

Im März 2017
KB 184/17

Sehr geehrte Damen und Herren,

kurz vor dem Jahreswechsel ist der Gesetzgeber wieder besonders aktiv geworden und hat mehrere Gesetze mit Änderungen des Steuerrechts verabschiedet. Aus diesen seien Ihnen heute die wichtigsten Neuerungen im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts sowie der Abgabenordnung vorgestellt. Hierzu rechnen etwa die Veräußerung von Anteilen an verlustbehafteten Kapitalgesellschaften, die Anhebung diverser steuerlicher Freibeträge, die eine oder andere Korrektur nicht genehmer Rechtsprechung sowie Verschärfungen im Bereich der Aufzeichnungspflichten. Daran schließen sich Informationen zur aktuellen Rechtsprechung, u.a. zu Einkünften aus Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung, an.

Mit freundlicher Empfehlung

Änderungen im Bereich des Einkommensteuerrechts

Zahlreiche Einzeländerungen im Bereich des Einkommensteuerrechts, die zum Teil erst in der Endphase des Gesetzgebungsverfahrens initiiert wurden, enthält vor allem das sogenannte Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz. Soweit nicht anders angegeben, gelten die Änderungen ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes, also seit dem 23.12.2016:

- Durch eine Einfügung in § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG wird sichergestellt, dass die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs zu Buchwerten nur dann zulässig ist, wenn die künftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies entsprach bislang schon der Auffassung der Finanzverwaltung, hatte jedoch keine gesetzliche Grundlage.
- Ein neuer, ab 2017 geltender § 4i EStG soll dafür sorgen, dass Sonderbetriebsausgaben von im Ausland ansässigen Gesellschaftern von inländischen Personengesellschaften nicht doppelt als Betriebsausgaben abgesetzt werden können. Dieses Abzugsverbot gilt jedoch dann nicht, wenn die Erträge sowohl in Deutschland als auch im ausländischen Staat besteuert werden.
- Ebenfalls mit Wirkung ab 2017 gilt eine Einschränkung für den Sonderausgabenabzug von Ausgleichszahlungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs. Dieser ist nur dann zulässig, wenn der Empfänger der Ausgleichszahlung unbeschränkt steuerpflichtig ist. Damit wird das Korrespondenzprinzip zwischen dem Sonderausgabenabzug beim Zahlenden und der Besteuerung sonstiger Einkünfte beim Empfänger gewahrt.
- Der Katalog der steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäfte in § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG wird um den Tatbestand der „Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb“ erweitert. Die Regelung betrifft so genannte Leerverkäufe und schließt eine Besteuerungslücke, die sich infolge der Streichung einer entsprechenden Rege-

lung seit 2008 aufgetan hatte. Anwendungsbereiche sind vor allem Fremdwährungs- und Edelmetallgeschäfte.

- Der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG wird von bisher 2.304 EUR je Elternteil mit Wirkung ab 2017 auf 2.358 EUR und mit Wirkung ab 2018 auf 2.394 EUR angehoben.
- Der Kinderzuschlag nach § 6a BKGG beträgt ab 2017 nun 170 EUR statt bisher 160 EUR.
- Der Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 EStG steigt von bisher 8.652 EUR mit Wirkung ab 2017 auf 8.820 EUR und mit Wirkung ab 2018 auf 9.000 EUR. Die Eckwerte des Einkommensteuertarifs werden zur Milderung der kalten Progression für 2017 um 0,73 %, für 2018 um weitere 1,65 % nach rechts verschoben. Der Spitzensteuersatz greift dann ab 2017 bei einem zu versteuernden Einkommen von 54.850 EUR statt bisher von 53.666 EUR und ab 2018 von 54.950 EUR.
- Ein neuer § 32c EStG sieht eine erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 und letztmals für den Veranlagungszeitraum 2022 geltende Tarifglättung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft vor. Die Tarifglättung besteht darin, dass die auf die tatsächlich erzielten Einkünfte entfallende Einkommensteuer auf den Betrag ermäßigt wird, der sich aufgrund der durchschnittlichen Einkünfte von drei Jahren ergibt. Entsprechend erhöht sich die Einkommensteuer, wenn die tatsächliche Einkommensteuer niedriger ist als diejenige, die sich aufgrund des Durchschnitts der letzten drei Jahre ergibt. Der erste Betrachtungszeitraum umfasst damit die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016.
- Die Option zur Regelbesteuerung mit Werbungskostenabzug anstelle der Anwendung der Abgeltungsteuer kann neben zu mindestens 25% beteiligten Gesellschaftern künftig nur noch stellen, wer zu mindestens 1% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese Gesellschaft maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann. Diese Änderung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG, der bisher neben der Mindestbeteiligung nur eine berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft forderte, ist eine Reaktion auf die bereits in KB 179/15 vorgestellte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Danach genügte nahezu jegliche mehr als untergeordnete Tätigkeit, um optieren zu können. Künftig dürfte dieses Wahlrecht wohl nur noch Geschäftsführern und Prokuristen offenstehen, nicht aber – wie seinerzeit im Fall des BFH – der Assistentin der Geschäftsführung.
- Der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung wird analog zum Grundfreibetrag von bisher 8.652 EUR mit Wirkung ab 2017 auf 8.820 EUR und mit Wirkung ab 2018 auf 9.000 EUR angehoben.
- Das monatliche Kindergeld nach § 66 Abs. 1 EStG steigt wie folgt:

