



Mitteilungen

2/2018

Im Focus

Diesel-Fahrverbote und ihre ertragsteuerlichen Auswirkungen

Als bundesweit erste Stadt hat Hamburg ab dem 31.5.2018 Fahrverbote für ältere Diesel-Autos, die die Abgasnorm Euro-6 nicht erfüllen, verhängt. Wir wollen kurz darstellen, welche ertragsteuerlichen Auswirkungen ein solches Fahrverbot haben könnte.

Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung

Für die betroffenen Diesel-Autos kann eine erhebliche örtliche und zeitliche Nutzungseinschränkung eintreten, die dann auch die wirtschaftliche Verwendungsmöglichkeit mindert. Somit kommt eine Absetzung für eine außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) in Betracht.

Die Höhe der zulässigen AfaA hängt vom Umfang der tatsächlichen Nutzungseinschränkung infolge eines Fahrverbots ab. Die Nutzungseinschränkung muss nachgewiesen werden, z. B. durch eine Schätzung anhand der bisherigen betrieblichen Nutzung. Sowohl der Nutzungsumfang als auch die Nutzungsorte können sich u. E. aus einem Fahrtenbuch oder aus anderen Aufzeichnungen ergeben.

Teilwertabschreibung

Die Teilwertabschreibung setzt im Gegensatz zur AfaA eine voraussichtliche *dauernde* Wertminderung voraus. Ist ein Diesel-Pkw örtlich durch ein Fahrverbot direkt betroffen, kann es u. U. zu einer solchen dauernden Wertminderung kommen. Grundsätzlich ist eine Teilwertabschreibung schwieriger nachzuweisen als eine AfaA. Zudem kann sie nur von Bilanzierenden geltend gemacht werden.

Nachrüstkosten

Sollte ein Diesel-Auto zur Einhaltung der Abgasnorm Euro-6 nachgerüstet werden, um die betriebliche Nutzungsmöglichkeit zu gewährleisten, dann stellen diese Nachrüstkosten nachträgliche Anschaffungskosten dar. In diesem Fall ist der Restbuchwert um die Nachrüstkosten zu erhöhen und die Restnutzungsdauer ggf. neu zu schätzen.

Entnahme eines Diesel-Pkw

Für gemischt genutzte Diesel-Autos im Betriebsvermögen, deren spätere Entnahme in das Privatvermögen beabsichtigt wird, können sich aus der Einführung eines örtlichen Diesel-Fahrverbots sogar Vorteile ergeben. Bei einer Entnahme ist grds. der Vermögensvorteil zu versteuern, der sich aus der Differenz zwischen dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme und dem Restbuchwert des Pkw ergibt. Der Teilwert kann z. B. durch das Angebot eines örtlichen Kfz-Händlers nachgewiesen werden. Da bei Einführung eines örtlichen Diesel-Fahrverbots die regionalen Preise und damit auch der Entnahmegewinn voraussichtlich erst einmal sinken werden, sollte die Verhängung eines solchen Fahrverbots abgewartet werden.

Einlage eines privaten Diesels

Die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen setzt immer voraus, dass es objektiv dem Betrieb dient. Insoweit besteht kein „Wahlrecht“, gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen zu bilden. Ein Diesel-Auto, das bisher im Privatvermögen geführt wurde und jetzt von einem Fahrverbot betroffen ist, kann zumindest dann nicht in das gewillkürte Betriebsvermögen übernommen werden, wenn damit nur der sich abzeichnende Verlust steuerlich ausgenutzt werden soll.

Hinweis

Mit unseren Ausführungen können wir nur einen kurzen Hinweis auf die möglichen steuerrechtlichen Folgen eines Diesel-Fahrverbots geben. Weitere Fragen können wir nur anhand des Einzelfalls in einem persönlichen Gespräch klären.

Rechtsprechung

A. Einkommensteuer

Abzugsfähigkeit von Schulgeld bei Privatschulen

Der Sonderausgabenabzug für Schulgeld beim Besuch von Privatschulen setzt nicht voraus, dass die zuständige

Schulbehörde in einem Grundlagenbescheid bescheinigt, dass die Privatschule ordnungsgemäß auf einen anerkannten Schul- oder Berufsabschluss vorbereitet. Vielmehr muss die Finanzbehörde diese Voraussetzung selbst prüfen (BFH v. 20.6.2017 – X R 26/15; Pressemitteilung vom 22.11.2017).

