

Mandanteninformation 4. Quartal 2014

Sehr geehrte Damen und Herren,

dieser Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen. Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

1. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden
2. Nachträgliche Konkretisierung unzureichender Sammelbezeichnungen
3. Darlehen unter Angehörigen: Abgeltungsteuersatz auf Kapitalerträge?
4. Bekanntgabe im Ferrari-Fax-Verfahren
5. Private Nutzung eines betrieblichen Tablets ist steuerpflichtig
6. Kirchensteuerabzug zur Kapitalertragsteuer ab 2015
7. Neues zum Reverse-Charge-Verfahren
8. Voraussetzungen für Teilwertabschreibung bzw. Wertaufholung
9. Einspruch durch einfache E-Mail ist unwirksam
10. Der gesetzliche Zinssatz von 6 % pro Jahr ist nicht verfassungswidrig
11. Wann verfolgt der Vermieter eine Einkunftserzielungsabsicht?
12. Freiwillige Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben
13. Berichtigung bei Fehlbeurteilung des Vorsteuerabzugs
14. Lohnsteuer-Nachschau: Wenn das Finanzamt spontan vorbeischaut
15. Ausgleichszahlung für rechtswidrig geleistete Mehrarbeit ist Arbeitslohn

1. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Sind die Vorsteuern, die die Anschaffung/Herstellung betreffen, zunächst den Ausgangsumsätzen zuzuordnen und lediglich die danach verbleibenden Vorsteuern nach einem Flächen- oder Umsatzschlüssel aufzuteilen?

Hintergrund

Streitig waren die Aufteilung der Vorsteuerbeträge sowie die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

Eine Grundstücksgemeinschaft (GbR) begann 1999 mit dem Abriss des bisherigen Gebäudes und 2001 mit dem Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses, das teils steuerfrei, teils steuerpflichtig vermietet wurde. Die abziehbaren Vorsteuern ermittelte sie nach dem Verhältnis der voraussichtlichen steuerpflichtigen zu den steuerfreien Ausgangsumsätzen (objektbezogener Umsatzschlüssel). Wegen von der Planung abweichender Nutzung erklärte die GbR in der Umsatzsteuererklärung 2004 (zu ihren Lasten) einen Vorsteuerberichtigungsbetrag, den sie ebenfalls auf der Grundlage des objektbezogenen Umsatzschlüssels errechnete.

Das Finanzamt legte dagegen bei der Vorsteueraufteilung und der Vorsteuerberichtigung den – für die GbR ungünstigeren – Flächenschlüssel zugrunde und forderte die seit Beginn der Bauarbeiten (1999) abgezogenen Vorsteuern zum Teil zurück. Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof legt dem Europäischen Gerichtshof mehrere Fragen zur Vorsteueraufteilung bei Eingangsleistungen für ein gemischt genutztes Gebäude sowie zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor.

Seit 2004 ist die Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel nur noch zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Mit der Vorlage soll geklärt werden, ob die Vorsteuern auf Eingangsleistungen, die die Anschaffung/Herstellung des Gebäudes betreffen, zunächst den Ausgangsumsätzen zugeordnet werden müssen und lediglich die danach verbleibenden Vorsteuern nach einem (weniger präzisen) Flächen- oder Umsatzschlüssel aufzuteilen sind. Ferner ist zu klären, ob dies entsprechend auch für Vorsteuerbeträge aus den laufenden Kosten (Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung) eines gemischt genutzten Gebäudes gilt. Das war in dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs offen geblieben.

Für die Vorsteuerberichtigung stellt sich die Frage, ob eine Änderung der Verhältnisse unionsrechtlich auch dann vorliegt, wenn der Unternehmer die Vorsteuern zulässigerweise nach dem Umsatzschlüssel aufgeteilt hat und Deutschland mit der Gesetzesänderung nachträglich einen anderen vorrangigen Aufteilungsschlüssel vorschreibt. Wird diese Frage bejaht, stellt sich die weitere Frage, ob die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Unternehmers entgegenstehen.

2. Nachträgliche Konkretisierung unzureichender Sammelbezeichnungen

Sowohl der Buch- als auch der Belegnachweis als Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung können hinsichtlich unklarer bzw. unvollständiger Angaben noch nachträglich bis zur mündlichen Verhandlung beim Finanzgericht präzisiert bzw. ergänzt werden, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens und eine Beeinträchtigung der Steuererhebung ausgeschlossen sind.

Hintergrund

Der Kläger exportierte in größerem Umfang geringwertige Gebrauchtgegenstände nach der Ukraine und Russland. In den Ausgangsrechnungen und den Ausfuhrbelegen wurden teilweise nur Sammelbezeichnungen verwendet, z. B. Lederware Dupont, Gürtel Dupont oder Kugelschreiber Montegrappa. Als Rechnungsbetrag wurde nur eine Gesamtsumme angeführt, aus der der Wert der einzelnen veräußerten Gegenstände nicht ersichtlich war.

