



Mitteilungen

2/2015

Gesetzgebung

Geplante Anhebung von Freibeträgen und Kindergeld

Der Bundestag hat am 18.06.2015 einen Gesetzesentwurf zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags beschlossen. Danach sind folgende Änderungen geplant, jedoch gesetzlich noch nicht endgültig verankert, da erst das übliche Gesetzgebungsverfahren durchlaufen werden muss:

Grundfreibetrag und Kinderfreibetrag

Diese Freibeträge stellen sicher, dass der Staat das Einkommen für den notwendigen Lebensunterhalt von Erwachsenen und Kindern nicht besteuert.

Der Grundfreibetrag bei Einzelveranlagung liegt derzeit bei 8.354 Euro und soll für 2015 um 118 Euro und für 2016 um weitere 180 Euro steigen. Bei Zusammenveranlagung verdoppeln sich diese Beträge.

Der Kinderfreibetrag beträgt momentan 4.368 Euro je Kind (2.184 Euro je Elternteil) und soll für 2015 um 144 Euro und für 2016 um weitere 96 Euro je Kind steigen. Der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes in Höhe von 1.320 Euro je Elternteil bleibt allerdings unverändert.

Kindergeld, Kinderzuschlag und Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Das Kindergeld entlastet Familien, bei denen sich der Kinderfreibetrag aufgrund der Höhe ihrer Einkünfte nicht auswirkt. Der Kinderzuschlag ist eine Familienleistung, die Familien im Niedrigeinkommensbereich entlasten soll.

Das Kindergeld möchte der Bundestag rückwirkend ab 01.01.2015 um vier Euro pro Monat und ab 01.01.2016 um weitere zwei Euro pro Monat je Kind erhöhen. Ab 01.07.2016 soll dann der Kinderzuschlag um 20 Euro pro Monat erhöht werden.

Erstmals seit 2004 soll rückwirkend ab 01.01.2015 der jährliche Entlastungsbetrag für Alleinerziehende um 600 Euro auf dann 1.908 Euro steigen. Geplant ist außerdem, dass sich der Gesamtbetrag künftig nach der Anzahl der im Haushalt lebenden Kinder richtet: für jedes weitere Kind soll sich der Entlastungsbetrag um je 240 Euro erhöhen.

Entwurf zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

In unserer Mitteilung vom 17.12.2014 haben wir Sie darüber informiert, dass das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Verschonungsregelungen für die Übertragung von Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer in einigen Punkten für verfassungswidrig hält.

Das Bundesfinanzministerium hat nun den Entwurf für eine Neuregelung vorgelegt. Die vom BVerfG beanstandeten Regelungen der §§ 13a und 13b ErbStG sollen in ihrer Grundstruktur erhalten bleiben, aber an die Vorgaben des BVerfG wie folgt angepasst werden:

Umfassende Neudefinition des begünstigten Vermögens

Nach der geplanten Neudefinition soll – anders als bei der bisherigen Negativdefinition – das Vermögen begünstigt werden, das seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Nicht dem Hauptzweck dient der Teil des Vermögens, der ohne die eigentliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden kann.

Finanzmittel sollen zum begünstigten Vermögen nur dann gehören, soweit sie nach Abzug der Schulden 20 % des Wertes der Gesellschaft nicht übersteigen. Die danach verbleibenden Schulden werden anteilig dem begünstigten bzw. nicht begünstigten Vermögen zugerechnet. Das verbleibende nicht begünstigte Vermögen soll im Wert von 10 % des begünstigten Vermögens grundsätzlich auch begünstigt sein.

Konsolidierung des begünstigten Vermögens bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen

Bei (grundsätzlich begünstigungsfähigen) Beteiligungen an anderen Gesellschaften soll mit Hilfe einer sog. Verbundvermögensaufstellung das begünstigte und das nicht begünstigte Vermögen in konsolidierter Form ermittelt werden. Dabei wird für alle Tochter- und Enkelgesellschaften ermittelt, welche Wirtschaftsgüter dem (nicht) begünstigten Vermögen zuzuordnen sind. Dieses wird dann der nächsthöheren Ebene entsprechend ihrer Beteiligung zugeordnet.