Führt eine Privatschule nicht zu einem anerkannten Schul- oder Berufsabschluss, sondern bereitet sie lediglich auf einen solchen vor, muss nachgewiesen werden, dass sie eine ordnungsgemäße Vorbereitung gewährleistet. Sonst ist das Schulgeld nicht in den Grenzen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Sonderausgabe abziehbar.

In seinem Urteil stellt der BFH nun klar, wer in welcher Form beurteilen muss, ob eine solche ordnungsgemäße Vorbereitung vorliegt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung obliegt die Prüfung und Feststellung der schulrechtlichen Kriterien ausschließlich den Schulbehörden; der entsprechende Nachweis könne vom Steuerpflichtigen z.B. durch Vorlage eines Anerkennungsbescheids durch die zuständige Kultusbehörde erbracht werden. Nach Ansicht des BFH ist ein solcher Anerkennungsbescheid nicht Voraussetzung des Sonderausgabenabzugs. Die Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal der ordnungsgemäßen Vorbereitung vorliegt, obliegt ausschließlich der Finanzbehörde.

Der BFH stellt sich damit ausdrücklich gegen das BMF-Schreiben vom 9.3.2009 (BStBl I 2009, 487). In seinem Urteil weist der BFH aber auch darauf hin, dass es dem zuständigen Finanzamt bei seiner Beurteilung unbenommen sei, sich mit den Schulbehörden in Verbindung zu setzen und deren Einschätzung zur Erfüllung der schulischen Kriterien bei seiner Entscheidung zu berücksichtigen.

Selbst getragene Krankheitskosten sind keine Sonderausgaben

Trägt ein privat krankenversicherter Steuerpflichtiger seine Krankheitskosten selbst, um dadurch die Voraussetzungen für eine Beitragserstattung zu schaffen, können diese Kosten nicht als Beiträge zu einer Versicherung iSd § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Buchst. a EStG steuerlich abgezogen werden. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 29.11.2017 – X R 3/16 zu Ungunsten der Steuerpflichtigen entschieden (Pressemitteilung v. 11.4.2018).

Im Streitfall war der Kläger privat krankenversichert. Um in den Genuss von Beitragserstattungen zu kommen, machte er Krankheitskosten teilweise nicht bei der Krankenversicherung geltend, sondern zahlte sie selbst. In seiner Einkommensteuererklärung machte er die Beiträge zur Krankenversicherung als Sonderausgaben geltend. In einem ersten Schritt kürzte er die gezahlten Beiträge um die von der Krankenversicherung erstatteten Beiträge. In einem zweiten Schritt rechnete er dann die Krankheitskosten, die er selbst gezahlt hatte, wieder hinzu und machte diese ebenfalls als Sonderausgaben geltend.

Finanzamt und Finanzgericht ließen den Sonderausgabenabzug hinsichtlich der selbst getragenen Krankheitskosten nicht zu. Dem ist der BFH nun gefolgt.

Hinweis für die Praxis:

Der BFH hat bereits entschieden, dass Zahlungen aufgrund von Selbst- bzw. Eigenbeteiligungen an entstehenden Kosten keine Beiträge zu einer Versicherung und damit keine Sonderausgaben sind (z. B. Urt. v. 1.6.2016 – X R 43/14). Hinsichtlich der selbst getragenen Krankheitskosten setzt er nun diese Rechtsprechung fort und schränkt die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen weiter ein.

Bei selbst getragenen Krankheitskosten kommt aber u. U. ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen in Betracht. Diese sollte in jedem Einzelfall unter Beachtung der gesetzlich vorgeschriebenen zumutbaren Eigenleistung geprüft werden.

Gewinn aus der Veräußerung einer Zweit- und Ferienwohnung kann steuerfrei sein

Wird eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung verkauft, dann muss der Veräußerungsgewinn gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG versteuert werden. Eine Besteuerung entfällt aber dann, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird; in diesem Fall ist der Veräußerungsgewinn steuerfrei.

Mit Urteil vom 27.6.2017 – IX R 37/16 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass eine Wohnung auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, wenn der Steuerpflichtige sie nur zeitweilig bewohnt. Voraussetzung ist jedoch, dass sie ihm in der übrigen Zeit ebenfalls zur Verfügung steht. Nach Ansicht des BFH setzt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden.