Damit war in zahlreichen Fällen die handelsübliche Bezeichnung der ausgeführten Gegenstände nicht hinreichend konkret angegeben. Das Finanzamt versagte die Steuerbefreiung, obwohl der Kläger den erforderlichen Nachweis durch später erstellte Anlagen zu den einzelnen Rechnungen nachträglich erbracht bzw. ergänzt hatte.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass die genannten Exportlieferungen des Klägers umsatzsteuerfrei sind. Sowohl der Buch- als auch der Belegnachweis als Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung können hinsichtlich unklarer bzw. unvollständiger Angaben noch nachträglich bis zur mündlichen Verhandlung beim Finanzgericht präzisiert bzw. ergänzt werden, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens und eine Beeinträchtigung der Steuererhebung ausgeschlossen sind. Daher waren im Streitfall nach Auffassung des Finanzgerichts die ursprünglichen Mängel durch die spätere Erstellung von Anlagen zu den einzelnen Rechnungen zulässig korrigiert worden. Für die Angabe der handelsüblichen Bezeichnung ist nach Auffassung des Finanzgerichts die Aufführung von Artikelnummern nicht zwingend erforderlich.

Im Streitfall erfolgte die Ausfuhrversendung durch eine Spedition. Zwar fehlte die insoweit als Ausfuhrnachweis vorgesehene "Spediteursbescheinigung". Jedoch ist für den Nachweis des Gelangens in das Drittland auch das Exemplar Nr. 3 der Einheitspapiere ausreichend, wenn diese jeweils mit einem Ausfuhrvermerk der Ausgangszollstelle versehen sind. Das Zollverfahren erfolgte inzwischen in der Regel elektronisch (sog. ATLAS-Verfahren).

3. Darlehen unter Angehörigen: Abgeltungsteuersatz auf Kapitalerträge?

Die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes für Einkünfte aus Kapitalvermögen ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil Gläubiger und Schuldner Angehörige sind.

Hintergrund

Die Eheleute schlossen mit ihrem Sohn und ihren beiden volljährigen Enkeln Verträge über die Gewährung festverzinslicher Darlehen in Höhe von insgesamt 860.000 EUR. Die (unbesicherten) Darlehen dienten der Anschaffung fremdvermieteter Objekte durch die Darlehensnehmer. Eine Vereinbarung über eine Vorfälligkeitsentschädigung wurde nicht getroffen. Aus den Darlehen erzielten die Eheleute im Streitjahr 2009 Kapitalerträge von rund 29.000 EUR.

Das Finanzamt erfasste die Zinsen als der tariflichen Einkommensteuer unterliegende Kapitalerträge. Die Klage, mit der die Eheleute die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes von 25 % geltend machten, wurde vom Finanzgericht mit dem Hinweis auf den Gesetzeswortlaut zurückgewiesen. Danach ist der Abgeltungsteuersatz ausgeschlossen, wenn Gläubiger und Schuldner "einander nahestehende Personen" sind.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof vertritt einen großzügigeren Standpunkt und gab der Klage statt.

Zunächst führt der Bundesfinanzhof aus, dass die Darlehen nach den Maßstäben des Fremdvergleichs anzuerkennen und der Besteuerung zugrunde zu legen sind, auch wenn sie nicht besichert waren und keine Vorfälligkeitsregelung vereinbart war. Denn die schriftlich fixierten Verträge waren tatsächlich gewollt und wurden abredgemäß durchgeführt.

Sodann legt der Bundesfinanzhof dar, dass die Eheleute als Gläubiger einerseits und der Sohn sowie die Enkel als Schuldner andererseits – entgegen der Auffassung des Finanzamts – keine "einander nahestehende Personen" im Sinne der gesetzlichen Regelung sind. Die weite Auslegung, dass darunter alle Personen fallen sollen, die zueinander in einer engen Beziehung stehen, widerspricht dem aus der Gesetzesbegründung ersichtlichen Willen des Gesetzgebers. Danach soll ein Näheverhältnis nur dann vorliegen, wenn auf eine der Vertragsparteien ein beherrschender oder außerhalb der Geschäftsbeziehung liegender Einfluss ausgeübt werden kann oder ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen besteht. Ein – wie im Streitfall – lediglich aus der Familienzugehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse genügt nicht.

Diese enge Auslegung des Ausschlusstatbestands "Näheverhältnis" ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Gegen die Ungleichbehandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber anderen Einkunftsarten, die nach dem progressiven Tarif besteuert werden, bestehen zwar keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Denn der Gesetzgeber ist nicht daran gehindert, die Erwerbsgrundlage "Finanzkapital" dadurch zu erfassen, dass alle Kapitaleinkünfte an der Quelle besteuert und mit einer Definitivsteuer belastet werden. Es würde jedoch zu einer Diskriminierung der Familie führen, wenn der Ausschluss des gesonderten Tarifs an bestimmte enge familienrechtliche Beziehungen geknüpft würde und – anders als bei fremden Dritten – auch dann eintreten würde, wenn der Darlehensvertrag einem Fremdvergleich standhält. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund des Steuersatzgefälles die Entlastung des Darlehensnehmers durch den Schuldzinsenabzug höher ist als die steuerliche Belastung des Darlehensgebers und sich somit ein Gesamtbelastungsvorteil ergibt. Denn Ehe und Familie begründen bei der Einkünfteermittlung keine Vermögensgemeinschaft.

4. Bekanntgabe im Ferrari-Fax-Verfahren

Die Bekanntgabe eines Bescheids durch Telefax ist erst mit dem Ausdruck durch das Empfangsgerät wirksam.

