

## HINWEISE OKTOBER / NOVEMBER 2015

### A. Einkommensteuer

#### 1. Nachträgliche Schuldzinsen bei Vermietung

Schuldzinsen aus einem Darlehen, das zur Finanzierung eines Mietshauses oder einer vermieteten Wohnung aufgenommen wurde, können auch nach Veräußerung des Mietobjekts als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung des Darlehens ausreicht. Die Schuldzinsen aus dem Restdarlehen, das nach Verrechnung mit dem Veräußerungserlös verbleibt, sind nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung auch dann abzugsfähig, wenn das Objekt nach mehr als 10 Jahren veräußert wird, d.h. ohne dass Einkommensteuer entsteht.

Voraussetzung für den Schuldzinsenabzug ist jedoch, dass bis zur Veräußerung Vermietungsabsicht bestand. Bei leer stehenden Objekten ist nachzuweisen, dass bis zuletzt ein Mieter gesucht wurde, z.B. durch Beauftragung eines Maklers.

#### 2. Abschreibung von Blockheizkraftwerken

Blockheizkraftwerke (BHKW) erzeugen gleichzeitig Strom und Wärme. Der erzeugte Strom und die erzeugte Wärme können entweder selbst verbraucht oder veräußert werden, z.B. an den Netzbetreiber oder an Mieter. Nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung sind BHKW wesentliche Bestandteile des Gebäudes. Damit gehören bei einem Neubau die Anschaffungskosten des BHKW zu den Herstellungskosten des Gebäudes und sind wie das Gebäude abzuschreiben, d.h. regelmäßig mit 2 v.H. jährlich über 50 Jahre. Bei einem Altbau dagegen sind die Anschaffungskosten eines BHKW, das eine vorhandene Heizung ersetzt, sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen.

Damit vollzieht die Finanzverwaltung eine Kehrtwende. Bisher waren BHKW selbständige, vom Gebäude losgelöste, bewegliche Wirtschaftsgüter, die über 10 Jahre abzuschreiben waren. Da in Neubaufällen in Zukunft nur noch 2 v.H. pro Jahr abgeschrieben werden können, wird der Einbau von BHKW wirtschaftlich uninteressanter.

Die neue Auffassung der Finanzverwaltung gilt in allen offenen Fällen. Wird das BHKW jedoch bis zum 31. Dezember 2015 verbindlich bestellt, kann weiterhin auf 10 Jahre abgeschrieben werden.

Keine Änderung ergibt sich für BHKW, die vollumfänglich gewerblich genutzt werden, d.h. Strom und Wärme werden vollständig verkauft. Hier gelten weiterhin 10 Jahre Abschreibungsdauer.

#### 3. Ablösung eines Nießbrauchs durch Rente

Häufig übertragen Eltern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge Teile ihres Vermögens auf die Kinder und erhalten dafür eine lebenslange Versorgungsrente. Diese Versorgungsleistungen können die Kinder in ihrer Einkommensteuererklärung als Sonderausgaben geltend machen, während die Eltern die erhaltenen Zahlungen als sonstige Einkünfte versteuern müssen. Ist der persönliche Einkommensteuersatz der Kinder höher als der Steuersatz der Eltern, ergibt sich insgesamt eine Steuerersparnis.

Bei Vermögensübertragungen seit 2008 ist der Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen nur noch zulässig, wenn ein Betrieb, eine Beteiligung an einer Personengesellschaft oder eine mindestens 50 v.H. Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft übertragen wird. Wurde die Übertragung bis 2007 vereinbart, ist der

Sonderausgabenabzug auch dann möglich, wenn Wertpapiere, GmbH-Anteile unter 50 v.H. oder Immobilien übertragen wurden.

Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge erfolgen oftmals auch gegen lebenslangen Nießbrauch, d.h. das Vermögen wird den Kindern geschenkt, die Erträge fließen jedoch weiterhin den Eltern zu. Verzichten die Eltern später auf den Nießbrauch und vereinbaren dafür lebenslange Versorgungsleistungen, kommt es nach Auffassung des Bundesfinanzhofs für den Sonderausgabenabzug auf den Zeitpunkt der Vermögensübertragung an und nicht auf den Zeitpunkt des Nießbrauchverzichts.

