



Mitteilungen

1/2018

Eilmeldung

Einheitsbewertung zur Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat am 10.4.2018 seine lang erwartete Entscheidung zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verkündet. Nach Auffassung der Verfassungsrichter sind die Regelungen zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den alten Bundesländern jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 verfassungswidrig. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führe zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12).

Hintergrund diese Entscheidung ist die Tatsache, dass bei Bemessung der jährlich anfallenden Grundsteuer die Einheitswerte für Grundbesitz in den alten Bundesländern noch heute auf der Grundlage der Wertverhältnisse zum 1.1.1964 ermittelt werden. Zwar ist es gesetzlich vorgesehen, dass die Einheitswerte alle sechs Jahre neu festgestellt werden. Tatsächlich ist das aber in den alten Bundesländern seit dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt 1964 nicht mehr geschehen.

Das Problem dabei: Wegen fehlender Neubewertungen kann es dazu kommen, dass vergleichbare Grundstücke und Gebäude verschiedener Baujahre völlig unterschiedlich bewertet werden. Das ist etwa dann der Fall, wenn aus einem Arbeiterviertel über Jahrzehnte hinweg ein teures Viertel geworden ist; hier entwickelten sich Verkehrswert und Einheitswert immer weiter auseinander. Bei vergleichbarem Grundbesitz in weniger nachgefragten Gebieten ist dagegen die Diskrepanz zwischen Verkehrswert und Einheitswert nicht in gleichem Maße gestiegen.

Das BVerfG stellt ausdrücklich fest, dass es die Diskrepanz zwischen Verkehrswert und festgestelltem Einheitswert für sich genommen noch nicht für verfassungswidrig hält. Die unterschiedlich ausfallenden Wertverzerrungen bei den einzelnen Grundstücken führten jedoch zu einer

verfassungswidrigen Ungleichbehandlung des Grundvermögens insgesamt.

Hinweis für die Praxis:

Die Steuerpflichtigen können nicht darauf hoffen, dass Grundsteuerbescheide, die auf Grundlage der für verfassungswidrig befundenen Regelungen erlassen wurden, ersatzlos aufgehoben werden. Vielmehr hat das BVerfG angeordnet, dass die Regelungen für die in der Vergangenheit festgestellten Einheitswerte und die darauf beruhende Erhebung der Grundsteuer zunächst bis zum 31.12.2019 weitergelten. Bis zu diesem Zeitpunkt muss der Gesetzgeber dann eine Neuregelung treffen.

Sobald der Gesetzgeber diese Neuregelung getroffen hat, sollen die beanstandeten Bewertungsregelungen noch für weitere fünf Jahre gelten, jedoch nicht länger als bis zum 31.12.2024. Die Anordnung einer Fortgeltung des alten Rechts nach Verkündung einer Neuregelung ist zwar sehr ungewöhnlich. Das BVerfG hält dies aber aufgrund des enormen Verwaltungsaufwands und der sonst drohenden gravierenden Haushaltsprobleme ausnahmsweise für gerechtfertigt.

Ab dem Jahr 2025 ist dann eine Besteuerung auf Grundlage der verfassungswidrigen Regelungen nicht mehr zulässig.

Inwieweit es in Zukunft zu einer höheren Steuerbelastung der Grundstückseigentümer kommt, ist derzeit noch nicht absehbar. Sobald eine Neuregelung zur Grundsteuer in Sicht ist, werden wir Sie über die Einzelheiten informieren.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang noch, dass sich die Entscheidung des BVerfG nur auf die Bewertung von Grundvermögen in den alten Bundesländern bezieht. Für die Bewertung von Grundvermögen in den neuen Bundesländern sind nach wie vor die Wertverhältnisse zum 1.1.1935 maßgebend. Da der Wertfeststellungszeitpunkt hier also noch weiter zurückliegt, ist davon auszugehen, dass es auch hier zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Ungleichbehandlung kommt. Beim BVerfG ist hierzu jedoch noch kein Verfahren anhängig.

