

Aktuelles aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung

12 | 2014

Für Unternehmer

Betriebsaufspaltung: Gesetzgeber will Regelungen zum Teilabzugsverbot verschärfen

| Der „Gesetzentwurf zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ sieht eine **Erweiterung des Teilabzugsverbots** auf Wertminderungen aus Gesellschafterdarlehen und auf Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern vor. Da die Änderungen erst **ab 2015** wirken sollen, kann sich in diesem Jahr noch Handlungsbedarf ergeben. |

Gesellschafterdarlehen

Die wohl wichtigste Änderung betrifft den Betriebsausgabenabzug durch Wertminderungen **betrieblicher Darlehen**. Betroffen von der Neuregelung sind vor allem **Betriebsaufspaltungen**.

Hinweis | Unter einer Betriebsaufspaltung versteht man die Aufteilung eines Unternehmens in **zwei selbstständige Unternehmen**. Auch wenn mehrere Formen zu unterscheiden sind, ist vor allem die Gestaltung von Interesse, in der ein Einzelunternehmer seine betriebliche Tätigkeit auf eine neu gegründete GmbH überträgt (**Betriebsunternehmen**) und fortan nur noch durch Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (oftmals das Grundstück und das Gebäude) an die GmbH tätig wird (**Besitzunternehmen**). Dies ist insbesondere aus **Haf-**

tungsgründen interessant: Das rechtliche Eigentum an den verpachteten Wirtschaftsgütern verbleibt beim Besitzunternehmen. Die Betriebs-GmbH haftet nur mit eigenem Vermögen.

Gewährt das Besitzunternehmen der Betriebs-GmbH ein Darlehen und wird dieses **Darlehen später notleidend**, kann die Besitzgesellschaft die mögliche Teilwertabschreibung oder den Verlust des Darlehens derzeit **in vollem Umfang** als Betriebsausgaben abziehen, obwohl die Einnahmen aus der Beteiligung an der Betriebs-GmbH nach dem Teileinkünfteverfahren **nur zu 60 %** besteuert werden.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die von der Verwaltung akzeptiert wurde, unterliegen Wertminderungen von im Betriebsvermögen gehaltenen

Daten für den Monat Januar 2015

STEUERTERMINE

Fälligkeit:

- USt, LSt = 12.1.2015

Überweisungen (Zahlungsschonfrist):

- USt, LSt = 15.1.2015

Scheckzahlungen:

Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!

BEITRÄGE SOZIALVERSICHERUNG

Fälligkeit Beiträge 1/2015 = 28.1.2015

VERBRAUCHERPREISINDEX

(Veränderung gegenüber Vorjahr)

10/13	3/14	6/14	10/14
+ 1,2 %	+ 1,0 %	+ 1,0 %	+ 0,8 %

nen Gesellschafterdarlehen selbst dann **nicht dem Abzugsverbot in Höhe von 40 %**, wenn die Darlehensüberlassung nicht wie unter fremden Dritten üblich, sondern ausschließlich durch das **Gesellschaftsverhältnis** veranlasst war.

Nach der geplanten Neuregelung werden Wertminderungen durch Substanzverlust dann von der Kürzungsvor-

schrift erfasst, wenn der Darlehensgeber zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar am Stammkapital des Darlehensnehmers beteiligt ist oder war. Weitere Voraussetzung ist zwar, dass das Darlehen nicht wie unter fremden Dritten gewährt wurde. Hier gilt aber eine **Beweislastumkehr**; das heißt, der Steuerpflichtige muss die Fremdüblichkeit nachweisen.

Ein solcher Nachweis dürfte im Regelfall nicht gelingen. Denn auch bei marktüblicher Verzinsung ist ein Darlehen nur dann **fremdüblich**, wenn es entsprechend besichert ist und es bei ersten wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Darlehensnehmers sofort fällig gestellt und zurückgefordert wird.

