



## Rundschreiben Nr. 08/2012

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. <u>Gesetzgebung:</u> <u>Vermögensteuer 2014? Erste Vorschläge zur Wiederbelegung der Vermögensteuer und die Folgen für Privatanleger und Unternehmen</u>	3
2. <u>Strafrecht:</u> <u>Keine Strafbarkeit von Kassenärzten wegen Bestechlichkeit</u>	5
3. <u>Grunderwerbsteuer:</u> <u>Gleichbehandlung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern</u>	6
4. <u>Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer:</u>	6
a) <u>Einkommensteuer des Todesjahres abzugsfähig (Änderung der Rechtsprechung)</u>	6
b) <u>Keine Bereicherung des Zwischenerwerbers bei Kettenschenkung</u>	6
c) <u>Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer</u>	7
5. <u>Umsatzsteuer:</u>	8
a) <u>Umsatzsteuerliche Folgen der Überlassung von Fahrzeugen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter</u>	8
b) <u>Frist von sechs Monaten für den Antrag auf Mehrwertsteuererstattung an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige</u>	9
6. <u>Gewerbsteuer:</u>	9
a) <u>Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG</u>	9
b) <u>Wegfalls des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer verfassungswidrig?</u>	11
c) <u>Kein gewerbesteuerrechtlich begünstigter Veräußerungsgewinn trotz zeitlichen Zusammenhangs zwischen Veräußerung des einzigen Grundstücks und Betriebsaufgabe</u>	11
7. <u>Einkommensteuer/Bilanzierung:</u>	12
a) <u>Halbabzugsverbot auf teilwertabgeschriebene Gesellschafterdarlehen?</u>	12
b) <u>Besserungsoption bei Beteiligungsveräußerung kein rückwirkendes Ereignis</u>	14
c) <u>Aktivierung von Einzahlungen in die Instandhaltungsrücklage</u>	14



	<b>Seite</b>
d) <u>Geschlossener Immobilienfonds als Hersteller</u>	15
e) <u>Einbeziehungspflicht von Sozial- und Verwaltungsgemeinkosten bei der steuerlichen Gewinnermittlung</u>	15
f) <u>Gebühren bei KfW-Darlehen und Begründung einer stillen Beteiligung</u>	15
g) <u>Teilentgeltliche Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen</u>	16
h) <u>Gesonderte Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus einer Lebensversicherung</u>	16
i) <u>Berücksichtigung von Unterentnahmen bei der Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen</u>	17
j) <u>Bauzeitzinsen können auch bei Überschusseinkünften Herstellungskosten sein</u>	18
k) <u>Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung</u>	18
l) <u>Berechnung abziehbarer Unterhaltsleistungen eines Selbständigen</u>	18
m) <u>Pflegekindschaftsverhältnis und Haushaltsaufnahme</u>	19
n) <u>Fahrtkosten eines Leiharbeitnehmers</u>	20
o) <u>Teile von gemischt genutzten Räumen sind kein „häusliches Arbeitszimmer“</u>	20
p) <u>Trennungsbedingte Umgangskosten sind typische Kosten der Lebensführung</u>	21
q) <u>Sog. Praxisgebühr ist keine Sonderausgabe</u>	22
r) <u>Eigenprovision eines gewerblichen Vermittlers</u>	22

### **Freizeichnung**

„Die Inhalte des Mandantenrundschreibens sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebietes, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und/oder wegen des Fehlens bzw. der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann von der Dr. Ehlers · Gruttke · Dr. Volkmann und Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft keinerlei Haftung übernommen werden.“



## 1. Gesetzgebung

### Vermögensteuer 2014? Erste Vorschläge zur Wiederbelebung der Vermögensteuer und die Folgen für Privatanleger und Unternehmen

Die von Koalitionen aus SPD und Grünen getragenen Landesregierungen von Rheinland-Pfalz, Nordrhein-Westfalen, Hamburg und Baden-Württemberg haben erste Vorstellungen zur „Wiederbelebung“ der Vermögensteuer entwickelt. Sie zielen darauf, das zum Verkehrswert bewertete Vermögen von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften ab 2014 einem einheitlichen Vermögenssteuersatz von 1 % zu unterwerfen. Natürlichen Personen soll dabei ein variabler Freibetrag zwischen 500.000 € und 2.000.000 € gewährt werden. Ausgenommen von der Vermögensteuerpflicht soll allein das Altersvorsorgevermögen sein. Auch wenn es sich gegenwärtig noch um einen Minderheitsvorschlag zu handeln scheint, besteht angesichts der fiskalischen und politischen Gegebenheiten eine nicht nur geringe Wahrscheinlichkeit, dass eine Vermögensbesteuerung in der nächsten Legislaturperiode umgesetzt wird. Zunächst gibt es vermehrt populistische Tendenzen („Gerechtigkeitsdebatte“ infolge der Finanzmarktkrise), betriebliche und größere Privatvermögen mittels einer Substanzsteuer zum Ausgleich von Haushaltsdefiziten heranzuziehen. Der Kreis der Befürworter einer Vermögensteuer reicht mittlerweile bis weit in die Reihen der CDU/CSU hinein, so dass bei fast allen für 2013 denkbaren Koalitionsszenarien mit der einen oder anderen Form einer die Unternehmen einschließenden „Reichensteuer“ gerechnet werden kann. Zudem ist zu bedenken, dass die Bundesländer aufgrund der Regelungen zur Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3 GG) gezwungen sind, bis 2020 ihre Haushalte auszugleichen (Art. 143 Abs. 1 Satz 3 GG) – und das Aufkommen aus der Vermögensteuer würde ihnen alleine zustehen (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG).

#### Die Grundzüge eines „Vermögenssteuergesetzes 2014“

In seiner Konzeption und seiner Grundstruktur entspricht der Entwurf für ein „Vermögenssteuergesetz 2014“ (E-VStG 2014) dem Vermögenssteuergesetz i.d.F. der Bekanntmachung vom 14.11.1990 (BGBl I 1990, 2467). Der Kreis der Vermögensteuerpflichtigen und von der Vermögensteuer Befreiten ist unverändert.

