

Mandantenbrief

Januar 2019

Steuertermine:

10.01. Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **14.01.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr

Vorschau auf die Steuertermine Februar 2019:

11.02. Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **14.02.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

15.02. Gewerbesteuer
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **18.02.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr

Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Januar 2019

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Januar ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 29.01.2019.

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Positives zur Berechnung der Einspruchsfrist	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Einspruch über Elster online	3
3. Für alle Steuerpflichtigen: Was ist ein Antrag auf schlichte Änderung?	4
4. Für Eheleute: Immer auf das Hochzeitsdatum achten, dann klappt es auch mit der Zusammenveranlagung!	6
5. Für Kapitalanleger: Finanzamt muss mehr Verluste aus der Veräußerung von Aktien anerkennen	8
6. Für Immobilieneigentümer: Zum Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts	10
7. Für Immobilieneigentümer: Steuerliche Behandlung einer Entschädigung für die Überspannung des Grundstücks mit einer Stromleitung	11
8. Für Immobilieneigentümer: Veräußerungsnebenkosten als Werbungskosten einer anderen Vermietungsimmobilie	13
9. Für GmbH-Gesellschafter: Zum Abzug von Refinanzierungszinsen bei Forderungsverzicht gegen Besserungsschein	15

1. Für alle Steuerpflichtigen: Positives zur Berechnung der Einspruchsfrist

Von vielen Steuerpflichtigen wird beispielsweise die Berechnung der Einspruchsfrist als sehr dröge und trocken empfunden. Tatsächlich ist dies jedoch extrem wichtig, wie die Praxis immer wieder zeigt. Das gilt insbesondere auch deshalb, weil sich die Berechnung der Einspruchsfrist aus mehreren Vorschriften zusammensetzt und daher auch in der Praxis immer wieder zu Fehlern führt.

Insofern sei an dieser Stelle ganz kurz zusammenfassend erläutert: Die Einspruchsfrist beträgt regelmäßig einen Monat nach Bekanntgabe des entsprechenden Steuerbescheids. Um allerdings überhaupt mit der Fristberechnung beginnen zu können, muss zunächst einmal das Datum der Bekanntgabe des Steuerbescheides ermittelt werden. An dieser Stelle kommt die Regelung des § 122 Abs. 2 Nummer 1 der Abgabenordnung (AO) ins Spiel.

Danach gilt: Ein schriftlicher Verwaltungsakt (also auch zum Beispiel ein Einkommensteuerbescheid), der durch die Post übermittelt wird, gilt bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Dies gilt lediglich nicht, wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Im Zweifel hat die Behörde, also hier das Finanzamt, den Zugang des Verwaltungsaktes und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen.

Grundsätzlich kann also davon ausgegangen werden, dass ein Steuerbescheid am dritten Tag nach dem im Steuerbescheid aufgeführten Datum als bekannt gegeben gilt.

Etwas anderes kommt lediglich in Betracht, wenn er tatsächlich später zugegangen ist. Für diesen Fall, also quasi für die Widerlegung der Drei-Tages-Vermutung, hat das Finanzgericht Münster mit Entscheidung vom 30.03.2017 unter dem Aktenzeichen 13 K 3907/15 Kg in fiskalischer Auslegung der Dinge entschieden, dass dafür der Steuerpflichtige Beweisvorsorge treffen muss. Dies kann insbesondere dadurch geschehen, dass er den Briefumschlag mit dem entsprechenden Poststempel aufbewahrt. Insoweit kommt das erstinstanzliche Finanzgericht Münster zu dem Schluss, dass in anderen Fällen an der sogenannten Drei-Tage-Regel des § 122 Abs. 2 Nummer 1 AO festzuhalten ist, auch wenn dies dazu führt, dass der Steuerpflichtige seinen Einspruch dann außerhalb der Frist eingelegt hat und dieser somit nicht zulässig ist.

Erfreulicherweise hat jedoch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.06.2018 diese fiskalisch geprägte Entscheidung des FG Münster deutlich relativiert. Unter dem Aktenzeichen III R 27/17 stellen die obersten Finanzrichter der Republik nämlich klar, dass unter „Aufgabe zur Post“ im Sinne der gesetzlichen Regelung in § 122 Abs. 2 Nummer 1 AO auch die Übermittlung eines Verwaltungsaktes durch einen privaten Postdienstleister erfasst wird.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof erkannt, dass die Einschaltung eines privaten Postdienstleisters für die Zugangsvermutung innerhalb der Drei-Tages-Frist von Bedeutung sein kann, weil hierdurch möglicherweise ein längerer Postlauf gegeben ist. In diesen Fällen ist daher zunächst zu prüfen, ob nach den bei den privaten Dienstleistern vorgesehenen organisatorischen und betrieblichen Vorkehrungen regelmäßig von einem Zugang des zu befördernden Schriftstück innerhalb von drei Tagen ausgegangen werden kann.

