



# Mitteilungen

2/2016

## Gesetzgebung

### Geplante Änderungen beim Verspätungszuschlag

Der Deutsche Bundestag hat am 12.5.2016 das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beschlossen. Jetzt steht noch die Zustimmung des Bundesrats aus, die aber bereits am 17.6.2016 eingeholt werden soll.

Das Gesetz dient in erster Linie der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, zB durch stärkere Unterstützung von Verfahrensabläufen durch die IT. Etwas versteckt führt das Gesetz aber ab 2017 auch zu Verschärfungen bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen.

Ein Verspätungszuschlag wird dann festgesetzt, wenn der Steuerpflichtige seine Steuererklärung zu spät abgibt. Bisher stand ein solcher Verspätungszuschlag im Ermessen des Finanzamts. Nach der Neuregelung muss sie nun zwingend erfolgen. Etwas anderes gilt zB nur dann, wenn die Finanzbehörde die Frist für die Abgabe der Steuererklärung verlängert hat.

Die Höhe des Verspätungszuschlags beträgt nun mindestens 10 Euro pro angefangenen Monat. Bei verspätet abgegebenen Jahressteuererklärungen bzw. Feststellungserklärungen beträgt der Mindestbetrag sogar 25 Euro pro angefangenen Monat. Bei monatlich oder vierteljährlich abzugebenden Steueranmeldungen (zB Umsatzsteueranmeldung) gibt es keinen solchen Mindestbetrag.

Für Steuerpflichtige, die bis zur Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung durch das Finanzamt nichts von ihrer Abgabeverpflichtung wussten, beginnt die Verspätung erst mit Ablauf der Frist, die vom Finanzamt gesetzt wurde. Dies wird zunehmend Rentner betreffen, deren zu versteuerndes Einkommen infolge von Rentenerhöhungen den Grundfreibetrag überschreitet.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang noch, dass die Frist zur Abgabe von Steuererklärungen generell vom 31. Mai auf den 31. Juli des Folgejahres verschoben wird.

## Rechtsprechung

### A. Einkommensteuer

#### **Nutzungsausfallentschädigung für bewegliches Betriebsvermögen immer als Betriebseinnahme zu erfassen**

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.1.2016 – X R 2/14 ist die Nutzungsausfallentschädigung für ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens selbst dann im vollen Umfang als Betriebseinnahme zu erfassen, wenn das Wirtschaftsgut teilweise auch privat genutzt wird (Pressemitteilung vom 11.5.2016).

Der Kläger nutzte sein betriebliches Fahrzeug auch privat. Für einen Nutzungsausfall aufgrund eines Unfalls erhielt er von der Versicherung eine Entschädigung. Das Finanzamt behandelte diese als Betriebseinnahme. Der Kläger machte geltend, dass der Unfall sich auf einer Privatfahrt ereignet habe und er außerdem für die Zeit des Nutzungsausfalls kein Ersatzfahrzeug angemietet, sondern Urlaub genommen habe.

Der BFH gibt nun dem Finanzamt Recht. Bewegliche Wirtschaftsgüter sind selbst dann, wenn sie gemischt genutzt werden, ungeteilt entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen. Vereinnahmt der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit Schäden am Wirtschaftsgut Ersatzleistungen, richtet sich die steuerliche Beurteilung nach der Zuordnung des Wirtschaftsguts. Das gilt unabhängig davon, bei welcher Gelegenheit der Schaden entstanden ist und wie der Steuerpflichtige auf den Schaden reagiert.

#### **Fahrtkosten bei Vermietung und Verpachtung regelmäßig in voller Höhe abziehbar**

Vermieter können Fahrtkosten zu ihren Vermietungsobjekten im Regelfall mit einer Pauschale von 0,30 Euro für jeden *gefährtenen Kilometer* als Werbungskosten geltend machen. Die ungünstigere Entfernungspauschale (0,30 Euro nur für jeden *Entfernungskilometer*) ist aber nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) dann

anzuwenden, wenn das Vermietungsobjekt ausnahmsweise die regelmäßige Tätigkeitsstätte des Vermieters darstellt (Urteil vom 1.12.2015 - IX R 18/15; Pressemitteilung vom 20.4.2016).

