



Mitteilungen

3/2017

Gesetzgebung

Lizenzschranken-Gesetz

Am 4.7.2017 ist das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung (kurz: Lizenzschranken-Gesetz) in Kraft getreten. Hier die wichtigsten Neuerungen im Überblick:

Neuregelung für Lizenzzahlungen

Schwerpunkt ist die Einführung eines neuen § 4j EStG. Danach sind Aufwendungen für die Überlassung von Rechten und ähnlichen immateriellen Wirtschaftsgütern ganz oder teilweise vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn die Einnahmen beim Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden niedrigeren Besteuerung unterliegen und sich Gläubiger und Schuldner nahestehen.

Hintergrund dieser Regelung ist die Tatsache, dass immaterielle Wirtschaftsgüter (zB Patente oder Lizenzen) sich besonders einfach auf andere Rechtsträger bzw. über Staatsgrenzen hinweg übertragen lassen. Dies hatte in der Vergangenheit dazu geführt, dass immer mehr Staaten durch besondere Präferenzregelungen (sog. IPBoxen, Lizenzboxen oder Patentboxen) in einen Steuerwettbewerb mit anderen Staaten getreten sind. Mit solchen Präferenzregelungen werden zwischenstaatliche Beziehungen durch die Gewährung von Vergünstigungen (zB Zollbefreiung bei Importen gegenüber ausländischen Partnern) geregelt.

Der dargestellte Steuerwettbewerb wurde von der OECD als schädlich eingestuft, soweit die Anwendung der Präferenzregelungen nicht an ein Mindestmaß an tatsächlicher Geschäftstätigkeit geknüpft war. Mit der neuen Regelung wird einer unerwünschten Gewinnverlagerung nun ein Riegel vorgeschoben.

Neue Grenzen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern

Die Obergrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter wird von derzeit 410 Euro auf 800 Euro und für die untere Wertgrenze zur Bildung eines Sammelpostens von derzeit

150 Euro auf 250 Euro angehoben. Die beiden neuen Wertgrenzen sind erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 angeschafft werden.

Hinweis: Die Untergrenze (bislang 150 Euro), ab der die besonderen Aufzeichnungspflichten für geringwertige Wirtschaftsgüter gelten, wurde bereits mit dem Zweiten Bürokratieentlastungsgesetz auf ebenfalls 250 Euro angehoben.

Gesetzlich verankerter Sanierungserlass

Nachdem der Große Senat des Bundesfinanzhofs entschieden hatte, dass der Sanierungserlass keine gesetzliche Grundlage hat, wurde das Gesetz um eine Sanierungsklausel ergänzt. Die neu eingefügten Vorschriften des § 3a EStG bzw. des § 3a GewStG regeln nun die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen.

Die neue Rechtslage gilt für alle Fälle, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8.2.2017 erlassen wurden. Wurde der Schuldenerlass vor diesem Datum ausgesprochen oder eine verbindliche Auskunft erteilt, ist der alte Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar.

Steuerungsbekämpfungsgesetz

Bereits am 25.6.2017 ist das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung in Kraft getreten. Anlass für die Gesetzgebung waren die im April 2016 aufgedeckten „Panama Papers“ und die in Folge geführte Diskussion über die Steuerumgehung mittels Gründung von Domizilgesellschaften, die im Ausland angesiedelt sind.

Ziel des Gesetzes ist es, beherrschende Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaatengesellschaften transparenter zu machen.

Zu diesem Zweck wurden einige Vorschriften zur Legitimationsprüfung, zum Kontenabrufverfahren und zu Anzeigepflichten neu eingeführt bzw. neu gefasst. Besonders möchten wir darauf hinweisen, dass das Bankengeheimnis nach § 30a AO aufgehoben wurde.

Im Zuge der Beratungen über den Gesetzesentwurf wurden außerhalb des eben angesprochenen Problemkreises noch weitere Neuregelungen beschlossen:

- Arbeitgeber dürfen ab 2018 entsprechend der bisherigen Verwaltungsregelung aufgrund der Ergänzung des § 39b Abs. 2 EStG bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern mit der Steuerklasse VI einen permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen.
- Ab dem 1.1.2018 wird Kindergeld nur noch für sechs Monate rückwirkend nach Antragstellung gewährt.
- Künftig sind auch Abfindungszahlungen an einen weichen Erbprätendenten und vergleichbare Abfindungszahlungen erbschaftsteuerpflichtig (§§ 3 und 9 ErbStG).

