

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit den nachfolgenden Hinweisen möchten wir Sie über aktuelle Neuerungen aus dem Steuerrecht informieren.

## **Mandantenbrief 01/2017**

### **Gesetzesänderungen**

#### **a) Zweites Bürokratieentlastungsgesetz**

Der Bundestag hat am 30.03.2017 das Zweite Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft und Bürokratie verabschiedet. Zuvor kam es in den Ausschüssen zu weiteren Änderungen gegenüber dem Gesetzesentwurf.

Bereits im Juli 2015 wurde ein Bürokratieentlastungsgesetz in Kraft gesetzt. Erfreulicherweise soll diesem Gesetz nun der "Bürokratieabbau 2.0" (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz - BEG II) folgen. Allerdings wird auch darin wiederum ein gefühlt viel zu geringer Umfang an Entlastungen enthalten sein - doch immerhin ein weiterer Schritt in die richtige Richtung. Zumal es im federführenden Ausschuss noch zu weiteren praxisrelevanten Änderungen kam.

**Die Verabschiedung (Zustimmung) durch den Bundesrat ist am 12.05.2017 erfolgt.**

Vorab ein kurzer Überblick über die für die Praxis wesentlichen Punkte, die im Gesetzesentwurf enthalten sind:

- Wegfall der Aufbewahrungsfrist für Lieferscheine.
- Anhebung der Betragsgrenze für eine quartalsweise Abgabe von Lohnsteuer-Anmeldungen von 4.000 auf 5.000 €,
- Erhöhung des Schwellenwerts für umsatzsteuerliche Kleinbetragsrechnungen von 150 auf 250 €,
- Vereinfachte Fälligkeitsregelung für Sozialversicherungsbeiträge,
- Erhöhung zu den Aufzeichnungspflichten für GWG von 150 auf 250 €,
- Erhöhter Grenzwert von 72 € Tageslohn für die Lohnsteuerpauschalierung.

Zeitlicher Ablauf:

Das ursprünglich geplante Inkrafttreten der Änderungen generell zum 01.01.2017 ist durch Zeitablauf nun nicht mehr möglich. Stattdessen wird das Gesetz am Tag nach dessen Verkündung in Kraft treten. Da für einen Teil der Änderungen jedoch eine möglichst frühe Wirkung erwünscht ist, kommt es insoweit zu einem rückwirkenden Inkrafttreten zum 01.01.2017. Dies gilt für vorstehende "wesentlichen Änderungen".

## b) Schädliche Steuerpraktiken bei Rechteüberlassungen

Der Bundestag hat das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen am 27.04.2017 verabschiedet. Die Zustimmung durch den Bundesrat steht noch aus. Es hatte durch den Finanzausschuss umfangreiche Erweiterungen erfahren. Dazu gehört u.a. auch die Anhebung der GWG-Grenze auf 800 €.

## c) Bekämpfung der Steuerumgehung

Am 27.04.2017 hat der Bundestag das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften verabschiedet. Die Zustimmung des Bundesrates steht noch aus. Bereits bisher war der Entwurf des Gesetzes ein kleines Sammelsurium quer durch das Steuerrecht. Vorrangiges Ziel waren Maßnahmen gegen Briefkastenfirmen. Um solche Gestaltungen zu vermeiden, wurden eine Vielzahl von Melde- und Mitwirkungspflichten für sog. Drittstaat-Gesellschaften geschaffen. Doch die endgültige Fassung enthält nun doch eine Vielzahl weiterer Änderungen.

Praxisrelevant sind insbesondere folgende neue Änderungen:

- Das EStG wird zur automatisierten Einreihung in Steuerklassen bei Eheschließung an die bisherige Verwaltungsregelung angeglichen. Danach wird seit 2012 im ELStAM-Verfahren die Steuerklasse IV/IV vergeben. Das Gesetz sah eigentlich bisher die Steuerklassen III/ - bzw. III/IV vor.
- Künftig wird es auch einen einseitig möglichen Antrag auf Steuerklassenwechsel von III/IV zu IV/IV geben.
- Arbeitnehmer dürfen bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern mit der Steuerklasse VI einen sog. permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen; auch dies entspricht der bisherigen Verwaltungsregelung.
- Ab dem VZ 2019 wird es ein 2-jähriges Faktorverfahren geben.
- Überraschend kam auch noch die Änderung beim Kindergeld in das Gesetz hinein. Ein Kindergeldantrag kann nur noch für 6 Monate rückwirkend gestellt werden.
- Weitere Änderungen bringen eine Neuregelung zur Legitimationsprüfung nach § 154 AO und zum Kontenabrufverfahren (§§ 93 und 93b AO). So entfällt z.B. eine Prüfung der IdNr. bei Krediten für Konsumgüter mit einem Kreditrahmen von bis zu 12.000 €.
- Geändert wird die Information des Steuerpflichtigen über Anzeigen nach § 138b AO.
- Es erfolgt eine Aufnahme der Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 138c AO) in die Abfragemöglichkeiten beim Bundeszentralamt für Steuern für die mitteilungspflichtigen Stellen.
- Eine Änderung nach § 175b Abs. 1 und 2 AO ist ausgeschlossen, wenn die nachträglich übermittelten Daten nicht rechtserheblich sind.
- Die Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit (§ 154 Abs. 1 AO) wird wieder in den Katalog der Ordnungswidrigkeiten aufgenommen und kann damit mit einem Bußgeld geahndet werden.

## ***Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen im Rahmen von Sale-and-lease-back-Gestaltungen***

Ausnahmsweise sind Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen, sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser den (zivilrechtlichen) Eigentümer im Rahmen der tatsächlichen Herrschaft wirtschaftlich ausschließen kann. Beim Leasing beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter ist nach den individuellen Umständen zu entscheiden, ob Substanz und Erträge des Leasingguts während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausnahmsweise vollständig dem Leasingnehmer zustehen. Für die Zurechnung zum Leasingnehmer kommen folgende Fallgruppen in Betracht:

- Der Leasinggegenstand ist speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten und nach Ablauf der Grundmietzeit kann dieser nur noch beim Leasingnehmer eine sinnvolle Verwendung finden (Spezialleasing).
- Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstands und die Grundmietzeit decken sich annähernd.
- Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist zwar länger als die Grundmietzeit, dem Leasingnehmer steht aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zu, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist.

Der Bundesfinanzhof hat die Zurechnung zum Leasingnehmer bei einer Sale-and-lease-back-Gestaltung im Grundsatz verneint, bei der die Grundmietzeit die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unterschritten, aber nicht der Leasingnehmer eine Kaufoption, sondern der Leasinggeber ein Andienungsrecht innehatte. Dabei ist unerheblich, dass das Andienungsrecht für den Leasinggeber wirtschaftlich vorteilhaft und die Ausübung wirtschaftlich vernünftig ist. Entscheidend ist im vorliegenden Fall, dass der Leasingnehmer rechtlich nicht in der Lage ist, den Leasinggeber wirtschaftlich auszuschließen.

Im entschiedenen Fall muss das Finanzgericht den Sachverhalt erneut ermitteln und dahingehend überprüfen, ob das Wirtschaftsgut nicht aus einem anderen der oben genannten Gründe dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Dann hätte der Leasinggeber keine Kaufpreiszahlung geleistet, sondern dem Leasingnehmer ein Darlehen gewährt, das mit der Zahlung der Leasingraten zurückgeführt wird. Die Darlehensraten wären in einen erfolgswirksamen Zins- und in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil aufzuteilen.

### ***Erbschaft einer Pflegeheim-GmbH ist Körperschaftsteuerpflichtig***

Eine Erbschaft, die für den Betrieb einer Pflegeheim-GmbH bestimmt ist, unterliegt auch dann der Körperschaftsteuer, wenn der Erwerb zugleich erbschaftsteuerpflichtig ist. Das entschied der Bundesfinanzhof.

Eine GmbH betrieb ein Seniorenpflegeheim. Sie wurde von einem Bewohner mit der Auflage, das Erbe ausschließlich für Zwecke des Heimbetriebs zu verwenden, als Alleinerbin eingesetzt. Das Finanzamt setzte für den Erwerb des Nachlasses Erbschaftsteuer fest. Zugleich erhöhte es den Gewinn der GmbH um das Erbvermögen. Dagegen klagte die GmbH mit dem Hinweis auf eine systemwidrige Doppelbesteuerung.

Der Bundesfinanzhof gab dem Finanzamt Recht. Sämtliche erzielten Einkünfte der GmbH sind solche aus Gewerbebetrieb. Eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung mit Erbschaftsteuer und Körperschaftsteuer liegt nicht vor, da es in Deutschland kein einheitliches Steuersystem gibt, in dem alle Steuern aufeinander abgestimmt sind.