Verschonungsregelung und Verschonungsbedarfsprüfung

Die Verschonungsregelungen sollen ohne weitere Prüfung nur bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen bis 20 Mio. Euro gelten.

Bei Überschreiten der Schwelle von 20 Mio. Euro soll eine Verschonungsbedarfsprüfung eingeführt werden, u.a. unter Einbeziehung von 50 % des Netto-Privatvermögens.

Abschmelzen des Verschonungsabschlags bei Erwerben über 20 Mio. Euro

Beträgt das begünstigte Vermögen mehr als 20 Mio. Euro, so kann auf unwiderruflichen Antrag hin ein verminderter Verschonungsabschlag in Anspruch genommen werden. Dieser Verschonungsabschlag soll in einem Korridor von 20 Mio. bis 110 Mio. Euro (in der Regel bis 25 %) abschmelzen.

Lohnsummenregelung

Die Arbeitnehmerzahl, bei der Betriebe von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen werden, soll von 20 auf 3 Arbeitnehmer abgesenkt werden mit einer Flexibilisierung bei 4 bis 10 Arbeitnehmern.

Hinweis für die Praxis

Die vorstehenden Ausführungen geben nur eine kurze Zusammenfassung über die geplanten Grundsätze wieder. Zur Klärung einzelner Fragen beraten wir Sie gerne individuell.

Rechtsprechung

A. Einkommensteuer

Dienstwagenregelung gilt nur für „betriebliche“ Fahrzeuge

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit Urteil vom 18.12.2014, VI R 75/13 zur Versteuerung eines geldwerten Vorteils aus einer Dienstwagenstellung geäußert. Ein geldwerter Vorteil aus einer Dienstwagengestellung ist danach nur dann nach der sog. 1 %-Regelung oder der Fahrtenbuchmethode zu bewerten, wenn das betreffende Fahrzeug auch dem Arbeitgeber als „betriebliches“ Fahrzeug zuzurechnen ist.

Die Beteiligten stritten, in welcher Höhe die Inanspruchnahme von Sonderkonditionen im Rahmen des sog. Behördenleasings zu Arbeitslohn führt. Die Klägerin bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei einer Behörde. Als Werbungskosten machte sie u. a. die tatsächlichen Kosten für berufliche Fahrten geltend. Hierzu legte sie ein Fahrtenbuch vor. Zum Nachweis der angefallenen Kosten reichte sie beim Finanzamt Belege über die gezahlten Leasingraten, Kfz-Steuern, Kfz-Versicherungen und Kfz-Betriebskosten für ein Leasingfahrzeug ein.

Der Leasingvertrag über dieses Fahrzeug war zwischen der Gemeinde und der Firma Y als Leasinggeber zu Sonderkonditionen für die öffentliche Hand (sog. Behördenleasing) abgeschlossen worden. Wäre die Klägerin Vertragspartnerin des Automobilherstellers gewesen, hätte sie höhere monatliche Leasingraten leisten müssen. Die Rechnungen über die Leasingraten lauteten auf die Gemeinde.

Das Finanzamt und das Finanzgericht München gingen davon aus, dass in Höhe der Differenz zwischen den für dritte Privatpersonen üblichen und den tatsächlich gezahlten Leasinggebühren ein geldwerter Vorteil liegt. Die bei Fahrzeugen übliche Bewertungsmethode nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG (1 %-Regelung oder Fahrtenbuchmethode), die im Streitfall für die Klägerin günstiger sei, komme nicht in Betracht, da kein „betriebliches“ Fahrzeug überlassen werde. Gegen das Urteil legte die Klägerin Revision ein.

Der BFH gab der Klägerin nun Recht, da nicht ausreichend geklärt sei, ob es sich um ein „betriebliches“ Fahrzeug handle.