Der Sache nach wird wie in der Vergangenheit das „Gesamtvermögen“ bzw. bei beschränkt Steuerpflichtigen deren „Netto-Inlandsvermögen“ Bemessungsgrundlage. Der E-VStG 2014 erhält mit seinem § 5 eine dem VStG 1990 nicht bekannte eigenständige Regelung zur Ermittlung des Gesamtvermögens, die ursprünglich im Bewertungsgesetz (BewG) enthalten war, dort mittlerweile aber – zumindest was das sog. sonstige Vermögen betrifft – aufgehoben wurde. Zur Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens und des Betriebsvermögens wird unverändert auf die §§ 157 ff., §§ 176 ff. und §§ 95 ff. BewG verwiesen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 E-VStG 2014). Der Begriff und der Umfang des sonstigen Vermögens wird in § 6 E-VStG 2014 beschrieben.



Natürlichen Personen wird auch im E-VStG 2014 ein – nunmehr erhöhter, variabler – Freibetrag eingeräumt (§ 9 E-VStG 2014), der sich bei Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppelt, nicht länger jedoch ein Kinderfreibetrag (§ 6 Abs. 2 VStG 1990). Der einheitliche Steuersatz beträgt 1 % (§ 12 E-VStG 2014).

Die Steuer ist als Jahressteuer konzipiert, die nach den Verhältnissen zum 01.01. jeden Jahres festgesetzt wird. Anders als nach dem § 21 VStG 1990 sieht der § 21 E-VStG 2014 nicht länger vierteljährliche Vorauszahlungen vor, sondern eine am 10.02. jeden Jahres auf der Basis der zuletzt festgesetzten Vermögensteuer zu leistende einmalige Vorauszahlung.

#### Die Besteuerung natürlicher Personen

Unbeschränkt vermögensteuerpflichtig sind Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 E-VStG 2014). Eheleute werden grundsätzlich zusammen veranlagt, solange sie keine Einzelveranlagung beantragen (§ 16 E-VStG 2014). Kinder werden unabhängig von den Eltern einzeln veranlagt.

#### Die Besteuerung von Unternehmen

Vermögensteuerpflichtig sind natürliche Personen und Körperschaften. Das Betriebsvermögen von Einzelunternehmen und von Personengesellschaften ist auf der Ebene des betreffenden Unternehmers bzw. Gesellschafter zu versteuern. Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 E-VStG 2014 selbst unbeschränkt vermögensteuerpflichtig. Auch für sie beträgt der Vermögensteuersatz 1 % (§ 12 E-VStG 2014). Ein Steuerfreibetrag steht ihnen nicht zu, jedoch wird die Vermögensteuer nur erhoben, wenn ihr steuerpflichtiges Vermögen mindestens 200.000 € beträgt (§ 10 E-VStG 2014).

Das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft ist mit seinem gemeinen Wert anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 E-VStG 2014 i.V.m. § 109 BewG; § 7 Abs. 6 E-VStG 2014). Der Steuerbilanzwert des Betriebsvermögens ist ohne Bedeutung, vielmehr hat die Wertermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (Ertragswertverfahren) des Unternehmens zu erfolgen.

Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene sieht das E-VStG 2014 ein sog. Halbvermögensverfahren vor. Dabei wird sowohl das Vermögen der Kapitalgesellschaft (für die Vermögensbesteuerung der Gesellschaft) als auch der Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft (für die Vermögensbesteuerung der Gesellschafter) jeweils nur zur Hälfte angesetzt. Ferner bleiben bei der Ermittlung des Vermögenssteuerwerts von inländischen Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften deren Schachtelbeteiligungen an solchen Gesellschaften außer Ansatz.



Es ist davon auszugehen, dass dies entsprechend der Regelung in § 102 BewG a.F. eine Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital der Untergesellschaft und bei ausländischen Untergesellschaften die Erfüllung der Aktivitätsmerkmale des § 8 Abs. 1 AStG voraussetzt (Aktivitätsklausel).

Zu berücksichtigen bleibt, dass die Vermögenssteuer als sonstige Personensteuer unverändert für ertragsteuerliche Zwecke nicht abzugsfähig ist (§ 12 Nr. 3 EStG; § 10 Nr. 2 KStG).

## 2. Strafrecht

### Keine Strafbarkeit von Kassenärzten wegen Bestechlichkeit

Kassenärzte, die von einem Pharmaunternehmen Vorteile als Gegenleistung für die Verordnung von Arzneimitteln dieses Unternehmens entgegennehmen, machen sich weder wegen Bestechlichkeit nach § 332 StGB noch wegen Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr nach § 299 Abs. 1 StGB strafbar. Entsprechend sind auch Mitarbeiter von Pharmaunternehmen, die Ärzte solche Vorteile zuwenden, nicht wegen Bestechung (§ 334 StGB) oder Bestechung im geschäftlichen Verkehr (§ 299 Abs. 2 StGB) strafbar (BGH 29.03.2012, GSSt 2/11).

Der niedergelassene, für die vertragsärztliche Versorgung zugelassene Arzt handelt bei der Wahrnehmung der ihm gemäß § 73 Abs. 2 SGB V übertragenen Aufgaben, insbesondere bei der Verordnung von Arzneimitteln, weder als Amtsträger i.S. des § 11 Abs. 1 Nr. 2 StGB noch als Beauftragter der gesetzlichen Krankenkassen i.S. des § 299 StGB.

Die gesetzlichen Krankenkassen sind zwar Stellen öffentlicher Verwaltung i.S. der Amtsträgerdefinition in § 11 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c StGB. Die Kassenärzte sind aber nicht dazu bestellt, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen. Der freiberuflich tätige Kassenarzt ist weder Angestellter noch Funktionsträger einer öffentlichen Behörde.

Der Kassenarzt ist bei der Verordnung eines Arzneimittels auch nicht Beauftragter i.S. von § 299 Abs. 1 StGB. Gemäß § 72 Abs. 1 S. 1 SGB V wirken die Leistungserbringer, also auch die Kassenärzte, mit den gesetzlichen Krankenkassen zur Sicherstellung der kassenärztlichen Versorgung zusammen, begegnen sich nach der darin zum Ausdruck kommenden gesetzgeberischen Wertung also auf einer Ebene der Gleichordnung.