### ***Erneuerung einer Einbauküche in vermieteter Wohnung nur über Abschreibung abziehbar***

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung bzw. Instandsetzung vorhandener Teile eines vermieteten Gebäudes sind regelmäßig Erhaltungsaufwendungen, die sofort als Werbungskosten abgezogen werden können. Als Teil eines Gebäudes gelten dabei wesentliche Bestandteile, ohne die das Wohngebäude „unfertig“ wäre.

Entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun im Zusammenhang mit dem Austausch von Einbauküchen entschieden, dass diese Aufwendungen nur noch über die 10-jährige Abschreibung geltend gemacht werden können.

Im Streitfall hatte der Kläger vorhandene Einbauküchen in mehreren seiner Mietobjekte durch neue ersetzt. Das Finanzamt ließ nur die Kosten für den Einbau von Herd und Spüle sowie für solche Elektrogeräte, deren Anschaffungskosten die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 410 € nicht überstiegen, zum sofortigen Abzug zu. Die Aufwendungen für die Einbaumöbel verteilte es auf die voraussichtliche Nutzungsdauer von zehn Jahren.

Der BFH führt in seinem Urteil aus, dass eine Einbauküche mit ihren einzelnen Elementen ein eigenständiges und einheitliches Wirtschaftsgut darstellt. Weder Spüle noch Herd werden als wesentlicher Gebäudebestandteil angesehen. Folglich können die Anschaffungs- und Herstellungskosten dieses Wirtschaftsguts nur über die Abschreibung steuerlich berücksichtigt werden.

### ***Anschaffungsnahe Herstellungskosten liegen auch bei Austausch von Heizkörpern vor***

Zu den nur abschreibungsfähigen Herstellungskosten eines Gebäudes gehören die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn diese Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Zu diesen sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten gehören nicht die Aufwendungen für bestimmte Erweiterungen des Gebäudes und die Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Der Austausch von Heizkörpern gehört nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf nicht zu den jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsarbeiten. Sie sind bei der Ermittlung der maßgeblichen 15 %-Grenze einzubeziehen. Das Finanzgericht stellt ferner klar, dass auch Aufwendungen für die Beseitigung schon bei Erwerb vorhandener verdeckter Mängel bei der Ermittlung zu berücksichtigen sind. Das gleiche gilt für nach dem Erwerb auftretende altersübliche Defekte des Gebäudes.

## ***Rückwirkende Berichtigung von Rechnungen ist möglich***

Die Berichtigung einer Rechnung wirkt auf den Zeitpunkt zurück, zu dem der Unternehmer seine Rechnung erstmals ausgestellt hat. Das hat der Bundesfinanzhof in Änderung seiner Rechtsprechung und im Anschluss an ein Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union entschieden. Voraussetzung ist, dass das ursprüngliche Dokument die Mindestanforderungen einer Rechnung enthält. Diese sind

- Aussteller,
- Empfänger,
- Leistungsbeschreibung,
- Entgelt und
- gesonderter Steuerausweis.

Diese Angaben dürfen nicht so unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sein, dass sie als fehlende Angaben erscheinen.

Im Streitfall hatte ein Unternehmer den Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Beratern in Anspruch genommen. Als Leistungsgegenstand war lediglich „Beraterhonorar“ bzw. „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ vermerkt. Das genügte dem Finanzamt nicht, um den Vorsteuerabzug daraus zu gewähren, denn die Leistung war nicht hinreichend genau bezeichnet.

Im Klageverfahren legte der Unternehmer Rechnungen vor, in denen der Gegenstand der Leistung ordnungsgemäß bezeichnet war. Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass diese Berichtigung auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Das hat erhebliche Auswirkungen auf die Festsetzung von Zinsen auf den Vorsteuerbetrag, immerhin 6 % pro Jahr.

**Tipp:** Die berichtigte Rechnung kann bis zum Abschluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht vorgelegt werden.

## ***Unterschiedliche Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden hinsichtlich Herstellungs- und Erhaltungsaufwand***

Wird ein Gebäude sowohl zur Ausführung steuerpflichtiger als auch steuerfreier Umsätze genutzt (z.B. durch Option steuerpflichtige Vermietung an Gewerbetreibende und steuerfreie Vermietung an Ärzte), ist die Umsatzsteuer auf Eingangsleistungen nur teilweise als Vorsteuer abzugsfähig. Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

- Die Umsatzsteuer für die Herstellung ist nach dem prozentualen Verwendungsverhältnis des gesamten Gebäudes aufzuteilen. Es erfolgt keine vorherige Aufteilung der den einzelnen Gebäudeteilen zuzuordnenden Aufwendungen.

