

# Informationsbrief

April 2016

## Inhalt

- 1 Steuerbegünstigte Realteilung bei Ausscheiden aus fortbestehender Gesellschaft
- 2 Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus
- 3 „Zinsschranke“ verfassungswidrig?
- 4 Private Kapitalerträge in der Einkommensteuer-Erklärung 2015
- 5 Besuchsfahrten zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des Ehepartners keine Werbungskosten
- 6 Nachträgliche Schuldzinsen eines Mietobjektes – Verwendung einer Kapitallebensversicherung zur Tilgung
- 7 Nebenkosten bei verbilligter Wohnungsvermietung

<sup>1</sup> Lohnsteuer-Anmeldungen bzw. Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können.

<sup>2</sup> Die Fälligkeit verschiebt sich auf den 11. 4., weil der 10. 4. ein Sonntag ist.

<sup>3</sup> Für den abgelaufenen Monat. Falls vierteljährlich gezahlt wird, für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

<sup>4</sup> Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat. Falls vierteljährlich ohne Dauerfristverlängerung gezahlt wird, für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

<sup>5</sup> Vgl. § 16, § 18 Abs. 3, § 34 EStG.

<sup>6</sup> Hier ist insbesondere eine Sperrfrist zu beachten; siehe im Einzelnen § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG.

## 1

### Steuerbegünstigte Realteilung bei Ausscheiden aus fortbestehender Gesellschaft

Grundsätzlich werden bei der Veräußerung eines (Teil-)Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft die vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt und der Gewinn – ggf. ermäßigt<sup>5</sup> – der Einkommensteuer unterworfen.

## Allgemeine Steuerzahlungstermine im April

Fälligkeit <sup>1</sup>	Ende der Schonfrist
Mo. 11. 4. <sup>2</sup> Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag <sup>3</sup>	14. 4.
Umsatzsteuer <sup>4</sup>	14. 4.

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

Entsprechendes gilt bei der Aufgabe eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils. Wird allerdings eine Personengesellschaft in der Weise aufgegeben, dass das Betriebsvermögen der Gesellschaft aufgeteilt wird und bei den einzelnen Gesellschaftern **Betriebsvermögen** bleibt, liegt regelmäßig eine gewinnneutrale Realteilung vor. In diesem Fall sind die einzelnen Wirtschaftsgüter bei der Übertragung mit dem Buchwert anzusetzen; eine Versteuerung der stillen Reserven erfolgt somit nicht sofort, sondern ggf. später bei Veräußerung oder Aufgabe des „neuen“ Betriebs durch den ehemaligen Mitunternehmer.<sup>6</sup>

Der Bundesfinanzhof<sup>7</sup> hat jetzt – im Gegensatz zur Verwaltungsauffassung<sup>8</sup> – entschieden, dass eine steuerbegünstigte Realteilung grundsätzlich auch dann vorliegen kann, wenn die (bisherige) Personengesellschaft nicht beendet, sondern nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters von den verbleibenden Mitunternehmern **fortgeführt** wird.

Nach Auffassung des Gerichts sollen durch die Realteilung wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen steuerlich nicht belastet werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; dies treffe nicht nur bei der Auflösung der Gesellschaft zu, sondern auch beim Ausscheiden mindestens eines Gesellschafters (Mitunternehmers).

## 2

### Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus

Die Bundesregierung hat einen Gesetzentwurf<sup>9</sup> zur steuerlichen Förderung des Neubaus von Mietwohnungen vorgelegt, die dem sozialen Wohnungsmarkt insbesondere in Gebieten mit einer angespannten Wohnungslage zur Verfügung stehen sollen.

Begünstigt sind Baumaßnahmen bzw. Investitionen im Zusammenhang mit der Herstellung oder Anschaffung neuer Gebäude und neuer Eigentumswohnungen, wenn

- sie in einem sog. **Fördergebiet**<sup>10</sup> durchgeführt werden,
- die Objekte aufgrund eines **nach dem 31. Dezember 2015 und bis zum 31. Dezember 2018** gestellten Bauantrags (bzw. einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige) fertiggestellt werden,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine Obergrenze von **3.000 Euro** je m<sup>2</sup> Wohnfläche **nicht** übersteigen. Wird diese Baukostenobergrenze auch nur geringfügig überschritten, scheidet eine steuerliche Förderung komplett aus.

