

Informationsbrief

Juni 2015

Inhalt

- 1 Reinvestitionsrücklage verstößt gegen Europarecht
- 2 Veräußerungsfrist für private Veräußerungsgeschäfte bei aufschiebender Bedingung
- 3 Außergewöhnliche Belastungen: Umfang der Aufwendungen für behindertengerechten Umbau einer Wohnung
- 4 Fünftel-Regelung bei außerordentlichen Einkünften: Verfassungsmäßigkeit und Teilleistungen
- 5 Entschädigung einer Gebäudefeuerversicherung
- 6 Finanzamt darf auf Daten von (Registrier-)Kassen zugreifen
- 7 Erstattung von Vorsteuern aus sog. Drittländern (Nicht-EU-Staaten)
- 8 Progressionsvorbehalt bei Krankengeld verfassungsgemäß

Allgemeine Steuerzahlungstermine im Juni

Fälligkeit ¹	Ende der Schonfrist
Mi. 10. 6. Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag²	15. 6.⁴
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	15. 6.⁴
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	15. 6.⁴
Umsatzsteuer³	15. 6.⁴

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.

1 Reinvestitionsrücklage verstößt gegen Europarecht

Unternehmen, die ein Gebäude veräußern, brauchen einen dabei entstehenden Gewinn nicht sofort zu versteuern; sie können die aufgedeckten stillen Reserven mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines im selben Jahr oder im Vorjahr neu angeschafften bzw. hergestellten Gebäudes verrechnen. Durch die in der Folge regelmäßig niedrigeren Abschreibungen für das Reinvestitionswirtschaftsgut ergibt sich so ein Steuerstundungseffekt. Entsprechendes gilt für den Gewinn aus dem Verkauf eines (unbebauten) Grundstücks, der auf ein wieder angeschafftes Grundstück oder auf ein neu angeschafftes bzw. hergestelltes Gebäude übertragen werden kann. Durch Bildung einer steuermindernden **§ 6b-Rücklage** kann die Übertragung des Gewinns auch bei künftigen Anschaffungen vorgenommen werden, wenn diese innerhalb einer 4- bzw. 6-jährigen Frist erfolgen.⁵

1 Lohnsteuer-**Anmeldungen** bzw. Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können.
2 Für den abgelaufenen Monat.

3 Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
4 Die Schonfrist endet am 15. 6., weil der 13. 6. ein Samstag ist.
5 Für Unternehmer mit Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) gilt eine vergleichbare Regelung (siehe § 6c EStG).

Eine vergleichbare Regelung besteht für **Anteile** an Kapitalgesellschaften, wenn diese von **Einzelunternehmen** oder **Personengesellschaften** veräußert werden; derartige Gewinne können bis zu einem Betrag von 500.000 Euro ggf. auf neu angeschaffte Kapitalanteile sowie – mit dem nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens steuerpflichtigen Anteil – auf Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter (z. B. PKW, Maschinen) übertragen werden.⁶

Neben weiteren Voraussetzungen ist eine steuerbegünstigte Übertragung nach § 6b EStG nur auf Wirtschaftsgüter (z. B. Grundstücke, Kapitalanteile, Maschinen) möglich, die zum Anlagevermögen einer **inländischen** Betriebsstätte gehören.⁷

Der Europäische Gerichtshof⁸ hat jetzt entschieden, dass die Steuerregelung des § 6b EStG insoweit nicht mit EU-Recht vereinbar ist, als die Vergünstigung nur dann in Betracht kommt, wenn die Gewinne wieder in Deutschland investiert werden. Eine im EU-Ausland getätigte Reinvestition ist somit regelmäßig steuerlich ungünstiger gestellt; dies verstößt nach Auffassung des Gerichts gegen die Niederlassungsfreiheit.

Unklar ist, wie der Gesetzgeber auf diese Entscheidung reagieren wird.

2 Veräußerungsfrist für private Veräußerungsgeschäfte bei aufschiebender Bedingung

Wird ein Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach Erwerb veräußert, unterliegt ein eventueller Gewinn als privates Veräußerungsgeschäft der Einkommensteuer; ausgenommen davon sind insbesondere bebaute Grundstücke und Eigentumswohnungen, die ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (siehe § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Es stellt sich die Frage, welcher Zeitpunkt bei einer Veräußerung unter **aufschiebender Bedingung** (§ 158 Abs. 1 BGB) für die Ermittlung der **Veräußerungsfrist** maßgeblich ist. Der Bundesfinanzhof⁹ hatte darüber in einem aktuellen Urteil zu entscheiden. Im Streitfall wurde ein bebautes Eisenbahngrundstück unter der Bedingung veräußert, dass es von Bahnbetriebszwecken freigestellt wird. Der Kaufvertrag wurde innerhalb der 10-jährigen Frist geschlossen, die zuständige Behörde erteilte die Freistellung des Geländes erst nach Ablauf der Frist. Denkbar sind aufschiebende Bedingungen z. B. auch, wenn die Wirksamkeit eines Grundstückskaufvertrags von behördlichen (Bau-)Genehmigungen abhängig gemacht werden soll.