PRAXISHINWEIS | Die Neuregelung soll erst für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Ist im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein Darlehen des Besitzunternehmens an die Betriebsgesellschaft notleidend, sollte im Veranlagungszeitraum 2014 ein Verzicht gegen Besserungsschein erklärt oder zumindest beim Besitzunternehmen eine Teilwertberichtigung vorgenommen werden. Beide Alternativen führen 2014 noch in vollem Umfang zu steuerlichem Aufwand. Die Kürzungsregelung greift noch nicht.

Nicht fremdübliche Nutzungsüberlassung

Auch hinsichtlich der Anwendung des Teilabzugsverbots bei **nicht fremdüblicher Überlassung von Wirtschaftsgütern** soll die frühere restriktive Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich geregelt werden.

Hinweis | Nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich die Verwaltung in 2013 angeschlossen hat, fallen laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit den nicht fremdüblich überlassenen Wirtschaftsgütern

(z.B. Maschinen) zwar grundsätzlich unter das Teilabzugsverbot. Dies gilt jedoch nicht für sogenannte **substanzbezogene Aufwendungen** (z.B. Abschreibungen und Erhaltungsaufwendungen).

Durch die Neuregelung soll das Teilabzugsverbot auf Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten im Zusammenhang mit einer durch das Gesellschaftsverhältnis verursachten **unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung** anzuwenden sein, wenn der Steuerpflichtige zu mehr als 25 % am Stammkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder war.

Die Folge: Bei der Behandlung von laufenden Grundstücksaufwendungen ist wie folgt zu unterscheiden:

- **Angemessene Pacht:** Die Grundstücksaufwendungen sind zu 100 % als Betriebsausgaben abziehbar.
- **Keine Pacht:** Ein Betriebsausgabenabzug ist nur zu 60 % möglich.
- **Zu geringe Pacht:** Bei teilentgeltlicher Überlassung sind die Aufwendungen in einen entgeltlichen (voller Betriebsausgabenabzug) und einen unentgeltlichen Teil (Betriebsausgabenabzug nur zu 60 %) aufzuteilen.

PRAXISHINWEIS | Auch diese Regelung soll ab dem Veranlagungszeitraum 2015 gelten. Insoweit kann es sinnvoll sein, anstehende substanzbezogene Aufwendungen (Erhaltungsaufwand) vorzuziehen.

Quelle | Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 24.9.2014; BMF-Schreiben vom 23.10.2013, Az. IV C 6 - S 2128/07/10001

Für Arbeitnehmer

Umzugskostenpauschalen für 2014 und 2015

| Umzugskosten können Werbungskosten darstellen, sofern sie **beruflich veranlasst** sind. Für **sonstige Umzugskosten** (beispielsweise Trinkgelder an das Umzugspersonal, Kosten für den Abbau bzw. die Installation von Elektrogeräten) sowie für **umzugsbedingte Unterrichtskosten** gewährt die Finanzverwaltung Pauschalen. Das Bundesfinanzministerium hat aktuell die Pauschalen veröffentlicht, die ab 1. März 2014 sowie ab 1. März 2015 gelten. |

Für die Frage, welche der nachfolgenden Pauschalen anzuwenden sind, ist das Datum maßgebend, an dem der **Umzug beendet** wurde. Darüber hinaus ist zu beachten, dass sich die Umzugskostenpauschale um 50 % erhöht, wenn ein Arbeitnehmer **innerhalb von fünf Jahren** das zweite Mal aus beruflichen Gründen umzieht.

■ Pauschalen für 2014 und 2015

Umzugsbedingte Unterrichtskosten:

ab 1.1.2014: 1.752 EUR
ab 1.3.2014: 1.802 EUR
ab 1.3.2015: 1.841 EUR

Sonstige Umzugskosten:

Verheiratete:

ab 1.1.2014: 1.390 EUR
ab 1.3.2014: 1.429 EUR
ab 1.3.2015: 1.460 EUR

Ledige:

ab 1.1.2014: 695 EUR
ab 1.3.2014: 715 EUR
ab 1.3.2015: 730 EUR

Zuschlag für weitere Personen im Haushalt (nicht Ehepartner):

ab 1.1.2014: 306 EUR
ab 1.3.2014: 315 EUR
ab 1.3.2015: 322 EUR

Hinweis | Anstelle der Pauschalen können auch die im Einzelfall **nachgewiesenen höheren Umzugskosten** als Werbungskosten abgezogen werden.