A. Bilanzierung

Verträge nach ausländischem Recht unter Beachtung des Internationalen Privatrechts auszulegen

Gerichte dürfen Verträge, die ausländischem Recht unterliegen, nicht nach deutschem Recht auslegen. Laut einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) v. 7.12.2017 – IV R 23/14 müssen nicht nur die ausländischen Rechtsnormen, sondern auch deren Anwendung in der Rechtspraxis ermittelt werden. Die Gerichte haben hierfür ggf. einen Sachverständigen hinzuzuziehen (Pressemitteilung v. 21.2.2018).

Im Streitfall produzierte die Klägerin, eine deutsche Fondsgesellschaft, einen Spielfilm. Die Rechte zur Verwertung des Films räumte sie einem ausländischen Vertriebsunternehmen ein. Die entsprechenden Verträge waren im Wesentlichen kalifornischem Recht unterstellt.

Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht hatten die Verträge nach den in Deutschland üblichen Methoden ausgelegt, während der BFH unter Beachtung der Vorgaben des Internationalen Privatrechts eine Auslegung nach kalifornischem Recht verlangt. Nach Ansicht des BFH sind zunächst Feststellungen zu treffen, nach welchen Grundsätzen Willenserklärungen und Verträge nach kalifornischem Recht auszulegen sind. Außerdem muss geklärt werden, ob das kalifornische Zivilrecht Begriffe wie „Fälligkeit“ und „aufschiebende“ sowie „auflösende Bedingung“ kennt und ob es diesen Begriffen die gleiche Bedeutung wie das deutsche Zivilrecht beimisst. Zu klären bleibt auch das Verständnis einzelner Begriffe nach kalifornischem Recht wie z.B. der „Call Option“ oder des „Final Payment“.

Der BFH betont, dass es dem Finanzgericht als Tatsacheninstanz obliegt, nicht nur die ausländischen Rechtsnormen, sondern auch deren Anwendung in der Rechtspraxis zu ermitteln. Die Art und Weise der Ermittlung ausländischen Rechts stehe im tatrichterlichen Ermessen. Besitze der erkennende Richter keine ausreichenden eigenen Kenntnisse, könne er ggf. amtliche Auskünfte bei Behörden des betreffenden Landes oder bei deutschen Botschaften, Konsulaten und Ministerien einholen. Zudem bestehe die Möglichkeit, ein Sachverständigengutachten einzuholen.

B. Einkommensteuer

Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar

Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung führt nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) für den Fall der Insolvenzeröffnung beim Darlehensnehmer

entschieden ((Urt. v. 24.10.2017 – VIII R 13/15; Pressemitteilung vom 20.12.2017).

Im Streitfall gewährte der Kläger Herrn D in 2010 ein Darlehen. Seit August 2011 erfolgten keine Rückzahlungen mehr. Über das Vermögen von Herrn D wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger meldete seine noch offene Darlehensforderung zur Insolvenztabelle an und machte den Ausfall als Verlust bei seinen Kapitaleinkünften geltend. Finanzamt und Finanzgericht lehnten dies ab.

Der BFH hat nun zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden und stellt den endgültigen Verlust einer Forderung der Veräußerung einer Forderung iSd § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 iVm S. 2 EStG gleich. Mit Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 solle eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Die traditionelle Trennung von Vermögens- und Ertragsebene habe der Gesetzgeber für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben. In der Folge dieses Paradigmenwechsels führe auch der endgültige Ausfall einer Darlehensforderung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust.

Hinweis für die Praxis:

Ein steuerbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls liegt erst dann vor, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Wie der BFH in seinem Urteil erläutert, reicht die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Was unter solchen „anderen Gründen“ im Einzelnen zu verstehen ist, hat der BFH nicht näher erläutert.

Inwieweit diese Grundsätze auch für einen Forderungsverzicht oder für den Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gelten, hatte der BFH nicht zu entscheiden.