Praxishinweis: Der Große Senat für Strafsachen hatte nur zu entscheiden, ob korruptes Verhalten von Kassenärzten und Mitarbeitern von Pharmaunternehmen nach dem geltenden Strafrecht strafbar ist. Das war zu verneinen. Darüber zu befinden, ob die Korruption im Gesundheitswesen strafwürdig ist und durch Schaffung entsprechender Straftatbestände eine effektivere strafrechtliche Ahndung zu ermöglichen, ist Aufgabe des Gesetzgebers.



3. **Grunderwerbsteuer**  
**Gleichbehandlung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern**

Mit Beschluss vom 18.07.2012 hat das BVerfG in der Sache 1 BvL 16/11 entschieden, dass es gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, wenn eingetragene Lebenspartner vor Inkrafttreten des JStG 2010 nicht wie Ehegatten von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.12.2012 eine Neuregelung für Altfälle zu treffen, welche den Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG rückwirkend ab dem Zeitpunkt der Einführung des Instituts der eingetragenen Lebenspartnerschaften (ab dem 01.08.2001) bis zur bereits durch das JStG 2010 erfolgten gesetzlichen Grunderwerbsteuerbefreiung für Lebenspartner (seit dem 14.12.2010) beseitigt.

4. **Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer**

a) **Einkommensteuer des Todesjahres abzugsfähig (Änderung der Rechtsprechung)**

1. Die auf den Erben entsprechend seiner Erbquote entfallenden Abschlusszahlungen für die vom Erblasser herrührende ESt des Todesjahres, einschließlich KiSt und SolZ, sind als Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig (Änderung der Rechtsprechung).
2. Bei einer Zusammenveranlagung von im selben Jahr verstorbenen Ehegatten sind Abschlusszahlungen für das Todesjahr analog § 270 AO aufzuteilen und als Nachlassverbindlichkeiten beim jeweiligen Erwerb von Todes wegen abzugsfähig.

*BFH-Urteil vom 04.07.2012 – II R 15/11*

b) **Keine Bereicherung des Zwischenerwerbers bei Kettenschenkung**

Schenken Eltern ihren Sohn ein Grundstück zu Alleineigentum und überträgt dieser mit darauffolgender Urkunde vom gleichen Tag einen Miteigentumsanteil des eben überlassenen Grundstücks an seine Ehefrau, ist von einer mangelnden Bereicherung des zwischengeschalteten Sohnes und damit – auch bei Vorliegen von zwei zivilrechtlichen Schenkungen – schenkungsteuerrechtlich von einer Zuwendung des Miteigentumsanteils durch die Eltern an die Schwiegertochter auszugehen.

*FG München, Urteil vom 15.06.2011, 4 K 396/11,  
Rev. eingelegt, Az. BFH: II R 45/11*



**c) Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer**

Die erfolgreiche Unternehmensnachfolge gehört zu der größten Herausforderung für die Unternehmer. Neben der Abstimmung von wichtigen familiären und unternehmensstrategischen Fragen – denn eine Übergabe wird nur erfolgreich, wenn man sich auf gemeinsame Regeln und Ziele für den Umgang mit Familie und Unternehmen einigt – spielt am Ende auch immer die Erbschaftsteuer eine zentrale Rolle.

Das aktuelle Erbschaftsteuerrecht begünstigt Unternehmensnachfolgen in besonderem Maße. Wird unternehmerisches Vermögen auf die nächste Generation übertragen, bleiben 85 % des unternehmerischen Vermögens von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer befreit, wenn der Betrieb für mindestens fünf Jahre fortgeführt und die Lohnsumme dabei im Kern beibehalten wird und es sich mehrheitlich um begünstigtes Vermögen (Produktivvermögen) und nicht um Verwaltungsvermögen handelt (sog. Regelverschonung). Auf Antrag kann sogar eine vollständige Steuerverschonung erreicht werden (sog. Optionsmodell), dafür muss der Betrieb aber mindestens sieben Jahre bei strengeren Anforderungen an die Lohnsumme fortgeführt werden, und die Höhe des Verwaltungsvermögens darf nicht mehr als 10 % betragen. Mit diesen Regelungen will der Gesetzgeber den Erhalt von Arbeitsplätzen sichern und den Gemeinwohl dienen.

Ende letzten Jahres hat der Bundesfinanzhof nun in einem Beschluss erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel am aktuellen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht geäußert. Er hat nämlich verschiedene Gestaltungen identifiziert, mit denen für Privatvermögen die Begünstigungen für Betriebsvermögen erreicht werden können, ohne dass dies aus Gründen des Gemeinwohls gerechtfertigt sei. So können derzeit Vermögenswerte, die an sich zum nichtbegünstigten Verwaltungsvermögen gehören, durch einfache Gestaltung der Besteuerung entzogen werden. Inzwischen ist das Bundesministerium der Finanzen dem Verfahren beigetreten und hat eine Stellungnahme abgegeben. Der Bundesfinanzhof wird nun entscheiden, ob er die Frage der Verfassungsmäßigkeit des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts dem Bundesverfassungsgericht vorlegt. Ob das Bundesverfassungsgericht die aktuellen steuerlichen Begünstigungen wegen dieser „Schlupflöcher“ für verfassungswidrig halten wird, lässt sich nicht vorhersagen.

Der wissenschaftliche Beirat des Bundesfinanzministeriums meint, dass die derzeitigen erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen nicht zu rechtfertigen seien. Die Erbschaftsteuer bedrohe nicht die Existenz von Unternehmen und Arbeitsplätzen. Die Bundesregierung und das Bundesministerium der Finanzen teilen diese Ansicht nicht. Die Opposition hingegen fordert eine Rücknahme der Begünstigungen.



Zudem wird derzeit von einigen Bundesländern an einem Gesetzesentwurf zur Aktivierung der Vermögensteuer gearbeitet. Eine Änderung des Erbschaftsteuerrechts wie auch die Wiedereinführung der Vermögensteuer bedürfen der Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates. Dies ist aufgrund der aktuellen Mehrheiten im Bundestag und Bundesrat unwahrscheinlich, kann sich aber im Falle einer neuen Bundesregierung ändern.

