



## InfoBrief

„Zähle alles zusammen, was sich für Geld verkaufen lässt und du hast eine schöne Bescherung.“

**Dezember 2014**

Sehr geehrte Mandanten, sehr geehrte Geschäftsfreunde,

zunächst gibt es eine gute Nachricht, als der Gesetzgeber die Erweiterung der Umsatzsteuerbefreiung auf die Lieferung bestimmter Waren wie ausgesuchte Metalle bis zum 30.06.2015 verlängert hat. Betroffene Unternehmen müssen daher noch nicht ihre Abrechnungssysteme umstellen und können in Ruhe prüfen, ob ihre Produkte betroffen sind.

Das Bundesverfassungsgericht hat wie erwartet das geltende Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt. Dem Gesetzgeber wurde eine Frist bis zum 30.06.2016 gegeben, um das geltende Recht zu ändern. Diejenigen, die also bis zur Urteilsverkündung eine Übertragung auf potentielle Firmenerben noch nicht vorgenommen hatten, können dies also nach der bislang geltenden Rechtslage noch nachholen. Wie wir bereits mehrfach beschrieben hatten, gehen wir davon aus, dass die Rechtslage in Zukunft sich insbesondere für Betriebsvermögen, eher verschlechtern wird. Kleinere Betriebe sollen auch in Zukunft begünstigt bleiben. Die Bundesregierung will schnell reagieren.

Im Übrigen dürfen wir Ihnen eine besinnliche Zeit im Kreis Ihrer Familie wünschen. Für uns war es ein bewegendes Jahr, in dem wir Sie in vielen Lebenssituationen steuerlich und betriebswirtschaftlich begleiten durften. Für das uns entgegengebrachte Vertrauen möchten wir uns daher herzlich bedanken.

Wie immer stehen wir Ihnen natürlich für alle Fragen nicht nur im Zusammenhang mit diesen Informationen gerne zur Verfügung.

Ihr Team von der HKPG

### Privatbereich

#### 1. 6 % Zins nicht verfassungswidrig?

Zu entscheiden war, ob der typisierte gesetzliche Zinssatz von 0,5 % pro Monat (= 6 % pro Jahr) für Aussetzungszinsen noch verfassungsgemäß ist.

Eheleute veräußerten im April 2002 eine im November 1996 erworbene Eigentumswohnung. Im Einkommensteuerbescheid 2002 unterwarf das Finanzamt den Veräußerungsgewinn von rund 62.000 EUR der Einkommensteuer. Mit ihrem Einspruch beriefen sich die Eheleute auf die Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verlängerung der Spekulationsfrist. Auf ihren Antrag gewährte das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung in Höhe der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuer (rund 30.000 EUR).

Nach Ergehen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in 2010, dass die Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre teilweise verfassungswidrig und nichtig ist, behandelte das

Finanzamt nur noch einen Teil (rund 34.000 EUR) des Veräußerungsgewinns als steuerpflichtig und setzte die Einkommensteuer entsprechend niedriger fest. Die Aussetzung der Vollziehung wurde aufgehoben. Für den Zeitraum der Aussetzung (11.11.2004 bis 21.3.2011 = 76 Monate) setzte das Finanzamt im März 2011 die strittigen Aussetzungszinsen in der gesetzlichen Höhe (0,5 % pro Monat) mit 6.023 EUR fest.

Die dagegen gerichtete Klage, mit der die Eheleute vortrugen, es habe sich mittlerweile ein Niedrigzinsniveau stabilisiert, wies das Finanzgericht mit der Begründung ab, dem Gesetzgeber stehe eine gewisse Beobachtungszeit zu, bevor eine Anpassung an geänderte Verhältnisse notwendig werde.

Auch vor dem Bundesfinanzhof war den Eheleuten kein Erfolg beschieden. Der Bundesfinanzhof verneint – jedenfalls für den Streitzeitraum bis März 2011 – verfassungsrechtliche Bedenken gegen den typisierten Zinssatz. Er lehnte daher eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht ab und wies die Revision zurück.

Zunächst verweist der Bundesfinanzhof auf den weitreichenden Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers im Bereich des Steuerrechts. Um das Massenverfahren praktikabel zu handhaben, sind Typisierungen und Vereinfachungen unerlässlich. Zwar lag der Effektivzinssatz für Einlagen privater Haushalte deutlich unter dem gesetzlichen Zinssatz. Für den Vergleich ist jedoch auch der Darlehenszinssatz (Finanzierung von Steuernachzahlungen) heranzuziehen. Bei dem Vergleich mit diesem Zinssatz hält sich der gesetzliche Satz (6 % pro Jahr) noch in einem angemessenen Rahmen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Forderungen des Finanzamts regelmäßig nicht besichert sind, sodass der (höhere) Zinssatz für unbesicherte Darlehen heranzuziehen wäre.

