



InfoBrief

Oktober 2021

Die Schwachen kämpfen nicht. Die Stärkeren kämpfen vielleicht eine Stunde lang. Die noch stärker sind, kämpfen viele Jahre. Aber die Stärksten kämpfen ihr Leben lang. Diese sind unentbehrlich.

Bertolt Brecht

Sehr geehrte Mandanten, sehr geehrte Geschäftsfreunde,

anbei die aktuellen Neuerungen zum Wirtschafts- und Steuerrecht.

Wie immer gilt: Bei allen Rückfragen sprechen Sie uns gerne an. Bleiben Sie vor allem gesund!

Ihr Team von der HKPG

Privatbereich

1. Wann ist Zinssatz von 6 % verfassungswidrig?

Steuernachforderungen und -erstattungen werden mit 6 % pro Jahr verzinst. Das ist zu viel, entschied das Bundesverfassungsgericht – zumindest für Zeiträume ab 2014.

Nach § 233a AO wird bei der Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt. Der Zinslauf beginnt erst nach einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten.

Die Vollverzinsung betrifft sowohl Steuernachzahlungen als auch Steuererstattungen.

Das Bundesverfassungsgericht sieht in der Verzinsung von Steuernachforderungen mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 % nach Ablauf einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten eine Ungleichbehandlung von Steuerschuldnern, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit festgesetzt wird, gegenüber Steuerschuldnern, deren Steuer bereits innerhalb der Karenzzeit endgültig festgesetzt wird. Hintergrund hierfür ist das seit Jahren anhaltende niedrige Zinsniveau auf dem Kapitalmarkt, das in diametralem Gegensatz zur 6-prozentigen Jahresverzinsung durch die Finanzverwaltung steht.

Diese Ungleichbehandlung sieht das Gericht für in die Jahre 2010 bis 2013 fallende Verzinsungszeiträume als noch als verfassungsgemäß an. Dies gilt jedoch nicht mehr für Verzinsungszeiträume ab 2014. Die Unvereinbarkeit der Verzinsung nach § 233a AO mit dem Grundgesetz umfasst dabei auch die Erstattungszinsen zugunsten der Steuerpflichtigen.

Weitergeltung der bisherigen gesetzlichen Regelung

Das Bundesverfassungsgericht differenziert insoweit, als es das bisherige Recht für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume für weiterhin anwendbar erklärt wird. Für Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2019 und später fallen, kommt dagegen eine Weitergeltung des bisherigen Rechts dagegen nicht mehr in Betracht. Hier wird der Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen.

Rechtsfolgen für die Besteuerungspraxis

Das Bundesverfassungsgericht hat sich nur zur Vollverzinsung nach § 233a AO geäußert, nicht jedoch zu Stundungszinsen, Hinterziehungszinsen, Prozesszinsen auf Erstattungsbeiträge und Aussetzungszinsen. Da jedoch das Zinsniveau in allen Verzinsungsfällen einheitlich 0,5 % pro Monat beträgt, wird man die Entscheidungsgrundsätze des Bundesverfassungsgerichts auf alle Zinsarten anwenden können.

3 Fallgruppen sind zu unterscheiden:

- Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2013 und früher fallen, sind von der Verfassungswidrigkeit nicht betroffen, d. h. hier ist der Zinssatz von 0,5 % pro Monat nicht zu beanstanden. Steuerpflichtige, die hier Einspruch eingelegt haben, müssen mit einer Zurückweisung ihres Einspruchs rechnen. Im Falle einer Aussetzung der Vollziehung wird der ausgesetzte Betrag gezahlt werden müssen.
- Für Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2014 bis einschließlich 2018 fallen, bleibt das aktuelle Recht weiterhin anwendbar. Dies bedeutet, dass auch in diesen Fällen eingelegte Einsprüche abgewiesen werden und ausgesetzte Beträge gezahlt werden müssen. Soweit die Zinsfestsetzung vorläufig erfolgt ist, wird die Finanzverwaltung die Vorläufigkeit aufheben.
- Lediglich für Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2019 und später fallen, muss der Gesetzgeber bis zum 31.7.2022 "nachbessern" und eine verfassungskonforme gesetzliche Neuregelung schaffen. Von dieser Neuregelung wird jedoch nur derjenige profitieren, der gegen den Zinsbescheid Einspruch eingelegt hat oder dessen Zinsbescheid vorläufig ergangen ist. Formell und materiell bestandskräftige Zinsbescheide ohne Vorläufigkeitsvermerk können aufgrund der anstehenden gesetzlichen Neuregelung nicht mehr geändert werden.

2. Veräußerungsgewinn auf Arbeitszimmer?

Wer seine selbst genutzte Eigentumswohnung innerhalb von 10 Jahren wieder verkauft, muss den Veräußerungsgewinn nicht versteuern. Das gilt auch dann, wenn in der Wohnung ein Raum als häusliches Arbeitszimmer beruflich genutzt wurde.

Die Klägerin ist Lehrerin. Sie verkaufte im Jahr 2017 eine Eigentumswohnung, die sie 2012 erworben hatte. Sie machte im Jahr 2017 wie auch in den Vorjahren Aufwendungen für ein in der Wohnung liegendes häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend. Die Kosten erkannte das Finanzamt jeweils bis zum Höchstbetrag von 1.250 EUR an.