Etwaigen Bedenken scheint die Bundesregierung noch vor einer Entscheidung mit entsprechenden Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2013 begegnen zu wollen. So sollen u.a. liquide Mittel zukünftig grundsätzlich zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen gehören.

Fest steht, es war noch nie so günstig, unternehmerisches Vermögen auf die nächste Generation zu übertragen und für die Zukunft zu sichern, wie zurzeit. Wie lange noch, bleibt abzuwarten.

## 5. Umsatzsteuer

### a) Umsatzsteuerliche Folgen der Überlassung von Fahrzeugen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter

#### Überlassung von der Gesellschaft an den Personengesellschafter

Wird ein Fahrzeug von einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter überlassen, der dieses Fahrzeug sowohl für Zwecke der Gesellschaft als auch für unternehmensfremde Zwecke nutzt, ist zunächst zu prüfen, ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.

Nutzt der Gesellschafter das Fahrzeug ausnahmsweise unentgeltlich für seine unternehmensfremden Zwecke, ist diese Nutzung eine unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, wenn die Nutzung für Zwecke der Gesellschaft zumindest zum teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Eine entgeltliche Überlassung liegt vor, wenn das Fahrzeug im Rahmen eines Mietverhältnisses überlassen wird. Auf den Abschluss eines schriftlichen Vertrags kommt es nicht an; auch mündliche Vereinbarungen reichen aus. Entgelt für die Nutzungsüberlassung ist die Belastung des Privatkontos des Gesellschafters (Abschn. 10.7 UStAE). Da die Überlassung an eine nahestehende Person erfolgt, ist die Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG).





Bei einer entgeltlichen Überlassung an den Gesellschafter wird das Fahrzeug aus Sicht der Personengesellschaft in vollem Umfang für unternehmerische Zwecke genutzt und ist daher insgesamt Unternehmensvermögen. Ein Zuordnungswahlrecht für Personengesellschaft besteht insoweit nicht.

#### Überlassung vom Gesellschafter an die Personengesellschaft

Ein Fahrzeug wird durch einen Gesellschafter an seine Personengesellschaft entgeltlich überlassen, wenn für die Überlassung ein Sonderentgelt entrichtet wird (Abschn. 1.6 Abs. 3 UStAE). Ein Leistungsaustausch liegt auch dann vor, wenn für die Nutzungsüberlassung Gutschriften auf dem jeweiligen Gesellschafterkapitalkonto erfolgen und sich hieraus Zahlungsansprüche für den Gesellschafter ergeben oder sich seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gesellschaft vermindern.

Ein Leistungsausgleich zwischen Gesellschafter und Gesellschaft findet jedoch nur insoweit statt, als der Gegenstand für Zwecke der Gesellschaft überlassen wird (vgl. Abschn. 1.6 Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a Beispiel 2 UStAE). Die Nutzung für private Fahrten ist beim Gesellschafter eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

#### **b) Frist von sechs Monaten für den Antrag auf Mehrwertsteuererstattung an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige**

Die Frist von sechs Monaten, die für die Stellung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige vorgesehen ist, ist eine Ausschlussfrist.

*EuGH, Urteil vom 21.06.2012 – R. C-294/11*

### **6. Gewerbsteuer**

#### **a) Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG**

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurden u.a. die früheren Regelungen in § 8 Nr. 1 bis 3 und 7 GewStG a.F. zur Hinzurechnung von Entgelten für die Nutzung von Betriebskapital durch die Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG ersetzt. Die Änderungen sind erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden (§ 36 Abs. 5a GewStG). Die Verwaltung hatte mit dem Ländererlass vom 04.07.2008 (BStBl I 2008, 730) zur Anwendung dieser Regelungen Stellung genommen. Diesen Erlass hat sie nunmehr überarbeitet. Ergänzt wurden u.a. die Regelungen zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 2 Buchst. d und e GewStG um folgende Regelungen:



- Im Fall der Weitervermietung von Wirtschaftsgütern liegt auf jeder Stufe der Vermietung eine Benutzung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d bzw. e GewStG vor. Eine Saldierung von Mietaufwendungen und Mieterträgen kommt nicht in Betracht.
- Miet- und Pachtzinsen werden dann für die Benutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gezahlt, wenn die Wirtschaftsgüter für den Fall, dass sie im Eigentum des Mieters oder Pächters ständen, dessen Anlagevermögen zuzurechnen wären. Diese Fiktion muss sich jedoch soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren.

Beispiel: So unterliegen beispielsweise auch die von einem Bauunternehmer für die einmalige Anmietung von Baumaschinen geleisteten Mietaufwendungen der Hinzurechnung. Dies gilt selbst dann, wenn die Anmietung lediglich stunden- oder tageweise erfolgt. Demnach sind Mietaufwendungen des Unternehmers für die Anmietung von Unterkünften, die unmittelbar der originären Tätigkeit zuzuordnen sind (z. B. Baumontage, Reisedienstleistungen), hinzuzurechnen.

Aus Vereinfachungsgründen unterbleibt bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen oder bei kurzfristigen Pkw-Mietverträgen eine Hinzurechnung.

- Das Entgelt für die pachtweise Überlassung eines gesamten Netzes oder von Teilen eines Netzes (insbesondere im Bereich Telekommunikation, Energie und Eisenbahn), das der Netzbetreiber an den Netzeigentümer zu entrichten hat, unterliegt der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG. Soweit sich das Entgelt auf unbewegliche Wirtschaftsgüter bezieht, ist eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG vorzunehmen.

Nach Ansicht des FG Hamburg ist die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG verfassungswidrig. Die Regelungen verstoßen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und sind nicht ausreichend gerechtfertigt (FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 29.02.2012 – 1 K 138/10).



b) **Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer verfassungswidrig?**

Als eine der zentralen Vorschriften des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 wurde § 4 Abs. 5b EStG eingeführt, welcher seit dem Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden ist. Diese Vorschrift enthält für die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen ein Betriebsausgabenabzugsverbot. Zuvor war die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abzugsfähig, womit diese mittelbar auch von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abzugsfähig war. Durch die Implementierung des Betriebsausgabenabzugsverbot sowie der Erweiterung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften ist die effektive Gewerbesteuerbelastung der Unternehmen im Einzelfall erheblich gestiegen.