Hintergrund

Die Entscheidung hat nichts mit dem PS-starken Superflitzer aus Italien zu tun. Es geht hier um das sog. Ferrari-Fax-Verfahren der Finanzverwaltung. Dabei schickt der Sachbearbeiter des Finanzamts eine E-Mail mit einer angehängten Datei, die den Text des zu faxenden Schreibens (wie im Streitfall die Einspruchsentscheidung) enthält, über das Intranet der Finanzverwaltung an deren Rechenzentrum. Das Rechenzentrum wandelt die Textdatei in ein Telefax um und sendet es über das Telefonnetz mittels Tonsignalen an die angegebene Nummer. Die E-Mail wird nicht mit einer elektronischen Signatur versehen. Liegt das Zeichnungsrecht beim Sachgebietsleiter, muss dieser den Steuerfall an seinem Computer freigeben, bevor die E-Mail verschickt werden kann.

Der Fall

Im Streitfall hatte A (ein Steuerberater) gegen mehrere Bescheide Einspruch eingelegt. Das Finanzamt wies den Einspruch mit einer zusammengefassten Einspruchsentscheidung vom 17.9.2008 zurück. Entsprechend dem Ferrari-Fax-Verfahren veranlasste es die Übersendung der Einspruchsentscheidung über das Rechenzentrum. Bei dem Telefaxgerät des A handelte es sich um ein Multifunktionsgerät, das neben dem Empfang und Versenden von Faxen als Drucker, Scanner und Kopierer genutzt wird.

Auf eine Mahnung des Finanzamts wegen nichtgezahlter Steuern machte A geltend, das Telefax mit der Einspruchsentscheidung sei im Gerät seines Büros nicht eingegangen. Das damals genutzte Gerät habe eingehende Telefaxe automatisch ausgedruckt. Er habe jedoch, wie sich auch aus seinem Posteingangsbuch ergebe, keinen entsprechenden Ausdruck vorgefunden. Die Einspruchsentscheidung sei daher nicht wirksam bekanntgeben worden. A erhob am 20.11.2008 Klage und trug vor, mangels Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung sei die Klage nicht verfristet. Das Finanzgericht stellte durch Zwischenurteil die Zulässigkeit der Klage fest. Dagegen richtete sich die Revision des Finanzamts.

Entscheidung

Auch der Bundesfinanzhof geht von der Zulässigkeit der Klage aus.

Der Bundesfinanzhof führt zunächst aus, dass die gesetzlich gebotene Schriftform auch durch die Übersendung per Telefax (Computerfax oder Funkfax) gewahrt ist. Es handelt sich dabei nicht um einen elektronischen Verwaltungsakt, sodass für die Wirksamkeit keine elektronische Signatur erforderlich ist. Das gilt auch für die Übersendung im Ferrari-Fax-Verfahren.

Sodann stellt der Bundesfinanzhof klar, dass die wirksame Bekanntgabe eines Bescheids (hier: Einspruchsentscheidung) durch Telefax erst mit dem Ausdruck durch das empfangende Telefaxgerät vorliegt. Nach dem Vortrag des A und den Feststellungen des Finanzgerichts ist jedoch der bei dem Gerät des A vorgesehene automatische Ausdruck tatsächlich nicht erfolgt. Die einmonatige Frist zur Klageerhebung wurde daher nicht in Lauf gesetzt und die Klage ist nicht verfristet.

5. Private Nutzung eines betrieblichen Tablets ist steuerpflichtig

Darf ein selbstständiger kommunaler Mandatsträger einen ihm überlassenen Tablet-PC auch privat nutzen, entsteht steuerpflichtiger Sachbezug. Doch diese Vorteilsbesteuerung lässt sich vereinfachen oder sogar vermeiden – auch für einen Arbeitnehmer.

Wird einem kommunalen Mandatsträger einer Gebietskörperschaft, der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt, ein Tablet-PC auch für private Zwecke überlassen, wird hierdurch ein steuerpflichtiger Sachbezug ausgelöst. Nach einem Erlass des Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommern muss der Mandatsträger den Sachbezug als Betriebseinnahme versteuern. Die Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen ist nach Auffassung des Finanzministeriums nicht anwendbar, da der Vorteil keine Aufwandsentschädigung im Sinne dieser Vorschrift darstellt.

Vereinfachungsregelung zur Vorteilsermittlung

Aus Vereinfachungsgründen ist es zulässig von einer jeweils hälftigen privaten und beruflichen Nutzung des Tablets auszugehen. Dementsprechend müssen die anfallenden Kosten für das Gerät aufgeteilt werden. Der zu versteuernde geldwerte Vorteil errechnet sich beispielhaft wie folgt:

- Durchschnittliche monatliche Kosten für Datenflat,
- Gerätezuschlag und Einmalkosten 36,29 EUR
- hiervon 50 % 18,00 EUR
- jährlich zu versteuernder geldwerter Vorteil 216,00 EUR

Ausweg aus der Vorteilsbesteuerung

Das Finanzministerium zeigt auch auf, wann eine private Nutzungsbesteuerung unterbleiben kann: Wird das Tablet im ganz überwiegendem Interesse der Gebietskörperschaft überlassen und ist die Privatnutzung nicht erlaubt, muss der Mandatsträger keine zusätzlichen Betriebseinnahmen aufgrund der Überlassung versteuern. Ein solches ganz überwiegendes Interesse der Körperschaft ist anzunehmen, wenn sie ein digitales Informationssystem betreibt und dem Mandatsträger die Sitzungsunterlagen digital zur Verfügung stellt.

Privatnutzung durch Arbeitnehmer wäre steuerbefreit

Würde es sich bei dem Mandatsträger um einen Arbeitnehmer handeln, wäre die Privatnutzung steuerbefreit.