Rechtsprechung

A. Bilanzierung

Keine Rückstellung für zukünftige Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer

Mit Urteil vom 5.4.2017 – X R 30/15 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass der Inhaber eines Handwerksbetriebs keine Rückstellung für seine künftig zu erwartenden Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer bilden kann. Dies gilt auch dann, wenn die Zusatzbeiträge in der Vergangenheit jeweils nach dem Gewerbeertrag bereits abgelaufener Wirtschaftsjahre berechnet worden sind und eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass die Zusatzbeiträge auch künftig in der geltend gemachten Höhe entstehen und der Betriebsinhaber hierfür in Anspruch genommen werden wird (Pressemitteilung vom 21.6.2017).

Im Streitfall war der Kläger Mitglied einer Handwerkskammer, die nach ihrer Beitragsordnung einen Grund- und einen Zusatzbeitrag erhebt. Bemessungsgrundlage des Zusatzbeitrags war in der Vergangenheit jeweils der Gewerbeertrag des drei Jahre vor dem Beitragsjahr liegenden Steuerjahres. In der Bilanz zum 31.12.2009 passivierte der Kläger seine zu erwartenden Zusatzbeiträge für die Jahre 2010 bis 2012 aufgrund seiner Gewerbeerträge der Jahre 2007 bis 2009.

Das Finanzamt erkannte die Rückstellungen nicht an. Denn die Zusatzbeiträge seien erst im jeweiligen Beitragsjahr wirtschaftlich verursacht. Anders als das Finanzgericht gibt der BFH nun dem Finanzamt Recht.

Rückstellungen für Verpflichtungen aus öffentlichem Recht können nur dann gebildet werden, wenn die Verpflichtung bereits konkretisiert, dh inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt ist. Der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt der Verpflichtung muss in der Vergangenheit liegen; die Verbindlichkeit muss nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten.

Im Streitfall durfte deshalb keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Zum Bilanzstichtag 2009 waren die Beitragspflichten des Klägers für die Jahre 2010 bis 2012 rechtlich noch nicht entstanden, da sie weder durch Verwaltungsakt festgesetzt noch die Merkmale des gesetzlichen Tatbestands erfüllt wurden. Die Beitragspflicht sei zudem zwingend an die Kammerzugehörigkeit im Beitragsjahr geknüpft. Gibt der Kläger seinen Handwerksbetrieb auf, entfällt diese Pflicht und er schuldet weder den Grund- noch den Zusatzbeitrag.

B. Einkommensteuer

Keine Steuerermäßigung für vertragsgemäße Kapitalauszahlung aus einer Pensionskasse

Die einmalige Kapitalabfindung laufender Ansprüche gegen eine Pensionskasse führt nicht zu ermäßigt zu steuernden außerordentlichen Einkünften, wenn das Kapitalwahlrecht schon in der ursprünglichen Versorgungsregelung enthalten war. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20.9.2016 – X R 23/15 unterliegen die Einkünfte aus der Pensionskasse, die der betrieblichen Altersversorgung dient, dann vielmehr dem regulären Einkommensteuertarif (Pressemitteilung vom 11.1.2017).

Im Streitfall hatte die Klägerin aufgrund einer Entgeltumwandlung Ansprüche gegen eine Pensionskasse erworben. Der entsprechende Vertrag sah vor, dass die Versicherten anstelle der Rente eine Kapitalabfindung wählen konnten. Hiervon machte die Klägerin mit ihrem Ruhestandseintritt Gebrauch.

Da die laufenden Beitragszahlungen nach § 3 Nr. 63 EStG als steuerfrei behandelt worden waren, hatte die Klägerin die Kapitalabfindung zu versteuern. Diese grundsätzliche Steuerpflicht war nicht streitig. Vielmehr ging es darum, ob die Klägerin den ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG in Anspruch nehmen konnte, weil es sich ihrer Ansicht nach um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit handelte.

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes lehnt der BFH ab. Die Anwendung der Steuerermäßigung setzt voraus, dass die begünstigten Einkünfte als „außerordentlich“ anzusehen sind. Die Zusammenballung von Einkünften darf daher nicht dem vertragsgemäßen oder typischen Ablauf der jeweiligen Einkunftserzielung entsprechen. Vorliegend sei die Zahlung der Kapitalabfindung aber nicht atypisch, sondern vertragsgemäß, weil den Versicherten schon im ursprünglichen Vertrag ein entsprechendes Wahlrecht eingeräumt worden sei.