Ist der Umzug **privat veranlasst**, können die Kosten nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Es sollte jedoch geprüft werden, ob die Umzugsdienstleistungen als **haushaltsnahe Dienstleistungen** zu berücksichtigen sind.

Quelle | BMF-Schreiben vom 6.10.2014, Az. IV C 5 - S 2353/08/10007, unter www.iww.de, Ab-ruf-Nr. 142983

Für Arbeitgeber

Wichtige Informationen zum neuen Mindestlohn

| Ab dem 1.1.2015 gilt in Deutschland ein gesetzlicher Mindestlohn, der **8,50 EUR je Zeitstunde** beträgt. |

Wichtige Fakten und Service-Angebote (z.B. ein Mindestlohn-Rechner und eine Mediathek) hat das Bundesministerium

für Arbeit und Soziales auf der Internetseite www.der-mindestlohn-kommt.de bereitgestellt.

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeld ist bis zum Abschluss des dualen Studiums möglich

| Eltern können für ein Kind, das während eines **dualen Studiums** einen Abschluss in einer studienintegrierten praktischen Ausbildung erlangt, einen Kindergeldanspruch auch noch bis zum nachfolgenden Bachelorabschluss im gewählten Studiengang geltend machen. Da es sich insoweit um eine **einheitliche Erstausbildung** handelt, ist es nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs unschädlich, wenn das Kind nach Abschluss seiner Lehre neben dem Studium **mehr als 20 Stunden pro Woche** arbeitet. |

Zum Hintergrund

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ist eine **Erwerbstätigkeit** für den Kindergeldanspruch grundsätzlich schädlich. Der Gesetzgeber lässt aber auch Ausnahmen zu. Danach sind **unschädlich**: Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis.

Entscheidung

Im Streitfall wertete der Bundesfinanzhof das nach Abschluss des studienintegrierten Ausbildungsgangs zum Steuerfachangestellten fortgesetzte Bachelorstudium **noch als Teil einer einheitlichen Erstausbildung**. Für die Frage, ob sich die einzelnen Ausbildungsabschnitte als integrative Teile einer einheitlichen Erstausbildung darstellen, kommt es darauf an, ob sie in einem **engen sachlichen Zusammenhang** (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in einem **engen zeitlichen Zusammenhang** durchgeführt werden.

Hinweis | Vorgenannte Ausführungen gelten jedoch nicht, wenn sich das Kind nicht ernsthaft und nachhaltig auf die Erlangung des Studienabschlusses vorbereitet. Eltern von nur „pro forma“ **eingeschriebenen Studenten** sollen von dieser Rechtsprechung nicht profitieren.

Quelle | BFH-Urteil vom 3.7.2014, Az. III R 52/13, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 143203

Für alle Steuerpflichtigen

Unterhaltsaufwendungen: Identifikationsnummer der unterhaltenen Person ist (künftig) anzugeben

| Ab dem Veranlagungszeitraum 2015 können Aufwendungen für den Unterhalt nur noch dann als **außergewöhnliche Belastung** abgezogen werden, wenn der Leistende in seiner Steuererklärung die **Identifikationsnummer der unterhaltenen Person** angibt. |

Die unterhaltene Person muss dem Steuerpflichtigen für diese Zwecke die ihr erteilte Identifikationsnummer mitteilen. Kommt sie dieser Verpflichtung nicht nach, ist der **Unterhaltsleistende** berechtigt, die Identifikationsnummer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt zu erfragen.

Diese Neuregelung hat der Gesetzgeber mit dem sogenannten Kroatiengesetz verabschiedet. Sie hat zwar grundsätzlich erst für die **Einkommensteuer-Erklärung 2015** Bedeutung. Handlungsbedarf könnte sich jedoch auch schon früher ergeben.