Die Steuerbefreiung für Arbeitnehmer umfasst unter anderem die private Nutzung des betrieblichen Internetzugangs, betrieblicher PC, Notebooks oder Tablets oder auch die Überlassung von betrieblicher Anwendungssoftware zur privaten Nutzung.

Wo und wann die Privatnutzung stattfindet ist hierbei grundsätzlich unbedeutend. Genauso wenig, wie das Verhältnis der privaten zur beruflichen Nutzung.

6. Kirchensteuerabzug zur Kapitalertragsteuer ab 2015

Kirchensteuerabzugsverpflichtete müssen einmal jährlich im Zeitraum vom 1.9. bis 31.10. beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) anfragen, ob ihr Kunde oder Anteilseigner kirchensteuerpflichtig ist. Die Informationen zur Religionszugehörigkeit sind automatisiert abzufragen.

Erst damit wird der für jeden Kunden bzw. Anteilseigner zutreffende Einbehalt von Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer ab Beginn des Jahres 2015 ermöglicht.

Zu den Kirchensteuerabzugsverpflichteten gehören u. a. Kreditinstitute, Versicherungen, Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Kapitalgesellschaften.

Die Teilnahme an dem automatisierten Verfahren setzt zweierlei voraus: erstens die Registrierung und zweitens die Zulassung zum Verfahren.

Seit Anfang Januar 2014 kann die Registrierung und Zulassung zum Verfahren über das BZSt-Online-Portal beantragt werden. Für die Sicherheit des Verfahrens ist eine eindeutige Authentifizierung unerlässlich. Dazu haben die zum Abruf der Daten zur Religionszugehörigkeit Berechtigten mehrere Verfahrensschritte mit jeweiligen Postlaufzeiten zu durchlaufen.

Datenabfrage beim BZSt

Für die (Regel-)Abfrage sind das Geburtsdatum und die Steueridentifikationsnummer des Steuerpflichtigen erforderlich. Liegt die Steueridentifikationsnummer dem Abzugsverpflichteten nicht vor, kann auch diese beim BZSt (vorab oder gleichzeitig mit der Regelabfrage) angefragt werden. Das Ergebnis der Regelabfrage ist für den Kirchensteuerabzug des Folgejahrs zugrunde zu legen.

Neben den Regelabfragen sind in bestimmten Fällen sog. Anlassabfragen möglich. Eine solche ist immer bei abzugspflichtigen Lebensversicherungserträgen erforderlich. Andere Kirchensteuerabzugsverpflichtete – insbesondere Kreditinstitute – haben die Möglichkeit, bei Neukunden oder auf Wunsch des Bestandskunden Anlassabfragen an das BZSt zu richten. Der Zeitpunkt der Verwendung des erhaltenen Kirchensteuerabzugsmerkmals hängt von den innerbetrieblichen Abläufen des Kirchensteuerabzugsverpflichteten ab. Das auf diese Anlassabfrage erhaltene Kirchensteuerabzugsmerkmal ist solange zu verwenden, bis die Antwort des BZSt auf eine ggf. weitere Anlassabfrage in die innerbetrieblichen Abläufe des Kirchensteuerabzugsverpflichteten aufgenommen ist oder bis die Antwort auf eine Regelabfrage turnusgemäß zu verwenden ist.

Das abzugspflichtige Unternehmen kann die Datenabfrage entweder selbst vornehmen oder hierzu einen Dienstleister (z. B. einen Steuerberater) beauftragen.

7. Neues zum Reverse-Charge-Verfahren

Die Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen steht seit Monaten im Fokus: Nachdem der Bundesfinanzhof die alte Verwaltungsauffassung verworfen hatte, wurde diese zunächst angepasst. Jetzt wird die bisherige Regelung zum 1.10.2014 gesetzlich festgeschrieben und das Bundesfinanzministerium nimmt u. a. zum Thema Vertrauensschutz für die Altfälle Stellung.

Neben den allgemeinen Grundsätzen, die sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ergeben, stellt die Finanzverwaltung noch einmal besonders heraus, dass die Beteiligten auch in den Altfällen (Leistungen bis zum 14.2.2014) – einvernehmlich – an der bisherigen Behandlung festhalten können. In diesen Fällen ergeben sich für alle Beteiligten keine Konsequenzen aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Beantragt der Leistungsempfänger aber die von ihm im Reverse-Charge-Verfahren berechnete und an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer, da er in den Altfällen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht Steuerschuldner geworden sei, ist die Steuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer zu ändern, soweit nicht Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Die Finanzverwaltung geht inhaltlich nicht auf eventuelle Vertrauensschutztatbestände für den leistenden Unternehmer ein und wiederholt lediglich die Aussage, dass der Änderung der Steuerfestsetzung gegen den leistenden Unternehmer der Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nicht entgegensteht.

8. Voraussetzungen für Teilwertabschreibung bzw. Wertaufholung

Das Bundesfinanzministerium hat die bisher in verschiedenen Schreiben enthaltenen Grundsätze zur Teilwertabschreibung zusammengefasst und in Teilbereichen auch geändert. Schwerpunkt ist die voraussichtlich dauernde Wertminderung als Grundvoraussetzungen für eine Teilwertabschreibung. Enthalten sind auch Ausführungen zum Wertaufholungsgebot.