Ohne dass dies im Streitfall entscheidungserheblich war, hat der BFH außerdem Zweifel geäußert, ob Verträge, die von Anfang an ein Kapitalwahlrecht vorsehen, überhaupt nach § 3 Nr. 63 EStG in seiner ab 1.1.2005 geltenden Fassung durch Steuerbefreiung der entsprechenden Einzahlungen gefördert werden können.

Übernahme der Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nicht abziehbar

In der Praxis ist es üblich, Geschäftspartner zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen einzuladen. Solche Geschenke können beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führen. In einem solchen Fall darf der Schenkende die auf das Geschenk entfallende Einkommensteuer des Beschenkten übernehmen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, wird die Steuer bei ihm mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erhoben. Durch die Übernahme der Versteuerung kommt es zu einem sog. „Steuergeschenk“.

Doch Vorsicht: Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde sind nur dann als Betriebsausgaben abziehbar, wenn die Kosten pro Empfänger und Wirtschaftsjahr nicht mehr als 35 Euro (Grenze für sog. unangemessenen Repräsentationsaufwand) betragen. Der Steuerpflichtige ist somit nicht zum Betriebsausgabenabzug berechtigt, wenn die Zuwendung zusammen mit der Steuer 35 Euro übersteigt (Bundesfinanzhof v. 30.3.2017 – IV R 13/14, Pressemitteilung v. 7.6.2017).

C. Körperschaftsteuer

Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Vermietung eines Wohnhauses an den Gesellschafter

Mit zwei Urteilen vom 27.7.2016 hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Grundsätze zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) bei nicht kostendeckender Vermietung eines betrieblichen Grundstücks an den Gesellschafter konkretisiert.

Im ersten Urteil (I R 12/15) hatte die GmbH ein Einfamilienhaus an ihren Alleingesellschafter-Geschäftsführer vermietet. Im zweiten Urteil (I R 8/15) hatte die GmbH 52 % des ansonsten betrieblich genutzten Gebäudes an den Minderheitsgesellschafter (Beteiligung 5 %) zu Wohnzwecken vermietet. In beiden Fällen bejaht der BFH eine vGA, da mit der (wenn auch marktüblichen) Miete die Kosten nicht gedeckt wurden.

Der BFH geht davon aus, dass ein gewissenhafter Geschäftsleiter bestrebt sein wird, die Gewinne seiner Kapitalgesellschaft zu maximieren. Im Rahmen des Fremdvergleichs sei deshalb zu berücksichtigen, dass er nur dann bereit sei, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung des Wohnhauses eines Gesellschafters zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet würden und sie zusätzlich einen angemessenen Gewinnaufschlag iHv 5 % erhalte.

Der BFH sieht es als unerheblich an, dass eine kostendeckende Miete am Markt nicht zu erzielen gewesen wäre. Auch auf die Ausstattung des Wohnhauses kommt es nicht an. Ob die Tätigkeit bei rückschauender Betrachtung wirtschaftlich erfolgversprechend war oder nicht, zieht der BFH ausdrücklich nicht in seine Beurteilung mit ein. Auch die Erzielbarkeit eines Totalgewinns über

einen gedachten Vermietungszeitraum von 30 Jahren reiche nicht aus, um eine vGA zu verneinen.

Ausnahmsweise liegt nach Ansicht der Richter keine vGA vor, wenn die GmbH darlegen kann, dass sie im jeweiligen Veranlagungszeitraum bereits von der Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite aus der Vermietung ausgegangen ist. Wie eine solche angemessene Rendite aussehen könnte, hat der BFH leider offen gelassen.

Erbschaft einer GmbH auch als Betriebseinnahme zu versteuern

Erhält eine GmbH eine Erbschaft, ist der Erwerb für die GmbH nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6.12.2016 – I R 50/16 auch dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn der Erbanfall zugleich der Erbschaftsteuer unterliegt (Pressemitteilung vom 7.2.2017).