Für danach begünstigte neue Wohnobjekte soll eine **Sonderabschreibung** in Betracht kommen, wenn die Immobilien mindestens 10 Jahre lang der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Die Abschreibung beträgt im Jahr der Herstellung und in dem darauffolgenden Jahr bis zu jeweils 10 % und im folgenden dritten Jahr bis zu 9 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung ist jedoch auf höchstens

**2.000 Euro** je m<sup>2</sup> Wohnfläche **begrenzt**. Zusammen mit der „normalen“ Gebäudeabschreibung von 2 % (vgl. § 7b Abs. 4 EStG) ergibt sich für die förderfähigen Herstellungskosten innerhalb des dreijährigen Begünstigungszeitraums somit eine Abschreibung von bis zu 35 %. Eine Anschaffung ist nur begünstigt, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt.<sup>11</sup> Die Sonderabschreibungen sollen letztmals für das Jahr 2022 geltend gemacht werden können.

## 3

### „Zinsschranke“ verfassungswidrig?

Für die Berücksichtigung von Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben bei zu einem Konzern gehörenden Personen- oder Kapitalgesellschaften<sup>12</sup> kommen unter bestimmten Voraussetzungen besondere Einschränkungen in Betracht. Betragen die Zinsaufwendungen (nach Abzug der Zinserträge) **3 Mio. Euro** oder mehr, gilt eine Abzugsbeschränkung: Die Aufwendungen für Darlehens- oder Kreditzinsen können – soweit sie ggf. vorhandene Zinserträge übersteigen – lediglich bis zur Höhe von **30 %** des um Zinsaufwendungen, -erträge und Abschreibungen bereinigten **„operativen“ Gewinns** (verrechenbares EBITDA) als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Nicht berücksichtigte Zinsaufwendungen können bis zur Höhe von ggf. vorhandenen EBITDA-Vorträgen aus Vorjahren angesetzt sowie die danach verbleibenden Zinsaufwendungen in folgende Jahre vorgetragen werden.

Der Bundesfinanzhof<sup>13</sup> hat jetzt dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die sog. Zinsschranke verfassungswidrig ist. Der vorlegende Senat sieht in dieser Regelung einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes, weil die Zinsschranke das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt. Die Vorschrift missachte das objektive Nettoprinzip, da nicht mehr das Nettoeinkommen der Besteuerung zugrunde gelegt werde. Das Abzugsverbot kann nach Auffassung des Gerichts auch nicht durch das Ziel der Vermeidung von Steuerausfällen und Sicherung des Steueraufkommens gerechtfertigt werden.

In betroffenen Fällen ist zu prüfen, ob Rechtsbehelf eingelegt werden soll; das Verfahren ruht dann aufgrund gesetzlicher Regelung (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO). Bislang hat die Finanzverwaltung<sup>14</sup> Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke als nicht berechtigt verworfen. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bleibt abzuwarten.

7 Urteil vom 17. September 2015 III R 49/13.

8 Siehe BMF-Schreiben vom 28. Februar 2006 – IV B 2 – S 2242 – 6/06 (BStBl 2006 I S. 228), Tz. II.

9 Siehe Bundesrats-Drucksache 67/16.

10 Siehe hierzu § 7b Abs. 4 EStG i. d. F. des Gesetzentwurfs.

11 § 7b Abs. 1 und 2 EStG i. d. F. des Gesetzentwurfs.

12 Siehe hierzu im Einzelnen § 4h EStG und § 8a KStG.

13 Beschluss vom 14. Oktober 2015 I R 20/15.

14 Siehe BMF-Schreiben vom 13. November 2014 – IV C 2 – S 2742-a/07/10001 (BStBl 2014 I S. 1516).

## 4

### Private Kapitalerträge in der Einkommensteuer-Erklärung 2015

Seit 2009 ist die Besteuerung von privaten Kapitalerträgen grundsätzlich durch einen Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von **25 %** zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer<sup>15</sup> abgegolten (vgl. § 32d EStG). Kapitalerträge müssen daher regelmäßig nicht in der Steuererklärung angegeben werden. Davon gibt es jedoch Ausnahmen.

Die Angabe von Kapitalerträgen in der Steuererklärung kann zwingend erforderlich oder empfehlenswert sein; siehe dazu insbesondere folgende Beispiele:

#### Die Angabe der Kapitalerträge ist erforderlich, wenn

- für Kapitalerträge **keine Kapitalertragsteuer** einbehalten wurde (z. B. bei Darlehen an Angehörige<sup>16</sup> oder für Gesellschafter-Darlehen,<sup>16</sup> Steuererstattungszinsen nach § 233a Abgabenordnung, Zinsen von ausländischen Banken).

Der Steuersatz für diese Erträge in der Einkommensteuer-Veranlagung entspricht dann in der Regel dem Abgeltungsteuersatz von 25 %.