Das FG Hamburg hatte jüngst sowohl über die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen als auch über die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer bei der Gewinnermittlung zu entscheiden. Bezüglich der Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG hat das Finanzgericht einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip festgestellt und diese Vorschriften dem BVerfG zur Vorabentscheidung vorgelegt (Az. beim BVerfG 1 BvL 8/12). Hingegen hielt das FG Hamburg das Betriebsausgabenabzugsverbot der Gewerbesteuer für „noch verfassungsgemäß“, ließ jedoch die Revision zu (FG Hamburg, Urteil vom 29.02.2012 – 1 K 48/12).

Mittlerweile ist vor dem BFH das Revisionsverfahren anhängig, welches unter dem Aktenzeichne I R 21/12 geführt wird.

c) **Kein gewerbesteuerrechtlich begünstigter Veräußerungsgewinn trotz zeitlichen Zusammenhangs zwischen Veräußerung des einzigen Grundstücks und Betriebsaufgabe**

Veräußert eine gewerbliche geprägte Personengesellschaft ihr einziges Grundstück kurz nach dem Erwerb und wird sie sodann liquidiert, liegt nach Ansicht des FG Hamburg kein begünstigter Veräußerungsgewinn, sondern ein regulärer Geschäftsvorfall vor, wenn kein Konzept für eine langfristige Nutzung bestanden hat, die Personengesellschaft sich umgehend nach Erwerb des Grundstücks zum Verkauf entschlossen hat, die geringe Kapitalausstattung und mangelnde Darlehensverhandlungen auf eine fehlende Finanzierungsmöglichkeit hinsichtlich Planungs- und Entwicklungskosten hinweisen und bereits vorher das Grundstück bzw. entstandenen Projektkosten im Umlaufvermögen bilanziert wurden.



Der Fall zeigt, dass das zeitliche Zusammentreffen von Veräußerungsgeschäft und Betriebsaufgabe nicht zwingend zu einem tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn führen muss.

*FG Hamburg, Urteil vom 20.09.2011, 2 K 64/11*

## 7. Einkommensteuer/Bilanzierung

### a) Halbabzugsverbot auf teilwertabgeschriebene Gesellschafterdarlehen?

1. Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen aufgrund von Wertminderungen, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, unterliegen - unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung und einer etwaigen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis - mangels wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG (gegen BMF-Schreiben vom 08.11.2010 – IV C 6 – S 2128/07/10001, BStBl I 2010, 1292, Nr. 2).
2. Diese Grundsätze gelten entsprechend im Falle des Verzichts auf ein nicht mehr werthaltiges Gesellschafterdarlehen.

*BFH, Urteil vom 18.04.2012 – X R 7/10*

1. In gleicher Weise unterfallen substanzbezogene Wertminderungen von Rückgriffsforderungen aus der Inanspruchnahme aus im Betriebsvermögen gehaltenen Bürgschaften eines Gesellschafters für seine Gesellschaft sowie eine Rückstellungsbildung für die drohende Inanspruchnahme aus solchen Bürgschaften nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG (gegen BMF-Schreiben vom 08.11.2010 – IV C 6 – S 2128/07/10001, BStBl I 2010, 1292, Nr. 6).

*BFH, Urteil vom 18.04.2012 – X R 5/10*

Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den § 3 Nr. 40 EStG zugrundeliegenden Betriebsvermögensvermehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensminderungen oder Einnahme anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden.



Die Verwaltung hat im o.a. BMF-Schreiben bisher die Auffassung vertreten, dass bei einer unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Darlehensüberlassung, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, das Darlehen mit nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfreien Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden oder Gewinnen aus einer künftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in einem wirtschaftlichen Zusammenhang steht, so dass insoweit § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung kommt.

Dieser Auffassung ist der BFH nicht gefolgt. Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG erstreckt sich nach seiner Meinung – aufgrund der Selbständigkeit von Darlehensforderung und Beteiligung als Wirtschaftsgüter – nicht auf Substanzverluste von Gesellschafterdarlehen.

Der BFH begründet seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt: § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bezieht sich auf § 3 Nr. 40 EStG. Die Vorschriften des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c und j EStG, die insbesondere Einnahmen aus der Verwertung der Substanz des Kapitalanteils betreffen, verknüpfen das Halbeinkünfteverfahren nach seinem Wortlaut nur mit dem Kapitalanteil als solchem. Substanzgewinne aus einer Wertsteigerung oder Veräußerung einer Darlehensforderung sind von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c und j EStG nicht erfasst und damit voll steuerpflichtig. Umgekehrt kann das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG keine Substanzverluste von Darlehensforderungen erfassen. Ebenso scheidet ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bzw. von Aufwand aus Forderungsverzichten mit den in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d bis i EStG bezeichneten laufenden Einnahmen aus. Jedenfalls bei Substanzverlusten aus Darlehensforderung ist nicht erkennbar, dass damit künftige Beteiligungserträge angestrebt werden.

Darüber hinaus ist der BFH auch nicht der Verwaltungsauffassung gefolgt, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sei auf Teilwertabschreibungen auf Rückgriffsforderungen aus übernommenen Bürgschaften anwendbar, wenn die Bürgschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und insbesondere zu fremdüblichen Konditionen übernommen worden sei.

In diesem Fall liegen sowohl der Bürgschaft – selbst, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter hätte – als auch der Rückgriffsforderung aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme eigenständige Schuldverhältnisse zugrunde, die ungeachtet ihrer etwaigen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis von der Beteiligung als solche zu unterscheiden sind.



