



Rundschreiben Nr. 05/2017

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Allgemeines</u>	
a) <u>Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 6 % für Nachzahlungszinsen</u>	4
b) <u>Bundesverfassungsgerichts-Vorlage: Rechnungszinsfuß von 6 % für Pensionsrückstellungen verfassungswidrig?</u>	4
c) <u>Dämmerung um die Abgeltungsteuer</u>	4
d) <u>Steuererklärung kann auch beim unzuständigen Finanzamt fristwährend eingereicht werden</u>	5
2. <u>Erbschaft-/Schenkungssteuer</u>	
<u>Billigkeitsmaßnahmen bei der Schenkungssteuer wegen nachträglicher Wertminderungen</u>	5
3. <u>Umsatzsteuer</u>	
<u>Vorsteuerabzug – wann enthält eine Rechnung die „vollständige Anschrift“ des leistenden Unternehmers? – Keine Versagung des Vorsteuerabzugs bei Umsatzsteuerbetrug des leistenden Unternehmers</u>	6
4. <u>Körperschaftsteuer</u>	
<u>Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften erneut auf verfassungsrechtlichem Prüfstand</u>	6
5. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung</u>	
a) <u>Anschaffungsnahe Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Einkommensteuergesetz</u>	7
b) <u>Beitrittsaufforderung an das BMF: Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlagen „in letzter Minute“</u>	8
c) <u>Wie werden Aufwendungen von Gesellschaftern nach MoMiG behandelt</u>	9



	Seite
d) <u>EuGH-Vorlage: Sofortige Wegzugsbesteuerung bei Umzug in die Schweiz?</u>	12
e) <u>EuGH-Vorabentscheidungsersuchen zur Abzugsbeschränkung von Vorsorgeaufwendungen beschränkt Steuerpflichtiger</u>	13
f) <u>Voller Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige</u>	13
g) <u>BMF nimmt Stellung zur beschränkten Steuerpflicht bei grenzüberschreitender Überlassung von Software</u>	13
h) <u>Geschlossener Immobilienfonds – Veräußerung oder Rückabwicklung bei „Schrottimmobilien“</u>	16
i) <u>Keine Begünstigung von Sanierungsgewinnen vor Inkrafttreten des § 3a EStG</u>	16
j) <u>Verluste aus der Veräußerung einer fondgebundenen Lebensversicherung</u>	17
k) <u>Depotübergreifende Verlustverrechnung bei Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG</u>	17
l) <u>Verzicht auf eine Pensionszusage durch nachträgliche Herabsetzung eines vereinbarten Ruhegehalts</u>	18
m) <u>Verlustrealisierung bei Veräußerung wertloser Aktien – Gestaltungsmissbrauch?</u>	18
n) <u>Zeitwertkonto bei Arbeitgeberwechsel</u>	19
o) <u>Sprachaufenthalte im Ausland als Berufsausbildung</u>	19
p) <u>Sog. Arbeitsecke ist kein häusliches Arbeitszimmer</u>	19
q) <u>BMF veröffentlicht neues Schreiben zum häuslichen Arbeitszimmer</u>	19
r) <u>Aufladen von Elektrofahrrädern steuerfrei</u>	22
s) <u>Scheidungskosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen abziehbar</u>	22
t) <u>Künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung bei Allein-erziehenden?</u>	22



	Seite
u) <u>Gewährung der Steuerermäßigung für außerhalb des Haushalts erbrachte Handwerkerleistungen</u>	22
v) <u>Immobilienmaklerkosten sind keine haushaltsnahe Dienstleistungen</u>	23
w) <u>Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit einem Neubau</u>	23
x) <u>„Gassigehen“ gilt als haushaltsnahe Dienstleistung</u>	23

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) Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 6 % für Nachzahlungszinsen

Der in § 238 AO auf 6 % festgelegte Zinssatz für Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO ist auch für Zeiträume bis Dezember 2015 verfassungsgemäß.

FG Münster, Urteil vom 17.08.2017 – 10 K 2472/16 – Rev. eingelegt

b) Bundesverfassungsgerichts-Vorlage: Rechnungszinsfuß von 6 % für Pensionsrückstellungen verfassungswidrig?

Der 10. Senat des FG Köln hält den Rechnungszinsfuß von 6 % zur Ermittlung von Pensionsrückstellungen in § 6a EStG im Jahr 2015 für verfassungswidrig. Er hat deshalb am 12.10.2017 beschlossen, das Klageverfahren 10 K 977/17 auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des Rechnungszinsfußes einzuholen.

Anmerkung:

Der Senat hat im Rahmen der Entscheidungsverkündung erläutert, dass der Gesetzgeber befugt sei, den Rechnungszinsfuß zu typisieren. Er sei aber gehalten, in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, ob die Typisierung noch realitätsgerecht sei. Der Rechnungszinsfuß sei seit 1982 unverändert. In dem heutigen Zinsumfeld habe sich der gesetzlich vorgeschriebene Zinsfuß so weit von der Realität entfernt, dass er vom Gesetzgeber hätte überprüft werden müssen. Die fehlende Überprüfung und Anpassung führt nach Auffassung des 10. Senats zur Verfassungswidrigkeit. Alle vergleichbaren Parameter (u.a. Kapitalmarktzins, Rendite von Unternehmensanleihen) hätten schon seit vielen Jahren eine stetige Tendenz nach unten und lägen deutlich unter 6 %. Je höher der Rechnungszinsfuß, desto weniger darf ein Unternehmen der Pensionsrückstellung zuführen. Folge ist eine höhere steuerliche Belastung.