Damit können auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, unter die Steuerbefreiung fallen.

Im Streitfall hatte die Klägerin ein Haus erworben und an den Vater vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses nutzte sie das Haus von November 2004 bis September 2006 selbst für Ferientaufenthalte. Danach verkaufte sie die Immobilie und erzielte einen Veräußerungsgewinn. Der bleibt nach dem Urteil des BFH nun steuerfrei.

Betriebsstättenzurechnung und Abgeltungswirkung bei gewerblich geprägter GmbH & Co. KG im Nicht-DBA-Fall

Eine für die Praxis der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht bedeutsame Rechtsfrage hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 29.11.2017 – I R 58/15 beantwortet (Pressemitteilung v. 4.4.2018).

Danach kann nicht nur eine „gewerbliche“, sondern auch eine vermögensverwaltend tätige, aber iSd § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG „gewerblich geprägte“ inländische GmbH & Co.

KG ihren ausländischen Gesellschaftern (hier: chilenische Kapitalgesellschaften) eine inländische Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG iVm § 2 Nr. 1 KStG) vermitteln. Damit ist beim Bezug von inländischen Dividenden durch die KG die Abgeltungswirkung für den Kapitalertragsteuerabzug (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) insoweit ausgeschlossen.

Folge hiervon ist, dass die ausländischen Gesellschafter der KG nach Maßgabe ihrer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland veranlagt werden und auf die sich hierbei ergebende Körperschaft- oder Einkommensteuerschuld die auf die Dividenden erhobene Kapitalertragsteuer angerechnet und ggf. auch erstattet wird.

Dies gilt aber nach Ansicht des BFH nicht uneingeschränkt: Übt der Gesellschafter einer solchen inländischen KG im Ausland eine (weitere) eigene unternehmerische Tätigkeit aus, ist zu prüfen, ob die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens (hier: Beteiligung an einer deutschen GmbH) entweder der inländischen Betriebsstätte der KG oder aber der durch die eigene Tätigkeit des Gesellschafters im Ausland begründeten ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Maßstab für die Abgrenzung ist dabei das sog. Veranlassungsprinzip. Dies gilt auch bei Sitz/Ansässigkeit der Gesellschafter in einem Staat, mit dem kein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung abgeschlossen ist (z. B. Chile).

Nach dem sog. Veranlassungsprinzip kommt es darauf an, was das „auslösende Moment“ für den Erwerb der Beteiligung war. Diese Prüfung erfordert eine Abwägung, ob das Innehaben der Beteiligung, aus der die KG die Dividende erzielt hatte, überwiegend mit der branchenähnlichen (ausländischen) betrieblichen Tätigkeit der Gesellschafter im Zusammenhang stand. Dazu waren bisher keine Feststellungen vom Finanzgericht getroffen worden, so dass die Sache vom BFH an das Finanzgericht zurückverwiesen wurde.

B. Körperschaftsteuer

Vorläufiger Rechtsschutz gegen Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 S. 2 KStG bei Anteilsübertragung von mehr als 50 %

In unserer Mandantenmitteilung 4/2017 hatten wir darüber berichtet, dass das Finanzgericht Hamburg die Regelung des § 8c Satz 2 idF des UntStRefG 2008 (jetzt: § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) für verfassungswidrig hält. Nach dieser Regelung fällt der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft vollständig weg, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden.

Nach seiner Vorlage an das Bundesverfassungsgericht zur Klärung der Frage, ob die Vorschrift tatsächlich verfassungswidrig ist, hat das Finanzgericht Hamburg nun auch im Hinblick auf die mögliche Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG für das Streitjahr 2013 vorläufigen Rechtsschutz gewährt (Beschl. v. 11.4.2018 – 2 V 20/18, beck-aktuell v. 25.4.2018). Denn nach Ansicht des Finanzgerichts ist zu erwarten, dass das Bundesverfassungsgericht die Vorschrift des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG nicht nur für die Zukunft, sondern auch für die

Vergangenheit für verfassungswidrig und damit für nichtig erklären wird.

Das Gericht verneint das vom Finanzamt vorgebrachte vorrangige öffentliche Interesse am Vollzug des Gesetzes. Die bei Einführung des § 8c KStG errechneten finanziellen Auswirkungen von rd. 1,45 Milliarden Euro pro Jahr seien nicht von einem solchen Ausmaß, dass durch die Aussetzung der Vollziehung eine Gefahr für den öffentlichen Haushalt bestehe.