Kern des neuen Schreibens ist die weitgehende Übernahme der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Teilwertabschreibung nach Kursschwankungen bei börsennotierten Aktien im Anlagevermögen und bei Investmentanteilen. Hierzu hat die Finanzverwaltung insbesondere den Umfang des erforderlichen Kursverlusts einer Aktie von 40 % bzw. 25 % auf nur noch 5 % reduziert, ab welchem eine voraussichtlich dauernde Wertminderung angenommen werden kann. Außerdem wird mit dem neuen Schreiben eine Vielzahl einzelner bisheriger Schreiben zusammengefasst. Zudem kam es auf Intervention der Verbände gegenüber dem ursprünglichen Entwurf des Schreibens zu einigen Änderungen.

9. Einspruch durch einfache E-Mail ist unwirksam

Mit einer einfachen E-Mail kann der Bescheid einer Behörde nicht wirksam angefochten werden. Betroffene müssen damit rechnen, dass der Bescheid, gegen den sie sich wenden wollen, deshalb mangels wirksamer Anfechtung zu ihren Ungunsten bestandskräftig wird.

Hintergrund

Im Streitfall hatte die Mutter eines volljährigen Kindes gegen den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid der Familienkasse lediglich mit einfacher E-Mail Einspruch eingelegt. Die Familienkasse wertete die einfache E-Mail zwar als wirksamen Einspruch, wies diesen Einspruch jedoch in der Sache als unbegründet zurück.

Entscheidung

Die hiergegen erhobene Klage der Mutter hatte keinen Erfolg. Das Hessische Finanzgericht entschied, dass der mit der einfachen E-Mail angegriffene Bescheid – entgegen der übereinstimmenden Auffassung der Klägerin und der Familienkasse – bereits mangels wirksamer Anfechtung bestandskräftig geworden ist. Denn ein lediglich mittels einfacher E-Mail eingelegter Einspruch genüge den gesetzlichen Erfordernissen nicht. Eine Entscheidung zu der Frage, ob der Bescheid inhaltlich rechtmäßig war, sei deshalb nicht mehr zu treffen.

Im Einzelnen hat das Hessische Finanzgericht darauf hingewiesen, dass eine elektronische Einspruchseinlegung zwingend mit einer sog. qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen sei. Hierdurch werde sichergestellt, dass die besonderen Zwecke der bisher üblichen Schriftform im Zeitpunkt der Rechtsbehelfseinlegung auch im modernen elektronischen Rechtsverkehr erfüllt werden. Nur durch die qualifizierte elektronische Signatur könne gewährleistet werden, dass der E-Mail neben dem Inhalt der Erklärung auch die Person, von der sie stammt, hinreichend zuverlässig entnommen werden könne. Außerdem werde sichergestellt, dass es sich hierbei nicht nur um einen Entwurf handele, sondern dass die E-Mail mit dem Wissen und dem Willen des Betroffenen der Behörde zugeleitet worden sei. Dies werde auch durch die gesetzlichen Regelungen des ab dem 1.8.2013 in Kraft getretenen sog. E-Government-Gesetzes belegt. Denn der Gesetzgeber habe dort bewusst auf die Versendung elektronischer Dokumente nach dem De-Mail-Gesetz und eben nicht auf die allgemein gebräuchliche E-Mail-Kommunikation zurückgegriffen.

Schließlich könne sich die Klägerin nicht darauf stützen, dass Finanzbehörden und Familienkassen in der Praxis bisher auch einfache E-Mails als formwirksamen Einspruch angesehen hätten. Denn der Verwaltung stehe es aufgrund des Prinzips der Gewaltenteilung nicht zu, mittels Richtlinien (hier: des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung) die gesetzlichen Formerfordernisse außer Kraft zu setzen. Weil im konkreten Streitfall seit der Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail mehr als ein Jahr vergangen war, könne sich die Klägerin schließlich auch nicht auf mangelndes Verschulden im Rahmen eines sog. Widereinsetzungsantrags berufen.

10. Der gesetzliche Zinssatz von 6 % pro Jahr ist nicht verfassungswidrig

Der Bundesfinanzhof hält den gesetzlichen Zinssatz von 6 % pro Jahr nicht für verfassungswidrig und sieht deshalb von einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht ab.

Hintergrund

Zu entscheiden war, ob der typisierte gesetzliche Zinssatz von 0,5 % pro Monat (= 6 % pro Jahr) für Aussetzungszinsen noch verfassungsgemäß ist.

Eheleute veräußerten im April 2002 eine im November 1996 erworbene Eigentumswohnung. Im Einkommensteuerbescheid 2002 unterwarf das Finanzamt den Veräußerungsgewinn von rund 62.000 EUR der Einkommensteuer. Mit ihrem Einspruch beriefen sich die Eheleute auf die Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verlängerung der Spekulationsfrist. Auf ihren Antrag gewährte das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung in Höhe der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuer (rund 30.000 EUR).

Nach Ergehen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in 2010, dass die Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre teilweise verfassungswidrig und nichtig ist, behandelte das Finanzamt nur noch einen Teil (rund 34.000 EUR) des Veräußerungsgewinns als steuerpflichtig und setzte die Einkommensteuer entsprechend niedriger fest. Die Aussetzung der Vollziehung wurde aufgehoben. Für den Zeitraum der Aussetzung (11.11.2004 bis 21.3.2011 = 76 Monate) setzte das Finanzamt im März 2011 die strittigen Aussetzungszinsen in der gesetzlichen Höhe (0,5 % pro Monat) mit 6.023 EUR fest.