FG Köln, Beschluss vom 12.10.2017 – 10 K 977/17

c) Dämmerung um die Abgeltungsteuer

Sind die politischen Leitlinien für die nächsten vier Jahre noch unklar, so scheint doch der besondere Steuersatz auf Kapitalerträge gem. § 32d Abs. 1 EStG zur Disposition zu stehen. Einen ersten dahingehenden Vorstoß hatte die Landesregierung Brandenburg unternommen, welche dem Bundesrat im Oktober 2016 eine EntschlieÙung zur Abschaffung der Abgeltungsteuer zugeleitet hatte. Ziel war es, Kapitalerträge nach erfolgter Einführung des internationalen automatischen Informationsaustausches von Steuerdaten wieder dem persönlichen Einkommensteuersatz der Steuerpflichtigen zu unterwerfen. Gleichzeitig sei durch Anpassung



von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer das Ziel der Rechtsformneutralität der Besteuerung von Kapitalerträgen sicherzustellen und eine gleichmäßige Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und laufenden Einkünften im Bereich der Kapitalanlagen zu gewährleisten.

Nächster Initiator zur Abschaffung der Abgeltungsteuer könnte nunmehr indes der Bundestag werden. Dies zumindest dann, wenn den Wahlprogrammen Glauben geschenkt werden darf. So heißt es im „Regierungsprogramm 2017 – 2021“ der CDU/CSU, 33: „Wenn international ein funktionierender Informationsaustausch der Finanzbehörden besteht, soll die pauschale Abgeltungssteuer durch die individuelle Besteuerung ersetzt werden. Soweit Kapitalerträge schon steuerlich vorbelastet sind, soll dies beim Anleger nicht zu Nachteilen führen.“

Dies dürfte auch bei den Abgeordneten der SPD nicht auf Opposition stoßen; denn in ihrem Regierungsprogramm heißt es auf S. 52: „Wir wollen Einkommen aus Arbeit und Kapital wieder gleich besteuern, indem wir die Abgeltungsteuer abschaffen.“

d) Steuererklärung kann auch beim unzuständigen Finanzamt fristwährend eingereicht werden

Der Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer ist selbst dann fristwährend, wenn die Steuererklärung am letzten Tag der Festsetzungsfrist (Silvesterabend) beim örtlich unzuständigen Finanzamt eingeworfen wird.

*FG Köln, Urteil vom 23.05.2017 – 1 K 1637/14
Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 37/17*

2. Erbschaft-/Schenkungssteuer

Billigkeitsmaßnahmen bei der Schenkungssteuer wegen nachträglicher Wertminderungen

Eine nach der Entstehung der Steuer eingetretene Wertminderung eines freigiebig zugewendeten Grundstücks kann keinen Erlass der Schenkungssteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen rechtfertigen.

BFH, Urteil vom 30.08.2017 – II B 16/17



3. Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug – wann enthält eine Rechnung die „vollständige Anschrift“ des leistenden Unternehmers? – Keine Versagung des Vorsteuerabzugs bei Umsatzsteuerbetrug des leistenden Unternehmers

1. Die formellen Rechnungsanforderungen für den Vorsteuerabzug nach Art. 226 MwStSystRL, § 14 EStG sind auch dann erfüllt, wenn als Anschrift des Leistenden ein Gesellschaftssitz angegeben wird, der aus allgemein zugänglichen Quellen, wie z.B. dem Handelsregister, leicht bestimmbar ist und unter der der Leistungsempfänger den leistenden Unternehmer erreichen konnte und tatsächlich erreicht hat.
2. Ob die Umsatzsteuer tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Unternehmers auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung.
3. Der Vorsteuerabzug kann nicht versagt werden, wenn der Leistungsempfänger alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind.
4. CMR-Frachtbriefe sind für die Ausübung des Rechts auf den Vorsteuerabzug nicht erforderlich.

*FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21.04.2016 – 1 K 1158/14
Rev. eingelegt, Az. BFH: V R 28/16*

4. Körperschaftsteuer

Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften erneut auf verfassungsrechtlichem Prüfstand

Mit Beschluss vom 29.08.2017 hat der 2. Senat des FG Hamburg das Bundesverfassungsgericht zu der Frage angerufen, ob § 8c Satz 2 KStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) verfassungswidrig ist. Hiervon ist der vorliegende Senat überzeugt.

Anmerkung:

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 auf eine frühere Vorlage des FG Hamburg (Beschluss vom 04.04.2011 – 2 K 33/10 entschieden, dass der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG A.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstößt. Die Regelung in § 8c Satz 1 KStG a.F., wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden (schädlicher Beteiligungserwerb), ist mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz unvereinbar. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber aufgeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rück-



wirkend für die Zeit ab 01.01.2008 bis 31.12.2015 zu beseitigen. Gegenstand der neuen Vorlage an das Bundesverfassungsgericht ist die Regelung in § 8c Satz 2 KStG a.F., wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft sogar vollständig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden. Damit wird eine weitere Variante der höchst umstrittenen Verlustabzugsbeschränkung auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt.

FG Hamburg, Beschluss vom 29.08.2017 – 2 K 245/17

5. Einkommensteuer/Bilanzierung

a) Anschaffungsnahe Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Einkommensteuergesetz

Der BFH hat mit seinen Urteilen IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15 vom 14.06.2016 entschieden, dass zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen gehören, die im Rahmen einer Instandsetzung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes anfallen. Dazu zählen sowohl originäre Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile sowie Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB als auch Schönheitsreparaturen. Soweit der BFH bisher bei Schönheitsreparaturen einen engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen gefordert hatte (vgl. auch BFH vom 25.08.2009 – IX R 20/08), hält er daran nicht mehr fest.

Der BFH hat zudem klargestellt, dass bei der Prüfung, ob die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG führen, bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude nicht auf das gesamte Gebäude, sondern auf den jeweiligen selbständigen Gebäudeteil abzustellen ist, wenn das Gesamtgebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird. Maßgeblich ist insoweit, ob die einzelnen Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze der BFH-Urteile IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15 – unter Beachtung des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO – in allen offenen Fällen anzuwenden.

Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn auf Antrag des Steuerpflichtigen abweichend hiervon



- die bisherige BFH-Rechtsprechung zur Behandlung der Schönheitsreparaturen im Zusammenhang mit anschaffungsnahen Herstellungskosten und
- die bisher von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsauffassung, dass eine gebäudebezogene Prüfung der Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorzunehmen ist,

auf Sachverhalte weiter angewendet wird, bei denen der Kaufvertrag bzw. ein ihm gleichstehender Rechtsakt vor dem 01.01.2017 abgeschlossen wurde.

b) Beitrittsaufforderung an das BMF: Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlagen „in letzter Minute“

Mit Beschluss vom 11.10.2017 fordert der BFH das BMF auf, dem Verfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob Zuzahlungen, die der Gesellschafter in das Eigenkapital leistet und die bei der Kapitalgesellschaft als Kapitalrücklage auszuweisen sind (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), bei diesem in jedem Fall und zu jedem denkbaren Zeitpunkt zu – nachträglichen – Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB führen und mithin im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berücksichtigen sind und ob solche Zuzahlungen einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) darstellen könnten.

Anmerkung:

Die Einzahlungen, die die Gesellschafter in die Kapitalrücklage der GmbH leisteten, sind eigentlich der klassische Fall von nachträglichen Anschaffungskosten auf die Anteile. Der BFH will indes prüfen, ob es sich im Streitfall deshalb um Gestaltungsmissbrauch handeln könnte, weil die Einzahlungen nach Einstellung der verlustreichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft zur Tilgung eines Bankkredits erfolgten, für den die Anteilseigner (u.a. der Kläger) Bürgschaften und andere Sicherheiten geleistet hatten. Unmittelbar nach dieser Aktion veräußerten die Gesellschafter ihre Gesellschaftsanteile zu einem Kaufpreis von 0 € an eine GmbH, an der sie (auch der Kläger) beteiligt waren und die den früheren Geschäftsbetrieb der maroden Gesellschaft fortführte. Die Fragestellung erlangt erhöhte Bedeutung, weil der BFH für Neufälle nach Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts nachträgliche Anschaffungskosten nur noch in Fällen offener oder verdeckter Einlagen anerkennen will. Es liegt deshalb aus steuerlichem Blickwinkel nahe, den nicht mehr steuerwirksamen Ausfall von Gesellschafterkrediten sowie die Inanspruchnahme aus Bürgschaften durch offene Einlagen zu vermeiden, die eine Bedienung der Verbindlichkeiten ermöglichen.



c) Wie werden Aufwendungen von Gesellschaftern nach MoMiG behandelt

Durch das MoMiG wurde das Eigenkapitalersatzrecht grundlegend reformiert. Prinzipiell sind alle Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall nachrangig. In der Literatur und der Rechtsprechung der Finanzgerichte ist es sehr umstritten gewesen, wie sich die Gesetzesänderung auf die Auslegung von § 17 EStG bei den nachträglichen Anschaffungskosten bei Finanzierungshilfen eines Gesellschafters auswirkt. Der BFH hat nunmehr dazu die grundlegende Entscheidung getroffen.

BFH, Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15

Die Kläger machten in der Einkommensteuererklärung 2011 einen Auflösungsverlust in Höhe von ca. 176.000 € geltend. Dieser setzte sich im Einzelnen wie folgt zusammen: Ausfall mit der vom Rechtsvorgänger übernommenen Stammeinlage 27.000 €, nachträgliche Anschaffungskosten aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften 140.610,40 € sowie verschiedene Kosten 8.545,78 €.

Das Finanzamt erkannte lediglich einen Verlust von 17.975 € an. Es lehnte die Inanspruchnahme aus den Bürgschaften als berücksichtigungsfähigen Verlust ab. Es begründete seine Rechtsauffassung damit, dass sich die GmbH im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht in einer Krise befunden habe.

Entscheidung des BFH

Im Ergebnis lässt hier der BFH die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft als nachträgliche Anschaffungskosten zu. Allerdings liegen prinzipiell keine abzugsfähigen Aufwendungen in einem Fall vor. Die Anerkennung erfolgt hier unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes.

Auflösungsverlust i.S.v. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Steuerpflichtigen (persönlich) getragenen Kosten (Auflösungskosten entsprechend § 17 Abs. 2 EStG) und seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugewiesenen oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen. Zu den Anschaffungskosten zählen auch die nachträglichen Anschaffungskosten.

Zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung führten nach bisheriger Rechtsprechung des BFH neben offenen und verdeckten Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder



Auflösungskosten waren. Solche nachträglichen Anschaffungskosten hat der BFH u.a. in folgenden Fällen angenommen:

- beim Ausfall des Gesellschafters mit seinem Anspruch auf Rückzahlung eines der Gesellschaft gewährten Darlehens oder
- bei Zahlung des Gesellschafters auf eine Bürgschaft und Wertlosigkeit des gegen die Gesellschaft gerichteten Rückgriffsanspruchs, wenn die Hingabe des Darlehens oder die Übernahme der Bürgschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren.

Bislang kam es für die Abzugsfähigkeit darauf an, ob die Finanzierungshilfe eigenkapitalersetzend war. Der BFH hat dies bejaht, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen eines der folgenden Instrumente genutzt hat:

- ein Darlehen gewährt,
- eine Bürgschaft zur Verfügung gestellt oder
- eine wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung i.S.d. § 32a Abs. 1 und 3 GmbHG a.F. vorgenommen hatte.

Fiel der Gesellschafter mit einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe aus, führte dies zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts des ausgefallenen Anspruchs. Im anderen Fall war nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegende Wert zu berücksichtigen.

Neue Rechtslage durch das MoMiG

Durch das MoMiG ist das Eigenkapitalersatzrecht, das durch eine weitgehende Gleichbehandlung der eigenkapitalersetzenden Finanzierungsleistungen mit dem nach §§ 30, 31 GmbHG gebundenen Kapital gekennzeichnet war, aufgehoben und ersetzt worden durch den gesetzlichen Nachrang sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall. Mit diesem Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts ist die Grundlage der bisherigen Rechtsprechung weggefallen.