C. Schenkungsteuer

Zuwendungsverhältnis bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person

Zahlt eine GmbH unter Mitwirkung des Gesellschafters einen überhöhten Mietzins oder Kaufpreis an eine dem Gesellschafter nahestehende Person (z.B. Ehegatten oder Geschwister), liegt darin keine Schenkung der GmbH an die nahestehende Person. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit drei Urteilen vom 13.9.2017 (II R 54/15, II R 32/16 und II R 42/16) unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, kann hier aber eine Schenkung des *Gesellschafters* an die ihm nahestehende Person vorliegen (Pressemitteilung vom 24.1.2018).

In zwei Streitfällen hatten die Kläger Grundstücke an eine GmbH vermietet. Sie waren jeweils die Ehegatten der

GmbH-Gesellschafter. Die Gesellschafter hatten die Verträge mit unterschrieben oder als Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen. Im dritten Streitfall veräußerte der Kläger Aktien an eine GmbH. Er war der Bruder des Gesellschafters, der den Kaufpreis bestimmt hatte.

In allen drei Fällen führte der überhöhte Mietzins bzw. überhöhte Kaufpreis *ertragsteuerrechtlich* unstreitig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung der GmbH an den jeweiligen Gesellschafter. Das Finanzamt beurteilte die überhöhten Zahlungen zudem *schenkungsteuerrechtlich* als Schenkung der GmbH an die nahestehende Person und unterwarf diese der Schenkungsteuer. Das Finanzamt folgte damit der bisherigen Rechtsprechung des BFH.

Bislang hatte der BFH die überhöhte Vergütung einer GmbH an eine einem Gesellschafter nahestehende Person nicht als freigiebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person angesehen. In Höhe des unangemessenen Betrags konnte aber eine gemischte freigiebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person vorliegen.

Der BFH sieht dies nun anders und ändert seine bisherige Rechtsprechung. Er hält die Zahlung eines überhöhten vertraglichen Entgelts nun für keine Schenkung der GmbH an die nahestehende Person, auch wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung mitgewirkt hat. Jedoch könne der *Gesellschafter* selbst Schenker iSd § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein. Ob tatsächlich eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vorliege, hänge im Einzelnen von der vertraglichen Ausgestaltung ab.

Hinweis für die Praxis:

Eine Schenkung setzt in derartigen Fällen voraus, dass der Gesellschafter bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. Eine solche Mitwirkung kann darin bestehen, dass er den Vertrag als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mitunterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt oder in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt bzw. diesem zustimmt.

Das bestehende Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und ihres Gesellschafter muss außerdem Grund für die überhöhte Zahlung sein. Dies kann nach Ansicht des BFH auch dann der Fall sein, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind und zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat. Ist ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der GmbH beteiligt, gelten die Rechtsgrundsätze entsprechend, wenn er an dem Vertragsabschluss zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.

D. Abgabenordnung

Nachforderungszinsen von 6 % jährlich im Veranlagungszeitraum 2013 verfassungsgemäß

Die Höhe der Nachforderungszinsen, die für Verzinsungszeiträume des Jahres 2013 geschuldet werden, verstößt nicht gegen die Verfassung. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 9.11.2017 – III R 10/16 entschieden. Der BFH hält den gesetzlich vorgesehenen Zinssatz von 0,5 % monatlich (und damit 6 % jährlich) auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des allgemeinen Zinsniveaus im Jahr 2013 für verfassungsgemäß (Pressemitteilung vom 27.2.2018).

Im Streitfall gab der Kläger die Einkommensteuererklärung für 2011 im Dezember 2012 ab. Er erwartete eine Einkommensteuernachzahlung von 300.000 Euro, die er auf einem gesonderten Bankkonto bereithielt. Im Juli 2013 erbrachte der Kläger im Hinblick auf die drohende Nachzahlung eine freiwillige Zahlung in Höhe von 366.000 Euro. Aus dem im September 2013 ergangenen Steuerbescheid ergab sich ein Nachforderungsbetrag von 390.000 Euro. Hierfür setzte das Finanzamt für den Zeitraum April 2013 bis September 2013 Nachzahlungszinsen von 0,5 % monatlich fest (insgesamt 11.000 Euro). Dem Antrag des Klägers, die Zinsen zu erlassen, entsprach das Finanzamt nur insoweit, als es wegen der im Juli 2013 erfolgten freiwilligen Zahlung einen Erlass der Zinsen für August und September 2013 aussprach.