- trotz Kirchensteuerpflicht **keine Kirchensteuer** von den Kapitalerträgen einbehalten wurde (z. B. wegen Abgabe eines Sperrvermerks<sup>17</sup>). In diesem Fall reicht es aus, nur die darauf entfallende Kapitalertragsteuer anzugeben. Die Kirchensteuer wird dann im Rahmen der Veranlagung festgesetzt.<sup>18</sup>

Eine **Minderung** der Abgeltungsteuer wg. Kirchensteuerpflicht<sup>15</sup> kann nur erreicht werden, wenn auch die gesamten Kapitalerträge angegeben werden.

#### Die Angabe der Kapitalerträge ist sinnvoll, wenn

- die Besteuerung **sämtlicher** Kapitalerträge mit dem persönlichen Einkommensteuersatz günstiger ist als der 25 %ige Kapitalertragsteuerabzug (sog. **Günstigerprüfung**).<sup>19</sup> Dies kann z. B. auch durch Berücksichtigung von anderen Verlusten (z. B. aus Vermietung und Verpachtung) eintreten.

- die Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus einer „wesentlichen“ **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**<sup>20</sup> in Höhe von 60 % der Erträge mit dem persönlichen Steuersatz (sog. Teileinkünfteverfahren) günstiger ist als der Kapitalertragsteuerabzug.

Das Teileinkünfteverfahren kann auch dann vorteilhaft sein, wenn z. B. Zinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kapitalanteils angefallen sind und (teilweise) berücksichtigt werden sollen.

- der Kapitalertragsteuerabzug **zu hoch** gewesen ist; das ist u. a. möglich, wenn kein Freistellungsauftrag erteilt wurde und deshalb der Sparer-Pauschbetrag von 801 Euro (Ehepartner: 1.602 Euro) nicht – oder nicht vollständig – berücksichtigt werden konnte.

- (Veräußerungs-) **Verluste** aus Kapitalvermögen mit Veräußerungsgewinnen verrechnet werden sollen.

Da z. B. Banken und Sparkassen bei privaten Kapitalerträgen **Steuerbescheinigungen** teilweise nicht mehr automatisch ausstellen, sind diese ggf. anzufordern, wenn die Einbeziehung von Kapitalerträgen in die steuerliche Veranlagung beabsichtigt ist.

Sofern **Verluste in einem Depot** angefallen sind und diese nicht in diesem Depot zur zukünftigen Verlustverrechnung vorgetragen, sondern im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung mit anderen (Veräußerungs-)Gewinnen verrechnet werden sollen, ist eine entsprechende Bescheinigung über den Verlust anzufordern.<sup>21</sup>

Zu beachten ist, dass auch im Fall der **Günstigerprüfung** (d. h., wenn der persönliche Steuersatz **niedriger** ist als der Abgeltungsteuersatz von 25 %) lediglich der Sparer-Pauschbetrag von 801 Euro (Ehepartner: 1.602 Euro) mindernd berücksichtigt werden kann.

Das Verbot des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs<sup>22</sup> auch bei der Günstigerprüfung anzuwenden und verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

<sup>15</sup> Bei Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Abgeltungsteuer (siehe § 32d Abs. 1 Sätze 3 ff. EStG); der **ermäßigte** Abgeltungsteuersatz beträgt bei 9 % Kirchensteuer **24,45 %** bzw. **24,51 %** bei 8 % Kirchensteuer.

<sup>16</sup> Soweit der Darlehensnehmer die Zinsen als Werbungskosten/Betriebsausgaben geltend machen kann und ein **Beherrschungsverhältnis** vorliegt (siehe dazu BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 – IV C 1 – S 2252/08/10004, BStBl 2016 I S. 85, Rz. 136) oder bei Zinsen an GmbH-Gesellschafter bzw. deren Angehörige bei **mindestens 10 %iger Beteiligung**, gilt für entsprechende Kapitalerträge der **persönliche** Einkommensteuersatz.

<sup>17</sup> Vgl. § 51a Abs. 2e EStG.

<sup>18</sup> Siehe § 51a Abs. 2d EStG.

<sup>19</sup> Insbesondere denkbar bei einem zu versteuernden Einkommen bis zu ca. 15.000 Euro (Ehepartner: 30.000 Euro).

<sup>20</sup> Siehe hierzu § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

<sup>21</sup> Vgl. § 43a Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG. Zu beachten ist dabei, dass seit 2009 entstehende Veräußerungsverluste aus Aktien grundsätzlich nur mit Veräußerungsgewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden dürfen.

<sup>22</sup> Urteil vom 28. Januar 2015 VIII R 13/13 (BStBl 2015 II S. 393).

## 5

### Besuchsfahrten zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des Ehepartners keine Werbungskosten

Die Kosten für beruflich veranlasste Fahrten (zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte) können grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG geltend gemacht werden.