PRAXISHINWEIS | Sollen Unterhaltsaufwendungen im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren 2015 als Freibetrag berücksichtigt werden, verlangt die Verwaltung die Identifikationsnummer nämlich bereits im Lohnsteuer-Ermäßigungsantrag 2015. Das Formular enthält dafür ein neues Eintragungsfeld. Ein vereinfachter Ermäßigungsantrag 2015 dürfte beim Vorliegen von Unterhaltsaufwendungen ausscheiden.

Quelle | Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.7.2014, BGBl I 2014, 1266

Für Kapitalanleger

Vereinbarung zum automatischen steuerlichen Informationsaustausch unterzeichnet

| Ende Oktober 2014 haben rund 50 Staaten eine **Vereinbarung zum automatischen steuerlichen Informationsaustausch** unterzeichnet. Hierdurch soll es für die Finanzbehörden leichter werden, **Informationen über Konten aus dem Ausland** zu erhalten. |

Ab Januar 2016 wollen die beteiligten Staaten **Daten über Konten sowie Zinsen, Dividenden oder Veräußerungserlöse** von Bürgern erheben, die in anderen Ländern leben. Im September 2017 sollen diese Informationen dann

erstmalig über die Grenzen an andere Finanzbehörden fließen.

Quelle | Mitteilung der Bundesregierung vom 29.10.2014: „Gemeinsam gegen Steuerhinterziehung“

Für alle Steuerpflichtigen

Verzinsung von Steueransprüchen: Zinssatz von 6 % pro Jahr steht nicht auf dem Prüfstand

| Ungeachtet des niedrigen Zinsniveaus plant die Bundesregierung **keine Änderung des Zinssatzes für die Verzinsung von Steueransprüchen**. Der monatliche Zinssatz von 0,5 % hat sich trotz des über die Jahrzehnte wechselnden Zinsniveaus in mehr als 50 Jahren Praxis bewährt, heißt es in der Antwort der Bundesregierung auf eine Anfrage der Fraktion DIE LINKE. |

Darüber hinaus führt die Bundesregierung an, dass der Zinslauf der Nachzahlungs- und Erstattungs-zinsen erst nach Ablauf einer **15-monatigen Karenzzeit** beginnt und es keine Zinseszinsen gibt. Der **effektive Zinssatz** liege daher deutlich unter 6 % pro Jahr.

Hinweis | Kürzlich hatte sich auch der Bundesfinanzhof mit dieser Thematik beschäftigt und die Ansicht vertreten, dass der Zinssatz jedenfalls für Zeiträume bis März 2011 verfassungsgemäß sei.

Quelle | BT-Drs. 18/2795 vom 9.10.2014; BFH-Urteil vom 1.7.2014, Az. IX R 31/13

Für GmbH-Gesellschafter

Abgeltungsteuer: Keine Werbungskosten für nachträgliche Schuldzinsen

| Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die **auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung** entfallen, können ab dem Jahr 2009 nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden. Dies hat der Bundesfinanzhof entschieden. |

■ Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger hatte eine größere GmbH-Beteiligung in 2001 mit Verlust veräußert und in diesem Zusammenhang auf die Rückzahlung eines kreditfinanzierten Gesellschafterdarlehens verzichten müssen. Nachdem er für die Jahre 2005 bis 2008 die Finanzierungskosten (Schuldzinsen) als nachträgliche Werbungskosten bei Ermittlung seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen abgezogen hatte, versagte das Finanzamt den Werbungskostenabzug für das Jahr 2009 – und zwar zu Recht wie der Bundesfinanzhof befand.

Seit Einführung der Abgeltungsteuer (ab dem Jahr 2009) ist der Abzug der **tatsächlich entstandenen Werbungskosten** für private Kapitalerträge ausgeschlossen. Das Gesetz gestattet nur noch den Abzug des **Sparer-Pauschetrags** von 801 EUR (1.602 EUR bei Zusammenveranlagung). Diese Regelung

ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs **verfassungsgemäß**.