	2016	2017	2018
1. und 2. Kind	190 EUR	192 EUR	194 EUR
3. Kind	196 EUR	198 EUR	200 EUR
je weiteres Kind	221 EUR	223 EUR	225 EUR

- An Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines in Deutschland ausgeübten Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, sichert sich der deutsche Fiskus mit einem neuen, ab 2017 geltenden § 50d Abs. 12 EStG das Besteuerungsrecht, soweit sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen keine andere Regelung ergibt.

Verlustverrechnung bei Körperschaften

Werden mehr als 25% bzw. 50% der Anteile an einer Verluste aufweisenden Körperschaft – etwa einer GmbH – veräußert, so entfallen die bis dahin aufgelaufenen Verluste bzw. Verlustvorträge nach bisheriger Rechtslage anteilig bzw. in vollem Umfang, sofern nicht die Ausnahmen für Konzerne greifen bzw. ausreichend stille Reserven vorhanden sind. In solchen Fällen kann künftig, aber auch rückwirkend für alle Beteiligungsveräußerungen im Jahr 2016, ein Antrag auf Fortführung des Verlustvortrags nach den neuen Regelungen in § 8d KStG und § 10a Abs. 10 GewStG gestellt werden.

Der Antrag ist mit der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Er setzt insbesondere voraus, dass die GmbH seit ihrer Gründung bzw. im Jahr des Beteiligungsverkaufs sowie den drei vorangegangenen Jahren denselben Geschäftsbetrieb unterhalten hat. In diesem Zeitraum darf keines der folgenden Ereignisse eingetreten sein:

- Ruhen des Geschäftsbetriebs, Änderung der Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs oder Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs;
- Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft;
- Übernahme der Stellung eines Organträgers;
- Beteiligung an einer Umwandlung als übernehmender Rechtsträger unter Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird auf das Ende des Veranlagungszeitraums, für den der Antrag gestellt wurde, für Zwecke der Körperschaft- und der Gewerbesteuer ein „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ gesondert festgestellt, soweit die aufgelaufenen Verluste nicht aus einer Zeit vor der Einstellung oder des Ruhens des Geschäftsbetriebs stammen. Mit diesem Verlustvortrag können die Gewinne folgender Veranlagungszeiträume zeitlich unbegrenzt verrechnet werden, bis der Vortrag aufgebraucht ist. Tritt vor dem Verbrauch jedoch eines der vorstehend aufgeführten Ereignisse ein, verfällt der noch bestehende Verlustvortrag in vollem Umfang, wenn am Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums keine stillen Reserven vorhanden waren. Hierin zeigt sich ein wesentlicher – vom Gesetzgeber möglicherweise nicht beabsichtigter – Nachteil der Neuregelung: Während der Verlust bei einem schädlichen Anteilerwerb von nicht mehr als 50 % nach § 8c KStG nur quotal untergeht, geht er beim Eintritt eines schädlichen Ereignisses im Fall der Anwendung des § 8d KStG in vollem Umfang unter.