Ist dies nicht der Fall, muss das Finanzamt konkret darlegen können, dass der jeweilige schriftliche Verwaltungsakt tatsächlich innerhalb von drei Tagen nach Aufgabe zur Post beim Steuerpflichtigen angekommen ist. Kann das Finanzamt dies nicht, dürfte regelmäßig mit einer Art Verlängerung der Einspruchsfrist zu rechnen sein, da diese erst beginnt, wenn der schriftliche Verwaltungsakt tatsächlich beim Steuerpflichtigen zugegangen ist.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Einspruch über Elster online

Zahlreiche Steuerpflichtige, die nicht steuerlich beraten sind, geben ihre Einkommensteuererklärung über das sogenannte Elsterportal der Finanzverwaltung ab. Leider zeigt sich dabei immer wieder, dass Fehler auftreten, die im Nachhinein nicht mehr geheilt werden können.

So war es auch in einem Steuerstreit vor dem Finanzgericht Köln. Hier hatte ein Steuerpflichtiger seine Steuererklärung über das Elster-Online-Portal erstellt und schließlich im Dezember seinen Steuerbescheid erhalten. Gegen diesen legte er Einspruch ein, welchen er auch der Einfachheit halber über das Elster-Online-Portal an die Finanzverwaltung senden wollte. Exakt dabei unterlief ihm jedoch der Fehler, dass er lediglich auf „Speichern“ und nicht auf „Senden“ gedrückt hat. Erst drei Monate später ist er darauf aufmerksam geworden, da das Online-Programm in daran erinnerte, dass sich noch ein Schreiben in der Ablage befindet, welches nicht abschließend bearbeitet ist. Umgehend sendete der Steuerpflichtige seinen seinerzeit bereits innerhalb der

Einspruchsfrist verfassten, aber nicht abgesendeten Einspruch an das Finanzamt und bat, diesen noch zu berücksichtigen.

Damit ein solcher Einspruch überhaupt noch berücksichtigt werden kann, kommt die Vorschrift des § 110 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht. Danach gilt: War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Mit anderen Worten: Er ist so zu stellen, als wenn er im vorliegenden Fall die Einspruchsfrist nicht versäumt hätte und der Einspruch fristgerecht bei der Finanzverwaltung eingegangen wäre.

Das Finanzamt verwehrte allerdings die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, weshalb der Steuerpflichtige Klage beim zuständigen Finanzgericht Köln eingelegte. Leider bestätigte dieses jedoch mit Urteil vom 27.07.2018 unter dem Aktenzeichen 3 K 2250/17 die Auffassung des Finanzamtes. Konkret heißt es in der Entscheidung: Ein Steuerpflichtiger, der im Elster-Online-Portal einen Einspruch formuliert, diesen aber nicht mit dem Befehl „Senden“ an das Finanzamt verschickt, sondern stattdessen den Befehl „Speichern und Verlassen“ verwendet, hat damit noch keinen wirksamen Einspruch eingelegt. Geschieht dies beim Steuerpflichtigen in irriger Annahme, besteht nach Ablauf der Einspruchsfrist insoweit auch kein Anspruch auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Tatsächlich ist der Steuerpflichtige schlicht nicht ohne Verschulden verhindert gewesen, die Einspruchsfrist einzuhalten.

Hinweis: Da das Finanzgericht Köln die Revision zum Bundesfinanzhof nicht zugelassen hat, hat der Steuerpflichtige Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, welche aktuell beim obersten Finanzgericht der Republik unter dem Aktenzeichen VIII B 124/18 anhängig ist.

Ob diese jedoch erfolgsversprechend ist, dürfte eher als zweifelhaft eingeordnet werden. Vergleicht man den vorliegenden Sachverhalt nämlich mit dem analogen Zeitalter, wäre es nichts anderes, als wenn ein Steuerpflichtiger den Einspruch zwar schreibt und in einen Briefumschlag steckt, diesen jedoch dann schlicht liegen lässt. Auch in einem solchen Fall wäre sicherlich kein Wiedereinsetzungsgrund gegeben, da der Einspruch nur aufgrund des Verschuldens des Steuerpflichtigen nicht fristgerecht beim Finanzamt eingegangen ist. Folglich dürfte bei der Versendung über das Elster-Online-Portal kein Unterschied gegeben sein. Betroffenen, denen ein ähnliches Malheur passiert ist, sollten sich dennoch an die Nichtzulassungsbeschwerde anhängen, denn im Endeffekt gilt immer: Vor Gericht und auf hoher See ist man in Gottes Hand.