Sodann betont der Bundesfinanzhof, dass sich der Marktzins erst nach dem streitgegenständlichen Verzinsungszeitraum (März 2011) auf relativ niedrigem Niveau stabilisiert hat. Der Bundesfinanzhof hatte daher im Streitfall nicht zu entscheiden, ob sich die wirtschaftlichen Verhältnisse für die Folgezeit so entscheidend geändert haben, dass die gesetzgeberische Entscheidung durch neue, im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses noch nicht abzusehende Entwicklungen entscheidend in Frage gestellt wird.

## 2. Kirchensteuerabzug zur KapEst

Erst damit wird der für jeden Kunden bzw. Anteilseigner zutreffende Einbehalt von Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer ab Beginn des Jahres 2015 ermöglicht.

Zu den Kirchensteuerabzugsverpflichteten gehören u. a. Kreditinstitute, Versicherungen, Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Kapitalgesellschaften.

Die Teilnahme an dem automatisierten Verfahren setzt zweierlei voraus: erstens die Registrierung und zweitens die Zulassung zum Verfahren.

Seit Anfang Januar 2014 kann die Registrierung und Zulassung zum Verfahren über das BZSt-Online-Portal beantragt werden. Für die Sicherheit des Verfahrens ist eine eindeutige Authentifizierung unerlässlich. Dazu haben die zum Abruf der Daten zur Religionszugehörigkeit Berechtigten mehrere Verfahrensschritte mit jeweiligen Postlaufzeiten zu durchlaufen.

Für die (Regel-)Abfrage sind das Geburtsdatum und die Steueridentifikationsnummer des Steuerpflichtigen erforderlich. Liegt die Steueridentifikationsnummer dem Abzugsverpflichteten nicht vor, kann auch diese beim BZSt (vorab oder gleichzeitig mit der Regelabfrage) angefragt werden. Das Ergebnis der Regelabfrage ist für den Kirchensteuerabzug des Folgejahrs zugrunde zu legen.

Neben den Regelabfragen sind in bestimmten Fällen sog. Anlassabfragen möglich. Eine solche ist immer bei abzugspflichtigen Lebensversicherungserträgen erforderlich. Andere Kirchensteuerabzugsverpflichtete – insbesondere Kreditinstitute – haben die Möglichkeit, bei Neukunden oder auf Wunsch des Bestandskunden Anlassabfragen an das BZSt zu richten. Der Zeitpunkt der Verwendung des erhaltenen Kirchensteuerabzugsmerkmals hängt von den innerbetrieblichen Abläufen des Kirchensteuerabzugsverpflichteten ab. Das auf diese Anlassabfrage erhaltene Kirchensteuerabzugsmerkmal ist solange zu verwenden, bis die Antwort des BZSt auf eine ggf. weitere Anlassabfrage in die innerbetrieblichen Abläufe des



Kirchensteuerabzugsverpflichteten aufgenommen ist oder bis die Antwort auf eine Regelabfrage turnusgemäß zu verwenden ist.

Das abzugspflichtige Unternehmen kann die Datenabfrage entweder selbst vornehmen oder hierzu einen Dienstleister (z. B. einen Steuerberater) beauftragen.

### 3. Abgeltungsteuer unter Angehörigen

Die Eheleute schlossen mit ihrem Sohn und ihren beiden volljährigen Enkeln Verträge über die Gewährung festverzinslicher Darlehen in Höhe von insgesamt 860.000 EUR. Die (unbesicherten) Darlehen dienten der Anschaffung fremdvermieteter Objekte durch die Darlehensnehmer. Eine Vereinbarung über eine Vorfälligkeitsentschädigung wurde nicht getroffen. Aus den Darlehen erzielten die Eheleute im Streitjahr 2009 Kapitalerträge von rund 29.000 EUR.

Das Finanzamt erfasste die Zinsen als der tariflichen Einkommensteuer unterliegende Kapitalerträge. Die Klage, mit der die Eheleute die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes von

25% geltend machten, wurde vom Finanzgericht mit dem Hinweis auf den Gesetzeswortlaut zurückgewiesen. Danach ist der Abgeltungsteuersatz ausgeschlossen, wenn Gläubiger und Schuldner "einander nahestehende Personen" sind.