*Beispiel:* Eine Mutter hat 2007 ihr Mietshaus gegen einen lebenslangen Nießbrauch auf ihre Tochter übertragen. Verzichtet die Mutter 2015 auf den Nießbrauch und erhält dafür von der Tochter eine lebenslange Rente, kann die Tochter die Rentenzahlungen als Sonderausgaben abziehen, obwohl kein Betrieb usw. übertragen wurde. Es genügt, wenn die Erträge aus dem übertragenen Vermögen, hier also aus der Vermietung des Hauses, ausreichen, um die vereinbarten Versorgungsleistungen zu bezahlen.

#### **4. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei studierenden Kindern**

Alleinerziehende Mütter und Väter erhalten zusätzlich zum Kindergeld oder Kinderfreibetrag einen Entlastungsbetrag mit 1.908 €, der sich um 240 € für jedes weitere Kind erhöht (vgl. Hinweise Juli 2015 A.1.).

Voraussetzung für den Entlastungsbetrag ist, dass das Kind zum Haushalt des Alleinerziehenden gehört und keine Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen besteht, z.B. im Rahmen einer nicht-ehelichen Lebensgemeinschaft.

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) wird die Haushaltszugehörigkeit des Kindes unwiderlegbar vermutet, wenn das Kind in der Wohnung des Alleinerziehenden polizeilich gemeldet ist, unabhängig davon, wo sich das Kind tatsächlich aufhält. Wichtig für studierende Kinder: Es ist unbeachtlich, ob polizeilich gemeldet mit Haupt- oder Nebenwohnsitz. Im Entscheidungsfall des BFH war die 21-jährige Tochter in der Wohnung des Vaters gemeldet, lebte jedoch tatsächlich in einer eigenen Wohnung. Aufgrund der polizeilichen Meldung in der Wohnung des Vaters erhält der Vater den Entlastungsbetrag, obwohl gegen das Meldgesetz verstoßen wurde.

## **B. Sonstiges**

### **1. Umsatzsteuer bei Sicherungseinbehalten**

Sicherungseinbehalte sind vor allem im Baugewerbe üblich zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen. Der Bauherr behält einen Teil der Rechnungssumme ein. Bessert der Handwerker oder Bauunternehmer bei später entdeckten Mängeln nicht nach, z.B. weil er zahlungsunfähig ist, kann der Sicherungseinbehalt zur Nachbesserung durch einen anderen Handwerker oder Bauunternehmer verwendet werden. Der Sicherungseinbehalt muss erst nach Ablauf der Gewährleistungsfrist von bis zu 5 Jahren an den leistenden Unternehmer ausbezahlt werden.

Für Handwerker oder Bauunternehmer mit gesetzlicher Sollbesteuerung sind Sicherungseinbehalte umsatzsteuerlich bisher höchst unerfreulich, weil die Umsatzsteuer darauf vorfinanziert werden muss. Bei gesetzlicher Sollbesteuerung entsteht die Steuer bereits mit Erbringung der Leistung, auch soweit der Bauherr noch nicht bezahlt hat.

Ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH), das die Finanzverwaltung in allen offenen Fällen anwendet, schafft nun teilweise Abhilfe. Laut BFH kann der Bauunternehmer die Umsatzsteuer aus dem Sicherungseinbehalt berichtigen, wenn er den Rechnungsbetrag mindestens 2 Jahre nicht vereinnahmen kann, d.h. er muss bei Abnahme des Bauwerks künftig nur die Umsatzsteuer aus dem fälligen Rechnungsbetrag an das Finanzamt abführen. Die Umsatzsteuer aus dem Sicherungseinbehalt ist erst nach Ende der Garantiefrist zu bezahlen. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Gewährleistungsansprüche nicht mit einer Bankbürgschaft gesichert werden konnten. Laut Finanzverwaltung muss daher der leistende Unternehmer für jeden Vertrag nachweisen, dass eine Gewährleistungsbürgschaft beantragt und von der Bank abgelehnt wurde.

Nachteil der neuen Auffassung: Soweit der Handwerker oder Bauunternehmer keine Umsatzsteuer abführen muss, entfällt auch der Vorsteuerabzug des Bauherrn bis zum Ende der Gewährleistungsfrist.