Nach Ansicht des BFH verstößt die Zinshöhe nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Da mit den Nachzahlungszinsen potentielle Liquiditätsvorteile abgeschöpft werden sollen, hält er eine umfassende Betrachtung der Anlage- und Finanzierungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen für erforderlich.

Auf Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank untersucht der BFH die Zinssätze für verschiedene kurz- und langfristige Einlagen und Kredite. Hierbei ergaben sich für 2013 Zinssätze, die sich in einer Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 % bewegten. Obwohl der Leitzins der Europäischen Zentralbank bereits seit 2011 auf unter 1 % gefallen sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass der gesetzliche Zinssatz die Bandbreite realitätsnaher Referenzwerte verlassen habe. Der oberste Wert von 14,70 % betraf übrigens Kreditkartenkredite an private Haushalte, während andere Zinssätze teils weit unter 10 % lagen.

Hinweis für die Praxis:

Da der BFH die Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe im Hinblick auf die im Urteilsfall streitigen Nachzahlungszinsen bejaht hat, musste er auch nicht das Bundesverfassungsgericht anrufen. Demgegenüber hält das Finanzgericht Köln (Beschl. v. 12.10.2017 – 10 K 977/17) die Abzinsung von Pensionszusagen mit ebenfalls 6 % jährlich im Veranlagungszeitraum 2015 für verfassungswidrig und hat deshalb die Sache dem Bundesverfassungsgericht (Az.: 2 BvL 22/147) zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFH-Urteil betrifft ausschließlich das Streitjahr 2013. Angesichts der Zinsentwicklungen in den folgenden Jahren bleibt es weiterhin fraglich, ob die Zinshöhe nicht sukzessive in eine Verfassungswidrigkeit hineinwächst. Für die Jahre 2012 bis 2015 hält das Finanzgericht Münster

(Urt. v. 17.8.2017 – 10 K 2472/16) die Höhe der Nachzahlungszinsen von 6 % zwar noch für verfassungsgemäß. Gegen dieses Urteil wurde aber zwischenzeitlich Revision beim Bundesfinanzhof (Az. III R 25/17) eingelegt. Entsprechende Verfahren beim Bundesverfassungsgericht zu den Veranlagungszeiträumen seit 2014 sind aber derzeit – soweit ersichtlich – noch nicht anhängig.

Keine Berichtigung bei Übernahme elektronisch übermittelter Lohndaten anstelle des erklärten Arbeitslohns

Gleicht das Finanzamt bei einer in Papierform abgegebenen Einkommensteuererklärung den vom Arbeitgeber elektronisch übermittelten Arbeitslohn nicht mit den Angaben des Steuerpflichtigen zu seinem Arbeitslohn in der Erklärung ab und werden die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid infolgedessen zu niedrig erfasst, kann das Finanzamt den Fehler nicht im Nachhinein berichtigen. In diesem Sinn hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 16.1.2018 – VI R 41/16 entschieden.

Die Klägerin war im Streitjahr 2011 zunächst bei der X-GmbH und später bei der Y-GmbH beschäftigt. Ihren aus diesen beiden Arbeitsverhältnissen bezogenen Arbeitslohn erklärte sie gegenüber dem Finanzamt in ihrer Steuererklärung in zutreffender Höhe. Die Erklärung wurde in Papierform eingereicht.