Im Streitfall sanierte der Steuerpflichtige mehrere Wohnungen und ein Mehrfamilienhaus und suchte die hierfür eingerichteten Baustellen 165-mal bzw. 215-mal im Jahr auf. Aufgrund der Vielzahl der Fahrten zu den beiden Objekten sah das Finanzamt die Objekte als regelmäßige Arbeitsstätte an. Die Fahrtkosten erkannte es deshalb nur in Höhe der ungünstigeren Entfernungspauschale an.

Nach Auffassung des BFH kann ein Vermieter bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung am Vermietungsobjekt eine regelmäßige Tätigkeitsstätte haben, wenn er sein Vermietungsobjekt nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit fortdauernd und immer wieder aufsucht. Dies war hier der Fall. Das Finanzamt hatte damit zu Recht nur die Entfernungspauschale angesetzt.

Im Regelfall sucht aber der Vermieter das Vermietungsobjekt nur in bestimmten größeren Abständen auf (zB zu Kontrollzwecken, bei Mieterwechsel oder zur Ablesung von Zählerständen). In der Regel erfordert die Verwaltung eines Mietobjekts auch kein eigenes Büro, sondern erfolgt von zu Hause aus. Der BFH betont, dass in einem solchen Fall das Vermietungsobjekt nicht den ortsgebundenen Mittelpunkt der Vermietungstätigkeit darstellt. Die Fahrtkosten können dann mit 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer geltend gemacht werden.

#### **Verlust aus dem Verfall von Optionen steuerlich berücksichtigungsfähig**

Verluste aus dem Verfall von Optionen mindern die Einkünfte aus Kapitalvermögen, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit drei Urteilen vom 12.1.2016 (IX R 48/14, IX R 49/14 und IX R 50/14) entschieden hat (Pressemitteilung vom 2.3.2016).

Im den Streitfällen hatten Privatanleger Aktien- und Indexoptionen erworben. Der Kurs der Wertpapiere und Aktienindizes entwickelte sich nicht wie erwartet. Die Optionen mussten nach dem Ende der Laufzeit als wertlos aus den Wertpapierdepots der Anleger ausgebucht werden. Den Wertverlust machten die Anleger als Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften geltend.

Der BFH erkennt die Verluste aus dem Verfall der wertlos gewordenen Optionen im Rahmen des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG steuerlich an. Die Anleger dürfen also den Wertverlust mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen (zB Zinseinnahmen) verrechnen.

Der BFH hält es in diesem Zusammenhang für unerheblich, ob der Anleger aufgrund der Option auch den zugrundeliegenden Basiswert erwirbt oder ob er einen sich aus dem Optionsgeschäft ergebenden Unterschiedsbetrag in bar ausgleicht. Anschaffung der Option und Ausgang des Optionsgeschäfts seien als Einheit zu betrachten.

Mit seinen Urteilen wendet sich der BFH ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 9.10.2012, BStBl I 2012, 953, Rz. 27 und vom 27.3.2013, BStBl I 2013, 403). Das Finanzamt hatte in allen Streitfällen die Verluste nicht anerkannt.

#### **Doppelte AfA bei Bebauung des Ehegattengrundstücks**

Bebaut ein Unternehmer ein betrieblich genutztes Grundstück, das ihm zusammen mit seinem Ehegatten gehört, sind nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) Wertsteigerungen der dem Ehegatten gehörenden Grundstückshälfte nicht einkommensteuerpflichtig (Urteil vom 9.3.2016 - X R 46/14; Pressemitteilung vom 4.5.2016). Hieraus können sich erhebliche steuerliche Vorteile im Hinblick auf die Absetzungen für Abnutzung (AfA) ergeben. Übertragen die Ehegatten zB später das gemeinsame Grundstück auf ein gemeinsames Kind, das den Betrieb des Unternehmer-Ehegatten fortführt, kann für nur einmal angefallene Baukosten die AfA im Ergebnis zweimal in Anspruch genommen werden.