### **2. Verschwiegene Vorschenkungen in der Erbschaftsteuererklärung**

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden mehrere Erwerbe von derselben Person innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet. Erhält z.B. ein Sohn von seiner Mutter 600.000 € geschenkt und erbt acht Jahre später von ihr weitere 500.000 €, so muss er im Jahr der Erbschaft 1,1 Mio € versteuern, wobei die acht Jahre zuvor entrichtete Schenkungsteuer angerechnet wird.

Der Bundesgerichtshof (BGH) hatte kürzlich über einen Fall zu entscheiden, in dem eine Erwerberin den letzten Erwerb ordnungsgemäß dem Finanzamt angezeigt, diverse Vorschenkungen jedoch in ihrer Steuererklärung verschwiegen hatte. Die Vorschenkungen waren strafrechtlich bereits verjährt, sodass die Beschenkte glaubte, sie könne nicht mehr wegen Steuerhinterziehung verurteilt werden, da sie den einzigen nicht verjährten Erwerb vollständig erklärt hatte. Laut BGH lag dennoch eine strafbare Steuerhinterziehung vor. Da im Erklärungsformular ausdrücklich nach Vorschenkungen gefragt wird, hat die Erwerberin nicht nur zum jeweiligen Zeitpunkt der verschwiegenen Vorschenkungen Steuern hinterzogen, sondern auch bei Abgabe der Steuererklärung für den letzten Erwerb. Um eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung zu vermeiden, ist also unbedingt darauf zu achten, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuererklärung sämtliche Vorschenkungen der letzten 10 Jahre enthält. Ausgenommen sind übliche Gelegenheitsgeschenke.

### 3. Neues zum Mindestlohn

Seit Januar 2015 müssen Arbeitgeber grundsätzlich allen Arbeitnehmern nachweislich 8,50 € Mindestlohn pro Stunde bezahlen (vgl. Hinweise zum Jahreswechsel 2014/2015 C.2.). Bei kurzfristig und geringfügig Beschäftigten außerhalb von Privathaushalten müssen Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit bis zum 7. folgenden Kalendertag aufgezeichnet werden. In Branchen, in denen Arbeitnehmer Ausweispapiere mit sich führen müssen, z.B. im Baugewerbe, bei Gaststätten und Beherbergungsbetrieben sowie im Speditionsgewerbe, besteht die Aufzeichnungspflicht für alle Arbeitnehmer mit einem regelmäßigen monatlichen Bruttogehalt bis 2.958 €.

Seit 1. August 2015 entfällt die Aufzeichnungspflicht für Arbeitnehmer mit einem Bruttogehalt über 2.000 €, wenn dieses Gehalt bereits 12 Monate bezahlt wurde. Diese Erleichterung gilt deshalb noch nicht für Arbeitnehmer, die weniger als 12 Monate beim selben Arbeitgeber beschäftigt sind.

Ebenfalls seit 1. August 2015 entfällt die Aufzeichnungspflicht für im Betrieb mitarbeitende Ehegatten, eingetragene Lebenspartner, Kinder und Eltern des Arbeitgebers oder des GmbH-Geschäftsführers. Offene Handelsgesellschaften (OHG), Kommanditgesellschaften (KG), Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) und Partnerschaftsgesellschaften müssen für mitarbeitende Ehegatten usw. der vertretungsberechtigten Gesellschafter ebenfalls keine Aufzeichnungen für den Mindestlohn mehr führen. Arbeitgeber sind verpflichtet, alle Unterlagen bereitzuhalten, die der Zoll benötigt, um die Voraussetzungen der Erleichterungen zu prüfen, z.B. Heirats oder Geburtsurkunden.

Aus steuerlichen Gründen sollten die Arbeitszeiten von Ehegatten usw. nach wie vor aufgezeichnet werden, um die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses durch das Finanzamt zu gewährleisten.

Nach einer Entscheidung des Landesarbeitsgerichts Berlin-Brandenburg darf Weihnachtsgeld und Urlaubsgeld, das bisher zusätzlich zum Grundgehalt unter dem Mindestlohn bezahlt wurde, nicht durch Änderungskündigung gestrichen werden, um dann den Stundenlohn auf den Mindestlohn anzuheben.