Hinweis für die Praxis:

Mit seiner Entscheidung widerspricht das Finanzgericht Hamburg der gegenwärtigen Verwaltungspraxis, wonach für Steuerbescheide, die auf Grundlage des § 8c Satz 2 KStG aF ergangen sind, keine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren ist. Eine Aussetzung der Vollziehung ist nach Ansicht der Finanzverwaltung nur für schädliche Beteiligungserwerbe von mehr als 25 % bis zu 50 % zu gewähren (BMF-Schrb. v. 15.1.2018 Nr. 5 iVm Abschnitt B der Anlage, DStR 2018, 135).

C. Erbschaftsteuer

Keine Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei der Wertfeststellung für Zwecke der Erbschaftsteuer

Wird eine Kapitalgesellschaft liquidiert, werden im Rahmen der Auflösung stille Reserven aufgedeckt, die dann entsprechend zu besteuern sind. Ist ein Betriebsgrundstück vorhanden, dann sind die stillen Reserven und damit auch die darauf entfallende Steuer in der Regel nicht unerheblich. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun entschieden, dass der Erbe diese künftige Steuerbelastung nicht im Rahmen der Erbschaftsteuer als Abzugsposten bei der Wertermittlung der Kapitalgesellschaft geltend machen kann, wenn im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch kein Beschluss über die Liquidation vorlag (BFH v. 27.9.2017 – II R 15/15, DStR 2018, 343).

Im Streitfall war Frau A (Erblasserin) alleinige Gesellschafterin einer GmbH. Schon lange vor ihrem Tod verfügte die GmbH über keinen operativen Geschäftsbereich mehr. Ihr Vermögen bestand im Wesentlichen aus dem von Frau A selbst bewohnten Hausgrundstück. Erst nach dem Tod von Frau A fasste der Erbe den förmlichen Beschluss, die GmbH zu liquidieren und schüttete die Kapitalrücklage an sich aus.

Den Wert des GmbH-Anteils stellte das Finanzamt im Rahmen der Erbschaftsteuer fest, ohne die auf die stillen Reserven im Grundstücksbuchwert entfallenden latenten Ertragsteuerbelastungen iHv rd. 260.000 Euro wertmindernd zu berücksichtigen.

Der BFH gibt dem Finanzamt Recht. Eine im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigte, aber noch nicht beschlossene Liquidation sei bei der Ermittlung des Werts des GmbH-Anteils nicht wertmindernd zu berücksichtigen. Dies gelte unabhängig davon, ob bereits die Erblasserin die Liquidation beabsichtigt habe.

Hinweis für die Praxis:

Der BFH hält in seinem Urteil streng am sog. Stichtagsprinzip fest. Danach sind ausschließlich die Vermögensverhältnisse zum Zeitpunkt des Erbfalls maßgebend. Nach dem Stichtag eintretende Veränderungen sind bei der Bewertung von Gesellschaften nur dann zu berücksichtigen, wenn diese nach ertragsteuerlichen Grundsätzen bereits in der Bilanz der Gesellschaft auf den Stichtag anzusetzen gewesen wären.

Dies hat für die Praxis erhebliche Auswirkungen. Sollen z. B. Anteile an einer GmbH vererbt werden und steht die Liquidation dieser GmbH bereits seit längerem im Raum, sollte diese bereits zu Lebzeiten des künftigen Erblassers beschlossen werden. Dann können für die Steuern, die aufgrund der Liquidation entstehen, entsprechende Rückstellungen gebildet werden, die zu einer Wertminderung des GmbH-Anteils im Rahmen der Bewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer führen können.

D. Abgabenordnung

Bundesfinanzhof bezweifelt Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 6 % für Steuernachzahlungen ab 2015

Für das Jahr 2013 hält der 3. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) die Nachforderungszinsen von 6 % jährlich noch für angemessen – darüber haben wir in unserer Mandantenmitteilung 1/2018 berichtet. Für die Veranlagungszeiträume ab 2015 hat der 9. BFH-Senat nun Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes geäußert (Beschl. v. 25.4.2018 – IX B 21/18; Pressemitteilung v. 14.5.2018). Er hält den Zinssatz angesichts eines strukturellen und verfestigten Zinsniveaus für realitätsfern und gleichheitswidrig. Der Zinssatz wirke wie ein rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung.

