen endgültig selbst trägt.



i) Verlust aus dem Verfall von Optionen steuerlich berücksichtigungsfähig

Das BFH-Urteil vom 12.01.2016 lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- (1) Einkünfte bei einem Termingeschäft i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a, Abs. 4 Satz 5 EStG liegen bei dem Erwerb einer Option auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Option bei Fälligkeit verfallen lässt (entgegen BMF-Schreiben vom 09.10.2012).
- (2) Das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG ist verfassungsgemäß.

Anmerkung

Danach entstehen durch das Verfallenlassen von wirtschaftlich uninteressant gewordenen Aktienoptionen steuerlich zu berücksichtigende Verluste i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a EStG n.F. Der IX. Senat hält nach geänderter Gesetzeslage nicht mehr an der Trennung zwischen Eröffnungs- und Basisgeschäft fest, sondern geht davon aus, dass die Anschaffung einer Option und der Ausgang des Optionsgeschäfts bei ertragsteuerrechtlich gebotener wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einheit behandelt werden müssen (ebenso die Entscheidungen IX R 49/14 und IX R 50/14 vom selben Tag). Das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG greift insoweit nicht, anders als bei Schuldzinsen aus der Finanzierung des Optionsgeschäfts.

j) Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung

1. Kosten im Zusammenhang mit einem Zivilprozess sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, soweit der Prozess die Geltendmachung von Schmerzensgeldansprüchen betrifft.
2. Sind die Kosten für einen Zivilprozess nur zum Teil als außergewöhnliche Belastung abziehbar, ist der abziehbare Teil der Kosten mit Hilfe der Streitwerte der einzelnen Klageanträge zu ermitteln (Anschluss an BFH, Urt. v. 27.08.2008 – III R 50/06, BFH/NV 2009, 553).

BFH, Urteil vom 17.12.2015 – VI R 7/14

k) Abzugsfähigkeit von Kosten für eine Geburtstagsfeier mit Kollegen

Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 12.11.2015 entschieden, dass Kosten für eine Geburtstagsfeier als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden können, wenn ein Ge-



schäftsführer ausschließlich seine Mitarbeiter bzw. Rentner sowie den Aufsichtsratsvorsitzenden einlädt, separate private Feiern des runden Geburtstags stattfinden und die Kosten je Teilnehmer an der Feier moderat sind. Im entschiedenen Fall ergab im Übrigen die Gesamtschau aller Umstände den rein betrieblichen Charakter der Feier (Einbindung des Arbeitgebers in die Organisation, Werkhalle als Veranstaltungsort, Zeit: Freitagmittags bis in den Nachmittag hinein, dem Kreis der Eingeladenen entsprechendes Ambiente).

Anmerkung

Geklagt hatte ein Allein-Geschäftsführer einer GmbH, der zur Feier seines 60. Geburtstags ca. 70 Personen eingeladen hatte. Seine Gäste waren Arbeitskollegen bzw. Mitarbeiter, außerdem ehemalige Mitarbeiter, die inzwischen verrentet sind, sowie der Aufsichtsratsvorsitzende. Gefeierte wurde in den Räumlichkeiten des Unternehmens. In seiner Einkommensteuererklärung machte der Geschäftsführer die Kosten für die Geburtstagsfeier als Bewirtungs- bzw. Werbungskosten geltend. Insgesamt handelte es sich um einen Betrag von 2.470 €. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen nicht an. Nach einer Information des LfSt Rheinland-Pfalz vom 15.12.2015 sind die Kosten für eine Geburtstagsfeier von den Finanzämtern vorerst weiterhin nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Da das Finanzgericht die Revision nicht zugelassen hatte, hat das Finanzamt Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, welche beim BFH unter dem Aktenzeichen VI B 131/15 geführt wird.

I) Anwendung der Abfärberegelung bei der Tätigkeit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis

Nach dem BFH-Urteil vom 03.11.2015 sind die Einkünfte einer Ärzte-GbR insgesamt solche aus Gewerbebetrieb, wenn die GbR auch Vergütungen aus ärztlichen Leistungen erzielt, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden.