Die Vorinstanz hatte die Ansicht vertreten, dass die Regelungen zur Abgeltungsteuer **erstmalig auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge** anwendbar seien, d.h. entscheidend sei allein, in welchem Jahr Kapitaleinnahmen zufließen bzw. zufließen könnten. Da der Steuerpflichtige seine Beteiligung bereits in 2001 veräußert hatte, stünden die Schuldzinsen daher nicht im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, die nach dem 31.12.2008 zufließen.

Eine solche **einschränkende Betrachtung** wird nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs weder dem Wortlaut der Regelung noch den Besonderheiten der Abgeltungsteuer gerecht.

Quelle | BFH-Urteil vom 1.7.2014, Az. VIII R 53/12, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 143013

Für alle Steuerpflichtigen

NRW will die Grunderwerbsteuer auf 6,5 % anheben

| Nordrhein-Westfalen will die Grunderwerbsteuer erhöhen. **Ab 1.1.2015** soll sie 6,5 % statt wie bisher 5 % betragen, um den Haushalt weiter zu konsolidieren. |

Bei einem Kauf entsteht die Grunderwerbsteuer in der Regel **mit rechtswirksamem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts**, das heißt des Kaufvertrags. Auf den Übergang von Nutzen und Lasten, den Grundbucheintrag und die Kaufpreiszahlung kommt es nicht an.

PRAXISHINWEIS | Wer beabsichtigt, zeitnah eine Immobilie zu erwerben, sollte den Kauf gegebenenfalls noch in 2014 durchführen.

Quelle | Gesetzentwurf des Landtags Nordrhein-Westfalen vom 28.10.2014, Drs. 16/7147

Für Arbeitgeber

Elektronische Lohnsteuerbescheinigung 2015

| Das Bundesfinanzministerium hat das **Muster für die elektronische Lohnsteuerbescheinigung 2015** bekanntgegeben. |

Wegen **einiger neuer Bescheinigungspflichten** (z.B. Buchstabe F bei steuerfreier Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) sollte frühzeitig geprüft

werden, ob die Aufzeichnungen im Lohnkonto anzupassen sind.

Quelle | BMF-Schreiben vom 15.9.2014, Az. IV C 5 - S 2378/14/10001, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 142864

Für Unternehmer

Anzahlungen: Zur Korrektur der Vorsteuer bei fehlender Leistungserbringung

| Der **Vorsteuerabzug aus Anzahlungen** ist möglich, wenn eine ordnungsgemäße Anzahlungsrechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. In einem bulgarischen Verfahren hat sich der Europäische Gerichtshof nun mit der Frage befasst, ob ein Vorsteuerabzug **bei nicht erbrachter Leistung** auch dann zu berichtigen ist, wenn der Unternehmer die Anzahlung nicht zurückerhält. |

Sollte sich im Nachhinein herausstellen, dass es nicht mehr zur Ausführung der Leistung kommt, geht der Europäische Gerichtshof von einer **zwingenden Vorsteuerkorrektur** aus der Anzahlung aus. Für diese Vorsteuerkorrektur ist es auch bei Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes unbeachtlich, ob der Zahlungsempfänger seine Umsatzsteuerschuld spiegelbildlich korrigieren kann. In einem solchen Fall müssen die beiden Wirtschaftsbeteiligten nämlich nicht zwingend gleich behandelt werden.

Auch eine **fehlende Rückgewähr der Anzahlung** ist kein Hindernis für eine Vorsteuerkorrektur, denn ein möglicher zivilrechtlicher Rückgewähr- und Ausgleichsanspruch berührt die vom Steuergesetz vorgegebenen Rechte der Finanzverwaltung nicht.

Beachten Sie | Der Bundesfinanzhof und die Finanzverwaltung vertreten eine andere Ansicht. Danach ist der Vorsteuerabzug erst **im Besteuerungszeitraum der Rückgewähr** zu berichtigen. Die Reaktionen auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs bleiben vorerst mit Spannung abzuwarten.

Quelle | EuGH-Urteil vom 13.3.2014, Rs. C-107/13, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 143027; BFH-Urteil vom 2.9.2010, Az. V R 34/09; BMF-Schreiben vom 9.12.2011, Az. IV D 2 - S 7333/11/10001

➤ HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.