Die Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung im Rahmen des § 17 Abs. 2 und 4 EStG war eine Reaktion auf die Rechtsfolgen des Eigenkapitalersatzrechts. Sie stellte eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass eine im Privatvermögen gehaltene Kapitalforderung des Gesellschafters aus einem Gesellschafterdarlehen oder einer zugunsten der Gesellschaft übernommenen Bürgschaft dem Anwendungsbereich des



§ 20 EStG und nicht dem des § 17 EStG unterfällt, und führte zu einer Durchbrechung der Trennung von steuerlich unbeachtlicher Vermögens- und steuerbarer Erwerbssphäre. Dafür fehlt nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts die rechtliche Grundlage.

Nachträgliche Anschaffungskosten nach neuer Rechtslage

Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können weiterhin nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Darunter fallen insbesondere Nachschüsse i.S.d. §§ 26 ff. GmbHG, sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage.

Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals „krisenbedingten“, „krisenbestimmten“ oder „in der Krise stehengelassenen“ Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung.

Vertrauensschutz

Nach Auffassung des BFH sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Der IX. Senat hält es aus Gründen des Vertrauensschutzes für geboten, die neuen Rechtsprechungsgrundsätze nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden.

Fazit

Grundsätzlich sind Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen eines Gesellschafters nicht mehr steuermindernd als nachträgliche Anschaffungskosten zu werten. Damit wirken sich solche Aufwendungen grundsätzlich nicht mehr mindernd bei der Einkommensteuer aus. Viel bemerkenswerter ist allerdings der zweite Aspekt der Entscheidung. Der BFH gewährt hier eine eigene Übergangsregelung für seine Rechtsprechung. Damit stärkt das Gericht den Vertrauensschutz für die Steuerpflichtigen. Für alle Fälle, in denen der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils am 27.09.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist, gelten die alten Grundsätze.



d) **EuGH-Vorlage: Sofortige Wegzugsbesteuerung bei Umzug in die Schweiz?**

Das FG Baden-Württemberg hat mit Beschluss vom 14.06.2017 dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die sofortige Besteuerung eines Wertzuwachses im Zeitpunkt des Wegzugs mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist (Az. beim EuGH: C-581/17).

Anmerkung:

Der Kläger, ein deutscher Staatsangehöriger, ist seit 2008 Geschäftsführer einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft, an der er zur Hälfte beteiligt ist. Im Streitjahr 2011 verlegte er seinen Wohnsitz vom Inland in die Schweiz. Das beklagte Finanzamt unterwarf die Wertsteigerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft, die sog. stillen Reserven, im Inland der Besteuerung. Es setzte einen fiktiven Veräußerungsgewinn nach dem Außensteuergesetz unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens nach dem Einkommensteuergesetz fest. Der Wegzug führe zur zeitlichen Vorverlagerung der Einkommensteuer auf den Gewinn aus einer (möglichen) Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft. Die Steuer hierauf sei nicht zinslos, unbefristet und ohne Sicherheitsleistung bis zum Verkauf der Anteile zu stunden. Stundungsmöglichkeiten bestünden lediglich bei einem Wegzug in einen Mitgliedstaat der EU. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung bestehe nicht. Eine Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft unterliege in der Schweiz nicht der Besteuerung. Nach Ansicht des Zweiten Senats des FG Baden-Württemberg kann sich der Kläger auf das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten und der Schweiz über die Freizügigkeit (FZA) berufen. Das Abkommen enthalte ein Diskriminierungsverbot. Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten sei „auf die im FZA normierten Freizügigkeitsrechte im Verhältnis zur Schweiz übertragbar.“ Die Niederlassungsfreiheit, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die allgemeine Freizügigkeit stehe „jeder Maßnahme entgegen, die geeignet ist, die Ausübung derselben zu behindern oder weniger attraktiv zu machen“. Die sog. Wegzugsbesteuerung habe für den Kläger, der seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz verlegt hat, „zumindest abschreckende Wirkung“. Er habe nach nationalem Recht einen nicht realisierten Gewinn im Zeitpunkt des Wegzugs zu versteuern. Die Besteuerung könne zwar gerechtfertigt sein, da sie eine „ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nach dem Territorialitätsprinzip, verbunden mit einer zeitlichen Komponente“ sicherstelle. Die Besteuerungsbefugnis erstrecke sich lediglich auf die Wertzuwächse, die im deutschen Hoheitsgebiet in dem Zeitpunkt erzielt worden sind, in dem der Kläger im Inland ansässig gewesen ist. Die sofortige Einziehung der Steuer sei jedoch nicht verhältnismäßig. Eine automatische zeitlich unbegrenzte Stundung bis zur Realisierung der Gewinne könne ein milderes Mittel darstellen.



e) **EuGH-Vorabentscheidungsersuchen zur Abzugsbeschränkung von Vorsorgeaufwendungen beschränkt Steuerpflichtiger**

Das FG Köln hat dem EuGH die Frage zur Entscheidung vorgelegt, inwiefern die Abzugsbeschränkung von Versorgungsaufwendungen bei beschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland europarechtswidrig ist.

FG Köln, Beschluss v. 03.08.2017 – 15 K 950/13

f) **Voller Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige**

Beschränkt Steuerpflichtigen steht für den Erwerb beim Tod des Ehegatten der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von 500.000 € unabhängig vom Anteil des inländischen Vermögens am Gesamterwerb in voller Höhe zu. Der in § 16 Abs. 2 ErbStG in der bis zum 24.06.2017 geltenden Fassung vorgesehene Freibetrag von 2.000 € ist unionsrechtswidrig. Dies hat der BFH aktuell entschieden.

g) **BMF nimmt Stellung zur beschränkten Steuerpflicht bei grenzüberschreitender Überlassung von Software**

Die Nutzung von Software im Unternehmen wandelt sich immer mehr vom Kauf der entsprechenden Programme hin zum Erwerb einer zeitlich beschränkten Lizenz. Oftmals haben die großen IT-Konzerne als Anbieter dieser Lizenzen den Sitz der entsprechenden Verwertungsgesellschaft in bestimmten Staaten mit Vorzugsbesteuerung wie z.B. Luxemburg oder den Niederlanden. Der Bezug der entsprechenden Leistungen aus dem Ausland ist somit faktisch zwingend für den deutschen Kunden.