Das Finanzamt berücksichtigte für 2017 den aus der Veräußerung resultierenden, anteilig auf die Grundfläche des häuslichen Arbeitszimmers entfallenden Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Das Gericht war der Ansicht, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht den Begriff des Wirtschaftsguts erfüllt.

Der Bundesfinanzhof schloss sich dem Finanzgerichtsurteil an und entschied, dass das häusliche Arbeitszimmer unter "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" fällt. Eine Besteuerung der anteiligen Fläche des Arbeitszimmers ist demnach ausgeschlossen. Insoweit liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor.

Das Tatbestandsmerkmal "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" umschreibt einen Lebenssachverhalt, der durch eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit sowie die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises gekennzeichnet ist. Für ein in die häusliche Sphäre eingebundenes Arbeitszimmer verbleibt somit schon nach dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Der Umfang der Wohnnutzung ist nicht erheblich, da das Gesetz in Bezug auf dieses Merkmal keine Bagatellgrenze enthält. Dem entsprechend genügt bereits eine geringe Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, um typisierend davon auszugehen, dass ein häusliches Arbeitszimmer stets auch zu eigenen Wohnzwecken im Sinne der Norm genutzt wird.

Aus dem Kriterium der Ausschließlichkeit folgt nichts anderes. Denn dieses Merkmal bezieht sich nur auf die zeitliche, nicht auf die räumliche Nutzung des Wirtschaftsguts (hier Wohnung einschließlich Arbeitszimmer).

In der Gesetzesbegründung wird lediglich auf die Selbstnutzung und deren Aufgabe (z. B. wegen Arbeitsplatzwechsels) Bezug genommen. Den Gesetzesmaterialien lässt sich zudem entnehmen, dass sich – etwa im Falle der Fremdvermietung eines Zimmers in der Wohnung – die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken für die Gewährung der anteiligen Steuerbefreiung nicht auf das gesamte Objekt erstrecken muss. Wenn der Gesetzgeber ein häusliches Arbeitszimmer unter diesen Prämissen von der Begünstigung hätte ausnehmen wollen, hätte es nahegelegen, dies ausdrücklich zu regeln.



3. Steuererleichterungen für Flutopfer

Nach der Flutkatastrophe, die Teile von Deutschland im Juli getroffen hat, haben die Finanzverwaltungen der betroffenen Bundesländer Katastrophenerlasse herausgegeben. Danach können Hochwasseropfer zahlreiche steuerliche Unterstützungsmaßnahmen in Anspruch nehmen.

Um die durch die Unwetter Mitte Juli entstandenen beträchtlichen Schäden durch Hochwasser zu mildern bzw. die finanziellen Belastungen für die Betroffenen tragbar zu machen, wurden viele steuerliche Maßnahmen beschlossen, mit denen unbillige Härten vermieden werden sollen. Das sind u. a.:

- Stundung von Steuerzahlungen,
- Verzicht auf Vollstreckungsmaßnahmen,
- Herabsetzung von Vorauszahlungen,
- erleichterte Spendennachweis,
- steuerbegünstigte Zuwendungen,
- entschuldbarer Verlust von Buchführungsunterlagen,
- Sonderabschreibungen im Betriebsvermögen,
- Rücklagenbildung für Ersatzbeschaffung,
- sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen,
- Sonderregeln für Land- und Forstwirte,
- steuerfreie Arbeitgeberzahlungen,
- mögliche Arbeitslohnspende,
- Abzug von außergewöhnlichen Belastungen,
- Grundsteuererlass durch die Gemeinden.

Hier einige Regelungen im Detail:

Stundung, Vollstreckung sowie Vorauszahlungen

Wer unmittelbar und erheblich von Unwetterschäden betroffen ist, kann eine Stundung für zu zahlende Steuern bis längstens 31.1.2022 erhalten. An die Stundungsanträge sind keine strengen Anforderungen zu stellen und im Regelfall wird auf Stundungszinsen verzichtet. Zudem wird auch eine Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer gewährt.

Die großzügige Handhabung kann für Stundungs- bzw. Anpassungsanträge für bis zum 31.10.2021 fällig werdende Steuern beibehalten werden.

Für Betroffene soll zudem bis 31.1.2022 für bis zum 31.10.2021 fällig werdende Steuern von Vollstreckungsmaßnahmen abgesehen werden. Die in der Zeit vom 1.7.2021 bis 31.1.2022 verwirkten Säumniszuschläge sind zu erlassen.

Nachweis von Spenden

Als Nachweis der Zuwendungen, die bis zum 31.10.2021 zur Hilfe in Katastrophenfällen auf ein eingerichtetes Sonderkonto eingehen, genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (z. B. Kontoauszug). Bei vergleichbaren Spenden über ein Treuhandkonto eines Dritten genügt als Nachweis eine auf den jeweiligen Zuwendenden ausgestellte Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers.

Verlust von Buchführungsunterlagen

Sind durch das Schadensereignis Buchführungsunterlagen und sonstige Aufzeichnungen vernichtet worden oder verloren gegangen, werden daraus steuerlich keine nachteiligen Folgerungen gezogen. Der Verlust der Unterlagen soll zeitnah dokumentiert werden, damit er nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden kann.