Die Überlassung eines betrieblichen Kfz durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führe zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zu Lohnzufluss. Stehe der Vorteil dem Grunde nach fest, sei dieser aufgrund gefestigter Rechtsprechung nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zwingend entweder mit der 1 %-Regelung oder mit der Fahrtenbuchmethode zu bewerten.

Ein „betriebliches“ Kfz liegt nach Ansicht des BFH in folgenden Fällen vor:

- Das Fahrzeug ist dem Betriebsvermögen des Arbeitgebers zuzurechnen.

- Das Fahrzeug ist zwar nicht dem Betriebsvermögen des Arbeitgebers zuzurechnen, es handelt sich aber bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise um ein betriebliches Kfz.

Ein „betriebliches“ Kfz liegt in folgenden Fällen *nicht* vor:

- Das Fahrzeug ist nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zuzurechnen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer Eigentümer des Fahrzeugs ist.

- Der Arbeitnehmer kann über das Fahrzeug wie ein wirtschaftlicher Eigentümer oder als Leasingnehmer verfügen. Dabei ist es grundsätzlich unerheblich, ob der Leasinggeber ein fremder Dritter oder der Arbeitgeber ist. Der Arbeitgeber muss in diesem Fall das Fahrzeug aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung, etwa einem Leasingvertrag, überlassen. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitgeber selbst Leasingnehmer ist und das Fahrzeug seinem Arbeitnehmer auf der Grundlage eines Unterleasingverhältnisses überlässt.

Hinweis für die Praxis

Der BFH betont, dass eine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung, auf der die Fahrzeugübertragung gründet, auch dann vorliegen kann, wenn die Beteiligten diese nicht schriftlich vereinbart haben.

Entscheidend ist, dass nach den tatsächlichen Umständen der Arbeitnehmer im Innenverhältnis gegenüber seinem Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Leasingnehmers hat, er also ein in Raten zu zahlendes Entgelt entrichten muss und ihn allein die Gefahr und die Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung der Sache treffen.

In einem solchen Fall sind mögliche, aus dem Arbeitsverhältnis resultierende Vorteile nicht nach der speziellen Bewertungsnorm des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG, sondern nach den allgemeinen Grundsätzen, wie sie etwa für die Erfassung von Rabatten gelten, zu bewerten.

Erleichterte Feststellung von Verlustvorträgen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich im Urteil vom 13.01.2015, IX R 22/14 mit der Frage zu beschäftigen, ob Verluste, die in vergangenen Jahren entstanden sind, nach § 10d EStG gesondert festgestellt werden können, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer für das Verlustentstehungsjahr nicht erfolgt ist und auch aufgrund inzwischen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr erfolgen kann (Pressemitteilung vom 29.04.2015).

Die Klärung dieser Rechtsfrage ist insoweit von Bedeutung, als Verluste nur dann in späteren Jahren steuerlich nutzbar gemacht werden können, wenn sie zuvor nach § 10d EStG gesondert festgestellt worden sind.

Im Streitfall begehrte die Klägerin nachträglich die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für ihre berufliche Erstausbildung. Sie hatte dazu im Juli 2012 Steuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007 eingereicht und auch die Feststellung von Verlustvorträgen beantragt. Das Finanzamt lehnte die Verlustfeststellung ab. Es berief sich auf die Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids für das Verlustfeststellungsverfahren. Danach könne eine Verlustfeststellung nur noch dann durchgeführt werden, wenn auch der Erlass eines entsprechenden Einkommensteuerbescheids möglich sei. Dies scheide aber aus, da eine Einkommensteuerfestsetzung wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr möglich sei. Dagegen wandte sich die Klägerin ihrer Klage.

Der BFH gab der Klägerin in Bezug auf die gesonderte Verlustfeststellung Recht. Ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d EStG kann auch dann gesondert festgestellt werden, wenn ein Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr nicht mehr erlassen werden kann. Eine Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids für die Feststellung des Verlustvortrags besteht dann nicht, wenn eine Einkommensteueranlagung gar nicht durchgeführt worden ist.

Hinweis für die Praxis zur Geltendmachung von Ausbildungskosten

Mit der o. g. Entscheidung vereinfacht der BFH die Geltendmachung von Verlustvorträgen in zurückliegenden Jahren.