Anmerkung

Im vorliegenden Fall rächt sich die restriktive Grundhaltung, mit der die „Altgesellschafter“ eine Ärztin als Gesellschafterin aufgenommen haben, ohne sie als Mitunternehmerin zu beteiligen (s. BFH VIII R 63/13). Mit Urteil vom selben Tag hat der BFH bei der Beurteilung ein und desselben Sachverhalts die Auffassung des Finanzamts und des Finanzgerichts bestätigt, wonach die als Gesellschafterin aufgenommene Ärztin ohne eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft (nur umsatzbezogene Vergütung) und an deren stillen Reserven keine Mitunternehmerin sein könne. Ging es in jenem Verfahren um die Rechtmäßigkeit eines negativen Feststellungsbescheids, so war im entschiedenen Fall ein Gewerbesteuerbescheid Gegenstand des Verfahrens. Die Anwendung der Abfärberegelung im Streitfall ist für die Kläger deshalb besonders ärgerlich, weil sie ir-



rig davon ausgingen, dass ihre Kollegin als Mitunternehmerin eigenverantwortlich tätig gewesen sei.

m) Restwert von abgerissenen Gebäuden und Abbruchkosten als Herstellungskosten des neuen Gebäudes

Das FG Düsseldorf hat zu der Frage entschieden, ob der Restwert von abgerissenen Gebäuden und die dabei angefallenen Abbruchkosten als sofort abziehbarer betrieblicher Aufwand behandelt werden dürfen oder ob sie zu den Herstellungskosten der an dieser Stelle errichteten neuen Gebäude gehören. Die Klägerin ist eine gewerblich geprägte Kommanditgesellschaft, die eigenen Grundbesitz verwaltet. Einer ihrer Kommanditisten hatte seine Einlage dadurch erbracht, dass er Grundstücke zu Bruchwerten auf die Gesellschaft übertrug. Bereits bei Erwerb der Grundstücke hatte die Klägerin die Absicht, die aufstehenden Gebäude abzureißen und zwei neue Einkaufsmärkte zu errichten. Für die durch den Abbruch untergegangene Bausubstanz nahm sie Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung vor. Diese und die Abbruchkosten machte sie als sofort abziehbare Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt folgte dem nicht. Es behandelte die Restbuchwerte der abgebrochenen Gebäude und die Abbruchkosten als Herstellungskosten der neuen Gebäude.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Mit Urteil vom 23.02.2016 führt das FG Düsseldorf aus, dass es sich bei den Restbuchwerten der abgebrochenen Gebäude und den Abbruchkosten um Herstellungskosten der neu errichteten Gebäude handelt, für die lediglich AfA in gleichen Jahresbeträgen in Anspruch genommen werden könne. Wenn der Steuerpflichtige ein technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchtes Gebäude in der Absicht erwirbt, es abzubrechen und an dieser Stelle ein neues Gebäude zu errichten, sei die Vernichtung des alten Voraussetzung für die Errichtung des neuen Gebäudes. Damit bestehe zwischen dem Abbruch des Gebäudes und der Herstellung des neuen Wirtschaftsguts ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang. Dieser rechtfertige es, die mit Abbruch verbundenen Anwendungen als Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts zu behandeln. Der Abbruch stellt gleichsam den Beginn der Herstellung dar.

n) Keine rückwirkende Anwendung des Splittingtarifs für eingetragene Lebenspartner

Mit Urteil vom 25.02.2016 hat das FG Köln entschieden, dass eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide im Hinblick auf die rückwirkende Anwendung des Splittingtarifs für eingetragene Lebenspartnerschaften nicht in Betracht kommt.



o) Abgeltung von Unfallkosten durch die Entfernungspauschale

Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und der ersten Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG sind nur in beschränktem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Die Grenze bildet die aufgrund ihres Anwendungsfelds oftmals gemeinhin als sog. Pendlerpauschale bezeichnete verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 4 EStG in Höhe von arbeitstäglich 0,30 € pro vollem Entfernungskilometer. Gemäß der Vorschrift des § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG werden damit „sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte [...] veranlasst sind.“ Hierzu hat das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 23.02.2016 – 1 K 2078/15 entschieden, dass die Abgeltungswirkung auch Unfallkosten umfasst, sodass dafür angefallene Zahlungen nicht neben der Entfernungspauschale steuerlich geltend gemacht werden können.