Mit Schreiben vom 27.10.2017 hat das BMF Stellung zur beschränkten Steuerpflicht und dem Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken genommen. Diese Thematik ist in der Praxis mit einer großen Unsicherheit behaftet hinsichtlich der Frage, wann ein Steuerabzug des inländischen Leistungsempfängers nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG tatsächlich erforderlich ist. Wird der Steuerabzug pflichtwidrig vom Leistungsempfänger unterlassen, kann er als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden. Somit ist die Frage einer Steuerpflicht des ausländischen Anbieters in Deutschland auch für den deutschen Kunden von großer Bedeutung.

BMF-Schreiben v. 27.10.2017 – IV C S – S 2300/12/10003:004

Beschränkte Steuerpflicht bei der Überlassung von Software

Überlässt ein im Ausland ansässiger Unternehmer einem inländischen Unternehmen entgeltlich das Recht zur Nutzung einer Software, kann der Ausländer hierdurch in Deutschland nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f oder Nr. 6 EStG beschränkt steuerpflichtig werden. Allerdings weisen die



Regelungen der DBA oftmals dem ausländischen Staat des Leistungserbringers das ausschließliche Besteuerungsrecht zu, so dass im Ergebnis für ihn keine inländische Steuerpflicht besteht.

Die beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmers ist außerdem auch Voraussetzung für die Steuerabzugsverpflichtung des inländischen Kunden nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Der Steuerabzug beträgt in diesen Fällen 15 % der Überlassungsvergütung. Der ausländische Unternehmer ist für diese Schuldner, der inländische Kunde ist lediglich Abzugsverpflichteter.

Die Pflicht des inländischen Kunden zum Steuerabzug besteht grundsätzlich ungeachtet der Regelungen der DBA. Er kann nur dann auf den Steuerabzug verzichten, wenn der ausländische Lizenzgeber ihm eine gültige Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG vorlegt. Diese muss er beim Bundeszentralamt für Steuern beantragen. Wurde der Steuerabzug bereits vorgenommen, und kann sich der ausländische Unternehmer auf eine (teilweise) Steuerfreistellung der Vergütung berufen, hat er immer noch die Möglichkeit eines Erstattungsantrags.

Ausnahme von der beschränkten Steuerpflicht bei Softwareüberlassung

Nach Ansicht des BMF liegt eine relevante Überlassung nur dann vor, wenn dem Nutzer umfassende Nutzungsrechte an der Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden. Das können insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte sein. Allein das Recht zum Vertrieb einzelner Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte (z.B. Vervielfältigungs- oder Bearbeitungsrechte) an der Software selbst ist nicht ausreichend. Die Art, wie die Überlassung erfolgt, ob als Softwareüberlassung auf Datenträgern oder internetbasiert (Download, Nutzung auf fremdem Server), spielt für die Frage der Steuerpflicht keine Rolle. Somit kann eine steuerpflichtige Überlassung also z.B. auch im Rahmen von Software-as-a-Service-Modellen bestehen, also wenn kein Download stattfindet, weil das entsprechende Programm lediglich innerhalb eines Webbrowsers genutzt wird.

Allein der bestimmungsgemäße Gebrauch der Software ist jedoch laut BMF nicht als ein umfassendes Nutzungsrecht anzusehen. Zum bestimmungsgemäßen Gebrauch gehören insbesondere die Software-Installation, das Herunterladen in den Arbeitsspeicher, die Anwendung der Software und ggf. notwendige Bearbeitungs- oder Vervielfältigungshandlungen, um die Softwareanwendung zu ermöglichen (z.B. Anpassungen/Integrationsarbeiten an die eigene IT-Umgebung). Als Beispiele für den lediglich bestimmungsgemäßen Gebrauch zu nennen sind z.B. die Nutzung von Folien, die mit Hilfe einer Präsentationssoftware erstellt wurden, im Rahmen einer kostenpflichtigen Vortragsveranstaltung oder der entgeltliche Vertrieb eines Kalenders, der mit Hilfe eines Bildbearbeitungsprogramms entworfen wurde.



Es muss das Recht zu einer Verwertung der Software gegeben sein, damit eine Steuerpflicht eintritt. "Verwertung" bedeutet in diesem Zusammenhang ein zielgerichtetes Tätigwerden, um aus den überlassenen Rechten selbst einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen (sog. wirtschaftliche Weiterverwertung).

Dies bedeutet: Eine Verwertung der Software durch den Kunden liegt nicht vor, wenn lediglich die Ergebnisse der funktionsgemäßen Anwendung eines Softwareprogramms kommerziell genutzt werden und generell die Überlassung der Funktionalität der Software im Vordergrund steht.

Eine Verwertung liegt jedoch vor, wenn die Software Bestandteil eines entsprechenden Produkts des Käufers wird, also z.B. wenn eine Foto-Software vom Kunden angepasst wird und als Bestandteil eines größeren Softwarepakets vertrieben wird.

Konzernverhältnisse

Wird innerhalb eines Konzerns von einer ausländischen Gesellschaft eine Lizenz bezogen und an eine andere, inländische Konzerngesellschaft lediglich zum bestimmungsgemäßen Gebrauch überlassen, liegt hierin laut BMF kein steuerpflichtiger Vorgang, durch den für die ausländische Konzerngesellschaft eine beschränkte Steuerpflicht entstehen könnte.

Grenzüberschreitende Überlassung von Datenbanken/Datenbankinhalten an inländische Nutzer

Auch hier liegt eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Anbieters nur dann vor, wenn dem inländischen Nutzer umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden (insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte).