3. Für alle Steuerpflichtigen: Was ist ein Antrag auf schlichte Änderung?

Damit ein Steuerbescheid noch geändert werden kann, muss dieser entweder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sein, in einem zu ändernden Punkt vorläufig erlassen worden sein, ein Einspruch muss noch innerhalb der Frist möglich sein oder aber es muss eine Korrekturvorschrift greifen. Der schlichte Antrag auf Änderung ist eine solche Korrekturvorschrift, welche in § 172 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2a der

Abgabenordnung (AO) beheimatet ist. Danach gilt: Ein Steuerbescheid darf, wenn er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn er andere Steuern als Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben betrifft, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird. Dies gilt jedoch zu Gunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft.

Eine besondere Bedeutung bekommt dieser sogenannte schlichte Antrag auf Änderung auch, wenn bereits eine Einspruchsentscheidung ergangen ist. Soll heißen, der schlichte Antrag auf Änderung kann auch dann eingesetzt werden, wenn der Steuerbescheid bereits durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist. Dies ist für die Praxis deshalb von erheblicher Bedeutung, weil ein durch Einspruchsentscheidung bestätigter Steuerbescheid ansonsten grundsätzlich nur durch eine Klage beim Finanzgericht angegriffen werden kann. Da solche Klagen jedoch kostenintensiv sind, ist der schlichte Antrag auf Änderung eine günstige Alternative, um auch in solchen Fällen den Bescheid noch ändern zu können.

Ausweislich der oben bereits geschilderten Regelung ist es für eine solche schlichte Änderung der Einspruchsentscheidung laut Gesetz nur erforderlich, dass der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist seinen entsprechenden Änderungsantrag gestellt hat. Fraglich in diesem Zusammenhang ist jedoch, was nun genau unter einem solchen Änderungsantrag zu verstehen ist. So ist bereits geklärt, dass allein die Einreichung einer ausstehenden Steuererklärung ein konkludenter Antrag auf schlichte Änderung sein kann. Aber muss es immer eine Steuererklärung sein, oder reichen vielleicht auch schon einzelne Unterlagen aus? Dies ist bisher, soweit ersichtlich, vollkommen ungeklärt.

Es ist daher zu hoffen, dass diesbezüglich der Bundesfinanzhof hier Abhilfe schaffen wird. Unter dem Aktenzeichen XI R 17/18 soll nämlich zum Antrag auf schlichte Änderung in Schätzungsfällen geklärt werden, ob Anträge auf schlichte Änderung durch Übermittlung der DATEV-Berechnungen innerhalb der Klagefrist als hinreichend konkret gestellt gelten können, wenn die Besteuerungsgrundlagen zuvor wegen Nichtabgabe der Steuererklärung geschätzt wurden.

Der Fall dahinter ist durchaus alltäglich: Ein Steuerpflichtiger gibt seine Steuererklärung nicht ab, weshalb das Finanzamt schließlich eine Schätzung in die Welt setzt. Diese Schätzung wird mit Einspruch angegriffen, allerdings wird keine Steuererklärung zur Begründung des Einspruchs eingereicht. Die Folge: Das Finanzamt erlässt eine ablehnende Einspruchsentscheidung. Wie schon gesagt, hat der Steuerpflichtige nun in der Regel nur noch die Wahl, die Einspruchsentscheidung mittels Klage beim Finanzgericht anzugehen. Um sich diesen teuren Weg zu sparen, reicht jedoch gegebenenfalls auch ein schlichter Antrag auf Änderung aufgrund der Vorschrift des § 172 Abs. 1 Satz 3 AO. Danach ist der schlichte Antrag auf Änderung auch anwendbar, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist zustimmt oder seinen Antrag auf Änderung des Steuerbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung gestellt hat.

Weil nun insoweit das Gesetz keine weiteren Voraussetzungen für einen schlichten Antrag auf Änderung, insbesondere hinsichtlich seiner formalen Gestalt, nennt, muss der Bundesfinanzhof klären, ob allein die Einreichung von Berechnungsunterlagen einen Änderungsantrag darstellen kann.

Besonders erfreulich und hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang: Das Niedersächsische Finanzgericht hat in einem entsprechenden Streitfall bereits mit Urteil vom 18.04.2018 unter dem Aktenzeichen 6 K 49/18 zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden.

In dem erstinstanzlichen Urteil heißt es konkret: Die Klägerin hat ihren Antrag auf schlichte Änderung mit den innerhalb der Klagefrist beim Finanzamt eingereichten DATEV-Berechnungen zu den verschiedenen Steuerarten in ausreichendem Maße konkretisiert. Insbesondere weil das Finanzamt aus den eingereichten DATEV-Berechnungen sämtliche Besteuerungsgrundlagen und im Fall der Umsatzsteuer auch die Ermittlung der Umsatzsteuerzahllast einwandfrei nachvollziehen kann, geht das erstinstanzliche Finanzgericht davon aus, dass insoweit ein ordnungsgemäßer Antrag auf schlichte Änderung allein durch die Einreichung der Berechnungen gegeben ist.