Das Finanzamt berücksichtigte im Steuerbescheid nur den Arbeitslohn aus dem Arbeitsverhältnis mit der Y-GmbH. Nach Bestandskraft des Bescheids stellte das Finanzamt fest, dass die X-GmbH erst im Nachhinein die richtigen Lohndaten für die Klägerin übermittelt hatte und diese deshalb im Bescheid nicht enthalten waren. Das Finanzamt erließ einen Änderungsbescheid, gegen den die Klägerin erfolglos Einspruch einlegte. Zur Begründung berief sich das Finanzamt auf die Regelung des § 129 S. 1 AO. Nach dieser Vorschrift kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Steuerbescheids unterlaufen sind, jederzeit berichtigen.

Nach Ansicht des BFH liegt jedoch keine solche offenbare Unrichtigkeit vor. Er hält es für entscheidend, dass die Klägerin ihren Arbeitslohn zutreffend erklärt, das Finanzamt diese Angaben aber ignoriert hatte, weil es darauf vertraute, dass die vom Arbeitgeber elektronisch übermittelten Daten zutreffend waren. Komme es bei dieser Vorgehensweise zu einer fehlerhaften Erfassung des Arbeitslohns, liege kein mechanisches Versehen, sondern vielmehr ein Ermittlungsfehler des Finanzamts vor. Damit sei eine spätere Berichtigung nach § 129 AO nicht mehr möglich.

Hinweis für die Praxis:

Das Urteil des BFH kann sich auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Wird etwa infolge einer fehlerhaften Meldung des Arbeitgebers zu viel Arbeitslohn erfasst, kann sich der Arbeitnehmer später auch nicht auf

§ 129 AO berufen, wenn er den Fehler erst nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerkt. In diesem Fall zahlt er zu viel Steuern, ohne dass er noch dagegen vorgehen kann.

Für aktuelle Fälle ist die seit 1.1.2017 geltende Neuregelung des § 175b AO zu beachten. Danach ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.

Finanzverwaltung

Arbeitshilfe zur steuerlichen Behandlung von (Betriebs-)Veranstaltungen

Zu den Aufwendungen eines Unternehmers für eine (Betriebs-)Veranstaltung gehört eine Vielzahl verschiedener Einzelpositionen (Speisen, Getränke, Übernachtungs- und Fahrtkosten, Geschenke, Rahmenprogramm). Die steuerliche Behandlung dieser Aufwendungen sowohl beim Unternehmen als auch bei den Empfängern hat in der Vergangenheit zu einer Vielzahl von Zweifelsfragen geführt.

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat nun zu diesem Thema eine ausführliche schematische und praktische Arbeitshilfe erstellt (LfSt Bayern, Verfügung vom 22.11.2017 – S 2371.1.1-3/1 St32).

Buchung von EC-Kartenumsätzen

In Betrieben mit überwiegendem Bargeldverkehr nutzen Kunden häufig die Möglichkeit, ihre Zahlungen bargeldlos mit EC-Karte abzuwickeln. In der Praxis werden diese in der Buchführung häufig wie folgt gebucht: Umsätze werden in der Tageslosung erfasst. Dabei wird der Gesamtbetrag inklusive der bargeldlosen Geschäftsvorfälle im Kassenbuch aufgezeichnet und die EC-Zahlungen quasi als „Ausgabe“ wieder ausgetragen. Zu einem späteren Zeitpunkt wird dann der Gesamtbetrag entsprechend im Kassenkonto gebucht und die EC-Kartenumsätze über das Geldtransitkonto als durchlaufender Posten wieder ausgebucht.

Das Bundesministerium für Finanzen hat nun in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder seine Rechtsauffassung zu dieser Praxis bzw. zur steuerlich richtigen Erfassung dargelegt. Danach sind bare und unbare Geschäftsvorfälle in der Regel getrennt zu buchen. Im Kassenbuch sind nur Bareinnahmen und Barausgaben zu erfassen. Die Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle stellt einen formellen Mangel dar. Ein solcher formeller Mangel liegt aber etwa dann nicht vor, wenn die EC-Kartenumsätze z.B. in einer Zusatzspalte bzw. in einem extra Nebenbuch zum Kassenbuch erfasst werden.