Im Streitfall hatte der Vater des Klägers schon in den 1960er Jahren mehrere Betriebsgebäude auf Grundstücken errichtet, die zur Hälfte auch der Mutter des Klägers gehörten. Er nahm AfA auf seine Baukosten vor. Im Jahr 1993 übertrug der Vater den Betrieb unentgeltlich auf den gemeinsamen Sohn (Kläger). Gleichzeitig übertrugen beide Eltern die betrieblich genutzten Grundstücke ebenfalls unentgeltlich auf den Kläger.

Soweit es um die Übertragung von den Wirtschaftsgütern ging, die dem Vater gehörten, muss der Kläger unstreitig die Buchwerte aus den Bilanzen des Vaters fortführen (§ 6 Abs. 3 EStG).

Umstritten war hingegen die Behandlung der Gebäudeteile, die zivilrechtlich der Mutter gehörten. Der Kläger sah in der Schenkung dieser Gebäudeteile eine Einlage in seinen Betrieb. Diese Einlage bewertete er mit dem aktuellen Teilwert der Gebäudeteile. Da der Teilwert erheblich höher war als der Restbuchwert des Bilanzpostens, der in den Bilanzen des Vaters verblieben war, eröffnete dies dem Kläger die Möglichkeit zur Vornahme erneuter hoher AfA-Beträge auf die von seinem Vater in der Vergangenheit schon nahezu abgeschriebenen Gebäudeteile.

Diese rechtliche Beurteilung hat der BFH nunmehr bestätigt. Damit ist in derartigen Fällen im Ergebnis eine doppelte Abschreibung möglich, obwohl die Baukosten nur einmal anfallen.

Allerdings hat der BFH im Gegenzug klargestellt, dass für den Bilanzposten, der den eigenen Bauaufwand des Unternehmers für die Gebäudeteile des anderen Ehegatten verkörpert, keine Steuersubventionen in Anspruch genommen werden können, die vom Gesetzgeber nur für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gewährt werden. Dies wurde in der Praxis bisher anders gehandhabt, wodurch die Buchwerte dieser Bilanzposition zusätzlich gemindert werden konnten.

Dies betrifft zum einen die meisten Sonderabschreibungen, einen Teil der Vorschriften über erhöhte Absetzungen, aber auch die erhöhten Sätze der linearen AfA für Gebäude des Betriebsvermögens (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) und die daran anknüpfenden erhöhten Sätze der degressiven AfA für derartige Gebäude (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG).

### **Prozesskosten für die Geltendmachung von Schmerzensgeld keine außergewöhnliche Belastung**

Kosten eines Zivilprozesses, mit dem der Steuerpflichtige Schmerzensgeld wegen eines ärztlichen Behandlungsfehlers geltend macht, sind keine außergewöhnlichen Belastungen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 17.12.2015 - VI R 7/14 entschieden und damit die Steuerermäßigung gemäß § 33 EStG versagt (Pressemitteilung vom 6.4.2016).

#### *Anmerkung:*

Die Urteile betreffen nur die Streitjahre 2010 und 2011. Nicht zu entscheiden hatte der BFH über die ab 2013 geltende Neuregelung in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG. Danach werden nur noch solche Aufwendungen berücksichtigt, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

### **Berliner Testament – Steuerpflicht bei testamentarisch angeordneter Verzinsung eines Vermächtnisses**

Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte können sich nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) bei einem Berliner Testament auch aus einer testamentarisch angeordneten Verzinsung eines Vermächtnisanspruchs ergeben (Urteil vom 20.10.2015 - VIII R 40/13; Pressemitteilung vom 9.3.2016).

Im Streitfall hatten Ehegatten ein Berliner Testament errichtet, wonach der länger lebende Ehegatte nach dem Tode des ersten Ehegatten Alleinerbe werden sollte. Die Ehegatten setzten dem Sohn nach dem ersten Erbfall als Vermächtnis einen Geldbetrag in Höhe des „beim Tode des Erstversterbenden geltenden Freibetrages“ bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer aus. Dieser Betrag sollte aber erst fünf Jahre nach dem Tode des zuerst Versterbenden fällig werden. Der auszuzahlende Geldbetrag war mit 5 % bis zur Auszahlung zu verzinsen.