Eine weitere Aufschlüsselung der Angaben in den DATEV Berechnungen, zum Beispiel die Angabe, welche Betriebseinnahmen und welche Betriebsausgaben die Klägerin bei der Ermittlung ihres Ergebnisses im Einzelnen berücksichtigt hat, ist für die Wirksamkeit eines Antrags auf schlichte Änderung ausweislich der erstinstanzlichen Entscheidung ganz ausdrücklich nicht erforderlich.

Für die notwendige Konkretisierung eines Antrages auf schlichte Änderung gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO kann nichts anderes gelten als für die notwendige Konkretisierung einer Klage gemäß § 65 Abs. 1 FGO. Jedenfalls bestehen in den Substantiierungsanforderungen keine strukturellen Unterschiede. Die Vorlage vollständiger Steuererklärungen ist daher in Schätzungsfällen für einen hinreichend konkreten Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO nicht erforderlich.

Im Ergebnis bleibt daher zu hoffen, dass auch die obersten Finanzrichter am Bundesfinanzhof eine entsprechend positive Entscheidung treffen. Bis dahin sollte man jedoch auch bei Anträgen auf schlichte Änderung auf eine ganz konkrete Formulierung des Änderungsbegehrens und dessen Begründung achten.

4. Für Eheleute: Immer auf das Hochzeitsdatum achten, dann klappt es auch mit der Zusammenveranlagung!

In einem aktuell entschiedenen Streitfall hatte ein Ehemann seine Einkommensteuererklärung für 2008 abgegeben und dort als Hochzeitsdatum ein Datum in 2009 angegeben. Dies war jedoch lediglich ein Tippfehler, da das tatsächliche Hochzeitsdatum in 2008 lag. Weil jedoch ansonsten auch keine weiteren Angaben zur Ehefrau und zur Wahl der Veranlagungsart gemacht wurden, wurde der Ehemann einzelveranlagt. Erst in 2012 beantragte das Ehepaar schließlich die Zusammenveranlagung. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt allerdings ab und bekam vom erstinstanzlichen Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 30.05.2016 unter dem Aktenzeichen 4 K 4262/14 auch Recht.

Konkret urteilte das erstinstanzliche Gericht: Hat der verheiratete Steuerpflichtige für das Jahr der Heirat sein Veranlagungswahlrecht nicht ausgeübt und ist für ihn eine Einzelveranlagung durchgeführt worden, während für die Ehefrau wie von ihr beantragt eine besondere (getrennte) Veranlagung durchgeführt wurde, und sind beide

Einkommensteuerbescheide mit Ablauf der Einspruchsfrist bestandskräftig geworden, so kann nicht nachträglich eine Zusammenveranlagung durchgeführt werden, wenn der gegenüber dem Ehemann ergangene Steuerbescheid später geändert wird und die Ehegatten nunmehr die Zusammenveranlagung unter entsprechender Änderung des gegenüber der Ehefrau ergangenen Einkommensteuerbescheides beantragen.

Vereinfacht gesagt: Nur wenn beide Ehegatten zuvor getrennt im Rahmen der Ehegatten-Veranlagung veranlagt worden sind, soll nach Auffassung des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg die Änderung der Wahlrechtsausübung als rückwirkendes Ereignis im Sinne der Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung (AO) angesehen werden können.

Für die bestandskräftige Einzelveranlagung des Steuerpflichtigen soll in diesem Fall die geänderte Ausübung des Veranlagungswahlrechts kein Ereignis sein, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. So zumindest die Auffassung der erstinstanzlichen Richter. Die Wahl der Veranlagungsart soll insoweit ein Merkmal des gesetzlichen Tatbestands bei der Ehegatten-Veranlagung sein, allerdings kein Merkmal der Einzelveranlagung.

Folglich kommen die erstinstanzlichen Richter des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu dem Ergebnis, dass eine Zusammenveranlagung angeblich nicht mehr durchgeführt werden kann. Diesbezüglich argumentieren sie: Beruht die Durchführung einer Einzelveranlagung für den Veranlagungszeitraum der Heirat des Steuerpflichtigen darauf, dass wie im vorliegenden Fall in der Einkommensteuererklärung versehentlich das Folgejahr als Jahr der Heirat eingetragen wurde, so ist der bestandskräftig gewordene Einkommensteuerbescheid nicht nichtig und kann auch nicht aufgrund einer offenbaren Unrichtigkeit oder aufgrund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen geändert werden.