Jedenfalls eine substanzbezogene Wertminderung einer solchen Rückgriffsforderung unterliegt daher – unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Bürgschaftsbedingungen – mangels eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

b) **Besserungsoption bei Beteiligungsveräußerung kein rückwirkendes Ereignis**

Vereinbaren die Vertragsparteien beim Verkauf eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft eine Besserungsoption, die dem Verkäufer ein Optionsrecht auf Abschluss eines Änderungsvertrags zum Kaufvertrag mit dem Ziel einer nachträglichen Beteiligung an der Wertentwicklung des Kaufgegenstands einräumt, stellt das später ausgeübte Optionsrecht kein rückwirkendes Ereignis dar.

*BFH, Urteil vom 23.05.2012 – IX R 32/11*

c) **Aktivierung von Einzahlungen in die Instandhaltungsrücklage**

Mit Beschluss vom 05.10.2011 – I R 94/10 (BStBl 2012 II S. 244) hat der BFH erstmals zu der Frage der steuerlichen Behandlung von Einzahlungen in Instandhaltungsrückstellung bei einem bilanzierenden Gewerbetreibenden Stellung genommen. Ein bilanzierender Gewerbetreibender, der eine Eigentumswohnung in seinem Betriebsvermögen hält und der Zahlungen in eine von der Wohnungseigentümergeinschaft gebildete Instandhaltungsrückstellung leistet, muss seine Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung mit dem Betrag der geleisteten und am Bilanzstichtag noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren.



d) **Geschlossener Immobilienfonds als Hersteller**

Dem Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten, die ein Anleger, der sich an einem Immobilienfonds beteiligt, als „Gebühren“ für in gesonderten Verträgen vereinbarte Dienstleistungen (z. B. Mietgarantie, Treuhänderleistung) entrichtet, steht § 42 AO entgegen, wenn aufgrund der modellimmanenten Verknüpfung aller Verträge diese Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an der bezugsfertigen Immobilie stehen und die Anleger keine Einflussmöglichkeiten haben.

*BFH, Urteil vom 29.02.2012 – IX R 13/11, NV*

e) **Einbeziehungspflicht von Sozial- und Verwaltungsgemeinkosten bei der steuerlichen Gewinnermittlung**

§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB gewährt bei der Ermittlung der Herstellungskosten für „angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (...), soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen“ ein Einbeziehungswahlrecht. Dieses soll allerdings nach der revidierten Auffassung der Finanzverwaltung nicht für die steuerliche Gewinnermittlung gelten.

f) **Gebühren bei KfW-Darlehen und Begründung einer stillen Beteiligung**

Der Kreditnehmer eines KfW-Darlehens kann ein bei Vertragsschluss zu zahlendes „Bearbeitungsentgelt“ sofort als Betriebsausgaben abziehen, sofern er das Darlehen jederzeit bedingungslos kündigen kann. Etwas anderes gilt nach dem Urteil des FG München vom 07.02.2012 im Falle der Begründung einer stillen Beteiligung. Hier gehöre die Bearbeitungsgebühr zu den Anschaffungskosten für die stille Beteiligung und sei verteilt über die Laufzeit der stillen Gesellschaft abzuschreiben. Hierzu führt das Finanzgericht u. a. aus: Kann der Kreditnehmer eines KfW-Darlehens für Gewerbebetriebe das Darlehen jederzeit kurzfristig und bedingungslos, der Kreditgeber das Darlehen dagegen nur aus wichtigem Grund vorzeitig kündigen und ist dieses Kündigungsrecht des Kreditgebers nach den Verhältnissen bei Abschluss des Darlehensvertrags eher theoretischer Natur, muss der Kreditnehmer hinsicht-



lich einer Bearbeitungsgebühr sowie einer für das jederzeitige Kündigungsrecht geforderten Risikoprämie, die er jeweils unmittelbar nach Abschluss des Darlehensvertrags leisten muss, keinen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden, wenn ihm diese Gebühren im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Darlehensvertrags nicht zurückerstattet werden.

*FG München, Urteil vom 07.02.2012 – 6 K 867/09*

**g) Teilentgeltliche Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen**

Das BFH-Urteil vom 21.06.2012 lässt sich wie folgt zusammenfassen:

1. Wird ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens teilentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen, ist der Vorgang insoweit als Entnahme zu beurteilen, als das Entgelt hinter dem Teil des Wirtschaftsguts zurückbleibt.
2. Im Veranlagungszeitraum 1999 war eine derartige Entnahme nach § 6 Abs. 5 EStG 1999 nicht mit dem Buchwert zu bewerten.
3. Die Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG 1999 auf eine im Dezember 1998 angebahnte und im Februar 1999 vollzogene Übertragung verstößt nicht gegen das Rückwirkungsverbot.

*BFH, Urteil vom 21.06.2012 – IV R 1/08*

**h) Gesonderte Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus einer Lebensversicherung**

Mit Schreiben vom 16.07.2012 hat das BMF die Anweisungen zur gesonderten Feststellung der Steuerpflicht von Zinsen aus einer Lebensversicherung aktualisiert. Nach § 9 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO (V zu § 180 Abs. 2 AO) ist die Steuerpflicht der außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus dem in den Versicherungsbeiträgen enthaltenen Sparanteilen gesondert festzustellen. Der Feststellungsbescheid ergeht gegenüber dem Versicherungsnehmer als Steuerschuldner.





Außerdem ergeht an das Versicherungsunternehmen eine Mitteilung über die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung von Kapitalertragsteuer. Mit Eintritt der Unanfechtbarkeit des Feststellungsbescheids ist die Entscheidung über die künftige Steuerpflicht der Zinserträge für den Steuerpflichtigen, das Versicherungsunternehmen und die Finanzbehörden verbindlich. Dies gilt nicht nur für die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer, sondern auch für die spätere Festsetzung der Einkommensteuer. Eine Korrektur des Feststellungsbescheids ist nur nach Maßgabe der §§ 129, 164, 165, 172-175 AO zulässig.