Aufwendungen im Rahmen eines Zweit- oder Masterstudiums bzw. eines dualen Studiengangs

Steuerpflichtige, die bereits ein Zweit- oder Masterstudium bzw. einen dualen Studiengang absolvieren oder absolviert haben und in der Vergangenheit keine Einkommensteuererklärung abgegeben haben, können noch für die letzten sieben Jahre eine Verlustfeststellung beantragen. Dabei ist es unerheblich, dass wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung eine Einkommensteueranlagung nicht mehr durchgeführt werden kann.

Notwendig für die Geltendmachung der Verluste sind entsprechende Belege über die entstandenen Aufwendungen. Abzugsfähig sind z. B. Aufwendungen für Studiengebühren, Arbeitsmittel, Fahrtkosten, Seminare und Studienfahrten. Unter bestimmten Voraussetzungen können hier auch Kosten für ein Arbeitszimmer oder eine doppelte Haushaltsführung angesetzt werden.

Aufwendungen im Rahmen einer Erstausbildung

Wer sich in einer sog. Erstausbildung befindet, kann von der Entscheidung noch nicht unmittelbar profitieren. Denn in einem solchen Fall stellen die Aufwendungen keine (in voller Höhe abziehbaren) Werbungskosten dar, sondern nur Sonderausgaben, die lediglich bis zu 6.000 Euro im Jahr berücksichtigt werden. Diese Sonderausgaben gehen aber oft ins Leere, da die Studierenden in der Regel nur ein geringes Einkommen haben.

Dennoch empfiehlt es sich auch hier, entsprechende Belege beim Finanzamt einzureichen. Denn das Bundesverfassungsgericht muss bald entscheiden, ob eine steuerliche Ungleichbehandlung der Studierenden vorliegt, da sie ihre Aufwendungen nur in begrenztem Umfang geltend machen können. Das Finanzamt wird den Antrag auf Verlustfeststellung zwar nach der derzeit geltenden Rechtslage ablehnen. Der Ablehnungsbescheid bekommt aber einen Vorläufigkeitsvermerk und bleibt damit bis zur höchstrichterlichen Klärung offen.

Wann das Urteil des Bundesverfassungsgerichts ergeht, ist leider derzeit noch nicht absehbar. Voraussichtlich wird es noch ein bis zwei Jahre dauern.

Was unter dem Begriff der Erstausbildung zu verstehen ist, kann im Einzelnen heftig umstritten sein. Grundsätzlich gilt: Wer nach dem Abitur nahtlos von der Schulbank an die Uni geht, fällt sicher unter diese Fallgruppe. Das gilt auch dann, wenn das Studium bzw. der Ausbildungsgang sehr kostspielig ist (z. B. Ausbildung zum Dolmetscher, zum Heilpraktiker oder zum Piloten).

B. Gewerbesteuer

Ertrag der Organgesellschaft aus ausländischer Beteiligungsgesellschaft erhöht den Gewerbeertrag des Organträgers nicht

Mit Urteil vom 17.12.2014, I R 39/14 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Beteiligungserträge aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die die inländische Organgesellschaft erzielt, den beim Organträger zu erfassenden Gewerbeertrag nicht erhöhen.

Im Streitfall ist die Organträgerin (Klägerin) zu 100 % an einer GmbH (Organgesellschaft) beteiligt, die ihrerseits mehr als 70 % der Anteile an einer italienischen Kapitalgesellschaft hält. Das Finanzamt behandelte im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages der Organträgerin 5 % der Beteiligungserträge, die die Organgesellschaft von der italienischen Tochtergesellschaft bezogen hatte, als nicht abziehbare Betriebsausgaben im Sinne von § 8b Abs. 5 KStG. Entgegen der Ansicht der Organträgerin sei diese Vorschrift anwendbar, da die Organgesellschaft nicht zu einer Besserstellung bei der Besteuerung von Dividenden führen dürfe.