Nach Auffassung des Gerichts bestand mit Vertragsschluss für keine der beiden Parteien mehr die Möglichkeit, sich einseitig von dem Vertrag zu lösen, auch wenn die Rechtswirkungen erst aus dem Eintritt der Bedingung folgen. Maßgeblich für die Veräußerungsfrist des § 23 EStG bei einem Verkauf unter aufschiebender Bedingung ist somit der Zeitpunkt des **Vertragsabschlusses** und nicht der Eintritt der aufschiebenden Bedingung. Im Urteilsfall handelte es sich demnach um ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft.

3 Außergewöhnliche Belastungen: Umfang der Aufwendungen für behinderten-gerechten Umbau einer Wohnung

Umbaukosten eines Hauses oder einer Wohnung können regelmäßig im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG) steuerlich geltend gemacht werden, soweit die Baumaßnahme durch eine Behinderung bedingt ist. Ein entsprechender Nachweis kann z. B. durch Vorlage eines (amts-)ärztlichen Gutachtens erfolgen.¹⁰ Zu berücksichtigen sind die entstandenen Aufwendungen nach Abzug der Erstattungen z. B. von Krankenversicherungen, soweit die zumutbare Belastung¹¹ überschritten wird.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg¹² hat entschieden, dass auch mit dem Umbau zusammenhängende Folgekosten zu den begünstigten Aufwendungen gehören. Im Streitfall wurde die Dusche in der Wohnung einer an Multipler Sklerose Erkrankten rollstuhlgerecht umgebaut. Nach dem Umbau war die Dusche bodengleich begehbar und mit einem Rollstuhl befahrbar. Das Finanzamt erkannte von den Gesamtkosten in Höhe von ca. 5.700 Euro lediglich die Aufwendungen für das neue Duschelement und Bodenarbeiten (ca. 500 Euro) an, nicht jedoch die Kosten für den Einbau einer größeren Duschtür, neue Wandfliesen und Armaturen.

Dagegen sind nach Auffassung des Gerichts sämtliche Aufwendungen – auch die **notwendigen Folgekosten** für Tür, Fliesen und Armaturen – als außergewöhnliche Belastungen zu beurteilen. Denn ohne den behinderungsbedingten Umbau der Dusche wären diese Arbeiten gar nicht notwendig geworden. Eine „Sezierung“ der Baumaßnahmen in einzelne Aufwandsposten – wie vom Finanzamt vorgenommen – sei zu eng und nicht praktikabel.

6 Siehe dazu § 6b Abs. 10 EStG.

7 § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG.

8 Urteil vom 16. April 2015 Rs. C-591/13.

9 Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 23/13.

10 Siehe R 33.4 Abs. 5 EStR.

11 Zwischen 1 % und 7 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (vgl. § 33 Abs. 3 EStG).

12 Urteil vom 19. März 2014 I K 3301/12 (EFG 2015 S. 406).

4 Fünftel-Regelung bei außerordentlichen Einkünften: Verfassungsmäßigkeit und Teilleistungen

Für außerordentliche Einkünfte wie z. B. Entlassungsentschädigungen ist eine Steuerermäßigung gemäß § 34 Abs. 1 EStG vorgesehen. Dabei werden die begünstigten Einkünfte rechnerisch auf 5 Jahre verteilt, wodurch der Progressionseffekt des Einkommensteuertarifs abgemildert werden soll.

Beispiel 1:

Der ledige Arbeitnehmer A erhält im Januar eine begünstigte Entlassungsentschädigung von 50.000 €, weitere Einkünfte erzielt er in diesem Jahr nicht.

Die Einkommensteuer beträgt:

bei Anwendung der Fünftel-Regelung	1.280 €
Bei „normaler“ Besteuerung nach Tarif (2014) beträgt die Einkommensteuer	12.780 €
Daraus ergibt sich eine Ersparnis in Höhe von	11.500 €

Werden neben der Entschädigung weitere Einkünfte erzielt, kann dies zu überraschenden Ergebnissen führen.

Beispiel 2:

Der ledige Arbeitnehmer A erzielt neben der Entlassungsentschädigung von 50.000 € im gleichen Jahr noch Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von 10.000 €.

Die Einkommensteuer beträgt:

mit Anwendung der Fünftel-Regelung	12.146 €
Bei diesem Beispiel führen nicht begünstigte weitere Einkünfte von 10.000 € gegenüber Beispiel 1 zu einer Mehrsteuer von 10.866 € .	