*BMF, Schreiben vom 16.07.2012 – IV A 3 – S0361/12/10001*

i) **Berücksichtigung von Unterentnahmen bei der Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen**

Das BFH-Urteil vom 09.05.2012 ist in folgenden Leitsätzen zusammengefasst:

1. Bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG für den Veranlagungszeitraum 2001 sind Unterentnahmen aus den Jahren vor 1999 außer Acht zu lassen. Die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 gebietet, in dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahr von einem Kapitalkonto mit dem Anfangsbestand „0 DM“ auszugehen.
2. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Anmerkung: Der X. Senat des BFH hatte die Revision auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin durch Beschluss vom 04.07.2006 zugelassen, nur um nun, ganze sechs Jahre später, die Entscheidung des Finanzgerichts zu bestätigen. Wie in anderen Fällen vom Gesetzgeber angeordneter Rückwirkung wollte man wohl zunächst die Entscheidung des BVerfG abwarten, die dann auch mit Beschluss vom 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (BStBl 2011 II S. 76) ergangen ist und nicht zu einer Abkehr von der sog. Veranlagungszeitraumrechtsprechung geführt hat. Die Frage, ob Unterentnahmen aus der Zeit vor Einführung des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen und mit späteren Überentnahmen gem. § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG zu verrechnen sind, war hoch umstritten. Wegen dieses Widerstreits der Auffassungen im Schrifttum aber konnte auch die Klägerin kein Vertrauen in eine Rechtslage fassen, nach der ein Überentnahmebestand aus der Zeit vor Inkrafttreten der Abzugsbeschränkung zu berücksichtigen war.

*BFH, Urteil vom 09.05.2012 – X R 30/06*



j) **Bauzeitinsen können auch bei Überschusseinkünften Herstellungskosten sein**

Sind Bauzeitinsen während der Herstellungsphase nicht als (vorab entstandene) Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG abziehbar, können sie nach dem BFH-Urteil vom 23.05.2012 nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB in die Herstellungskosten des Gebäudes einbezogen werden, wenn das fertiggestellte Gebäude durch Vermietung genutzt wird.

Mit dieser Entscheidung hat der BFH auch gegen eine in der Literatur vertretene Auffassung dem Bauherrn ein Wahlrecht zugestanden, das den Steuerpflichtigen im Gewinnermittlungsbereich zusteht, den privaten Vermietern wegen des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit aber nicht verwehrt werden sollte. Dies mag für die Steuerpflichtigen erfreulich sein. Aber ist nun ein Tätigkeitsfeld ungehemmter Gleichbehandlung eröffnet, denn bisher galt der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit nur im Verhältnis der Gewinnermittlungsarten untereinander.

*BFH, Urteil vom 23.05.2012 – IX R 2/12*

k) **Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung**

Die Lebensführung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort ist einkommensteuerrechtlich grundsätzlich unerheblich. Die doppelte Haushaltsführung ist deshalb selbst dann beruflich veranlasst, wenn der Steuerpflichtige den Zweithaushalt am Beschäftigungsort in einer Wohngemeinschaft einrichtet. Erst wenn sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlagert und die Wohnung dort zum Ort der eigentlichen Haushaltsführung wird, entfällt deren berufliche Veranlassung als Wohnung am Beschäftigungsort.

*BFH, Urteil vom 28.03.2012 – VI R 25/11*

l) **Berechnung abziehbarer Unterhaltsleistungen eines Selbständigen**

Nach einer Entscheidung des BFH sind die als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Unterhaltsleistungen bei Selbständigen auf der Grundlage eines 3-Jahreszeitraums zu berechnen. Von dem hiernach zugrunde zu legenden Einkommen sind Steuerzahlungen grundsätzlich in dem Jahr abzuziehen, in dem sie gezahlt wurden.

*BFH, Urteil vom 28.03.2012, VI R 31/11*



Im Streitfall machte ein Gewerbetreibender in seiner ESt-Erklärung Unterhaltszahlungen an seine Mutter, mit der er nicht in einem Haushalt lebte, als außergewöhnliche Belastung geltend. Dabei berücksichtige das Finanzamt nur einen Teil der Aufwendungen, da es bei der Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens lediglich auf die im Streitjahr erzielten (geringen) Einkünfte abgestellt hatte.

Nach Ansicht des BFH ist diese Berechnung jedoch rechtfehlerhaft. Bei Gewerbetreibenden und Selbständigen, deren Einkünfte naturgemäß stärkeren Schwankungen unterliegen, seien die durchschnittlichen Einkünfte unter Einbeziehung der beiden Vorjahre zu ermitteln. Die Vorgehensweise beim Abzug der Steuerzahlungen bemängelte der BFH indes nicht. Für die Berechnung des relevanten Nettoeinkommens sind Steuerzahlungen also grundsätzlich in dem Jahr abzuziehen, in dem sie gezahlt wurden.

Entstehen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, können die Aufwendungen unter gewissen Voraussetzungen bis zu 8.004 EUR im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Voraussetzung ist u.a., dass die unterhaltene Person bedürftig ist. Darüber hinaus müssen die Aufwendungen in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stehen. Nach Abzug der Unterhaltsleistungen müssen noch die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs verbleiben.

Diese sogenannte Opfergrenze ist indes nicht anzuwenden auf Ehegatten und minderjährige Kinder, mit denen der Steuerpflichtige alle ihm verfügbaren Mittel teilen muss, sowie bei einer bestehenden Haushaltsgemeinschaft mit der unterhaltenen Person.

**m) Pflegekindschaftsverhältnis und Haushaltsaufnahme**

Die Anerkennung eines Pflegekindschaftsverhältnisses i.S.d. § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfordert die Aufnahme des Pflegekindes in den Haushalt des Steuerpflichtigen oder Kindergeldberechtigten. Dieser muss in einer eigenen Wohnung ein weitgehend selbstbestimmtes Leben führen und sich persönlich und finanziell an der Haushaltsführung beteiligen. Der Steuerpflichtige (Kindergeldberechtigte) muss Eigentum oder Besitz an der Wohnung haben.

*BFH, Urteil vom 22.12.2011 – III R 70/09, NV*



n) **Fahrtkosten eines Leiharbeitnehmers**

Zur Abgeltung der Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 0,30 € anzusetzen. Demgegenüber unterliegen sonstige beruflich veranlasste Fahrtkosten keinerlei Abzugsbeschränkungen, so dass nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ein pauschaler Kilometersatz von 0,30 € je Fahrkilometer angesetzt werden kann.