Der Bundesfinanzhof vertritt einen großzügigeren Standpunkt und gab der Klage statt. Zunächst führt der Bundesfinanzhof aus, dass die Darlehen nach den Maßstäben des Fremdvergleichs anzuerkennen und der Besteuerung zugrunde zu legen sind.

Sodann legt der Bundesfinanzhof dar, dass die Eheleute als Gläubiger einerseits und der Sohn sowie die Enkel als Schuldner andererseits – entgegen der Auffassung des Finanzamts – keine "einander nahestehende Personen" i. S. d. gesetzlichen Regelung sind. Die weite Auslegung, dass darunter alle Personen fallen sollen, die zueinander in einer engen Beziehung stehen, widerspricht dem Willen des Gesetzgebers. Danach soll ein Näheverhältnis nur dann vorliegen, wenn auf eine der Vertragsparteien ein beherrschender oder außerhalb der Geschäftsbeziehung liegender Einfluss ausgeübt werden kann oder ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen besteht. Ein – wie im Streitfall – lediglich aus der Familienzugehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse genügt nicht.

Diese enge Auslegung des Ausschlussstatbestands "Näheverhältnis" ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Gegen die Ungleichbehandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber anderen Einkunftsarten, die nach dem progressiven Tarif besteuert werden, bestehen zwar keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Es würde jedoch zu einer Diskriminierung der Familie führen, wenn der Ausschluss des gesonderten Tarifs an bestimmte enge familienrechtliche Beziehungen geknüpft würde und – anders als bei fremden Dritten – auch dann eintreten würde, wenn der Darlehensvertrag einem Fremdvergleich standhält. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund des Steuersatzgefälles die Entlastung des Darlehensnehmers durch den Schuldzinsenabzug höher ist als die steuerliche Belastung des Darlehensgebers und sich somit ein Gesamtbelastungsvorteil ergibt.

### 4. Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung

Vermieter verlustbringender Immobilien wollen den Fiskus in aller Regel an ihren Vermietungsverlusten beteiligen – sie handeln dabei nach der Devise "geteiltes Leid ist halbes Leid". Allerdings gelingt ihnen ein steuerlicher Verlustabzug nur, wenn sie nachweislich die Absicht haben, nachhaltig und dauerhaft Gewinne bzw. Überschüsse mit ihrem Mietobjekt zu erzielen. Fehlt ihnen diese Einkünfteerzielungsabsicht, erkennen die Finanzbehörden die Vermietungsverluste nicht steuerlich an, sondern ordnet sie dem steuerlich irrelevanten Bereich der Liebhaberei zu. In der Praxis ist das Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht daher von zentraler Bedeutung.

Neuer Leitfaden zur Einkünfteerzielungsabsicht

Das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) hat nun in einem ausführlichen Leitfaden dargestellt, anhand welcher Kriterien die Einkünfteerzielungsabsicht geprüft wird, welche

Rechtsprechungsgrundsätze dabei zu beachten sind und wie Sonderfälle der Vermietung gehandhabt werden. Die Grundsätze gelten ab dem Veranlagungszeitraum 2012.

### **Wann ist die Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu prüfen?**

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung von Wohnungen, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren, ist grundsätzlich ohne weitere Prüfung davon auszugehen, dass der Vermieter eine Einkünfteerzielungsabsicht hat (auch bei verbilligter Wohnraumüberlassung). Diese Vermutung gilt jedoch nicht bei der Vermietung von Gewerbeobjekten und unbebauten Grundstücken.

Wer also z. B. mit der Vermietung einer Eigentumswohnung jahrelang nur rote Zahlen schreibt, kann seine Verluste grundsätzlich ohne nähere Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht steuerlich abziehen, sofern die Vermietung auf Dauer (= ohne Befristung) erfolgt.

### **Wann ist die Vermietung auf Dauer angelegt?**

Eine auf Dauer angelegte Vermietung liegt vor, wenn die Vermietung nach den bei Vermietungsbeginn vorliegenden Umständen keiner Befristung unterliegt. Hat sich ein Vermieter erst einmal endgültig zur dauerhaften Vermietung entschlossen und veräußert er sein Objekt später bzw. nutzt es später selbst, so kann für die Dauer der Vermietung gleichwohl von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden, wenn der Verkauf bzw. die Selbstnutzung auf einem neuen Entschluss beruht. Ein solcher steuerunschädlicher Motivwechsel kann z. B. bei Scheidung oder finanzieller Notlage vorliegen.

### **Was spricht gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht?**

Folgende Beweisanzeichen sprechen gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht:

Es liegt nur eine vorübergehende (verlustbringende) Vermietung vor, z. B. bei Beteiligung an einem Mietkauf- oder Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie.