Im fraglichen Fall hatte eine als Angestellte tätige verheiratete und gemeinsam mit ihrem Ehemann zur Einkommensteuer veranlagte Steuerpflichtige Ende April 2014 auf der Fahrt zur Arbeit einen Autounfall erlitten. Danach klagte sie über Schmerzen im Kopf- und Nackenbereich; ihr Fahrzeug musste für knapp 7.000 € repariert werden. Sowohl die Reparaturaufwendungen als auch die entstandenen Behandlungskosten – etwa für eine Reha-Klinik – wurden nur zum Teil von dritter Seite erstattet. Die letztlich selbst getragenen Aufwendungen (Reparaturkosten von ca. 280 € sowie Krankheitsaufwand von gut 660 €) machte die Steuerpflichtige anschließend in ihrer Einkommensteuererklärung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Das die Veranlagung durchführende Finanzamt erkannte die Reparaturkosten für das Fahrzeug als Werbungskosten an, nicht aber die Krankheitskosten, da diese – so die Begründung der Verwaltung – allenfalls als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG berücksichtigungsfähig wären. Im konkreten Fall scheidet dies allerdings aus, weil der Betrag von 660 € die nach dem Gesetz zumutbare Eigenbelastung hier nicht überschreite.

Gegen diese Entscheidung erhoben die Eheleute Klage, die indes erfolglos blieb. Das Finanzgericht vertrat ebenso die Auffassung, dass kein Werbungskostenabzug für die Behandlungskosten in Betracht komme. Die Entfernungspauschale decke nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes „sämtliche Aufwendungen“ ab, also auch außergewöhnliche Kosten. Dies diene der Typisierung innewohnenden Gedanken der Steuervereinfachung und der Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten über die Frage, ob noch gewöhnliche oder schon außergewöhnliche Aufwendungen vorliegen. Das beklagte Finanzamt hätte daher – so die Ansicht des entscheidenden Senats – folgerichtig die Reparaturkosten für das Fahrzeug ebenso nicht zusätzlich zur Entfernungspauschale als Werbungskosten berücksichtigen dürfen; eine diesbezügliche Verböserung kam im gerichtlichen Verfahren aber nicht in Betracht.



p) Keine steuerbegünstigten Abschlagszahlungen an Handelsvertreter

Soweit ein Handelsvertreter veranlagungszeitraumübergreifend Vorauszahlungen als Teilzahlungen auf einen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB erhält, sind diese nicht nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. c EStG begünstigt. Der Ausgleichsbetrag muss, dem Grundsatz der Zusammenballung entsprechend, in einer Summe gezahlt werden.

BFH, Urteil vom 27.10.2015 – X R 12/13

r) Sonntags-, Feiertags- und Nachzuschläge sind auch beim faktischen Geschäftsführer verdeckte Gewinnausschüttungen

Sonntags-, Feiertags- und Nachzuschläge (SFN-Zuschläge) führen nicht nur bei nominellen, sondern auch bei faktischen Geschäftsführern einer GmbH grundsätzlich zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA).

FG Münster, Urteil vom 27.01.2016 – 10 K 1167/13 K,G,F, Rev. zugelassen

s) Entfernungspauschale bei Vermietung und Verpachtung

Mit der Entfernungspauschale beschränkt der Gesetzgeber in erster Linie die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (erste Tätigkeitsstätte). Die Beschränkung auf 0,30 € für die Fahrtkosten pro Entfernungskilometer stellt eine zulässige Pauschalierung dar. Gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG gilt die Beschränkung auch für die Fahrten zwischen Wohnung und einer Betriebsstätte bei den Gewinneinkünften. Nach § 9 Abs. 3 EStG gilt sie aber für die weiteren Überschusseinkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte) entsprechend. Bislang war jedoch nicht immer deutlich, welche praktische Bedeutung die Vorschrift bei den anderen Überschusseinkunftsarten haben kann. Der BFH hat nunmehr einen Sachverhalt für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG entschieden, bei der die Entfernungspauschale zu einer Beschränkung der Fahrtkosten führte.

BFH, Urteil vom 01.12.2015 – IX R 18/15