Erfreulicherweise ließ sich jedoch das Ehepaar von dieser erstinstanzlichen Entscheidung nicht einschüchtern und hat den Revisionszug zum Bundesfinanzhof bestiegen. Wie sich nun zeigt: zu Recht und sogar mit Erfolg. Denn mit Urteil vom 14.06.2018 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen III R 20/17 die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg aufgehoben und die Zusammenveranlagung trotz der bestandskräftigen Einzelveranlagung zugelassen.

Konkret urteilten die obersten Richter des Bundesfinanzhofs: Erfüllen die Ehegatten die Voraussetzungen der Ehegatten-Veranlagung, können sie nach der im Jahr 2008 geltenden Rechtslage zwischen getrennter Veranlagung, Zusammenveranlagung sowie der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung wählen und die einmal getroffene Wahl bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheides frei widerrufen. Dieses Wahlrecht besteht auch dann, wenn einer der Ehegatten zuvor einzeln veranlagt wurde. Insoweit hat der Bundesfinanzhof in gänzlicher Abkehr der erstinstanzlichen Entscheidung materiell-rechtlich entschieden, dass eine entsprechende Zusammenveranlagung grundsätzlich immer noch möglich ist.

Mit Blick auf die verfahrensrechtliche Seite hat der Bundesfinanzhof ebenso positiv entschieden: Eine Zusammenveranlagung setzt in einem solchen Fall voraus, dass der Bescheid des anderen Ehegatten geändert werden kann. Falls dieser bestandskräftig ist, kommt als Rechtsgrundlage das sogenannte rückwirkende Ereignis aufgrund der Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 AO auch dann in Betracht, wenn der andere Ehegatte besonders veranlagt wurde.

Im Ergebnis haben daher die Kläger den Antrag auf Zusammenveranlagung wirksam gestellt und aufgrund der verfahrensrechtlichen Änderung des rückwirkenden Ereignisses kann die Zusammenveranlagung auch noch durchgeführt werden.

5. Für Kapitalanleger: Finanzamt muss mehr Verluste aus der Veräußerung von Aktien anerkennen

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Auch wenn die gesetzliche Regelung das Wort "Verlust" nicht ausdrücklich nennt, ist mittlerweile vollkommen unumstritten, dass auch der Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft zu (negativen) Einkünften aus Kapitalvermögen führt. Gerade im Hinblick auf den volatilen und häufig unplanbaren Aktienmarkt ist dies besonders wichtig, da so auch erlittene Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren insbesondere auch mit Aktiengewinnen steuermindernd verrechnet werden können.

Insoweit ist im Gesetz in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ebenso geregelt, dass als Veräußerung im vorgenannten Sinne auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft gilt. Weiterhin stellt die Regelung klar, dass als Veräußerung neben der entgeltlichen Übertragung des zumindest wirtschaftlichen Eigentums auch die Abtretung einer Forderung, die vorzeitige oder vertragsmäßige Rückzahlung einer Kapitalforderung und die Einlösung einer Forderung oder eines Wertpapiers anzusehen ist. Entsprechendes gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für die verdeckte Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft. Lediglich die Sicherungsabtretung von Wertpapieren ist keine Veräußerung im Sinne dieser Vorschrift.

Weitergehend vertritt die Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18.01.2016 (Az: IV C 1-S 2252/08/10004) in Rz. 59 die fiskalisch geprägte Auffassung, dass eine Veräußerung nicht vorliegen soll, wenn der Veräußerungspreis die tatsächlichen Transaktionskosten nicht übersteigt. Wird folglich die Höhe der in Rechnung gestellten Transaktionskosten nach Vereinbarung mit dem depotführenden Geldinstitut dergestalt begrenzt, dass sich die Transaktionskosten nach der Höhe des Veräußerungserlöses errechnen, soll ein Veräußerungsverlust nach den Wünschen der Finanzverwaltung nicht zu berücksichtigen sein.

Weder wirtschaftlich noch nach irgendeiner steuerrechtlichen Logik ist diese fiskalische Auffassung nachvollziehbar, sodass man davon ausgehen muss, dass sie einzig und allein darauf abzielt, tatsächlich erlittene Verluste nicht steuermindernd verrechnen zu dürfen. So der Wille des Finanzamtes.

Entgegen der Finanzamtsauffassung und der offiziellen Auffassung der Finanzverwaltung hat jedoch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.06.2018 unter dem Aktenzeichen VIII R 32/16 den Verlust aus der Veräußerung von Aktien auch in solchen Fällen anerkannt. Konkret führt der Bundesfinanzhof ausdrücklich aus: Eine Veräußerung ist weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig. Damit ist die Finanzamtsauffassung im oben genannten Schreiben des Bundesfinanzministeriums nicht mehr in der Praxis haltbar. Vielmehr stellt nach der

klaren Entscheidung des Bundesfinanzhofes jede entgeltliche Veräußerung des zumindest wirtschaftlichen Eigentums auf einen Dritten eine Veräußerung im Sinne der Vorschrift des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1 EStG dar.