Wie diese Beispiele zeigen, kann es in Extremfällen zu Grenzsteuersätzen von über 100 % bezüglich der weiteren Einkünfte kommen. Trotzdem ist die Fünftel-Regelung **verfassungsgemäß**,¹³ weil die Einkommensteuer ohne die Steuerermäßigung höher wäre (im Beispiel 2: 16.961 Euro). Eine Steuerersparnis durch die Fünftel-Regelung ist am größten, wenn im jeweiligen Jahr neben den begünstigten Einkünften keine weiteren Einkünfte erzielt werden. Liegen dagegen andere Einkünfte (z. B. aus Vermietung und Verpachtung) vor, ist zu prüfen, ob ggf. durch Vorziehen von Werbungskosten (z. B. Erneuerung der Heizungsanlage) oder andere geeignete Maßnahmen die Steuerbelastung verringert werden kann.

Voraussetzung für die Anwendung der sog. Fünftel-Regelung ist, dass die Entschädigung „zusammengeballt“, d. h. in einem Veranlagungszeitraum, zufließt. Erfolgt die Auszahlung in mehreren **Teilbeträgen** in verschiedenen Veranlagungszeiträumen, ist diese Voraussetzung grundsätzlich nicht erfüllt. Die Finanzverwaltung¹⁴ beanstandet es jedoch nicht, wenn neben der Hauptentschädigungsleistung in einem anderen Veranlagungszeitraum eine weitere geringfügige Teilzahlung geleistet wird und diese höchstens **5 %** der Hauptleistung ausmacht. Demgegenüber hat ein Finanzgericht¹⁵ in einem Fall die ermäßigte Besteuerung der Hauptleistung (104.800 Euro) zugelassen, in dem eine weitere Zahlung von weniger als **10 %** der Hauptleistung (10.200 Euro) erfolgte.

5 Entschädigung einer Gebäudefeuerversicherung

Die gesetzliche Pflicht zum Abschluss einer Feuerversicherung für Gebäude ist seit 1. Juli 1994 weggefallen. Gleichwohl werden Gebäude üblicherweise gegen Schäden durch Elementarereignisse wie z. B. Feuer, Sturm und Hagel versichert. Bei vermieteten Gebäuden sind die Versicherungsbeiträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar.

Wird ein vermietetes Gebäude durch Brand ganz oder teilweise zerstört, können die Aufräum- und ggf. Abbruchkosten als Werbungskosten geltend gemacht werden. Darüber hinaus kommt für den entstandenen Wertverlust des Gebäudes eine Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) in Betracht. Sie kann nur im Schadensjahr (spätestens im Jahr der Entdeckung des Schadens) als Werbungskosten abgezogen werden; eine spätere Nachholung ist nicht möglich.¹⁶

In einer neueren Entscheidung hat der Bundesfinanzhof jetzt bestätigt, dass Entschädigungszahlungen der Gebäudeversicherung nur insoweit als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln sind, als sie Werbungskosten ersetzen sollen. Das bedeutet, dass die Erstattung z. B. von Aufräum- und Abbruchkosten sowie des

13 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14. Mai 2014 I K 2136/13 (EFG 2015 S. 415).

14 Vgl. BMF-Schreiben vom 1. November 2013 – IV C 4 – S 2290/13/10002 (BStBl 2013 I S. 1326), Rz. 8.

15 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 3. November 2014 10 K 2655/13; Revision eingelegt (Az. des BFH: IX R 46/14).

16 Vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1992 IX R 333/87 (BStBl 1994 II S. 12).

Wertverlustes bis zur Höhe der AfaA als Einnahme bei den Vermietungseinkünften anzusetzen ist. Darüber hinausgehende Versicherungsleistungen (z. B. zur Wiederherstellung des Gebäudes) sind steuerlich unbeachtlich, sie mindern auch nicht die Herstellungskosten des neuen Gebäudes. Dabei ist es gleichgültig, ob die Versicherung zum Zeitwert oder zum gleitenden Neuwert entschädigt.¹⁷

6 Finanzamt darf auf Daten von (Registrier-)Kassen zugreifen

Wenn die Buchführung eines selbständigen Kaufmanns unter Verwendung eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurde, darf das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung auf diese Daten zugreifen bzw. diese Daten zur Prüfung anfordern (§ 147 Abs. 6 Abgabenordnung). Das gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs¹⁸ auch für die Daten aus einer elektronisch geführten Registrierkasse für die Bargeschäfte.