Fallen nach dem Gesellschafterwechsel weiter Verluste an, werden die fortführungsgebundenen Verluste und die neuen Verluste jeweils gesondert ermittelt und festgestellt. Die fortführungsgebundenen Verluste sind dann vor-

rangig vor den Neuverlusten mit den künftigen Gewinnen zu verrechnen.

Besondere Bedeutung im Rahmen der Neuregelung hat der Begriff „Geschäftsbetrieb“. Dieser „umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen Betätigungen ... und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung.“ Solche qualitativen Merkmale sind insbesondere:

- die angebotenen Dienstleistungen und Produkte,
- der Kunden- und Lieferantenkreis,
- die bedienten Märkte und
- die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Aufgrund dieser abstrakten Merkmale ist davon auszugehen, dass die Neuregelung einerseits schwer handhabbar, andererseits in hohem Maße streitanfällig sein wird. Die Grenze zwischen einer den Verlustvortrag nicht gefährdenden Erweiterung des Geschäftsbetriebs und etwa der schädlichen Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs erscheint fließend. Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens ist die Überlegung aufgekommen, zur Definition des „Geschäftsbetriebs“ auf die Grundsätze der Unternehmensidentität nach § 10a GewStG zurückzugreifen. Insoweit bleibt jedoch zunächst eine Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Auslegung der Merkmale abzuwarten.

Änderungen im Bereich der Aufzeichnungspflichten

Die Führung offener und elektronischer Kassen war bereits im vergangenen Jahr und erst recht zum Jahreswechsel ein für viele Steuerpflichtige nervenaufreibendes Thema, das nun noch um einige Gesetzesänderungen bereichert wird. So ist es dem Fiskus gelungen, seine bisher in Form von Verwaltungsanweisungen dargelegte Auffassung gesetzlich abzusichern. Dementsprechend wurde § 146 AO, der Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen enthält, mit Wirkung ab 29.12.2016 wie folgt geändert:

- In Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift wird geregelt, dass Buchungen und Aufzeichnungen nicht nur – wie bisher – vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet, sondern darüber hinaus auch einzeln vorzunehmen sind. Diese Einzelaufzeichnungspflicht gilt nach Satz 3 aus Zumutbarkeitsgründen dann nicht, wenn Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung verkauft werden; diese Ausnahme ist laut Gesetzesbegründung nur für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen gedacht, nicht aber für Dienstleister. Anders formuliert: Ein Friseur muss, gleich ob er seine Kunden kennt oder nicht, stets Einzelaufzeichnungen führen, bei einem Bäcker in Innenstadtlage mit Laufkundschaft genügt die Aufzeichnung der Gesamttageeinnahmen.
- Kasseneinnahmen und -ausgaben sind nach Abs. 1 Satz 2 täglich aufzuzeichnen. Bisher enthielt das Gesetz insoweit nur eine Sollvorschrift. Damit besteht nun eine eindeutige Verpflichtung, tägliche Kassenaufzeichnungen zu führen.
- Einzel- und Gesamtaufzeichnungen sind nach Satz 4 dann entbehrlich, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem nach § 146a AO verwendet.

§ 146a AO regelt wiederum, allerdings erstmals für Kalenderjahre ab einschließlich 2020, wie Bücher und Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme zu führen sind. Darüber hinaus sieht die Vorschrift für jeden Geschäftsvorfall eine Belegausgabepflicht vor. Allerdings besteht die Möglichkeit, beim zuständigen Finanzamt eine – jederzeit widerrufliche – Befreiung von der Belegausgabepflicht zu beantragen, wenn Waren an eine Vielzahl unbekannter Personen verkauft werden. Schließlich muss derjenige, der ein elektronisches Aufzeichnungssystem anschafft oder außer Betrieb nimmt, das Finanzamt darüber binnen eines Monats detailliert informieren. Wer gegen die hiermit verbundenen Verpflichtungen verstößt, begeht eine Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 3 bis 6 AO, die mit einer Geldbuße bis zu 25.000 EUR geahndet werden kann.