Die obersten Finanzrichter der Republik führen insoweit nämlich erfreulicherweise aus, dass das Gesetz keine weiteren Tatbestandsmerkmale nennt, weshalb solche auch nicht durch eine Verwaltungsauffassung geschaffen werden können.

Ebenso erkennt der Bundesfinanzhof in einer entsprechenden Vorgehensweise keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 der Abgabenordnung (AO). Vielmehr hat ein Steuerpflichtiger, der seine Aktien zu einem Veräußerungspreis in Höhe der Transaktionskosten oder auch geringer verkauft, nicht gegen eine vom Gesetzgeber vorgegebene Wertung verstoßen, sondern lediglich von einer ihm durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht.

Es steht grundsätzlich im Belieben des Steuerpflichtigen, ob, wann und mit welchem Ertrag er Wertpapiere erwirbt und wieder veräußert. Dies hatte im Wesentlichen der Bundesfinanzhof bereits schon einmal mit einem Urteil vom 25.08.2009 unter dem Aktenzeichen IX R 55/07 klargestellt. Auch in dieser Entscheidung haben die obersten Finanzrichter herausgearbeitet, dass es keinen Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO darstellt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der seinerzeitigen Jahresfrist des privaten Veräußerungsgeschäftes Wertpapiere mit Verlust veräußert und unmittelbar anschließend oder zumindest kurz danach gleichartige Wertpapiere zu unterschiedlichen Preisen wieder erwirbt.

Mit einem solchen Vorgehen macht der Steuerpflichtige lediglich von gesetzlich vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch, er missbraucht diese aber nicht, weshalb ein so erlittener Verlust auch gegen den Willen des Fiskus steuermindernd berücksichtigt werden muss.

Hinweis: Neben der allein schon positiven Kernaussage des Urteils des Bundesfinanzhofes ergibt sich noch ein weiterer praktischer Effekt, den die Richter jedoch ebenso erfreulich positiv behandeln. Im entschiedenen Urteilssachverhalt konnte der Kläger nämlich keine Steuerbescheinigung seines Kreditinstitutes über den entstandenen Verlust vorlegen. Darin erkannte der Bundesfinanzhof jedoch auch kein Kriterium, das der Verlustverrechnung entgegensteht. Insoweit ist nämlich die tatsächliche Steuerbescheinigung des Kreditinstitutes über den erlittenen Verlust entbehrlich, wenn keine Gefahr der Doppelberücksichtigung des Verlustes besteht.

Mangels Entscheidungserheblichkeit im vorliegenden Fall haben die obersten Richter leider nicht dazu Stellung genommen, wie Sachverhalte zu behandeln sind, bei denen lediglich die bloße Ausbuchung von wertlos gewordenen Aktien aus dem Wertpapierdepot stattfindet. Unseres Erachtens kann hier jedoch auch nichts anderes gelten, wenn auch in diesem Fall sichergestellt ist, dass die Gefahr der Doppelberücksichtigung des Verlustes nicht besteht. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit werden zu dieser konkreten Fallgestaltung jedoch auch noch weitere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs folgen, über die wir selbstverständlich wieder berichten werden.

6. Für Immobilieneigentümer: Zum Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts

Grundsätzlich wird für die Frage der Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer nicht auf die Ermittlung der Grundbesitzwerte ausweislich des Bewertungsgesetzes zurückgegriffen. Im Normalfall bemisst sich die Grunderwerbsteuer nämlich nach dem Wert der Gegenleistung, sprich, in der Regel dem in der notariellen Urkunde festgelegten Kaufpreis.

Dennoch sind auch bei der Grunderwerbsteuer Sachverhalte gegeben, bei denen die Steuer nach den Grundbesitzwerten im Sinne der Regelungen des Bewertungsgesetzes zu bemessen ist. Ausweislich der Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 1 Nummer 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) ist dies insbesondere dann der Fall, wenn die Immobilie nicht direkt veräußert wird, sondern vielmehr ein Anteil an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft verkauft wird, zu dem dann allerdings Immobilienvermögen gehört. In der steuerlichen Fachsprache spricht man hier vom sogenannten share deal.

Da jedoch bei Immobilienbewertungen aufgrund der typisierenden Berechnungen des Bewertungsgesetzes auch immer wieder Fälle auftreten, bei denen das Ergebnis des typisierenden Bewertungsverfahrens deutlich oberhalb des tatsächlichen Immobilienwertes liegt, hat der Gesetzgeber die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Wertes der Immobilie in § 198 des Bewertungsgesetzes (BewG) geschaffen. Danach gilt: Weist der Steuerpflichtigen nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelte Wert, so ist dieser niedrigere Wert für die Besteuerung heranzuziehen. Zudem existiert im Bewertungsgesetz in § 138 Absatz 4 BewG eine nahezu identische Regelung für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer.