Wiederaufbau von Gebäuden und Sonderabschreibungen

Oftmals werden Aufwendungen zum Wiederaufbau ganz oder teilweise zerstörter Gebäude Erhaltungsaufwand darstellen. Liegen Herstellungskosten vor, werden Sonderabschreibungen für den Wiederaufbau von Betriebsgebäuden gewährt. Im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren (Begünstigungszeitraum) sind insgesamt bis zu 30 % Sonder-AfA möglich.

Das gilt auch für die Ersatzbeschaffung beweglicher Anlagegüter. Hierbei sind im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren (Begünstigungszeitraum) sogar Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglich.

Beides mal muss mit der Ersatzherstellung oder Ersatzbeschaffung jedoch bis zum Ablauf des dritten dem Wirtschaftsjahr des schädigenden Ereignisses folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden sein. Zudem sind die Vorschriften für Sonderabschreibungen nach § 7a Abs. 1, 2 und Abs. 4 bis 8 EStG zu beachten.

Ersatzbeschaffung und Rücklagen

Es ist möglich, für die Ersatzbeschaffung unbeweglicher und beweglicher Anlagegüter in besonders begründeten Ausnahmefällen bereits in Wirtschaftsjahren vor der Ersatzherstellung bzw. Ersatzbeschaffung eine Rücklage zu bilden. Zugelassen wird dies bei außergewöhnlich hohen Teilherstellungskosten oder Anzahlungen oder wenn die Zulassung von Sonderabschreibungen nicht ausreicht, um die Finanzierung der Maßnahmen zur Beseitigung der Schäden sichern. Die Rücklage darf zusammen 30 % bzw. 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen. Die Rücklage ist gewinnerhöhend wieder aufzulösen, sobald für die betreffenden Wirtschaftsgüter Sonderabschreibungen vorgenommen werden können; bei Baumaßnahmen jedoch spätestens am Schluss des 4. auf den Beginn der Baumaßnahme folgenden Wirtschaftsjahres.

Sonderabschreibungen und Rücklagen bis max. 600.000 EUR

Die Gewinnminderung durch Sonderabschreibungen und Bildung von Rücklagen darf insgesamt höchstens 600.000 EUR betragen und im einzelnen Jahr nicht mehr als 200.000 EUR. Höhere Beträge bedürfen der Zustimmung des BMF.

Erhaltungsaufwendungen

Aufwendungen für die Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beschädigter beweglicher Anlagegüter werden ohne nähere Prüfung als Erhaltungsaufwand anerkannt. Dies gilt bei einer innerhalb von 3 Jahren begonnenen Wiederherstellung. Für Gebäude sollen die Aufwendungen zudem nicht höher als 70.000 EUR liegen; ansonsten ist eine Prüfung des Einzelfalls erforderlich. Erhaltungsaufwand liegt zudem nur insoweit vor, als die Aufwendungen erhaltene Entschädigungen übersteigen und keine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Absetzungen (AfaA) vorgenommen wird.

Sofern Aufwendungen die Beseitigung von Hochwasserschäden am Grund und Boden betreffen, können diese sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Darunter fallen auch Hofbefestigungen und Wirtschaftswege.

Unabhängig davon kann Erhaltungsaufwand größeren Umfangs auf Antrag gleichmäßig auf 2 bis 5 Jahre verteilt werden.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Auch für den Wiederaufbau von ganz oder teilweise zerstörten vermieteten Gebäuden im Privatvermögen gelten Billigkeitsmaßnahmen. Für Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an Gebäuden und am Grund und Boden ist ohne nähere Prüfung der Werbungskostenabzug als Erhaltungsaufwand möglich, wenn der Betrag von 70.000 EUR nicht überstiegen wird. Hierbei ist von den Gesamtkosten vor Abzug von Entschädigungen auszugehen. Beim Abzug als Erhaltungsaufwand sind Entschädigungen mindernd zu berücksichtigen und es darf keine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) vorgenommen werden. Höhere Aufwendungen können auf 2 bis 5 Jahre verteilt werden.

Mit der Wiederherstellung von Gebäuden und der Beseitigung von Schäden am Grund und Boden muss bis zum Ablauf des 3. Kalenderjahres nach dem schädigenden Ereignis begonnen werden.

Lohnsteuer

Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer können nach R 3.11 LStR steuerfrei sein. Dabei müssen die Voraussetzungen in R 3.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 3 LStR nicht vorliegen. Beträge sind bis 600 EUR im Jahr steuerfrei; höhere Unterstützungszahlungen erfordern nach den Einkommens- und Familienverhältnissen des Arbeitnehmers zu wertenden besonderen Notfall. Dies wird im Regelfall bei diesen Hochwasserschäden zu bejahen sein.

Vom Arbeitgeber können auch steuerfreie Zinszuschüsse und Zinsvorteile bei Darlehen zur Unterstützung seiner Arbeitnehmer genutzt werden; dies unabhängig von der Laufzeit des Darlehens. Einzige Voraussetzung ist, dass das Darlehen die Schadenshöhe nicht übersteigt. Bei längerfristigen Darlehen sind Zinszuschüsse und Zinsvorteile insgesamt nur bis zur Höhe des Schadens steuerfrei. Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen und dabei auch die Schädigung durch das Hochwasser zu dokumentieren.