Ab dem Jahr 2018 kann die Finanzverwaltung eine Kassen-Nachschau nach § 146b AO durchführen. Das bedeutet, dass

- ein Finanzbeamter ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung jederzeit während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten die Geschäftsräume betreten darf, um steuerlich erhebliche Sachverhalte festzustellen.
- der betroffene Steuerpflichtige dem Finanzbeamten auf Aufforderung alle Aufzeichnungen, Bücher und Organisationsunterlagen in Zusammenhang mit der Kassenführung vorlegen und hierzu Auskünfte geben muss. So kann der Prüfer beispielsweise einen Kassenzurücksturz fordern und sich die Aufzeichnungen für die Vortage vorlegen lassen. Damit nicht genug, kann auch die Übermittlung der Daten bzw. deren Übergabe per Datenträger verlangt werden.
- während der Kassen-Nachschau bei gegebenem Anlass zu einer Außenprüfung übergegangen werden kann. Hierzu ist nur ein schriftlicher Hinweis, aber keine Prüfungsanordnung erforderlich.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Aktientausch und Verlust aus Aktienverkauf

Gewinne aus dem Verkauf von Aktien erhöhen, Verluste aus dem Verkauf von Aktien mindern bis zur Höhe dieser Gewinne grundsätzlich die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dabei ist zu beachten, dass ein Tausch von Aktien steuerrechtlich als Veräußerung anzusehen ist. Wurden die eingetauschten Aktien jedoch vor dem 1.1.2009 erworben und danach mindestens ein Jahr gehalten, scheidet die Besteuerung eines Barausgleichs, der wegen des niedrigeren Werts der gewährten neuen Aktien gezahlt wird, aus. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) kommt die Besteuerung eines Barausgleichs nur dann in Betracht, wenn die hingegebenen Aktien noch nicht steuerentstrickt sind. Letzteres ist immer dann der Fall, wenn Aktien nach dem 31.12.2008 erworben wurden, weil die einjährige „Spekulationsfrist“ seither nicht mehr anzuwenden ist.

Während sich die Finanzverwaltung gegenüber Veräußerungsgewinnen stets aufgeschlossen zeigt, begegnet sie Veräußerungsverlusten meist recht skeptisch. Dementsprechend führt sie im Anwendungserlass zur Abgel-

tungsteuer aus, dass eine Veräußerung von Aktien dann nicht vorliegt, wenn der Veräußerungspreis nicht höher als die Transaktionskosten ist; mangels Veräußerung ist ein aus einer solchen Transaktion resultierender Verlust dann nicht abzugsfähig. Dem ist nun jedoch das FG Niedersachsen entgegengetreten und hat den Abzug eines solchen Verlusts zugelassen. Das FG geht noch einen Schritt weiter und gewährt den Verlustabzug auch dann, wenn keine entsprechende Bescheinigung eines Kreditinstituts vorgelegt werden kann. Dieser Aspekt ist umso wichtiger, als die Kreditinstitute als „Organe der Steuererhebung“ zunächst per Verwaltungsanweisung, später durch die Regelung in § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG dazu verpflichtet wurden, bei der Ausstellung von Steuerbescheinigungen den von der Finanzverwaltung im Bundessteuerblatt veröffentlichten Auslegungsvorschriften, also den BMF-Schreiben, zu folgen. Da das Kreditinstitut im Urteilsfall der Verwaltungsauffassung gefolgt war, durfte es den Verlust nicht bescheinigen. Nachdem Revision eingelegt wurde, muss allerdings abgewartet werden, ob der Bundesfinanzhof (BFH) sich der Auffassung des FG anschließen wird.

Vermietungseinkünfte: Einbauküchen und Fremdwährungsdarlehen

Tauscht ein Vermieter eine Einbauküche in einer Mietwohnung aus, darf er die Aufwendungen für die neue Küche nicht sofort als Werbungskosten absetzen, sondern muss sie als Anschaffungskosten für ein einheitliches Wirtschaftsgut über eine Nutzungsdauer von zehn Jahren linear abschreiben. Dies ist das Ergebnis einer neueren Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH), der damit seine bisherige Rechtsprechung geändert hat. In der Vergangenheit hatte der BFH die Einbaumöbel als eigenständige Wirtschaftsgüter eingestuft sowie Spüle und Herd als unselbstständige Bestandteile des Gebäudes angesehen. Dies hatte zur Folge, dass die einzelnen Elemente einer Einbauküche auch als geringwertige Wirtschaftsgüter abgesetzt werden konnten, Aufwendungen für Spüle und Herd meist als Erhaltungsaufwendungen abzugsfähig waren.