Fraglich ist indes, wie denn der Nachweis des niedrigeren Grundbesitzwertes in der Praxis tatsächlich erbracht wird. Regelmäßig verlangen die Finanzämter hier nach wie vor Gutachten der örtlichen Gutachterausschüsse oder eines öffentlich bestellten Immobiliensachverständigen. Diese strikte Haltung hat leider das erstinstanzliche Finanzgericht Münster mit seiner Entscheidung aus dem Jahr 2015 unter dem Aktenzeichen 3 K 336/14 bestätigt und dabei ganz aktuell Rückendeckung seitens der obersten Finanzrichter in München erhalten. Folglich kann ein niedrigerer Grundbesitzwert nicht mittels eines im Rahmen einer Auflösungsvereinbarung zur Beendigung einer GbR bezahlten Entgeltes nachgewiesen werden. Selbst wenn der Grundbesitz das alleinige Vermögen der GbR bildet, soll der Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile nicht für die Bemessung des Immobilienwerts herangezogen werden können.

Konkret hat daher der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.04.2018 unter dem Aktenzeichen II R 47/15 klargestellt, dass für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes eines zum Vermögen einer Gesellschaft gehörenden Grundstücks der Wertansatz des Grundstücks in der Bilanz nicht ausreicht. Der Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts kann insoweit regelmäßig auch nicht durch Ableitung aus dem Kaufpreis für einen Gesellschaftsanteil geführt werden. Dies entschied der Bundesfinanzhof deshalb, weil er der Meinung ist, dass weder rechtlich noch tatsächlich der Erwerb eines Grundstücks und der Erwerb von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft gleichzusetzen ist. Ausgehend von diesen Grundsätzen soll der Verkauf

eines GbR-Anteils in Verbindung mit der Bilanz der GbR nicht geeignet sein, einen niedrigeren gemeinen Wert des Grundstücks nachzuweisen, auch wenn die Gesellschaft ansonsten keinerlei Vermögen hält.

Insoweit ist dies eine Entscheidung aus der Abteilung: Ist das Urteil noch so schlecht, der Bundesfinanzhof hat immer Recht. Sofern die Gesellschaft nämlich ansonsten keinerlei anderes Vermögen hat, ist es logisch schwer nachzuvollziehen, warum dann nicht auch der Kaufpreis für die Anteile zur Ermittlung eines niedrigeren gemeinen Werts der Immobilie in der Gesellschaft dienen kann. Trotz dieser auftretenden Unlogik muss auch betont werden, dass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs in ihrer rechtlichen Subsumtion nicht zu beanstanden ist.

Insoweit bleibt als Fazit festzuhalten, dass der Steuerpflichtige den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks in entsprechenden Fällen lediglich durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken führen kann.

Hinweis: Ausdrücklich zu betonen ist abschließend nochmals, dass im vorliegenden Fall lediglich der Anteil an einer Gesellschaft veräußert wurde, die Immobilienvermögen hält und insoweit der Kaufpreis für die Anteile an der Gesellschaft nicht zum Nachweis eines niedrigeren Immobilienwertes dienen kann.

Andererseits gilt jedoch auch: Ein niedrigerer gemeiner Wert kann auch durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden, wie der Bundesfinanzhof bereits im Urteil vom 15.03.2017 unter dem Aktenzeichen II R 10/15 geklärt hat. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist in diesem Zusammenhang der Handel nach den wirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage zu verstehen, bei denen die Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern in Wahrung ihrer eigenen Interessen handeln. Mit Hinblick auf Immobilienverkäufe im Bereich der Familie ist daher in entsprechenden Fällen auch immer darzulegen, dass der Immobilienverkauf auch tatsächlich unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist. Nur dann wird der Kaufpreis zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts der Immobilie herangezogen werden können.

7. Für Immobilieneigentümer: Steuerliche Behandlung einer Entschädigung für die Überspannung des Grundstücks mit einer Stromleitung

Der Tagespresse ist immer mal wieder zu entnehmen, dass aktuell im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland neue Stromtrassen errichtet werden sollen. Geschieht dies, wird es kaum vermeidbar sein, dass entsprechende Stromtrassen auch über private Grundstücke hinweg gezogen werden. Insofern ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 02.07.2018 unter dem Aktenzeichen IX R 31/16 nicht nur in

steuerrechtlicher Hinsicht hochaktuell, sondern dürfte auch von enormer gesellschaftspolitischer Bedeutung sein.

Im Urteilsfall ging es um einen Immobilieneigentümer, dessen selbstgenutztes Hausgrundstück mit einer Hochspannungsleitung überspannt wurde. Für die Erlaubnis, das Grundstück überspannen zu dürfen, und die dingliche Absicherung im Grundbuch erhielt der Immobilieneigentümer eine Entschädigung seitens des Netzbetreibers. Bemessen wurde diese Entschädigung nach der Minderung des Verkehrswerts der Immobilie aufgrund der Überspannung mit der Hochspannungsleitung.