### 4. Sozialversicherungsfreiheit nur bei zeitnaher Lohnsteuerpauschalierung

Aufgrund einer Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind steuerfreie oder pauschal besteuerte Lohnbestandteile nur dann sozialversicherungsfrei, wenn sie mit der Abrechnung für den jeweiligen Monat lohnsteuerfrei belassen oder pauschal besteuert werden. Eine nachträgliche pauschale Lohnbesteuerung führt damit nicht mehr zur Sozialversicherungsfreiheit.

Betroffen sind z.B. pauschal besteuerte Zuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, pauschal besteuerte Reisekostenerstattungen und Betriebsveranstaltungen. Nicht rechtzeitig pauschal besteuerte Beträge werden als sozialversicherungspflichtiges Entgelt behandelt.

*Beispiel:* Unternehmer Heinrich macht im Juni 2015 mit seinen Arbeitnehmern einen Betriebsausflug. Die Kosten übersteigen den Freibetrag von 110 € pro Teilnehmer. Heinrich möchte die Besteuerung bei den Arbeitnehmern vermeiden und führt deshalb 25 v.H. pauschale Lohnsteuer auf den übersteigenden Betrag ab. Pauschaliert Heinrich im Abrechnungsmonat Juni 2015, sind auch die übersteigenden Beträge sozialversicherungsfrei. Bei Pauschalierung im Juli 2015 sind die übersteigenden Beträge sozialversicherungspflichtig. Hat Heinrich bei Durchführung des Betriebsausflugs bereits die Abrechnung Juni 2015 erstellt, tritt die Sozialversicherungsfreiheit nur ein, wenn er den Abrechnungsmonat Juni 2015 korrigiert. Wird bei einer Sozialversicherungs- oder Lohnsteuerprüfung festgestellt, dass zu spät pauschaliert wurde, ist neben dem Nachzahlungsbetrag zur Sozialversicherung ein Säumniszuschlag zu entrichten.

### 5. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer in Sonderfällen

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung, d.h. bei einem Grundstückskauf nach dem Kaufpreis. In Sonderfällen entsteht die Steuer jedoch aus den Grundbesitzwerten nach dem Bewertungsgesetz, z.B. bei Sacheinlage eines Grundstücks in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft oder bei Veräußerung einer Gesellschaft mit Grundbesitz. Die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen unterliegt an sich nicht der Grunderwerbsteuer, es sei denn, es werden mindestens 95 v.H. der Anteile übertragen oder es vereinigen sich mindestens 95 v.H. der Anteile in der Hand eines Gesellschafters.

*Beispiel:* Die AB-GmbH mit inländischem Grundbesitz gehört bisher den Gesellschaftern Anton und Bruno zu je 50 v.H. 2015 veräußert Bruno seinen GmbH-Anteil an Anton. Es entsteht je nach Bundesland 3,5 bis 6,5 v.H. Grunderwerbsteuer aus den Grundbesitzwerten der Grundstücke der GmbH, denn die GmbH-Anteile vereinigen sich in Antons Hand.

Die Verwendung der Grundbesitzwerte als Ersatzbemessungsgrundlage ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) verfassungswidrig. Die Grundbesitzwerte lägen regelmäßig weit unter dem tatsächlichen Wert der Grundstücke, z.B. bei bebauten Grundstücken im Durchschnitt unter 50 v.H. des gemeinen Werts. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden bereits seit 2009 „neue“ Grundbesitzwerte verwendet, die näher an den gemeinen Werten der Grundstücke liegen. Durch eine Gesetzesänderung im Steueränderungsgesetz 2015, das am 16. Oktober 2015 vom Bundesrat beschlossen wurde, gelten die höheren Grundbesitzwerte der Erbschaft- und Schenkungsteuer jetzt auch für die Grunderwerbsteuer. In den Fällen, in denen die Ersatzbemessungsgrundlage verwendet wird, ist daher mit einer erheblichen Erhöhung der Grunderwerbsteuerbelastung zu rechnen.

Entsprechend den Vorgaben des BVerfG gilt die neue – höhere – Ersatzbemessungsgrundlage rückwirkend bereits ab 2009. Betroffen von der Rückwirkung sind jedoch nur die Fälle, in denen noch kein Grunderwerbsteuerbescheid ergangen ist. Liegt bereits ein Steuerbescheid vor, ist eine Anwendung des neuen Rechts wegen Vertrauensschutz ausgeschlossen.