Die Grundsätze der neuen Rechtsprechung gelten für typische moderne Einbauküchen, bei denen die einzelnen Elemente aufeinander abgestimmt und unter Berücksichtigung der einzelnen Elektrogeräte sowie einer Arbeitsplatte miteinander verbunden sind. Wird daneben aber etwa ein einzelner, freistehender Kühlschrank erworben oder setzt sich die Küche aus einzelnen, verbindungslosen Elementen zusammen, liegen einzelne, jeweils gesondert zu beurteilende und abzuschreibende Wirtschaftsgüter vor. Aufwendungen für den Austausch einzelner Elemente einer Einbauküche, etwa des defekten Geschirrspülers, führen im Regelfall zu sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand.

Bestätigt hat der BFH dagegen seine Rechtsprechung zum Einsatz von Fremdwährungsdarlehen bei der Finanzierung von Mietwohnungen. Zum Leidwesen vieler Vermieter, die Darlehen in Schweizer Franken aufgenommen haben und nun deutlich höhere Tilgungsleistungen auf-

bringen müssen, bleibt es dabei, dass auf Kursverluste zurückzuführenden Mehraufwendungen für die Darlehenstilgung keine Schuldzinsen darstellen und deshalb nicht als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften abzugsfähig sind. Wechselkursbedingt höhere Zinszahlungen können dagegen abgesetzt werden.

Tarfermäßigung bei Bezug außerordentlicher Einkünfte

Haben Einkünfte außerordentlichen Charakter wie etwa Veräußerungsgewinne, Entschädigungen und Abfindungen, können sie grundsätzlich ermäßigt nach der sog. Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG besteuert werden. Sind die übrigen Einkünfte im entsprechenden Veranlagungszeitraum nicht allzu hoch, kann so eine erhebliche Reduzierung der Einkommensteuer erreicht werden. Mit der Frage, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Fünftelregelung erfüllt sind, musste sich der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst in mehreren Verfahren auseinandersetzen:

- Für eine Kapitalabfindung von Ansprüchen gegen eine Pensionskasse aufgrund einer betrieblichen Altersvorsorge hat der BFH die ermäßigte Besteuerung abgelehnt, weil das Wahlrecht zwischen laufender Zahlung und Kapitalabfindung bereits in der Versorgungsregelung enthalten war. Die Kapitalabfindung stellte zwar eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit dar, aufgrund der vertragsgemäßen Auszahlung hatte sie jedoch keinen außerordentlichen Charakter.
- Im Fall zweier Ärzte, die von der kassenärztlichen Vereinigung Honorarnachzahlungen für einen Zeitraum von fünf Jahren erhalten hatten, war ebenfalls die Voraussetzung einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit erfüllt. Da die Honorarnachzahlung in vier fast gleich hohen Raten über zwei Veranlagungszeiträume geleistet wurde, stand der ermäßigten Besteuerung jedoch die fehlende Zusammenballung der Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum entgegen. Darauf, dass diese Zahlungsform den Ärzten von der kassenärztlichen Vereinigung aufgezwungen worden war, kam es laut BFH nicht an.
- Keine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit stellt die an einen Arbeitnehmer gezahlte Prämie für einen Verbesserungsvorschlag dar, wenn sie sich ausschließlich nach der Kostenersparnis des Arbeitgebers, nicht aber nach dem Zeitaufwand des Arbeitnehmers bemisst. Maßgebend ist nämlich der Zeitaufwand des Arbeitnehmers für die Ausarbeitung des Verbesserungsvorschlags. Dieser muss sich auf mindestens zwei Veranlagungszeiträume beziehen und insgesamt einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfassen.

Auch ein Bonus, den der prämiengünstigte Arbeitnehmer und dessen Arbeitgeber einvernehmlich in durch eine Pensionskasse zu zahlende Versorgungsleistungen umgewandelt hatten, erfüllt die Voraussetzungen für die ermäßigte Besteuerung nicht. Dessen Zufluss stellt lediglich die Auszahlung von in einem früheren Jahr erdientem Arbeitslohn dar.