Im Streitfall betrieb eine GmbH ein Pflegeheim. Sie wurde von einem ledigen Heimbewohner mit der Auflage zu dessen Alleinerbin eingesetzt, das Erbvermögen ausschließlich für Zwecke des Heimbetriebs zu verwenden. Nach seinem Tod setzte das Finanzamt zum einen Erbschaftsteuer fest. Zum anderen erhöhte es den von der GmbH erklärten Gewinn um das ihr nach Abzug der Testamentsvollstreckungskosten verbliebene Erbvermögen iHv rd. 1 Mio. Euro und setzte dementsprechend Körperschaftsteuer fest. Die Klage vor dem Finanzgericht blieb ohne Erfolg.

Der BFH bestätigt die Klageabweisung. Eine GmbH verfüge als Kapitalgesellschaft ertragsteuerrechtlich über keine außerbetriebliche Sphäre. Der Bereich ihrer gewerblichen Gewinnerzielung umfasse sämtliche Einkünfte und damit auch Vermögensmehrungen, die nicht unter die Einkunftsarten des EStG fielen. Dies gelte auch für unentgeltliche Zuwendungen wie hier der Erbschaft. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine mehrfache Besteuerung hat der BFH nicht.

D. Erbschaftsteuer

Gewährung des Freibetrags für Kinder bei der Pflege ihrer Eltern unabhängig von einer Unterhaltspflicht

Hat ein Kind einen pflegebedürftigen Elternteil zu Lebzeiten gepflegt, ist es berechtigt, nach dem Ableben des Elternteils bei der Erbschaftsteuer den sog. Pflegefreibetrag unabhängig von einer Unterhaltspflicht in Anspruch zu nehmen (Bundesfinanzhof (BFH) v. 10.5.2017 – II R 37/15, Pressemitteilung vom 5.7.2017).

Im Streitfall war die Klägerin Miterbin ihrer Mutter. Diese war zehn Jahre vor ihrem Tod pflegebedürftig geworden (Pflegestufe III, monatliches Pflegegeld von bis zu 700 Euro). Die Klägerin hatte ihre Mutter auf eigene Kosten gepflegt. Das Finanzamt gewährte den Pflegefreibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG iHv 20.000 Euro nicht.

Der BFH hat nun zu Gunsten der Klägerin entschieden. Der Begriff „Pflege“ sei grundsätzlich weit auszulegen und erfasse die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer

hilfsbedürftigen Person. Der BFH hält es nicht für erforderlich, dass der Erblasser pflegebedürftig iSd § 14 Abs. 1 SGB XI aF und einer Pflegestufe nach § 15 Abs. 1 S. 1 SGB XI aF zugeordnet war.

Der BFH stellt ausdrücklich fest, dass eine gesetzliche Unterhaltspflicht der Gewährung des Pflegefreibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG – entgegen der Verwaltungsansicht – nicht entgegensteht.

Die Höhe des Freibetrags bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Vergütungssätze von entsprechenden Berufsträgern können als Vergleichsgröße herangezogen werden. Bei Erbringung langjähriger, intensiver und umfassender Pflege kann der Freibetrag auch ohne Einzelnachweis zu gewähren sein.

Praxishinweis:

Dem BFH-Urteil kommt im Erbfall und bei Schenkungen große Praxisrelevanz zu. Das Finanzamt hatte bislang den Freibetrag nicht gewährt, wenn der Erbe dem Erblasser gegenüber gesetzlich zur Pflege oder zum Unterhalt verpflichtet war. Darauf kommt es jetzt nicht mehr an. Nach Ansicht der Richter kann der Erbe den Pflegefreibetrag sogar dann in Anspruch nehmen, wenn der Erblasser zwar pflegebedürftig, aber zB aufgrund eigenen Vermögens nicht unterhaltsberechtigt war.

Finanzverwaltung

Umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Steht einem Unternehmer der Vorsteuerabzug für Aufwendungen zugunsten eines *einzelnen Jubilars* zu, wenn der Betrag, der auf jeden einzelnen Teilnehmer entfällt, die steuerlich relevante Grenze von 110 Euro für Betriebsveranstaltungen (Abschn. 1.8 Abs. 4 S. 3 Nr. 6 UStAE) nicht übersteigt, aber über der Grenze von 60 Euro für Aufmerksamkeiten (Abschn. 1.8 Abs. 3 S. 2 UStAE) liegt?