Der Vater verstarb im Jahr 2001. Alleinerbin wurde die Mutter. Der Sohn forderte den fälligen Vermächtnisbetrag samt Zinsen von seiner Mutter bei Fälligkeit im Jahr 2006 nicht ein. Ein Jahr später verzichtete er auf seinen Geldanspruch aus dem Vermächtnis samt Zinsen.

Der BFH sieht die Zinsen aufgrund des Vermächtnisses als einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen an. Der Sohn müsse aber auf die Zinsen trotzdem keine Steuern zahlen. Zum einen seien im Streitjahr tatsächlich keine Zinsen gezahlt worden. Zum anderen habe der Sohn auf seinen Anspruch verzichtet.

## **B. Körperschaftsteuer**

### **Bundesfinanzhof missbilligt Arbeitszeitkonto für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH**

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) ist es mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers nicht vereinbar, dass er durch die Führung eines Arbeitszeitkontos auf seine unmittelbare Entlohnung zu Gunsten später zu vergütender Freizeit verzichtet (Urteil vom 11.11.2015 - I R 26/15; Pressemitteilung vom 23.3.2016).

Im Streitfall hatte der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mit dieser vereinbart, dass ein Teil seines Gehalts auf ein „Investmentkonto“ des Geschäftsführers bei einer Bank abgeführt werden konnte, das für ihn eingerichtet worden war. Mit dem Guthaben sollte ein vorgezogener Ruhestand oder die Altersversorgung des Geschäftsführers finanziert werden. Die GmbH zahlte monatlich 4.000 Euro auf das Investmentkonto ein. In Höhe dieser Zahlungen bildete sie eine einkommensmindernde Rückstellung für ein Zeitwertkonto. Lohnsteuer wurde insoweit nicht einbehalten. Der Geschäftsführer erhielt nur noch ein entsprechend gemindertes lohnsteuerpflichtiges Gehalt.

Nach Auffassung des BFH liegt hier eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde mit einem Fremdgeschäftsführer kein Arbeitszeit- oder Zeitwertkonto vereinbaren.

Der BFH begründet dies mit der sog. Allzuständigkeit des GmbH-Geschäftsführers. Dieser sei verpflichtet, Arbeiten auch dann zu erledigen, wenn sie außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus anfallen. Damit nicht vereinbar sei ein Verzicht auf unmittelbare Entlohnung zu Gunsten später zu vergütender Freizeit. Ansonsten käme es zu einer mit der Organstellung nicht zu vereinbarenden Abgeltung von Überstunden.

## **C. Umsatzsteuer**

### **Begrenzter Vorsteuerabzug für Unternehmensgründer**

Der Gesellschafter einer erst noch zu gründenden GmbH ist im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmens-tätigkeit der GmbH grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 11.11.2015 - V R 8/15 entschieden (Pressemitteilung vom 16.3.2016).

Der Kläger wollte über eine von ihm zu gründende GmbH eine unternehmerische Tätigkeit aufnehmen. Die GmbH sollte die Betriebsmittel der Firma, bei der der Kläger angestellt war, im Rahmen eines Unternehmenskaufs erwerben. Der Kläger wurde hierfür durch eine Unternehmensberatung und einen Rechtsanwalt beraten. Letztendlich wurde weder die GmbH gegründet noch das Unternehmen gekauft.

Der Kläger machte die Vorsteuer aus den Rechnungen für die Beratungsleistungen geltend. Während das Finanzgericht den Vorsteuerabzug noch zuließ (Finanzgericht Düsseldorf vom 30.1.2015 - 1 K 1523/14 U, siehe FG-Report 2/2015 auf unserer Homepage), lehnt der BFH diesen ab. Maßgeblich für seine Entscheidung ist die rechtliche Eigenständigkeit der GmbH.

So wäre der Kläger zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, wenn er beabsichtigt hätte, das Unternehmen selbst zu kaufen, um es als Einzelunternehmer zu betreiben. Dies gilt nach Ansicht des BFH auch für den Fall einer erfolglosen Unternehmensgründung.