Leisten Arbeitnehmer eine sog. Arbeitslohnspende (Verzicht auf Teile des Arbeitslohns oder eines angesammelten Wertguthabens) zugunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an vom Hochwasser betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens oder zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto, dann stellen diese Lohnanteile keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Auch dies ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Für die ohne Lohnversteuerung gebliebene Arbeitslohnspende entfällt beim Arbeitnehmer dann jedoch ein Abzug als Spende.

Außergewöhnliche Belastungen

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung oder die Beseitigung von Schäden an dem eigen genutzten Wohneigentum können als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Unerheblich hierbei ist eine nicht bestehende Elementarschadensversicherung.

4. Wer erhält Kindergeld und Freibeträge?

Leben die Eltern dauerhaft getrennt, kann die Übertragung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nicht allein auf den Antrag eines Elternteils gestützt werden.

Der Kläger erzielte im Jahr 2015 Entschädigungen, die aufgrund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlamentes gezahlt wurden. Auf diesen Betrag erhob die Europäische Union eine Gemeinschaftssteuern. Der Sohn des Klägers wohnt seit 2010 bei der Mutter, die das Kindergeld bezieht. Die Eltern sind mittlerweile geschieden. Den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) nahm antragsgemäß der Kläger in Höhe der auf beide Elternteile entfallenden Beträge in Anspruch.

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 ergab die vom Finanzamt vorgenommene Günstigerprüfung, dass die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes durch den Kindergeldanspruch vollständig bewirkt worden war. Im Einkommensteuerbescheid 2015 erfolgte deshalb kein Abzug der kindbedingten Freibeträge.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es ging davon aus, dass die Günstigerprüfung ohne Berücksichtigung der anzurechnenden EU-Steuer, der sonstigen Steuerermäßigungen und der Hinzurechnung des Kindergeldes erfolgen muss.

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Das Finanzgericht hat keine hinreichenden Tatsachenfeststellungen zu der Frage getroffen, ob der Kläger zu Recht den Kinderfreibetrag und den BEA-Freibetrag der Kindsmutter in Anspruch genommen hat.

Bei verheirateten, aber dauernd getrenntlebenden Elternteilen kann die Übertragung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbil-



bedarfs von einem auf den anderen Elternteil nicht allein auf den Antrag eines Elternteils gestützt werden.

Die Übertragung des Kinderfreibetrags scheidet aus, wenn der Elternteil, dessen Freibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden soll, seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachgekommen ist.

Die Übertragung des BEA-Freibetrags scheidet aus, wenn das Kind bereits volljährig ist oder bei dem Elternteil, dessen Freibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden soll, gemeldet ist.

Bei nicht zusammenveranlagten Elternteilen ist für die Günstigerprüfung dem Anspruch auf Kindergeld die Differenz zwischen der Steuer nach dem Grundtarif auf das Einkommen ohne Abzug der Freibeträge und der Steuer nach dem Grundtarif auf das Einkommen nach Abzug der Freibeträge gegenüberzustellen.

Führt die Vergleichsrechnung zu dem Ergebnis, dass die Freibetragsgewährung für den Steuerpflichtigen günstiger ist, ist die Hinzurechnung des Kindergeldanspruchs erst nach Anwendung der Steuerermäßigungsvorschriften durchzuführen, mit der Folge, dass sich aus dem hinzugerechneten Kindergeldanspruch bei Anwendung der Steuerermäßigungsvorschriften kein zusätzliches Verrechnungspotenzial ergibt.

Unternehmer und Freiberufler

1. Unbestimmte Bareinzahlungen werden versteuert

Verschweigt der Betriebsinhaber bezüglich einer Bareinzahlung auf ein betriebliches Konto die Identität der leistenden Person, darf das Finanzamt den entsprechenden Betrag als Betriebseinnahme behandeln.

Die Klägerin betreibt u. a. eine Finanz- und Vermögensberatung. Im Februar 2017 zahlte sie einen Betrag von insgesamt 70.000 EUR in bar auf ihr betriebliches Konto in 2 Teilbeträgen ein. Auf Nachfrage des Finanzamts über die Herkunft der Mittel gab sie an, dass es sich um ein Darlehen eines im Ausland ansässigen zukünftigen Ehepartners handelte. Dieser besaß nach Angaben der Klägerin in seinem Heimatland absoluten Schutz seiner Identität und Privatsphäre, sodass sie aus Gründen des Identitätsschutzes keine weiteren Auskünfte erteilen kann.

Das Finanzamt behandelte die Bareinzahlungen als unbesteuerbare Einkünfte und setzte deshalb bei der Einkommensteuerveranlagung sonstige Einkünfte i. H. v. 70.000 EUR an. Dagegen wehrte sich die Klägerin vor dem Finanzgericht.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht beanstandete den Ansatz des Betrags von 70.000 EUR als Einnahme nicht. Handelt es sich um einen im Ausland ansässigen Darlehensgeber, kann auf dessen Benennung nicht verzichtet werden. Insoweit trifft die Klägerin eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

Darüber hinaus war zu berücksichtigen, dass ein Steuerpflichtiger bei der Einzahlung von Mitteln auf ein betriebliches Konto bei der Prüfung der Frage, ob steuerpflichtige Einnahmen oder nicht steuerpflichtige Vermögenszugänge (insbesondere Darlehen oder Einlagen) vorliegen, wegen der von ihm selbst hergestellten Verbindung zwischen Privat- und Betriebsvermögen verstärkt zur Mitwirkung verpflichtet sei.