Das BMF will hier für die Bestimmung des Umfangs des Nutzungsrechts das Urheberrecht heranziehen. Hiernach ist von einer Überlassung umfassender Nutzungsrechte in der Regel nicht auszugehen, wenn nach dem Urheberrecht eine Zustimmung des Rechtsinhabers zur Nutzung nicht erforderlich ist. Eine Steuerpflicht tritt auch nicht ein, wenn der Kunde die Erkenntnisse aus der Datenbank lediglich bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke verwendet.



h) Geschlossener Immobilienfonds – Veräußerung oder Rückabwicklung bei „Schrottimmobilien“

Zahlungen bei der Rückabwicklung von Immobilienfonds mit "Schrottimmobilien" können in ein steuerpflichtiges Veräußerungsentgelt und eine nicht steuerbare Entschädigungsleistung aufzuteilen sein.

BFH, Urteil v. 11.07.2017 – IX R 27/16

Mit diesem Urteil bestätigt der BFH seine grundlegende Rechtsprechung in seinen Entscheidungen vom 06.09.2015 (IX R 27/15, IX R 44/14 und IX R 45/14, BFHE 255, 162, BFH/NV 2017, 197), die sich mit vergleichbaren Fondsbeteiligungen befassen.

Für den Fall, dass die als Kaufpreis bezeichnete Gegenleistung teilweise auch für andere Verpflichtungen des Veräußerers erbracht worden ist (z.B. Verzicht auf Schadensersatzansprüche, Rücknahme von Klagen), die nicht den Tatbestand des § 23 Abs. 1 EStG erfüllen, ist der vereinbarte Kaufpreis insoweit aufzuteilen. Für Zwecke der Aufteilung ist das veräußerte Wirtschaftsgut zu bewerten; übersteigt die Gegenleistung den Wert des veräußerten Wirtschaftsguts, spricht dies dafür, dass der übersteigende Teil der Gegenleistung nicht zum Veräußerungspreis gehört, sondern dass insoweit eine andere Verpflichtung entgolten oder ein Teil der Gegenleistung unentgeltlich zugewendet werden soll.

i) Keine Begünstigung von Sanierungsgewinnen vor Inkrafttreten des § 3a EStG

Wenn ein Sanierungsgewinn dadurch entstanden ist, dass die Schulden vor dem 09.02.2017 erlassen worden sind, kommt nach dem BFH-Urteil vom 23.08.2017 weder eine Einkommensteuerbefreiung dieses Sanierungsgewinns nach § 3a EStG n.F. noch eine Billigkeitsmaßnahme nach dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003 oder vom 27.04.2017 in Betracht.

BFH, Urteil v. 23.08.2017 – X R 38/15

Anmerkung

Mit Urteil vom selben Tag hat der I. Senat des BFH ebenso entschieden (Urteil vom 23.08.2017 – IR 52/14). Das Urteil, so erfreulich es für den Kläger ist, muss auch als „Ohrfeige“ für das BMF gesehen werden, das meinte, mit seinem Schreiben vom 27.04.2017 den vom Großen Senat des BFH beanstandeten Sanierungserlass für eine Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des § 3a EStG weiterhin anzuwenden. Anders als der I. Senat des BFH macht sich der X. Senat erst gar nicht die Mühe, auf die vom BFH in seiner Übergangsregelung angeführten Vertrauensschutzgründe einzugehen. Für ihn ist die Übergangsregelung ebenso rechtswidrig wie der Sanierungserlass selbst. Folgerichtig hätte nach seiner Auffassung eine Übergangsregelung für Altfälle nur durch den Gesetz-



geber getroffen werden können; dies ist aber nicht geschehen. Nach Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen treten die das Sanierungsprivileg betreffenden Vorschriften erst an dem Tag in Kraft, an dem die EU-Kommission durch Beschluss feststellt, dass diese Regelungen entweder keine staatliche Beihilfen i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen sind. Wann dieses Notifizierungsverfahren abgeschlossen sein wird, ist derzeit völlig ungewiss. Das BMF ging wohl davon aus, dass die Übergangsregelung gerichtsfest ist, weil sie als begünstigende Maßnahme nicht angefochten wurde. Der Fall jedenfalls zeigt einmal mehr, dass es für die Gesetzgeber und das ihn unterstützende BMF offenbar keine Grundsätze für die Entscheidung gibt, ob begünstigende Steuergesetze mit Rückwirkung auszustatten sind.

j) **Verluste aus der Veräußerung einer fondgebundenen Lebensversicherung**

Die mit der Abgeltungsteuer als Schedule eingeführten Besonderheiten der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) bedingen eine tatsächliche Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht. Sie gilt auch hinsichtlich von Verlusten aus der Veräußerung einer Lebensversicherung.

BFH, Urteil v. 14.03.2017 – VIII R 38/15

Praxishinweis

Die Einführung der Abgeltungsteuer zum VZ 2009 hat durch die „Schedulisierung“ der Einkünfte aus Kapitalvermögen zahlreiche Übergangsprobleme mit sich gebracht. Dazu gehört auch die nun gegebene Möglichkeit, durch eine Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG Verluste – in den Grenzen des § 20 Abs. 6 EStG – steuerlich wirksam zu realisieren. Nach dem Besprechungsurteil – das im Übrigen auch durch das am selben Tag veröffentlichte Urteil VIII R 25/14 bekräftigt wird – liegt darin weder ein Missbrauch i.S.d. § 42 AO noch ist die Steuerbarkeit mangels Einkünfteerzielungsabsicht zu versagen.

k) **Depotübergreifende Verlustverrechnung bei Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG**

Das BFH-Urteil vom 29.08.2017 lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- (1) § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG steht der depotübergreifenden Verrechnung von Altverlusten i.S. des § 23 EStG in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung (EStG a.F.) bei der (Antrags-)Veranlagung gem. § 32d Abs. 4 EStG nicht entgegen, da die depotbezogenen unterjährigen Verlustverrechnungen der auszahlenden Stelle i.S. des § 43a Abs. 3 EStG zwar vorrangig, aber nicht endgültig sind.



- (2) Die depotübergreifende Verrechnung von Altverlusten i.S. des § 23 EStG a.F. ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten.
- (3) Auch die Regelung des § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG steht der Verlustverrechnung nicht entgegen.