Das Finanzgericht Münster folgte dem nicht und gab der Klage statt. Für eine Hinzurechnung von 5 % der Beteiligungserträge fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Die Gewerbeerträge von Organgesellschaft und Organmutter seien für Zwecke der Gewerbesteuer zunächst getrennt zu ermitteln. Da die Beteiligung an der italienischen Tochtergesellschaft die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG erfülle, bleibe die Dividende in vollem Umfang unberücksichtigt. Für eine Behandlung von 5 % des Beteiligungsertrags als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sei kein Raum, da die Anwendung von § 8b KStG für diesen Fall ausdrücklich ausgeschlossen werde (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG). Die hierdurch entstehende Begünstigung gegenüber Gesellschaften, die keinem Organkreis angehörten, könne nicht im Wege einer Analogie beseitigt werden. Der Gesetzgeber habe die möglicherweise ungewollt entstandene Lücke im Rahmen von Änderungen der hier betroffenen Vorschriften nicht geschlossen, obwohl ihm die Problematik bekannt gewesen sei.

Dem ist der BFH jetzt gefolgt. Der getrennt für die Organgesellschaft zu ermittelnde Gewerbeertrag sei erst auf der zweiten Stufe der Klägerin als Organmutter zuzurechnen. Die eindeutigen gesetzlichen Vorgaben ließen für die Auffassung des Finanzamts keinen Raum. Der Gesetzgeber habe bei Erlass der detailliert ausgefeilten und wechselseitig aufeinander abgestimmten Regelungsstrukturen nahezu jede erdenkliche Situation im Auge gehabt und dies entsprechend regeln wollen.

C. Grunderwerbsteuer

Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte im Urteil vom 03.03.2015, II R 9/14 darüber zu entscheiden, welche Kosten beim Kauf eines unbebauten Grundstücks in die

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, wenn sich der Grundstücksverkäufer zusätzlich zur Errichtung eines Rohbaus auf dem Grundstück verpflichtet, und weitere Baukosten durch Ausbaurbeiten anfallen, die aber vom Grundstückskäufer bei Dritten in Auftrag gegeben worden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind beim Kauf eines Grundstücks, das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaut ist, unter bestimmten Voraussetzungen auch die Kosten für die anschließende Errichtung eines Gebäudes auf dem Grundstück in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Das gilt z. B. dann, wenn sich aus weiteren Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhalten soll.

Diese Vereinbarungen müssen mit dem Kaufvertrag in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Käufer spätestens beim Abschluss des Kaufvertrags den Grundstücksverkäufer oder einen vom Grundstücksverkäufer vorgeschlagenen Dritten mit dem Bau beauftragt. Aber auch ein später abgeschlossener Bauvertrag kann je nach den Umständen des Einzelfalls zur Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer führen.

Im Urteilsfall war nicht streitig, dass die Kosten des Rohbaus in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen sind. Ob dies auch für die Ausbaurkosten gilt, hängt nach dem Urteil davon ab, ob die später mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags mit dem Grundstücksverkäufer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden waren oder aufgrund von Abreden zusammenarbeiteten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss auch der Verträge über die Ausbaurbeiten hinwirkten und die zu erbringenden Leistungen dem Erwerber unter Angabe des hierfür aufzuwendenden Entgelts bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten hatten.

Da das Finanzgericht dazu keine hinreichenden Feststellungen getroffen hatte, verwies der BFH die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.

Finanzverwaltung

Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Erdbebenopfer in Nepal

Mit Schreiben vom 19.05.2015 (IV C 4 - S 2223/07/0015 :013) hat das Bundesfinanzministerium mitgeteilt, dass Steuerpflichtige ihre Unterstützungsmaßnahmen, die sie bis 31.12.2015 im Zusammenhang mit der Erdbebenkatastrophe in Nepal im April 2015 ergriffen haben, unter erleichterten Bedingungen steuerlich geltend machen können. Wir bitten Sie deshalb, uns im Zuge der Erstellung Ihrer Steuererklärungen 2015 über etwaige Spenden oder ähnliche Maßnahmen zu informieren.