Deshalb war davon auszugehen, dass es sich bei den unaufgeklärten Kapitalzuführungen um nicht versteuerte Betriebseinnahmen der Klägerin aus ihrem Einzelunternehmen handelte. Keine Rolle spielte, dass das Finanzamt den Betrag bei den sonstigen Einkünften erfasste, denn die Höhe des Gesamtbetrags änderte sich durch die Erfassung des Betrags als gewerbliche Einkünfte nicht.

2. Betriebsprüfung darf nicht willkürlich sein

Fordert das Finanzamt einen Steuerpflichtigen zu Beginn einer Außenprüfung auf, einen Datenträger "nach GDPdU" zur Verfügung zu stellen, ohne dies näher zu spezifizieren, ist dies rechtswidrig.

Die Rechtsanwalts-Partnerschaftsgesellschaft P ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Das Finanzamt erließ für den Zeitraum 2012 bis 2014 gegenüber P eine Prüfungsanordnung. Zusammen mit der Prüfungsanordnung bat der Prüfer zu Beginn der Betriebsprüfung um "die Überlassung eines Datenträgers nach GDPdU" (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen nach dem BMF-Schreiben v. 16.7.2001, BStBl 2001 I S. 415).

Das Finanzgericht entschied, dass der Verweis auf die GDPdU für die Bestimmtheit und Verhältnismäßigkeit hinsichtlich Verwertung und Speicherung von Daten in zeitlicher und örtlicher Hinsicht nicht ausreicht und gab der Klage der P statt.

Das Finanzamt hatte mit seiner Revision keinen Erfolg. Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Aufforderung des Finanzamts bereits mangels hinreichender Begrenzung des Umfangs des beabsichtigten Zugriffs auf die Daten der P rechtswidrig war. Selbst wenn man der Aufforderung den Inhalt beimessen würde, dass das Finanzamt mittels des Datenträgers nur auf gem. § 147 Abs. 1 AO aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen und Daten der P zugreifen will, ist die Aufforderung unverhältnismäßig und rechtswidrig. Denn sie enthält keine Beschränkung, dass der überlassene Datenträger vom Prüfer nur in den Geschäftsräumen der P oder in den Diensträumen des Finanzamts ausgewertet werden darf.

Die Aufforderung des Finanzamts, Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger für eine Außenprüfung zur Verfügung zu stellen, ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt. Wie der Regelungsgehalt zu verstehen ist, bestimmt sich danach, wie der Adressat den Inhalt des Verwaltungsakts nach dessen objektivem Sinngehalt unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte.

Die Aufforderung zur Überlassung des Datenträgers musste von der P dahin verstanden werden, dass das Finanzamt mittels des Datenträgers unbegrenzt auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen zugreifen wollte. Damit überschreitet die Aufforderung die Prüfungsbefugnis des Finanzamts nach § 147 Abs. 6 AO und ist demnach rechtswidrig. Denn der Umfang der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO und damit zugleich der Umfang der Zugriffsbefugnis des Finanzamts nach § 147 Abs. 6 AO ist auf Unterlagen begrenzt, die zum Verständnis und zur Überprüfung der steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten von Bedeutung sind. Eine hinreichende Begrenzung der Aufforderung ergibt sich nicht aus dem Verweis auf die GDPdU. Daraus lässt sich nicht mit der gebotenen Klarheit erkennen, dass das Finanzamt nur die Überlassung derjenigen Datenbestände verlangt hat, für die ihm eine Zugriffsbefugnis zusteht.

Die Aufforderung zur Datenträgerüberlassung ist zudem unverhältnismäßig. Denn das Finanzamt beabsichtigte mittels der Datenüberlassung, auch außerhalb der Geschäftsräume der P und der Dienststelle - etwa auf den Dienstlaptops der Außenprüfer - auf die Daten der P zuzugreifen und diese auszuwerten. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebietet es jedoch, die Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der geschützten Daten von Berufsheimlichkeitssträgern zu berücksichtigen und zu verhindern, dass die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung in fremde Hände geraten können. Auch die Vorgaben der nunmehr geltenden GoBD genügen insoweit nicht, da sie nicht dazu verpflichten, die Daten nicht ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen und des Finanzamts auszuwerten.

3. Abzugsbeschränkung bei vermietetem Arbeitszimmer

Mietet eine GmbH Räume in der Wohnung eines ihrer Gesellschafter an, um diese betrieblich zu nutzen, sind die Abzugsbeschränkungen für häusliche Arbeitszimmer nicht anwendbar. Auch eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt im Normalfall nicht in Betracht.

Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH vermietete in einer von ihm angemieteten Wohnung an seine GmbH 2 Büroräume mit ca. 35 m² für einen monatlichen Mietpreis von 352,79 EUR.

Nach Auffassung des Finanzamts wurde das Mietverhältnis nicht wie unter fremden Dritten ausgestaltet und auch nie als solches tatsächlich durchgeführt. Es war im schriftlichen Mietvertrag weder eine Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räu-

me noch eine Abrede über die Zahlung der Mietnebenkosten getroffen worden. Bei den gemieteten Räumen handelte es sich um eine Wohnung und nicht um Büroräume. Deshalb behandelte das Finanzamt die Mietzahlungen von jährlich 4.233 EUR bei der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung. Dagegen wandte sich die GmbH mit ihrer Klage.