Als Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH habe der Kläger aber kein Recht auf den Vorsteuerabzug. Zwar könne auch ein Gesellschafter den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er Vermögensgegenstände erwerbe, um diese auf die GmbH zu übertragen (Investitionsumsatz). So komme zB ein Vorsteuerabzug in Betracht, wenn er ein Grundstück erwerbe und dann in die GmbH einlege. Demgegenüber seien die im Streitfall vom Kläger bezogenen Beratungsleistungen nicht übertragungsfähig.

#### **Klärung von Rechtsfragen zum Vorsteuerabzug einer Holding und zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft**

Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat mit Urteil vom 19.1.2016 - XI R 38/12 mehrere Rechtsfragen zum Vorsteuerabzug einer Führungsholding (geschäftsführenden Holding) und zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft geklärt (Pressemitteilung vom 19.3.2016).

##### **I. Vorsteuerabzug einer Führungsholding**

Im Streitfall erbrachte die Klägerin, eine Holding, an ihre Tochter-Personengesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG entgeltliche administrative und kaufmännische Dienstleistungen. Daneben legte sie Kapital verzinslich bei einer Bank an. Zur Finanzierung ihrer Geschäftstätigkeit und des Erwerbs der Anteile an den Tochtergesellschaften bezog die Klägerin ihrerseits Dienstleistungen von anderen Unternehmen (zB Erstellung eines Ausgabeprospekts und Rechtsberatungsleistungen).

Die Klägerin begehrte für die auf die Dienstleistungen entfallende Umsatzsteuer den vollen Vorsteuerabzug.

Der BFH hat im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 16.7.2015 (C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt) entschieden, dass der Klägerin für Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an diesen Tochtergesellschaften stehen, grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zusteht. Allerdings stellt die verzinsliche Anlage eines Teils des eingeworbenen Kapitals bei einer Bank einen umsatzsteuerfreien Umsatz dar, so dass die mit der Kapitalanlage in Zusammenhang stehende Vorsteuer (anteilig) nicht abziehbar ist. Auf die erforderliche

Vorsteueraufteilung kann auch nicht aufgrund der Vereinfachungsregelung des § 43 UStDV verzichtet werden, weil die verzinsliche Anlage von Kapital zur Haupttätigkeit der Klägerin gehört.

##### **II. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft**

Ein zweiter Schwerpunkt der Entscheidung ist die Frage, ob eine GmbH & Co. KG im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft Organgesellschaft sein kann.

Besteht eine Organschaft, sind die im Inland gelegenen Unternehmensteile des Organträgers und seiner Organgesellschaften als ein Unternehmen zu behandeln und der Organträger wird Steuerschuldner für alle Leistungen, die der Organkreis gegenüber Dritten erbringt. Liegt eine Organschaft vor, wirkt sich dies im Ergebnis auf die Höhe der gegenüber dem Organträger festzusetzenden Umsatzsteuer aus.

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ist Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Organschaft, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist, was nach bisherigem deutschem Verständnis ein Verhältnis der Unterordnung der Organgesellschaft unter den Organträger voraussetzt.

Der BFH ist im Anschluss an das o.g. EuGH-Urteil vom 16.7.2015 zum Ergebnis gelangt, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG insoweit unionsrechtswidrig ist, als die Vorschrift vorsieht, dass eine GmbH & Co. KG allein aufgrund ihrer Rechtsform nicht Organgesellschaft sein kann. Dieser Ausschluss sei weder zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen noch zur Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und angemessen.

Weiter hat der BFH entschieden, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden kann, dass der Begriff „juristische Person“ auch eine GmbH & Co. KG umfasst. Er knüpft dabei an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts an, die dieselbe Auslegung in anderem Zusammenhang bereits ebenfalls vorgenommen haben.

Ob das weitere Erfordernis der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers mit Unionsrecht vereinbar ist, lässt der XI. BFH-Senat aufgrund fehlender tatsächlicher Feststellungen der ersten Instanz offen. Der V. BFH-Senat vertritt die Auffassung (Urteil vom 2.12.2015 - V R 15/14), es sei weiter daran festzuhalten, dass der Organträger über die Mehrheit der Stimmrechte bei der Organgesellschaft verfügen muss und dass zudem im Regelfall eine personelle Verflechtung über die Geschäftsführung der Organgesellschaft bestehen muss.