### **Beispiel:**

Das Erdgeschoss wird steuerpflichtig vermietet, das Obergeschoss steuerfrei. Die gesamte Umsatzsteuer wird aufgeteilt und nicht nur die beide Geschosse betreffende (z.B. Dach).

- Demgegenüber werden Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung des Gebäudes soweit möglich den einzelnen Gebäudeteilen zugeordnet. Die Umsatzsteuer auf die Erneuerung der Fenster im Erdgeschoss ist also in voller Höhe abzugsfähig, die für die Erneuerung der Fenster im OG überhaupt nicht und die für Reparaturarbeiten am Dach nur anteilig.
- Aufteilungsmaßstab ist regelmäßig der Flächenschlüssel. Der Umsatzschlüssel (Verhältnis der mit den einzelnen Gebäudeteilen erzielten Umsätze – objektbezogener Umsatzschlüssel - oder Gesamtheit der vom Unternehmer bewirkten Umsätze – gesamtumsatzbezogener Umsatzschlüssel) kommt nur zur Anwendung, wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, etwa wenn die Ausstattung der den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räume (z. B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist.

## ***Verkauf eines Grundstücks von einer juristischen Person des Privatrechts an eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterliegt der Grunderwerbsteuer***

Verkauft eine juristische Person des Privatrechts (z. B. GmbH oder AG) ein Grundstück an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. eine Gemeinde oder einen Kreis), unterliegt dieser Verkauf der Grunderwerbsteuer. Dies gilt auch dann, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts alleinige Anteilseignerin der juristischen Person des Privatrechts ist; dadurch wird letztere nicht zu einer juristischen Person des

öffentlichen Rechts. Eine Grunderwerbsteuerbefreiung kann es hingegen geben, wenn sowohl der Grundstücksveräußerer als auch der Grundstückserwerber juristische Personen des öffentlichen Rechts sind.

### ***Dienstwagenbesteuerung in Leasingfällen***

Ist ein vom Arbeitgeber geleaster Pkw dem Arbeitnehmer zuzurechnen, weil dieser die wesentlichen Rechte und Pflichten des Leasingnehmers hat (Zahlung der Leasingraten, Instandhaltung, Haftung für Sachmängel und Beschädigung), dann fehlt es an der Überlassung eines betrieblichen Fahrzeugs. Der geldwerte Vorteil für private Fahrten kann dann nicht pauschal nach der 1 %-Regelung oder der Fahrtenbuchmethode ermittelt werden. Das entschied 2014 der Bundesfinanzhof im Fall einer unselbstständig tätigen Gemeindegemeinderätin, die von den besonders günstigen Konditionen des Behördenleasings profitiert hatte. Maßgeblich war unter anderem, dass die Gemeinde ihr den Pkw nicht aufgrund einer Regelung im Arbeitsvertrag, sondern aufgrund einer unabhängigen Sonderrechtsbeziehung (Unterleasingvertrag) überlassen hatte.

Das Bundesministerium der Finanzen hat die Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Hinblick auf das Kriterium einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung auch außerhalb des Behördenleasings aufgegriffen. Die Nutzungsüberlassung eines vom Arbeitgeber geleasteten und dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassenen Pkw ist unter folgenden Voraussetzungen nach der 1 %-Regelung oder der Fahrtenbuchmethode zu bewerten:

- Zivilrechtlicher Leasingnehmer gegenüber der Leasinggesellschaft ist der Arbeitgeber.
- Der Anspruch auf die Pkw-Überlassung ist arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil, wurde also schon bei Abschluss des Arbeitsvertrags vereinbart oder geht mit der Beförderung des Arbeitnehmers in eine höhere Gehaltsklasse einher oder
- der Anspruch wird im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft (Verzicht auf Barlohn gegen Gewährung des Pkw-Nutzungsrechts) vereinbart.

Sind die Voraussetzungen erfüllt, darf der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze im Rahmen einer Auswärtstätigkeit mit diesem Pkw nicht, auch nicht teilweise, steuerfrei erstatten.