Die dagegen gerichtete Klage, mit der die Eheleute vortrugen, es habe sich mittlerweile ein Niedrigzinsniveau stabilisiert, wies das Finanzgericht mit der Begründung ab, dem Gesetzgeber stehe eine gewisse Beobachtungszeit zu, bevor eine Anpassung an geänderte Verhältnisse notwendig werde.

Entscheidung

Auch vor dem Bundesfinanzhof war den Eheleuten kein Erfolg beschieden. Der Bundesfinanzhof verneint – jedenfalls für den Streitzeitraum bis März 2011 – verfassungsrechtliche Bedenken gegen den typisierten Zinssatz. Er lehnte daher eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht ab und wies die Revision zurück.

Zunächst verweist der Bundesfinanzhof auf den weitreichenden Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers im Bereich des Steuerrechts. Um das Massenverfahren praktikabel zu handhaben, sind Typisierungen und Vereinfachungen unerlässlich. Zwar lag der Effektivzinssatz für Einlagen privater Haushalte deutlich unter dem gesetzlichen Zinssatz. Für den Vergleich ist jedoch auch der Darlehenszinssatz (Finanzierung von Steuernachzahlungen) heranzuziehen. Bei dem Vergleich mit diesem Zinssatz hält sich der gesetzliche Satz (6 % pro Jahr) noch in einem angemessenen Rahmen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Forderungen des Finanzamts regelmäßig nicht besichert sind, sodass der (höhere) Zinssatz für unbesicherte Darlehen heranzuziehen wäre.

Sodann betont der Bundesfinanzhof, dass sich der Marktzins erst nach dem streitgegenständlichen Verzinsungszeitraum (März 2011) auf relativ niedrigem Niveau stabilisiert hat. Der Bundesfinanzhof hatte daher im Streitfall nicht zu entscheiden, ob sich die wirtschaftlichen Verhältnisse für die Folgezeit so entscheidend geändert haben, dass die gesetzgeberische Entscheidung durch neue, im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses noch nicht abzusehende Entwicklungen entscheidend in Frage gestellt wird.

11. Wann verfolgt der Vermieter eine Einkunftserzielungsabsicht?

Verluste aus Vermietung und Verpachtung können steuerlich nur abgezogen werden, wenn der Vermieter eine Einkunftserzielungsabsicht hat. Wann dieses Motiv vorliegt, hat das Bayerische Landesamt für Steuern in einem ausführlichen Leitfaden dargestellt.

Vermieter verlustbringender Immobilien wollen den Fiskus in aller Regel an ihren Vermietungsverlusten beteiligen – sie handeln dabei nach der Devise "geteiltes Leid ist halbes Leid". Allerdings gelingt ihnen ein steuerlicher Verlustabzug nur, wenn sie nachweislich die Absicht haben, nachhaltig und dauerhaft Gewinne bzw. Überschüsse mit ihrem Mietobjekt zu erzielen. Fehlt ihnen diese Einkunftserzielungsabsicht, erkennen die Finanzbehörden die Vermietungsverluste nicht steuerlich an, sondern ordnet sie dem steuerlich irrelevanten Bereich der Liebhaberei zu. In der Praxis ist das Merkmal der Einkunftserzielungsabsicht daher von zentraler Bedeutung.

Neuer Leitfaden zur Einkunftserzielungsabsicht

Das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) hat nun in einem ausführlichen Leitfaden dargestellt, anhand welcher Kriterien die Einkunftserzielungsabsicht geprüft wird, welche Rechtsprechungsgrundsätze dabei zu beachten sind und wie Sonderfälle der Vermietung gehandhabt werden. Die Grundsätze gelten ab dem Veranlagungszeitraum 2012.

Wann ist die Einkunftserzielungsabsicht nicht zu prüfen?

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung von Wohnungen, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren, ist grundsätzlich ohne weitere Prüfung davon auszugehen, dass der Vermieter eine Einkunftserzielungsabsicht hat (auch bei verbilligter Wohnraumüberlassung). Diese Vermutung gilt jedoch nicht bei der Vermietung von Gewerbeobjekten und unbebauten Grundstücken.

Wer also z. B. mit der Vermietung einer Eigentumswohnung jahrelang nur rote Zahlen schreibt, kann seine Verluste grundsätzlich ohne nähere Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht steuerlich abziehen, sofern die Vermietung auf Dauer (= ohne Befristung) erfolgt.

Wann ist die Vermietung auf Dauer angelegt?

Eine auf Dauer angelegte Vermietung liegt vor, wenn die Vermietung nach den bei Vermietungsbeginn vorliegenden Umständen keiner Befristung unterliegt. Hat sich ein Vermieter erst einmal endgültig zur dauerhaften Vermietung entschlossen und veräußert er sein Objekt später bzw. nutzt es später selbst, so kann für die Dauer der Vermietung gleichwohl von einer Einkunftserzielungsabsicht ausgegangen werden, wenn der Verkauf bzw. die Selbstnutzung auf einem neuen Entschluss beruht. Ein solcher steuerunschädlicher Motivwechsel kann z. B. bei Scheidung oder finanzieller Notlage vorliegen.

Was spricht gegen eine Einkunftserzielungsabsicht?

Folgende Beweisanzeichen sprechen gegen eine Einkunftserzielungsabsicht:

- Es liegt nur eine vorübergehende (verlustbringende) Vermietung vor, z. B. bei Beteiligung an einem Mietkauf- oder Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie.
- Der Vermieter bietet ein noch nicht vermietetes Grundstück gleichzeitig zum Verkauf an.
- Es wird nur befristet vermietet (in Form eines Zeitmietvertrags).
- Der Vermieter hat eine nur kurz laufende Fremdfinanzierung abgeschlossen.
- Das Objekt wird nach Anschaffung/Herstellung zeitnah veräußert oder selbstgenutzt (in der Regel innerhalb von 5 Jahren).
- Das Objekt wird außergewöhnlich lange renoviert (mehr als 5 Jahre).