BFH, Urteil v. 29.08.2017 – VIII R 23/15

Anmerkung

Die Entscheidung, die sich gegen die Verwaltungsauffassung wendet, die das BMF in seinem Anwendungsschreiben zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte ab 2009 vertritt, ist von erheblicher Bedeutung für die Verrechnung von Altverlusten nach § 23 EStG aus der Zeit vor 2009, wenn der Steuerpflichtige Depots bei mehreren Kreditinstituten unterhält.

l) Verzicht auf eine Pensionszusage durch nachträgliche Herabsetzung eines vereinbarten Ruhegehalts

Der VI. Senat des BFH sah in der nachträglichen Herabsetzung eines vereinbarten Ruhegehaltes eines Gesellschafter-Geschäftsführers einen Verzicht auf eine Pensionszusage. Den Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber seiner Kapitalgesellschaft auf eine bereits erdiente (werthaltige) Pensionsanwartschaft beurteilte der VI. Senat des BFH als eine verdeckte Einlage, da ein fremder Geschäftsführer nur dann auf einen unverfallbaren Teil seiner Versorgungsanwartschaft verzichten würde, wenn er hierzu rechtlich verpflichtet wäre. Weiter hat der VI. Senat des BFH entschieden, dass der Verzicht auf eine bereits erdiente und werthaltige Anwartschaft zu einem Lohnzufluss in Höhe des Teilwerts führe, sofern die Zusage der Altersversorgung im Anstellungsvertrag wurzelt. Bei der fiktiv zugeflossenen Pensionsanwartschaft handelt es sich – ebenso wie bei einer tatsächlich zugeflossenen Abfindung (BFH v. 12.04.2007 – VI R 6/02) – um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, so dass die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG in Betracht kommt.

BFH, Urteil v. 23.08.2017 – VI R 4/16

m) Verlustrealisierung bei Veräußerung wertloser Aktien – Gestaltungsmissbrauch?

1. Auch die Übertragung wertloser Aktien zwischen fremden Dritten zu einem symbolischen Preis erfüllt den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, sofern tatsächlich (zivilrechtlich und wirtschaftlich) ein Rechtsträgerwechsel eintritt.



2. Die Übertragung wertloser Aktien stellt für sich keinen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) dar.

*FG München, Urteil v. 17.07.2017 – 7 K 1888/19
Rev. eingelegt (Az. BFH: VIII R 9/17)*

n) Zeitwertkonto bei Arbeitgeberwechsel

Die Übertragung eines Guthabens auf einem Zeitwertkonto bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf einen neuen Arbeitgeber ist nicht steuerbar. Als Arbeitslohn zu versteuern ist noch nicht die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto, sondern erst die Auszahlung aus diesem. Wird der Betrag auf dem Zeitwertkonto verzinst, sind die nach Ablauf des Ausgleichszeitraums ausgezahlten Zinsen nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22.06.2017 keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern durch das Dienstverhältnis veranlasste Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

FG Baden-Württemberg, Urteil v. 22.06.2017 – 12 K 1044/15

o) Sprachaufenthalte im Ausland als Berufsausbildung

Sprachaufenthalte im Ausland können nur dann als Berufsausbildung anerkannt werden, wenn der Erwerb der Fremdsprachenkenntnisse einen konkreten Bezug zu dem angestrebten Beruf aufweist und dieser nicht dem ausbildungswilligen Kind allein überlassen bleibt, sondern Ausbildungsinhalt und Ausbildungsziel vorgegeben werden.

BFH, Urteil v. 22.08.2017 – III R 3/16

p) Sog. Arbeitsecke ist kein häusliches Arbeitszimmer

Mit Urteil vom 13.12.2016 – X R 18/12 hatte der BFH entschieden, dass eine „Arbeitsecke“ nicht die Voraussetzungen für die Anerkennung als häusliches Arbeitszimmer erfüllt. Gegen diese Entscheidung hat die unterlegene Steuerzahlerin Verfassungsbeschwerde eingelegt, die das Bundesverfassungsgericht jedoch mit Beschluss vom 27.09.2017 nicht zur Entscheidung angenommen hat.

BVerfG, Beschluss v. 27.09.2017 – 2 BvR 949/17

q) BMF veröffentlicht neues Schreiben zum häuslichen Arbeitszimmer

Das BMF hat das Schreiben vom 02.03.2011 durch ein überarbeitetes und aktualisiertes Schreiben abgelöst. In dem aktuellen Schreiben werden in erster Linie die seitdem ergangenen BFH-Urteile berücksichtigt. Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer dürfen grundsätzlich nicht als Betriebsausgabe bzw. als Werbungskosten abgezogen werden.



Dies umfasst auch die Kosten der Ausstattung. Soweit das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit bildet, sind die Aufwendungen lediglich beschränkt abzugsfähig. Ein unbeschränkter Abzug kommt nur in Betracht, soweit das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

BMF-Schreiben v. 06.10.2017 – IV C 6 – S2145/07/10002:019

Abzugsfähige Aufwendungen

Zu den abzugsfähigen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören insbesondere die folgenden Aufwendungen für die Ausstattung des Raums selbst:

- Tapeten,
- Teppiche,
- Fenstervorhänge,
- Gardinen und Lampen.
- Anteilig sind die folgenden Aufwendungen abzugsfähig:
- Gebäude-AfA,
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung,
- Sonderabschreibungen,
- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- Wasser- und Energiekosten,
- Reinigungskosten,
- Grundsteuer,
- Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen,
- Renovierungskosten.

Tipp

Selbst die Kosten für eine Gartenerneuerung sind anteilig abzugsfähig, wenn bei einer Reparatur des Gebäudes Schäden am Garten verursacht worden sind.

Aufwendungen für Räume wie Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, können auch dann nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert (BFH, Urt. v. 17.02.2016 - X R 26/13). Insoweit ist die überwiegende private Mitveranlassung steuerschädlich.