Mit Urteil vom 24.02.2012 hat das FG Düsseldorf klargestellt, dass ein Leiharbeitnehmer, der vom Verleiher für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses bei einem mit dem Verleiher verbundenen Unternehmen (Entleiher) eingesetzt wird, eine regelmäßige Arbeitsstätte beim Entleiher begründen kann mit der Folge, dass die Fahrtkosten lediglich mit der Entfernungspauschale abgegolten werden können. Ob eine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt und damit die Abzugsbeschränkung greift, sei – so das FG Düsseldorf – nach dem Sinn und Zweck der Regelung danach zu beurteilen, ob sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und so seine Werbungskosten mindern könne.

*FG Düsseldorf, Urteil vom 24.02.2012 – 11 K 3870/10 E*

o) **Teile von gemischt genutzten Räumen sind kein „häusliches Arbeitszimmer“**

Mit Urteil vom 06.02.2012 hat das FG Düsseldorf zu der Frage Stellung genommen, ob Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Nutzung von Flur, Küche oder Toilette der Wohnung stehen, generell unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG fallen oder ein teilweiser Abzug dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben möglich ist. Des Weiteren stritten die Beteiligten um die steuerliche Berücksichtigung der anteiligen Mietaufwendungen für die „Arbeitsecke“ im Wohn-/Esszimmer.

Hierzu führte das Finanzgericht u.a. aus, dass die anteiligen Aufwendungen für Küche, Diele und Bad/WC keine abzugsfähigen Betriebsausgaben i. S. von § 4 Abs. 4 EStG seien. Aufwendungen für die eigene Wohnung könnten bei der Einkommensteuer grundsätzlich nicht abgezogen werden, weil es sich bei diesen Aufwendungen regelmäßig um solche der privaten Lebensführung i. S. des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG handele.



Allein die Tatsache, dass der Kläger in der Wohnung über ein steuerlich anzuerkennendes häusliches Arbeitszimmer verfügte, dessen Aufwendungen unter Beachtung der Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG abzugsfähig sind, führe jedenfalls nicht dazu, dass auch andere Räume anteilig als beruflich genutzt gelten.

Der Gesetzgeber hat die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für privaten Wohnraum in § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG nur für Räume zugelassen, die als häusliches Arbeitszimmer eingestuft werden können. Daran habe sich durch die Rechtsprechung des BFH zum Aufteilungs- und Abzugsverbot (BFH, Beschluss vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl 2010 II S. 672) nichts geändert.

Das Gericht hat die Revision wegen der unterschiedlichen finanzgerichtlichen Rechtsprechung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. Diese ist mittlerweile beim BFH unter dem Aktenzeichen VIII R 10/22 anhängig. Wird ein Einspruch auf dieses Aktenzeichen gestützt, ruht das Einspruchsverfahren gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

*FG Düsseldorf, Urteil vom 06.02.2012 – 7 K 87/11 E*

p) **Trennungsbedingte Umgangskosten sind typische Kosten der Lebensführung**

Die Aufwendungen eines Elternteils für Besuche seines von ihm getrennt lebenden Kindes sind nach dem BFH-Beschluss vom 15.05.2012 als typische Kosten der Lebensführung anzusehen. Eine Ermäßigung der Einkommensteuer als außergewöhnliche Belastung gem. § 33 Abs. 1 EStG ist zu verneinen, da es weder als außergewöhnlich anzusehen ist, dass ein Elternteil von seinen Kindern getrennt lebt noch die aufgrund der Trennung der Eltern entstehenden Kosten für den Umgang mit den Kindern außergewöhnlich sind.

*BFH, Beschluss vom 15.05.2012 – VI B 111/11, nv*



q) **Soq. Praxisgebühr ist keine Sonderausgabe**

Zuzahlungen nach § 28 Abs. 4 SGB V (sog. Praxisgebühren) sind nach dem BFH-Urteil vom 18.07.2012 keine Beiträge zu Krankenversicherungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG, sondern eine Form der Selbstbeteiligung.

Die Praxisgebühr ist kein Krankenversicherungsbeitrag, weil sie keinen Krankenversicherungsschutz gewährleistet. Allerdings wäre sie unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn die zumutbare Belastung durch anderweitige Aufwendungen aufgezehrt wäre. Die Praxisgebühr dem formalisierten Nachweis nach § 33 Abs. 4 EStG i. V. mit § 64 Abs. 1 EStDV zu unterwerfen – wie der BFH beiläufig andeutet –, erscheint doch eher fernliegend.

*BFH, Urteil vom 18.07.2012 – X R 41/11*

r) **Eigenprovision eines gewerblichen Vermittlers**

Gemäß dem BFH-Urteil vom 14.03.2012 sind Vergütungen, die ein Vermittler von Beteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds von einem Dritten für die Zeichnung eigener Beteiligungen an diesen Gesellschaften erhält („Eigenprovisionen“), regelmäßig Betriebseinnahmen im Rahmen seiner gewerblichen Vermittlungstätigkeit.

Es handelt sich um den zweiten Fall, den der X. Senat des BFH zu diesem Problemkreis entschieden hat. Die Vorinstanz, das FG Köln, hatte in seinem Urteil vom 19.05.2011 – 10 K 3762/07 noch entschieden, dass die Eigenprovisionen eines gewerblichen Vermittlers von geschlossenen Immobilienfonds, der sich selbst an dem betreffenden Immobilienfonds beteiligt, dessen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung mindern und bei ihm nicht zu zusätzlichen gewerblichen Einkünften führen. Schon in dem vor wenigen Wochen veröffentlichten Urteil vom 14.03.2012 – X R 24/10 (BStBl 2012 II S. 498) hatte der BFH den Veranlassungszusammenhang der Einnahmen aus Eigenprovisionen mit dem Gewerbebetrieb des Klägers und nicht mit der Fondsgesellschaft bejaht. Die jetzt amtlich nicht veröffentlichte Entscheidung war ein Gerichtsbescheid, der nun rechtskräftig wurde.

*BFH, Urteil vom 14.03.2012 – X R 29/11, nv*