Verfahrensrechtlicher "Zugriff"

Wenn die Finanzämter erst nachträglich feststellen, dass einem Vermieter die Einkunftserzielungsabsicht fehlt, kommt eine Änderung der Steuerbescheide (= Verlustaberkennung) aufgrund neuer Tatsachen in Betracht.

Besonderheiten bei Ferienwohnungen

Bei der Vermietung von Ferienwohnungen wird eine Einkunftserzielungsabsicht auf Seiten des Vermieters unterstellt, wenn er die Wohnung ausschließlich an Feriengäste vermietet bzw. vermieten will und keine Selbstnutzung vorliegt. Eine ausschließliche Vermietung ist anzunehmen, wenn die Wohnung an mindestens 75 % der ortsüblichen Vermietungstage tatsächlich vermietet wird.

Bei vorbehaltener Selbstnutzung oder Vermietungstagen unterhalb der 75 %-Quote müssen die Finanzämter anhand einer in die Zukunft gerichteten Überschussprognose prüfen, ob eine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt.

Leerstehende Immobilien

Bei leerstehenden Immobilien sind die Finanzbehörden angehalten, stets in die Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht einzusteigen. Für den Entschluss zur dauerhaften Vermietung spricht z. B., dass der Vermieter Vermietungsanzeigen geschaltet oder einen Makler beauftragt hat. Gegen eine Einkunftserzielungsabsicht spricht, wenn der Vermieter trotz anhaltend erfolgloser Mietersuche an seinen (überhöhten) Mietpreisvorstellungen festhält oder er das Objekt jahrelang renoviert.

Wie eine Überschussprognose aufzustellen ist

Wenn Beweisanzeichen gegen eine Einkunftserzielungsabsicht sprechen (z. B. befristete Vermietung), prüfen die Finanzämter anhand einer vom Vermieter zu erstellenden Überschussprognose, ob sich mit dem Mietobjekt überhaupt einen Totalüberschuss erzielen lässt. In diese Berechnung fließen regelmäßig die voraussichtlich erzielbaren (steuerpflichtigen) Einnahmen und Werbungskosten der nächsten 30 Jahre ein. Bei einer befristeten Vermietung fällt der Prognosezeitraum entsprechend kürzer aus.

Der Totalüberschuss darf vom Vermieter nicht durch die Einrechnung von Wertsteigerungen des Objekts oder zu erwartenden privaten Veräußerungsgewinnen "frisirt" werden.

Sonstige Inhalte

Das BayLfSt geht in seinem Leitfaden zudem auf Grundsätze zur verbilligten Überlassung von Wohnraum (66 %-Grenze), die Vermietung von Luxuswohnungen, sowie Besonderheiten bei Gewerbeobjekten ein und gibt in der Anlage des Leitfadens eine Übersicht über Bundesfinanzhof-Urteile und Verwaltungsanweisungen zur Thematik.

12. Freiwillige Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben

Wer während eines Auslandseinsatzes steuerfreie (Progressions-)Einkünfte erzielt, kann seine gleichzeitig gezahlten freiwilligen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung nach einem neuen Urteil des Finanzgerichts Köln als Sonderausgaben abziehen.

Hintergrund

Ein Arbeitnehmer nahm zum 1.5.2011 eine Auslandstätigkeit in Aserbaidschan auf und erzielte deshalb fortan steuerfreie Einkünfte, die in Deutschland dem Progressionsvorbehalt unterlagen. Ebenfalls ab Mai 2011 leistete er freiwillige Beiträge zur Rentenversicherung, die sich in 2011 auf insgesamt 6.000 EUR beliefen.

Das Finanzamt verwehrte dem Arbeitnehmer den Sonderausgabenabzug für diese Beiträge und begründete dies damit, dass Vorsorgeaufwendungen nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen.

Entscheidung

Das Finanzgericht erkannte die freiwilligen Zahlungen jedoch als Sonderausgaben an. Das Gericht führte aus, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen und Aufwendungen, der einen Sonderausgabenabzug ausschließt, nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur gegeben ist, wenn beide Positionen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dies ist jedoch nur der Fall, wenn der Bezug von steuerfreien Einnahmen Pflichtbeiträge an einen Sozialversicherungsträger ausgelöst hat.

Der vorliegende Sachverhalt ist anders gelagert, da die Auslandstätigkeit in Aserbaidschan gerade keine Pflichtbeiträge ausgelöst hat, sondern der Arbeitnehmer die Zahlungen aus freiem Entschluss geleistet hatte.

13. Berichtigung bei Fehlbeurteilung des Vorsteuerabzugs

Darf das Finanzamt einen rechtlich unzutreffend gewährten Vorsteuerabzug in den Folgejahren korrigieren oder kann es nur eine rückwirkende Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung vornehmen? Eine Antwort darauf lieferte jetzt das Thüringer Finanzgericht.