Der Vermieter bietet ein noch nicht vermietetes Grundstück gleichzeitig zum Verkauf an.

Es wird nur befristet vermietet (in Form eines Zeitmietvertrags).

Der Vermieter hat eine nur kurz laufende Fremdfinanzierung abgeschlossen.

Das Objekt wird nach Anschaffung/Herstellung zeitnah veräußert oder selbstgenutzt (in der Regel innerhalb von 5 Jahren).

Das Objekt wird außergewöhnlich lange renoviert (mehr als 5 Jahre).

### **Verfahrensrechtlicher "Zugriff"**

Wenn die Finanzämter erst nachträglich feststellen, dass einem Vermieter die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt, kommt eine Änderung der Steuerbescheide (= Verlustaberkennung) aufgrund neuer Tatsachen in Betracht.

### **Besonderheiten bei Ferienwohnungen**

Bei der Vermietung von Ferienwohnungen wird eine Einkünfteerzielungsabsicht auf Seiten des Vermieters unterstellt, wenn er die Wohnung ausschließlich an Feriengäste vermietet bzw. vermieten will und keine Selbstnutzung vorliegt. Eine ausschließliche Vermietung ist anzunehmen, wenn die Wohnung an mindestens 75 % der ortsüblichen Vermietungstage tatsächlich vermietet wird.

Bei vorbehaltener Selbstnutzung oder Vermietungstagen unterhalb der 75 %-Quote müssen die Finanzämter anhand einer in die Zukunft gerichteten Überschussprognose prüfen, ob eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

### **Leerstehende Immobilien**

Bei leerstehenden Immobilien sind die Finanzbehörden angehalten, stets in die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht einzusteigen. Für den Entschluss zur dauerhaften Vermietung spricht z. B., dass der Vermieter Vermietungsanzeigen geschaltet oder einen Makler beauftragt hat. Gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht spricht, wenn der Vermieter trotz anhaltend erfolgloser Mietersuche an seinen (überhöhten) Mietpreisvorstellungen festhält oder er das Objekt jahrelang renoviert.



### Wie eine Überschussprognose aufzustellen ist

Wenn Beweisanzeichen gegen eine Einkünftezielungsabsicht sprechen (z. B. befristete Vermietung), prüfen die Finanzämter anhand einer vom Vermieter zu erstellenden Überschussprognose, ob sich mit dem Mietobjekt überhaupt einen Totalüberschuss erzielen lässt. In diese Berechnung fließen regelmäßig die voraussichtlich erzielbaren (steuerpflichtigen) Einnahmen und Werbungskosten der nächsten 30 Jahre ein. Bei einer befristeten Vermietung fällt der Prognosezeitraum entsprechend kürzer aus.

Der Totalüberschuss darf vom Vermieter nicht durch die Einrechnung von Wertsteigerungen des Objekts oder zu erwartenden privaten Veräußerungsgewinnen "frisirt" werden.

### Sonstige Inhalte

Das BayLfSt geht in seinem Leitfaden zudem auf Grundsätze zur verbilligten Überlassung von Wohnraum (66 %-Grenze), die Vermietung von Luxuswohnungen, sowie Besonderheiten bei Gewerbeobjekten ein und gibt in der Anlage des Leitfadens eine Übersicht über Bundesfinanzhof-Urteile und Verwaltungsanweisungen zur Thematik.

## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Mindestlohn

Zum 1. Januar 2015 greift der gesetzliche Mindestlohn. Bitte denken Sie daran, dass Sie Ihre Arbeitsverhältnisse überprüfen. Mit dieser Regelung trifft Sie eine neue Aufzeichnungspflicht für Minijobber und kurzfristig Beschäftigte. Sie müssen Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit erfassen und mindestens zwei Jahre aufbewahren. In Branchen, die zur Sofortmeldung bei Beschäftigungsbeginn verpflichtet sind, müssen die Arbeitgeber die Arbeitszeit dies für alle Mitarbeiter, und dies spätestens bis zum Ablauf des 7. auf den Tag der Arbeitsleitung folgenden Kalendertages festhalten. Von Subunternehmern sollten sie sich bescheinigen lassen, dass diese auch den Mindestlohn beachten und auszahlen. Ansonsten kann es sein, dass Sie für deren Verpflichtungen mithaften. Auch wenn für Sie Ausnahmeregelungen gelten, so sollten Sie trotzdem die Einhaltung dieser Verpflichtungen sorgfältig überprüfen.

### 2. Investitionsabzugsbetrag für anderes Wirtschaftsgut

Wird das Wirtschaftsgut, für das ein Investitionsabzugsbetrag gebildet worden ist, nicht bis zum Ende des 3. auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahrs angeschafft, dann gilt: Der Abzugsbetrag ist rückgängig zu machen.