Die Klage der GmbH hatte Erfolg. Der formelle Fremdvergleich bei einem Mietvertrag zwischen Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter erfordert, dass im schriftlichen Mietvertrag Mietobjekt, Mietpreis, Mietbeginn niedergelegt sind und eindeutig feststeht, auf welche Räume sich der Mietvertrag bezieht. Diese Anforderungen sah das Finanzgericht als erfüllt an. Die Vereinbarung einer Bruttomiete ohne Abrechnung der Betriebskosten war kein ausreichender Grund, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, da dies bei Untermietverhältnissen nicht unüblich ist.

Darüber hinaus entschied das Finanzgericht, dass die Regelungen über die beschränkte Abziehbarkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers bei einer GmbH, die Räume in der Wohnung des Gesellschafters zur betrieblichen Nutzung anmietet, nicht anwendbar sind.

4. Arbeitgeberzuschuss bei Entgeltumwandlung

Ab Januar 2022 muss jeder Arbeitgeber, der eine Entgeltumwandlung über eine Direktversicherung, Pensionskasse oder einen Pensionsfonds durchführt und dabei Sozialversicherungsbeiträge einspart, 15 Prozent des umgewandelten Entgelts, höchstens jedoch die eingesparten Sozialversicherungsbeiträge als Zuschuss leisten. Die Regelung, die zunächst nur Neuzusagen ab dem 1. Januar 2019 betraf, wird damit auf sämtliche individual- oder kollektivrechtliche Entgeltumwandlungsvereinbarungen - unabhängig vom Datum des Abschlusses - erweitert. Eine Ausnahme gilt in dem Fall, dass ein Tarifvertrag Anwendung findet, der von dem gesetzlich vorgesehenen Zuschuss abweicht. Maßgeblicher Zeitraum für die Beurteilung der Sozialversicherungsersparnis ist nach Ansicht der Sozialversicherungsträger der Monat, in dem der Beitragsanspruch entsteht. Für den Arbeitgeber ist die tatsächliche Ersparnis bei den Sozialversicherungsbeiträgen jedoch teilweise nur in der Jahresbetrachtung ersichtlich. Unter Umständen müssen dabei sogar Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigt werden, die aus Einmalzahlungen im ersten Quartal des Folgejahres entstehen. Grund dafür ist die sogenannte "März-Klausel", wonach Sonderzuwendungen zwischen dem 1. Januar und dem 31. März häufig noch dem Vorjahr zuzurechnen sind. In der praktischen Umsetzung der Regelung stehen Unternehmen und Versorgungsträger damit vor großen Herausforderungen. Im Kern geht es um komplexe Fragestellungen: Welchen Beitrag soll der Arbeitgeber als Zuschuss leisten? Was passiert mit bereits bestehenden Arbeitgeberzuwendungen? Und last but not least: Wie lassen sich nachträgliche Beitragsanpassungen im Rahmen der bestehenden Versorgungsverträge gestalten?

5. Geldwäschegesetz und Transparenzregister

Die Reform des Geldwäschegesetzes und Änderungen bei den Regelungen zum Transparenzregister bringen u.U. neue Sorgfalts- und Meldepflichten mit sich. Steuerberater und Mandanten müssen einiges wissen und beachten. Hier ein Überblick über die wichtigsten Neuerungen.

Steuerberater als Verpflichtete

Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte gehören zum Personenkreis der Verpflichteten i. S. d. Geldwäschegesetzes. Dies gilt für Steuerberater unverändert. Neu einbezogen wurden die in § 4 Nr. 11 StBerG genannten Vereine. Darüber hinaus wurde der Kreis der Verpflichteten aus dem Finanz- und Nichtfinanzbereich neu definiert.

Allgemeine Sorgfaltspflichten

Zu den allgemeinen Sorgfaltspflichten gehören u. a. die Identifizierung des Vertragspartners sowie die Abklärung, ob der Vertragspartner für einen wirtschaftlich Berechtigten handelt mit der ggf. notwendigen Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten oder die Einholung und



Bewertung von Informationen über den Zweck und über die angestrebte Art der Geschäftsbeziehung. Auch ist stets in Erwägung zu ziehen, ob es sich bei dem Mandanten um ein Familienmitglied oder um eine nahestehende Person handelt.

Vereinfachte Sorgfaltspflichten

Die Regelungen, wonach in bestimmten Fällen vereinfachte Sorgfaltspflichten angewendet werden können, gelten unverändert fort. Zum Zweck der Identifizierung erhobene Angaben sind stets zu überprüfen. Wie bisher zulässig sind sonstige Dokumente, Daten oder Informationen, "die von einer glaubwürdigen und unabhängigen Quelle stammen und für die Überprüfung geeignet sind". Steuerberater dürfen vereinfachte Sorgfaltspflichten "im Hinblick auf Kunden, Transaktionen und Dienstleistungen oder Produkte" anwenden, für die "nur ein geringes Risiko der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung besteht".