Im Grundsatz ist jeder Kaufmann verpflichtet, auch seine Bareinnahmen einzeln aufzuzeichnen.¹⁹ Erfasst ein Kaufmann seine Einnahmen mit Hilfe eines modernen Kassensystems, kommt er gerade dadurch seiner Aufzeichnungspflicht nach. Er kann sich dann nicht auf die Unzumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen berufen. Die gespeicherten Kassendaten unterliegen nicht nur den Aufbewahrungspflichten, sondern auch der Verpflichtung, diese auf Anforderung im Rahmen einer Außenprüfung dem Finanzamt zur Verfügung zu stellen.

7 Erstattung von Vorsteuern aus sog. Drittländern (Nicht-EU-Staaten)

In Deutschland ansässige Unternehmer bzw. Unternehmen, die ausländische Leistungen in einem Nicht-EU-Staat bezogen und entsprechende Vorsteuern entrichtet (z. B. anlässlich von Geschäftsreisen) und selbst keine steuerpflichtigen Umsätze in dem jeweiligen Staat erbracht haben, können sich die ausländische Vorsteuer erstatten lassen. Eine Vergütung der Vorsteuer erfolgt jedoch nur in den Drittstaaten, zu denen bezüglich der Vorsteuererstattung eine sog. **Gegenseitigkeit**²⁰ besteht.

Im Gegensatz zum elektronischen Verfahren bei der Erstattung von Vorsteuern aus EU-Mitgliedstaaten (über das BZStOnline-Portal) können Vergütungsanträge gegenüber **Drittstaaten** nur schriftlich gesondert für jedes Land gestellt werden. Die Anträge können entweder direkt bei der ausländischen Erstattungsbehörde²¹ oder über die entsprechende ausländische Handelskammer²² eingereicht werden. Eine hierfür regelmäßig erforderliche Bestätigung der Unternehmereigenschaft stellt das zuständige Finanzamt aus; die Bescheinigung wird aber nur erteilt, wenn der Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt ist, also nicht, wenn er nur steuerfreie Umsätze ausführt oder Kleinunternehmer ist.²³

Vergütungsanträge sind spätestens bis zum **30. Juni** des auf das Jahr der Ausstellung der Rechnung folgenden Kalenderjahres zu stellen. Beizufügen sind neben der Unternehmerbescheinigung Originalrechnungen bzw. Einfuhrbelege. Regelmäßig ausgeschlossen ist die Erstattung von Vorsteuerbeträgen, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen.²⁴ Zu beachten ist, dass ggf. länderweise unterschiedliche Mindestvergütungsbeträge erreicht werden müssen.

8 Progressionsvorbehalt bei Krankengeld verfassungsgemäß

Von einer gesetzlichen Krankenkasse gezahltes Krankengeld ist einkommensteuerfrei; es unterliegt aber – wie z. B. auch Arbeitslosengeld und -hilfe, Kurzarbeiter- und Mutterschaftsgeld – dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG). Danach werden die vorhandenen steuerpflichtigen Einkünfte regelmäßig höher besteuert, weil der anzuwendende Steuersatz so ermittelt wird, als wenn das Krankengeld steuerpflichtig wäre. Krankentagegeld aus einer **privaten** Versicherung ist ebenfalls steuerfrei, unterliegt aber nicht dem Progressionsvorbehalt. Der Bundesfinanzhof²⁵ hat diese Ungleichbehandlung als zulässig angesehen.

In einem neuen Urteil wurde diese Auffassung jetzt bestätigt.²⁶ Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Krankengeld aus einer gesetzlichen Krankenkasse und Krankentagegeld verstößt auch nach Einführung des sog. Basistarifs in der privaten Krankenversicherung im Jahr 2009 nicht gegen das Grundgesetz. Die steuerliche Ungleichbehandlung sei aufgrund der Unterschiedlichkeit der Versicherungssysteme zu akzeptieren.

17 BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014 IX R 1/14.

18 Urteil vom 16. Dezember 2014 X R 42/13.

19 Vgl. aber zur Frage der Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen BFH-Urteil vom 12. Mai 1966 IV 472/60 (BStBl 1966 III S. 371).

20 Siehe das aktuelle Verzeichnis der Länder mit Gegenseitigkeit (BMF-Schreiben vom 17. Oktober 2014 – IV D 3 – S 7359/07/10009, BStBl 2014 I S. 1369).

21 Zu den Adressdaten der ausländischen Behörden sowie Informationen, Formularen (teilweise in Landessprache) und Anleitungen siehe www.bzst.de.

22 Kontaktdaten unter www.ahk.de – Umsatzsteuerrückerstattung.

23 Siehe Abschn. 18.16 UStAE.

24 Zur deutschen Regelung vgl. § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG.

25 Urteile vom 26. November 2008 X R 53/06 (BStBl 2009 II S. 376) und X R 59/06 (BFH/NV 2009 S. 739).

26 BFH-Urteil vom 13. November 2014 III R 36/13.