Für den Fall, dass der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahrs bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt wurde, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid zu ändern.

Fraglich ist: Kann der Steuerpflichtige nach Änderung des Bescheids einen Investitionsabzugsbetrag für ein anderes begünstigtes Wirtschaftsgut, das er innerhalb des zulässigen Investitionszeitraums tatsächlich angeschafft, hat geltend machen?

**Beispiel:** Statt für einen Baggers soll der Investitionsabzugsbetrag für einen Lkw beantragt werden. A erzielt als Bauunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In einer Anlage zu seinem Jahresabschluss 31.12.2010 machte er einen Investitionsabzugsbetrag für die geplante Anschaffung eines Baggers geltend:

20.000 EUR

40 % von 50.000 EUR

Keine Anschaffung

Nachdem er bis zum 31.12.2013 keinen Bagger angeschafft hat, ändert das Finanzamt im Jahr 2014 den Einkommensteuerbescheid 2010 und erhöht den Gewinn um 20.000 EUR.

Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 legt A Einspruch ein. Er macht im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Steuerbescheid einen Investitionsabzugsbetrag für einen Lkw geltend:

40 % von 50.000 EUR

20.000 EUR

Anschaffung im Jahr 2013

60.000 EUR

#### **Das Sächsische Finanzgericht hat entschieden**

Nach der Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags wegen Nicht-Investition kann innerhalb des Änderungsrahmens nachträglich ein Investitionsabzugsbetrag für ein anderes begünstigtes Wirtschaftsgut geltend gemacht werden. Dies unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige dieses innerhalb des zulässigen Investitionszeitraums tatsächlich angeschafft hat. Danach muss das Finanzamt den nachträglich geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag für den Lkw anerkennen.

Das hat zur Folge: Der Änderungsbescheid 2010 wird aufgehoben und es bleibt bei der ursprünglich festgesetzten Steuer.

Das Finanzgericht hat gegen sein Urteil keine Revision zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob das Finanzamt Nichtzulassungsbeschwerde einlegen wird. Einschlägige Fälle sollten offen gehalten und das weitere Verfahren beobachtet werden. Das Ruhen des Verfahrens sollte angeregt werden.

#### **Das Niedersächsische Finanzgericht vertritt diese Ansicht**

Wird zunächst der Abzug eines Investitionsabzugsbetrags für ein bestimmtes Wirtschaftsgut beantragt und wird dieser Antrag wegen nicht fristgerechter Anschaffung nicht mehr aufrechterhalten, kann stattdessen ein Investitionsabzugsbetrag für ein zwischenzeitlich (fristgerecht) angeschafftes anderes Wirtschaftsgut allenfalls dann gebildet werden, wenn seit der tatsächlichen Anschaffung weniger als 3 Jahre vergangen sind und die Anschaffung nicht erkennbar zur Kompensation nachträglicher Einkommenserhöhungen dient. **Höchstrichterliche Rechtsprechung hierzu liegt allerdings noch nicht vor.**

### **3. Elektronische Kontoauszüge**

In Zeiten von Online-Banking sind elektronische Kontoauszüge mittlerweile an der Tagesordnung. Für Unternehmen war die Frage nach deren steuerlichen Anerkennung aber bislang mit erheblichen (Rechts-)Unsicherheiten behaftet, weshalb viele dem guten alten Papierkontoauszug den Vorzug gaben. Nun scheint sich die Finanzverwaltung aber zu öffnen.

Mit Schreiben vom 24.7.2014 führt das Bundesfinanzministerium aus, dass die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen haben, ab sofort auch elektronische Kontoauszüge als Buchungsbeleg anzuerkennen, wenn

- der Auszug beim Eingang vom Unternehmer auf seine Richtigkeit geprüft wird und
- er dieses Vorgehen dokumentiert/protokolliert.

Explizit zu Kontoauszügen im PDF-Format äußert sich das Ministerium jedoch nicht.

Das Bundesfinanzministerium weist aber darauf hin, dass die obersten Finanzbehörden anregen, dass Kreditinstitute ihren Bankkunden für einen Zeitraum von 10 Jahren kostenlos eine Zweitschrift ihrer Kontoauszüge bereitstellen, sodass im Rahmen von Betriebsprüfungen zu keinem Zeitpunkt die Gefahr besteht, dass fehlende Auszüge nicht nachgeliefert oder verdächtige Buchungsbelege nicht durch die Zweitschrift entkräftet werden können.