Die Finanzverwaltung hat nun in ihrem BMF-Schreiben vom 18.5.2017 (III C2 – S7109/15/10001) diese Frage beantwortet. Danach stellt die Ehrung eines einzelnen Jubilars keine Betriebsveranstaltung dar, so dass die Freigrenze von 110 Euro nicht gilt. Das bedeutet, dass alle im Rahmen der Veranstaltung zugewendeten Leistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind (sog. unentgeltliche Wertabgabe), wenn diese Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Eine Besteuerung scheidet jedoch nach den allgemeinen Regeln aus, wenn der Leistungsbezug zuvor mit der Absicht erfolgt ist, diesen zu einem späteren Zeitpunkt unentgeltlich zuzuwenden. Denn in diesem Fall kann bereits kein Vorsteuerabzug aus dem Leistungsbezug geltend gemacht werden. Dies wird wohl in der Praxis in den meisten Fällen zutreffen.

Anders sieht es bei Aufmerksamkeiten (zB Blumen, Genussmittel) aus. Sofern diese unter der Grenze von

60 Euro bleiben, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich möglich, ohne dass sie die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe auslösen.

Ein weiterer Streitpunkt im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen ist oft die Frage, ob bei Ermittlung der anteiligen Aufwendungen pro Teilnehmer auf die *angemeldeten* Teilnehmer oder auf die *anwesenden* Teilnehmer abzustellen ist. Die Verwaltung beharrt hier auf dem Standpunkt, dass bei Ermittlung der Freigrenze von 110 Euro – entsprechend der lohnsteuerlichen Regelungen – auf die *anwesenden* Teilnehmer abzustellen ist. Eine Billigkeitsregelung lehnt sie ausdrücklich ab.

Klärung von Zweifelsfragen beim neuen Investitionsabzugsbetrag

Für Investitionsabzugsbeträge, die für nach dem 31.12.2015 endende Wirtschaftsjahre gebildet werden, wurde der Abzug mit Einführung des Steueränderungsgesetzes 2015 erleichtert. So muss der Unternehmer etwa nicht mehr seine Investitionsabsicht nachweisen. Das Gesetz geht jetzt vielmehr von einer stetigen Investitionsbereitschaft des Unternehmers aus. Das Bundesministerium für Finanzen hat nun Zweifelsfragen geklärt, die im Zusammenhang mit der neuen Rechtslage zu Tage getreten sind (BMF-Schrb. v. 20.3.2017 – IV C 6 – S2139-b/07/10002-02).

Das BMF führt aus, dass der Unternehmer einen Abzugsbetrag selbst dann bilden kann, wenn er hinsichtlich der künftigen Anschaffung noch keine konkreten Vorstellungen hat oder überhaupt nicht investitionsbereit ist. Das künftig zu erwerbende Wirtschaftsgut muss er auch nicht mehr hinsichtlich seiner Funktion bezeichnen.

Der Zeitpunkt der (erstmaligen) Geltendmachung des Abzugsbetrags ist unerheblich. Die Finanzverwaltung lässt ausdrücklich neben einem Abzug „im Rahmen der Steuererklärung“ auch einen späteren Antrag (zB im Einspruchsverfahren) zu. Bei späteren Anträgen außerhalb eines Einspruchs muss der Bescheid aber verfahrensrechtlich noch änderbar sei. Das Motiv für die Geltendmachung ist unerheblich; es können also auch rein steuerrechtliche Motive sein.

Völlig neu ist, dass die bisherige Pflicht zur Hinzurechnung des Abzugsbetrags im Investitionsjahr einem Wahlrecht des Unternehmers gewichen ist. Nach Ansicht des BMF sind damit selbst Teilhinzurechnungen möglich. Nimmt der Unternehmer trotz begünstigter Investition keine Hinzurechnung vor, gewährt das Gesetz den Steuervorteil aus dem vorherigen Abzug natürlich nicht ewig. Nach Ablauf der Dreijahresfrist wird zwingend die Steuerfestsetzung des Abzugsjahres gewinnerhöhend geändert. Der Unternehmer kann aber vorher selbst (ganz oder teilweise) auflösen.

Führt der Unternehmer eine (teilweise) Hinzurechnung durch, kann er den hierdurch entstehenden Gewinn durch eine gewinnwirksame Herabsetzung der Anschaffungskosten mindern; die Herabsetzung mindert dann das Abschreibungspotenzial. Aber Vorsicht: Die Herabsetzung der Anschaffungskosten ist auf den Hinzurechnungsbetrag beschränkt.