Können Steuerberater die vereinfachten Sorgfaltspflichten anwenden, dürfen sie "den Umfang der Maßnahmen, die zur Erfüllung der allgemeinen Sorgfaltspflichten zu treffen sind, angemessen reduzieren" sowie die Identitätsprüfung auf Basis sonstiger geeigneter Dokumente durchführen. Das bedeutet, dass nicht zwingend z.B. ein amtlicher Ausweis verlangt werden muss. Zur Abwägung, ob im Einzelfall die allgemeinen Sorgfaltspflichten vom Umfang der durchzuführenden Maßnahmen entsprechend reduziert werden können, sind die in Anlage 1 des GwG aufgeführten "Faktoren für ein potenziell geringeres Risiko" heranzuziehen.

Verstärkte Sorgfaltspflicht

Steuerberater müssen zusätzlich zu den allgemeinen Sorgfaltspflichten verstärkte Sorgfaltspflichten erfüllen, wenn sie im Rahmen der Risikoanalyse oder im Einzelfall unter Berücksichtigung der in den Anlagen 1 und 2 genannten Risikofaktoren feststellen, "dass ein höheres Risiko der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung bestehen kann". Ein höheres Risiko in Verbindung mit der Anwendung verstärkter Sorgfaltspflichten ergibt sich von Gesetzes wegen regelmäßig bei politisch exponierten Personen als Geschäftspartner. Verstärkte Sorgfaltspflichten sind u. a. "angemessene Maßnahmen" zur Klärung der Herkunft der Vermögenswerte, "die im Rahmen der Geschäftsbeziehung oder der Transaktion eingesetzt werden" sowie die verstärkte und kontinuierliche Überwachung der betreffenden Geschäftsbeziehung.

Risikomanagement und Risikoanalyse

Steuerberater müssen über ein "wirksames Risikomanagement" verfügen, das "im Hinblick auf Art und Umfang ihrer Geschäftstätigkeit angemessen ist". Das Risikomanagement muss eine Risikoanalyse nach § 5 GwG sowie interne Sicherungsmaßnahmen nach § 6 GwG umfassen. Zu letzterem gehören u. a. die "Ausarbeitung von internen Grundsätzen, Verfahren und Kontrollen in Bezug auf" den Umgang mit Geldwäscherisiken und Kundensorgfaltspflichten oder die Erfüllung der Meldepflichten usw. Die zu erstellende Risikoanalyse ist zu dokumentieren, regelmäßig zu überprüfen und ggf. zu aktualisieren und der Aufsichtsbehörde auf Verlangen zur Verfügung zu stellen.

Bargeldgeschäfte

Es gelten folgende Bargeldgrenzen bzw. es sind die allgemeinen Sorgfaltspflichten nach dem GwG zu erfüllen:

- bei der Vermittlung von Kaufverträgen und Vermittlung von Miet- oder Pachtverträgen bei Transaktionen mit einer monatlichen Miete oder Pacht i. H. v. mindestens 10.000 EUR
- bei Transaktionen über Kunstgegenstände und sonstige Güter im Wert von mindestens 10.000 EUR
- bei Transaktionen über hochwertige Güter bei Barzahlungen (z. B. bei Edelmetallkauf) über mindestens 2.000 EUR.

Meldung von Geldwäscheverdachtsfällen

Steuerberater müssen der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU) alle Verdachtsmeldungen für Geldwäsche übermitteln. Der FIU sind Meldungen grundsätzlich in elektronischer Form zu übermitteln. Hierzu stellt die FIU den Verpflichteten die Webanwen-

dung "goAML" als Meldeportal zur Verfügung. Steuerberater können nach einmaliger Registrierung und anschließender Prüfung und Bestätigung durch die FIU auf verschlüsseltem Weg Meldungen abgeben und mit der FIU über eine in goAML integrierte Mailbox kommunizieren. Das amtliche Meldeformular mit dazugehörigem Merkblatt ist im Internet abrufbar.

Transparenzregister: Meldepflichten für Steuerberater und deren Mandanten

Der Bundesanzeiger-Verlag führt das sog. Transparenzregister (www.transparenzregister.de). Ziel dieser Einrichtung ist die Veröffentlichung von Angaben über wirtschaftlich Berechtigte von nahezu allen juristischen Personen, Vermögensmassen und weiteren Rechtsgestaltungen, u. a. auch von Stiftungen und Trusts.

Die Regelungen zum Transparenzregister wurden durch das Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz zum 1.8.2021 umfassend überarbeitet und an geltendes EU-Recht angepasst. Zentraler Reformpunkt ist die Umwandlung des Transparenzregisters vom Anfangsregister zum Vollregister. Zudem wurde der Katalog der meldepflichtigen Tatbestände erweitert. Seit dem 1.8.2021 sind auch sog. Share Deals, also Anteilsvereinigungen meldepflichtig. Nach der vom Bundesverwaltungsamt vertretenen Auffassung besteht außerdem bereits bei einer Verhinderungsbeherrschung (jeweils 50-prozentige Gesellschaftsanteile bei 2 Gesellschaftern) oder einer Sperrminorität eine Meldepflicht zum Transparenzregister.

Zum 1.8.2021 ist die Mitteilungsfiktion entfallen. D. h., dass eine Mitteilungspflicht an das Transparenzregister nicht mehr dadurch entfällt, dass Angaben über den/die wirtschaftlich Berechtigten aus anderen Registern (Handelsregister, Partnerschaftsregister, Genossenschaftsregister, Vereinsregister, Unternehmensregister) entnommen werden können.