Mittelpunkt der Tätigkeit

Für den unbeschränkten Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug muss das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und



beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen darstellen. Bei der Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung sind nur solche Einkünfte zu berücksichtigen, die grundsätzlich ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum (VZ) erfordern. Versorgungsbezüge sind daher bei dieser Betrachtung nicht zu berücksichtigen (BFH, Urt. v. 11.11.2014 - VIII R 3/12). Der Tätigkeitsmittelpunkt i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 zweiter Halbsatz EStG wird nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung bestimmt.

Hinweis

Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer eines Lehrers sind auch dann nicht in voller Höhe abziehbar, wenn die überwiegende Arbeitszeit auf die Vor- und Nachbereitung verwendet wird und diese Tätigkeit im Arbeitszimmer auch stattfindet. Auch bei einem Hochschullehrer ist das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit (BFH, Urt. v. 27.10.2011 - VI R 71/10).

Anderer Arbeitsplatz

Die Abzugsfähigkeit entfällt seit 2007 komplett, wenn für die entsprechende Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Ein anderer Arbeitsplatz steht dem Steuerpflichtigen dann zur Verfügung, wenn dieser ihn in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann.

Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige

Sofern ein unbeschränkter Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten für das Arbeitszimmer nicht in Betracht kommt, ist die Abzugsbeschränkung nach neuester BFH-Rechtsprechung personenbezogen anzuwenden. Jeder Nutzer eines gemeinsam genutzten Arbeitszimmers kann die Aufwendungen, die er selbst getragen hat, entweder unbegrenzt oder bis zum Höchstbetrag von 1.250 € oder gar nicht abziehen. Nutzen Ehegatten z.B. ein Arbeitszimmer gemeinsam, sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG bezogen auf den einzelnen Steuerpflichtigen zu prüfen (vgl. BFH, Urt. v. 15.12.2016 - VI R 53/12). Nutzen Miteigentümer das Arbeitszimmer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden und von ihm getragenen Aufwendungen (z.B. Absetzung für Abnutzung, Schuldzinsen) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen. Dasselbe gilt für Mietzahlungen für eine durch Ehegatten oder Lebenspartner gemeinsam gemietete Wohnung.



r) **Aufladen von Elektrofahrzeugen steuerfrei**

Das BMF hat am 26.10.2017 sein Schreiben vom 14.12.2016 zur Anwendung der einkommensteuerlichen und lohnsteuerlichen Vorschriften des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 7. November 2016 angepasst. Danach ist nunmehr auch das steuerfreie Aufladen von Elektrofahrzeugen, die verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen sind, im Betrieb des Arbeitgebers möglich.

BMF, Schreiben v. 26.10.2017 – IV C 5 – S 2334/14/10002

*FG Hessen, Urteil v. 04.04.2017 – 2 K 1964/15, NZB eingelegt
Az. BFH: VI B 46/17*

s) **Scheidungskosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen abziehbar**

Scheidungskosten sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) i.S.d. § 33 Abs. 2 S. 4 EStG. Sie sind durch § 33 Abs. 2 S. 4 EStG vom Abzug der außergewöhnlichen Belastungen ausgeschlossen. Denn ein Steuerpflichtiger erbringt die Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse.

BFH, Urteil v. 18.05.2017 – VI R 9/16

t) **Künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung bei Alleinerziehenden?**

Die Aufwendungen wegen einer künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation) führt nur dann zu außergewöhnlichen Belastungen, sofern die Mutter mit dem Kinderwunsch entweder verheiratet oder in einer festen Partnerschaft lebt.

FG Thüringen, Urteil v. 14.06.2017 – 3 K 111/16

u) **Gewährung der Steuerermäßigung für außerhalb des Haushalts erbrachte Handwerkerleistungen**

Mit Urteil vom 04.08.2017 hat das FG Nürnberg klargestellt, dass die tarifliche Einkommensteuer nach § 35a Abs. 3 EStG nicht um Werkleistungen, die außerhalb des Haushalts in der Betriebsstätte des Handwerkers erbracht werden, zu ermäßigen ist. Die Grenzen des Haushalts i.S. des § 35a Abs. 4 EStG werden allerdings nicht ausnahmslos durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Vielmehr kann auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem, Grund erbracht werden, nach § 35a Abs. 3 und Abs. 4 EStG begünstigt sein, wenn es sich dabei um



Leistungen handelt, die in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen.

FG Nürnberg, Urteil v. 04.08.2017 – 4 K 16/17

Anmerkung

Im Urteilsfall war streitig, ob die tarifliche Einkommensteuer nach § 35a Abs. 3 EStG auch um solche Aufwendungen zu ermäßigen ist, die auf in der Betriebsstätte des Handwerkers erbrachte Werkleistungen zur Herstellung einer Haustür entfallen.

v) Immobilienmaklerkosten sind keine haushaltsnahe Dienstleistungen

Die Kosten für einen Immobilienmakler im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Hauses zu eigenen Wohnzwecken stellen keine Aufwendungen für eine haushaltsnahe Dienstleistung dar.

FG Hessen, Urteil v. 23.02.2017 – 11 K 1660/16

w) Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit einem Neubau

Die Gestaltung der Außenanlagen bzw. des Gartens im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts im Zuge einer Neubaumaßnahme stellt keine begünstigte Handwerkerleistung i.S.d. § 35a EStG dar.

FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 23.05.2017 – 7 K 7134/15

x) „Gassigehen“ gilt als haushaltsnahe Dienstleistung

Begünstigte haushaltsnahe Dienstleistungen für die Betreuung eines Hundes liegen auch dann vor, wenn die Betreuungsleistung wie beispielsweise das Ausführen eines Hundes nicht im Haushalt stattfindet.

FG Hessen, Urteil v. 01.02.2017 – 12 K 902/16

Mit den besten Wünschen für das bevorstehende Weihnachtsfest und den Jahreswechsel

verbleiben wir

mit freundlichen Grüßen

gez. Dr. Hans-Uwe Ehlers