Der Bundesfinanzhof<sup>23</sup> hatte in einem aktuellen Urteil darüber zu entscheiden, ob die Aufwendungen für die Besuchsfahrten zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des Ehepartners auch als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Die Ehefrau besuchte ihren auf verschiedenen Baustellen im Ausland eingesetzten Ehemann am Tätigkeitsort.

Der Bundesfinanzhof entschied, dass mangels beruflicher Veranlassung **kein Werbungskostenabzug** in Betracht kommt. Bei diesen Reisen handelte es sich nicht um Familienheimfahrten i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, da keine doppelte Haushaltsführung vorlag. Der Kläger unterhielt an den wechselnden Einsatzstellen keine dauerhaft angelegte Arbeitsstätte. Eine berufliche Veranlassung dieser Reisen ist auch nicht deshalb gegeben, weil der Ehepartner aus beruflichen Gründen gehindert ist, selbst zu reisen.

## 6

### Nachträgliche Schuldzinsen eines Mietobjektes – Verwendung einer Kapitallebensversicherung zur Tilgung

Schuldzinsen für ein Vermietungsobjekt können auch nach dessen Veräußerung unter bestimmten Voraussetzungen weiter als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden, wenn der Veräußerungserlös nicht zur Schuldentilgung ausreicht.<sup>24</sup>

Ist in die Finanzierung der Immobilie ggf. eine Kapitallebensversicherung einbezogen worden, war bisher offen, inwiefern eine Verpflichtung zur Schuldentilgung durch Verwendung der Versicherungssumme besteht.

Der Bundesfinanzhof hat in einem aktuellen Urteil<sup>25</sup> entschieden, dass zum „Veräußerungserlös“, der zur Schuldentilgung zu verwenden ist, grundsätzlich auch eine vereinnahmte Versicherungssumme aus einer Kapitallebensver-

sicherung zählt, wenn diese im Rahmen der Finanzierung z. B. zur Tilgung des Restdarlehens vorgesehen war. Es besteht aber **keine Verpflichtung zur vorzeitigen Beendigung** des Versicherungsvertrags, um den Rückkaufswert zur Tilgung zu verwenden.

Allerdings muss die Versicherung weiterhin der Absicherung des verbliebenen Darlehensrestbetrags dienen; dies gilt auch für Um- oder Anschlussfinanzierungen.

## 7

### Nebenkosten bei verbilligter Wohnungsvermietung

Bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werden die erzielten Einnahmen um die dadurch verursachten Werbungskosten gemindert. Das gilt grundsätzlich auch bei verbilligter Vermietung von Wohnungen (z. B. an Angehörige). Beträgt die gezahlte Miete jedoch weniger als **66 %** der „ortsüblichen“ Miete, wird der Werbungskostenabzug entsprechend anteilig reduziert (§ 21 Abs. 2 EStG).<sup>26</sup>

Was unter „ortsüblicher“ Miete genau zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht geregelt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>27</sup> ist dies die ortsübliche Kaltmiete **zuzüglich** der nach der Betriebskostenverordnung **umlagefähigen Kosten**.

Beispiel:	ortsüblich	tatsächlich gezahlt
Kaltmiete	500 €	300 €
umlagefähige Nebenkosten	200 €	200 €
Summe	700 €	500 €

Danach beträgt die insgesamt gezahlte Miete mit 71 % mehr als 66 % der ortsüblichen Miete, sodass die Werbungskosten zu 100 % abziehbar sind.

Demgegenüber hat ein Finanzgericht<sup>28</sup> die Kaltmiete **ohne Nebenkosten** als Vergleichsmaßstab angesehen. Im Beispiel würde dann die gezahlte Kaltmiete nur  $\frac{300}{500} = 60\%$  der ortsüblichen Kaltmiete betragen, sodass die Werbungskosten nur zu 60 % abzugsfähig wären.

Gegen dieses Urteil ist ein Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof<sup>29</sup> anhängig.

<sup>23</sup> Urteil vom 22. Oktober 2015 VI R 22/14 (BStBl 2016 II S. 179).

<sup>24</sup> Siehe hierzu auch Informationsbrief Oktober 2015 Nr. 3.

<sup>25</sup> Vom 16. September 2015 IX R 40/14 (BStBl 2016 II S. 78).

<sup>26</sup> Vgl. dazu auch Informationsbrief Oktober 2015 Nr. 5.

<sup>27</sup> Siehe R 21.3 Satz 2 EStR.

<sup>28</sup> FG Düsseldorf, Urteil vom 22. Juni 2015 4 K 2268/14 E.

<sup>29</sup> Az. des BFH: IX R 44/15.