Hinweis für die Praxis:

Der Beschluss des BFH ist in einem einstweiligen Rechtsschutzverfahren ergangen. In einem solchen prüft das Gericht die Rechtslage nur überschlägig; eine endgültige Entscheidung bleibt immer dem Klageverfahren selbst vorbehalten. Dennoch hat der Beschluss Signalwirkung für zukünftige Entscheidungen. In jedem Fall sollte eine Zinsfestsetzung im Einzelfall genauestens überprüft werden und ggf. unter Berufung auf den BFH-Beschluss Einspruch eingelegt bzw. Klage erhoben werden.

Verlängerte Festsetzungsfrist gilt auch bei Steuerhinterziehung durch einen Miterben

Die Frist für die Festsetzung von Einkommensteuer verlängert sich bei einer Steuerhinterziehung von vier auf zehn Jahre, wenn der demenzerkrankte Erblasser ausländische Kapitaleinkünfte nicht erklärt, jedoch ein Miterbe von der Verkürzung der Einkommensteuer wusste, keine berechtigte Erklärung abgibt und damit selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist wirkt sich dabei auch zu Lasten desjenigen Miterben aus, der von der Steuerhinterziehung keine Kenntnis hatte. Zu diesem Ergebnis kommt der BFH

in seinem Urteil vom 29.8.2017 – VIII R 32/15 (Pressemitteilung vom 7.2.2018).

Im Streitfall war Frau K (Klägerin) gemeinsam mit ihrer Schwester Erbin ihrer verstorbenen Mutter. Die Mutter hatte in den Jahren 1993 bis 1999 Kapitaleinkünfte im Ausland erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte. Seit 1995 war sie aufgrund einer Demenzerkrankung nicht mehr in der Lage, wirksame Steuererklärungen abzugeben. Die Steuererklärungen der Mutter waren unter Beteiligung der Schwester von Frau K (Miterbin) erstellt worden. Der Schwester war spätestens seit Eintritt des Erbfalls bekannt, dass die Mutter ihre Kapitaleinkünfte zu niedrig angegeben hatte. Das Finanzamt erließ gegenüber Frau K als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es die Steuer für die nicht erklärten Zinsen nachforderte. Dagegen wehrte sich Frau K mit der Begründung, dass die reguläre Festsetzungsfrist von vier Jahren bereits abgelaufen sei und die Einkommensteuer deshalb nicht mehr geändert werden könne.

Eine solche Steuerhinterziehung durch *einen* Miterben führt nach Ansicht der obersten Richter dazu, dass sich bei *allen* Miterben die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre verlängert. Dies treffe damit auch den Miterben, der weder selbst eine Steuerhinterziehung begangen noch davon gewusst habe.

Finanzverwaltung

Sanierungserlass nun doch auf Altfälle anwendbar

In unserer Mandantenmitteilung 4/2017 hatten wir darüber berichtet, dass der Bundesfinanzhof (BFH) die Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle für rechtswidrig hält und damit ablehnt (Urt. v. 23.8.2017 – I R 52/14 und X R 38/15).

Nun hat die Finanzverwaltung auf diese Urteile reagiert. Sie sieht sich weiterhin an die mit dem Sanierungserlass (BMF-Schrb. v. 27.4.2017, DStR 2017, 986) veröffentlichten Vertrauensschutzregelungen im Umgang mit Altfällen (Schuldenerlass bis einschließlich 8.2.2017) gebunden. Damit wendet die Finanzverwaltung in der Praxis den Sanierungserlass auf Altfälle entgegen der neuen BFH-Rechtsprechung weiterhin an (BMF-Schrb. v. 29.3.2018 – IV C 6 – S 2140/13/10003, DStR 2018, 680).

Hinweis für die Praxis:

Gegen das BFH-Urteil vom 23.8.2017 – I R 52/14 wurde zwischenzeitlich Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) eingelegt (Az. 2 BvR 2637/17). Nun muss das BVerfG als letzte Instanz klären, ob die Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle verfassungswidrig ist. Bis zu seiner Entscheidung können sich die Steuerpflichtigen auf die für sie günstige Ansicht der Finanzverwaltung berufen.