## **6. Geschäftsführerhaftung bei GmbH & Co KG**

GmbH-Geschäftsführer müssen bei ihrer Tätigkeit die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns anwenden oder sie sind zum Schadensersatz gegenüber der GmbH verpflichtet. Da nur das Vermögen der Gesellschaft zur Befriedigung der Gläubiger zur Verfügung steht, ist das Stammkapital der GmbH besonders geschützt. Der GmbH-Geschäftsführer darf regelmäßig keine Auszahlungen aus dem GmbH-Vermögen erlauben, wenn das Vermögen der GmbH dadurch unter das Stammkapital sinken würde.

Bei einer GmbH & Co KG werden die Geschäfte in der KG gemacht. Die GmbH ist als einziger Vollhafter zur Geschäftsführung und Vertretung der KG berechtigt und verpflichtet. Verbindlichkeiten der KG über ihr Vermögen hinaus müssen von der Haftungs-GmbH getragen werden.

Nach einer Entscheidung des Bundesgerichtshofs haftet der Geschäftsführer der Haftungs-GmbH einer GmbH & Co KG für Entnahmen aus der KG, die zu einer Überschuldung der KG geführt haben, persönlich mit seinem ganzen Vermögen. Dies gilt auch für Entnahmen, die einvernehmlich von allen Gesellschaftern der KG beschlossen wurden. Die GmbH muss die Verbindlichkeiten der KG tragen und belastet dadurch verbotenerweise ihr Stammkapital.

Der Geschäftsführer einer Haftungs-GmbH sollte deshalb die Vorgänge in der KG im eigenen Interesse kritisch verfolgen und im Zweifel sein Amt niederlegen.

## **7. Geplante Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Dezember 2014 die derzeitigen Steuervergünstigungen bei der Vererbung oder Schenkung von Betriebsvermögen teilweise für verfassungswidrig erklärt hat (vgl. Hinweise April 2015 D.1.), liegt inzwischen ein Regierungsentwurf für eine Neuregelung vor. Danach soll es grundsätzlich bei den bisherigen Verschonungsabschlägen von 85 oder 100 v.H. und den hierfür einzuhaltenden Auflagen während der fünf- bzw. siebenjährigen Behaltensfrist bleiben, jedoch unter verschärften Bedingungen. So soll der Verschonungsabschlag nicht mehr für das gesamte Unternehmensvermögen Anwendung finden, sondern nur noch für Vermögensgegenstände, die überwiegend betrieblichen Zwecken dienen. Die während der Behaltensfrist zu erreichende Mindestlohnsumme soll von der Anzahl der Beschäftigten abhängig bleiben; jedoch soll die Lohnsummenregelung künftig für alle Betriebe ab vier Beschäftigte gelten – bisher erst ab 21 Beschäftigte.

Beim Erwerb von Betriebsvermögen mit einem Wert von mehr als 26 Mio € soll es den vollen Verschonungsabschlag nur noch geben, wenn der Erwerber nachweist, dass er zur Begleichung der Steuerschuld mehr als die Hälfte seines Privatvermögens einsetzen müsste. Andernfalls vermindert sich der Verschonungsabschlag bis zu einem begünstigten Erwerb von 116 Mio € schrittweise um maximal 65 Prozentpunkte. Für Familienunternehmen gelten unter bestimmten Bedingungen erhöhte Grenzwerte.

Der Bundesrat hat sich in einer ersten Stellungnahme den geplanten Änderungen weitgehend angeschlossen, schlägt jedoch – neben einer abweichenden Definition des nicht begünstigten Betriebsvermögens – einige zusätzliche Verschärfungen gegenüber dem Regierungsentwurf vor.

Es wird erwartet, dass die Neuregelungen frühestens Anfang Dezember 2015 in Kraft treten. Aufgrund der unterschiedlichen Auffassungen von Bundesregierung und Bundesländern ist es aber auch denkbar, dass die vom BVerfG gesetzte Frist bis 1. Juli 2016 voll ausgeschöpft wird. Da weder der Regierungsentwurf noch die Änderungsvorschläge des Bundesrats rückwirkende Verschärfungen vorsehen, gilt nach wie vor die Empfehlung, ohnehin vorgesehene Übertragungen von Unternehmensvermögen jetzt noch nach altem Recht vorzunehmen, bevor die geplanten Verschärfungen in Kraft treten.