Definition "wirtschaftlich Berechtigte"

Als wirtschaftlich Berechtigte gelten natürliche Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle eine juristische Person oder Vermögensmasse steht oder auf deren Veranlassungen Handlungen jeglicher Art durchgeführt werden. Als wirtschaftlich Berechtigte gilt außerdem jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % der Kapitalanteile einer juristischen Person hält, mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert oder auf vergleichbare Weise, etwa durch Absprachen, Kontrolle ausübt.

Wenn keine natürliche Person als wirtschaftlich Berechtigte ermittelt werden kann, muss der Steuerberater den gesetzlichen Vertreter, geschäftsführenden Gesellschafter oder Partner der entsprechenden Institution melden. Ob sich der wirtschaftlich Berechtigte im Ausland befindet oder in Deutschland, ist für die Meldepflicht unerheblich.

Übergangsvorschriften

Für bisher nicht eintragungspflichtige Gesellschaften in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, der Europäischen Gesellschaft und der Kommanditgesellschaft auf Aktien gilt eine Übergangsfrist für die Nachmeldungen bis zum 31.3.2022. Gesellschaften in den Rechtsformen GmbH, Genossenschaft, Europäische Genossenschaft oder Partnerschaft müssen ihren Meldepflichten bis zum 31.12.2022 nachkommen.

Eingetragene Vereine sind von einer Meldepflicht an das Transparenzregister ausgenommen. Für diese erstellen die registerführenden Stellen die entsprechenden Meldungen. Die registerführenden Stellen melden die in das Vereinsregister einzutragenden Daten an das Transparenzregister. Gemeldet werden alle Mitglieder des Vorstands des eingetragenen Vereins.

Weiterhin sind von der Meldepflicht ausgenommen:

- Nicht eingetragene Vereine,
- Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR),
- Stille Gesellschaften,
- Erbengemeinschaften (soweit keine Geschäftsanteile in der Erbmasse sind).



Meldepflichten für Stiftungen und Trusts

Einer Meldepflicht unterliegen neben privaten Stiftungen und Familienstiftungen auch gemeinnützige Stiftungen. Meldepflichtig sind die Organe solcher Stiftungen, Stifter und alle Begünstigten. Hinsichtlich der Meldepflicht des Namens des Stifters gilt nach h. M. der Grundsatz, dass dieser nur dann meldepflichtig ist, wenn er auch zum Kreis der Begünstigten gehört.

Nicht nur Verwalter von Trusts mit Wohnsitz in Deutschland, sondern auch Trustees sind in die Meldepflicht einbezogen, die außerhalb der Europäischen Union ihren Wohnsitz oder Sitz haben, wenn sie für den Trust eine Geschäftsbeziehung in Deutschland aufnehmen oder Eigentum an einer im Inland gelegenen Immobilie erwerben.

Auch die Umbenennung oder Auflösung eines Trusts ist meldepflichtig. Bezüglich der wirtschaftlich Berechtigten eines Trusts tritt die Trustees Einholungs-, Aufbewahrungs- und Aktualisierungspflichten bezüglich der meldepflichtigen Daten. Trustees müssen die Daten der registerführenden Stelle unverzüglich zur Eintragung in das Transparenzregister mitteilen.

Datenübermittlung an das Transparenzregister

Meldungen an das Transparenzregister können ausschließlich elektronisch übermittelt werden (www.transparenzregister.de). Das Transparenzregister wird vom Bundesanzeiger Verlag verwaltet. Voraussetzung dafür ist eine Registrierung.

Einsichtnahme in das Transparenzregister

Es besteht ein öffentlicher Zugang zum Transparenzregister. "Allen Mitgliedern der Öffentlichkeit" ist eine Einsichtnahme zu gestatten. Allen im Transparenzregister gespeicherten wirtschaftlich Berechtigten wurde ein Auskunftsrecht gegenüber der registerführenden Stelle eingeräumt. Diese können Auskunft über die erfolgten Einsichtnahmen (Einsichtnahmen der Öffentlichkeit) verlangen. Steuerberatern als nach dem Geldwäschegesetz Verpflichtete wird ein Datenzugang gewährt, wenn sie der registerführenden Stelle darlegen, dass die Einsichtnahme zur Erfüllung ihrer Sorgfaltspflichten erfolgt.

Einholen eines Registrierungsnachweises

Steuerberater müssen als geldwäscherechtlich Verpflichtete vor neuen Geschäften mit mitteilungspflichtigen Vereinigungen bzw. bei Begründung einer Rechtsgestaltung nach § 21 GwG einen Registrierungsnachweis oder Auszug der über das Transparenzregister zugänglichen Daten einholen.

Bußgelder und Sanktionen

Einfache Verstöße gegen die Meldepflichten können mit einer Geldbuße bis zu 150.000 EUR, bei leichtfertiger Begehung mit einer Geldbuße bis zu 100.000 EUR, im Übrigen mit einer Geldbuße bis zu 50.000 EUR geahndet werden. Für besonders schwerwiegende Fälle reicht der Bußgeldkatalog bis 5 Mio. EUR oder 10 % vom Gesamtumsatz der juristischen Person oder der Personenvereinigung, die ihre Meldepflichten verletzt hat.