Hintergrund

Ein Unternehmer erwarb in 2002 ein Fahrzeug und machte die entstandene Umsatzsteuer in voller Höhe als Vorsteuer geltend. Das Finanzamt stimmte der Umsatzsteuererklärung zu, obwohl nach damaliger Rechtslage nur ein Vorsteuerabzug von 50 % zulässig war. Da der Unternehmer das Fahrzeug in der Folgezeit nicht seinem Unternehmensvermögen zuordnete (= materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug), berichtigte das Finanzamt die Vorsteuer für die Folgejahre; entsprechende Änderungsbescheide ergingen in 2009. Eine Änderung der ursprünglich fehlerhaften Umsatzsteuerfestsetzung 2002 war wegen abgelaufener Festsetzungsfrist nicht mehr möglich.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass das Finanzamt nicht zur Vorsteuerberichtigung berechtigt war. Denn vorliegend hatte sich nicht die rechtliche Beurteilung der Ausgangsumsätze als steuerpflichtig/steuerfrei geändert, sondern das Finanzamt hatte versucht, eine frühere rechtliche Fehlbeurteilung zu korrigieren. Eine Berichtigung aus diesen Gründen hielt das Finanzgericht aber nicht für zulässig, da § 15a Abs. 1 UStG lediglich eine geänderte Verwendung von Wirtschaftsgütern erfasst und nicht die Fehlbeurteilung eines Vorsteuerabzugs. Letztere kann allenfalls über die allgemeinen Änderungsvorschriften der Abgabenordnung korrigiert werden (Änderung der ursprünglich fehlerhaften Steuerfestsetzung), was im Urteilsfall jedoch nicht mehr zulässig war.

14. Lohnsteuer-Nachschau: Wenn das Finanzamt spontan vorbeischaut

Lohnsteuer-Nachschau ohne Ankündigung möglich

Die Lohnsteuer-Nachschau muss nicht angekündigt werden. Der Arbeitgeber hat dem mit der Lohnsteuer-Nachschau beauftragten Amtsträger auf Verlangen Lohn- und Gehaltsunterlagen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen. Zudem muss er Auskünfte erteilen, soweit dies zur Feststellung steuerlich erheblicher Sachverhalte zweckdienlich ist.

Darüber hinaus haben die Mitarbeiter dem Amtsträger jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen zu geben und auf Verlangen in ihrem Besitz befindliche Bescheinigungen über den Lohnsteuerabzug sowie Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer vorzulegen.

Nahtloser Übergang zur Außenprüfung zulässig

Geben die bei der Lohnsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Lohnsteuer-Außenprüfung übergegangen werden. Dies kann insbesondere angezeigt sein,

- wenn bei der Lohnsteuer-Nachschau erhebliche Fehler beim Steuerabzug vom Arbeitslohn festgestellt wurden,
- wenn der Sachverhalt im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau nicht abschließend geprüft werden kann und weitere Ermittlungen erforderlich sind,
- wenn der Arbeitgeber seinen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau nicht nachkommt oder
- wenn die Ermittlung aufgrund fehlenden Datenzugriffs nicht oder nur erschwert möglich ist.

15. Ausgleichszahlung für rechtswidrig geleistete Mehrarbeit ist Arbeitslohn

Erhält ein verbeamteter Feuerwehrmann von seinem Arbeitgeber eine Ausgleichszahlung für rechtswidrig erbrachte Mehrarbeit, muss er diese Gelder als Arbeitslohn versteuern.

Hintergrund

Ein Feuerwehrbeamter der städtischen Berufsfeuerwehr erhielt von seinem Arbeitgeber im Jahr 2012 eine Ausgleichszahlung für rechtswidrig erbrachte Mehrarbeit in Höhe von 20.000 EUR, die er als steuerfreie Schadensersatzleistung anerkannt wissen wollte. Er argumentierte, dass die Gelder keinen Entlohnungs- oder Lohnersatzcharakter hätten, da entsprechende Schadensersatzansprüche nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs vorrangig auf Freizeitausgleich (Naturalrestitution) gerichtet seien. Das Finanzamt setzte die Zahlungen hingegen als (ermäßigt zu steuernden) Arbeitslohn an.

Entscheidung

Das Finanzgericht Münster urteilte, dass das Amt die Zahlungen zu Recht als Arbeitslohn angesetzt hatte.

Zu den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit gehören alle Güter in Geld- oder Geldeswert, die einem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werden Vorteile "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind – wenn also der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne (objektiv) als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Legt man diese Grundsätze zugrunde, sind die streitbefangenen Ausgleichszahlungen letztlich dafür zugeflossen, dass der Arbeitnehmer seine individuelle Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat.

Ob die Zahlung Ausfluss eines unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs ist, konnte das Finanzgericht dahingestellt lassen, da das Bundesverwaltungsgericht bereits entschieden hatte, dass der zusätzliche Dienst eines Beamten und der damit verbundene Freizeitverlust nach nationalem Recht keinen Schaden darstellt; demnach steht dem Arbeitnehmer für unionsrechtswidrig geleistete Mehrarbeit (neben einem möglichen unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch) ein beamtenrechtlicher Ausgleichsanspruch zu. Diese Einordnung als auch die Berechnung der Ausgleichszahlung im Urteilsfall (angelehnt an das Gesetz über die Mehrarbeit von Feuerwehrleuten) sprachen für den Arbeitslohncharakter der Ausgleichszahlung.

Mit freundlichen Grüßen

KANZLEI BORGSMANN

Gotenring 19

50679 Köln

0221 81 31 37

0221 88 56 26 (Fax)

info@kanzleiborgsmann.de

www.kanzleiborgsmann.de