Es kam, wie es kommen musste: Der Fiskus wollte die Entschädigung im Bereich der sonstigen Einkünfte der Besteuerung zuführen. Erfreulicherweise ließ sich jedoch der Steuerpflichtige nicht einschüchtern, sondern beschritt den Klageweg. Diesbezüglich entschied das Finanzgericht Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 20.09.2016 unter dem Aktenzeichen 10 K 2412/13 E, dass die im Vertragswege vereinbarte Einmalentschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung schon mangels Freiwilligkeit des ansonsten im Wege der Enteignung durchsetzbaren Eingriffs nicht zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehört. Insoweit lehnte das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf die Besteuerung im Rahmen der sonstigen Einkünfte ab. Damit liegt das erstinstanzliche Gericht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 17.05.1995 unter dem Aktenzeichen X R 64/92. Danach gilt: Wirkt der Steuerpflichtige daran mit, eine dem Ergebnis eines Enteignungsverfahrens entsprechende Beschränkung seines Eigentums gegen Entschädigung hinzunehmen, liegt darin keine sonstige Leistung im Sinne der sonstigen Einkünfte.

Obwohl sich die Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorfs bis hierhin sehr positiv anhört, ist sie für den Steuerpflichtigen durchaus negativ ausgefallen. Tatsächlich erkannten die Düsseldorfer Richter nämlich keine sonstigen Einkünfte, jedoch wollten sie die Einmalentschädigung für die Überspannung mit der Hochspannungsleitung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zur Besteuerung heranziehen. So entschieden sie: Besteht die Gegenleistung des Steuerpflichtigen nicht in einem bloßen Unterlassen, sondern darin, einem Netzbetreiber einen Teil des Luftraums über sein Grundstück für den Betrieb einer Hochspannungsleitung zur Nutzung zu überlassen und der Eintragung einer entsprechenden Grunddienstbarkeit zuzustimmen, liegt nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung eine Nutzungsüberlassung gegen Entgelt und damit eine Einnahme im Sinne der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Die Entscheidung des Düsseldorfer Finanzgerichts ist dabei durchaus fatal. Um dies zu erkennen, bedarf es lediglich einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise: Der Steuerpflichtige erhält eine Einmalentschädigung dafür, dass eine Hochspannungsleitung über sein Grundstück gezogen wird, die zu einer (erheblichen) Minderung des Verkehrswertes seines Grundstücks führt. Diese Minderung des Verkehrswertes ist insoweit dauerhaft, dennoch soll der Steuerpflichtige die dafür gewährte Entschädigung sofort in voller Höhe versteuern. Dem aber noch nicht genug. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit wäre der Steuerpflichtige hinsichtlich seines Luftraums enteignet worden, hätte er der Einmalentschädigung nicht freiwillig zugestimmt. Insoweit ist es in der Tat schwer verständlich, warum eine solche Entschädigungszahlung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (oder auch anderswo) besteuert werden sollte.

Erfreulicherweise gibt es daher zu berichten, dass ganz aktuell das oberste Finanzgericht mit Urteil vom 02.07.2018 unter dem Aktenzeichen IX R 31/16 dem Spuk der Besteuerung für entsprechende Entschädigungszahlungen ein Ende gesetzt hat. Klar und deutlich hat der Bundesfinanzhof entschieden: Eine einmalige Entschädigung, die für das mit einer immerwährenden Dienstbarkeit gesicherte und zeitlich nicht begrenzte Recht auf Überspannung eines zum Privatvermögen gehörenden Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung gezahlt wird, zählt nicht zu den nach dem Einkommensteuergesetz steuerbaren Einkünften.

Im Ergebnis sind somit sogenannte weiße Einkünfte gegeben, die nicht zu besteuern sind, was im Fazit auch nur als gerecht bezeichnet werden muss.

Tipp: Da es schon in zeitlicher Hinsicht immer etwas braucht, bis die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch tatsächlich auf allen Ebenen des Finanzamtes angekommen ist, sollten Betroffene tunlichst darauf achten, dass das Finanzamt eine entsprechende Entschädigung nicht doch der Besteuerung zuführt. Sofern dies gegeben ist, sollte im korrekten verfahrensrechtlichen Weg ein einfacher Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausreichen, damit der Spuk dieser Besteuerung auch definitiv in jedem Einzelfall beendet wird.

8. Für Immobilieneigentümer: Veräußerungsnebenkosten als Werbungskosten einer anderen Vermietungsimmobilie

Das für den Werbungskostenabzug maßgebliche Stichwort lautet regelmäßig: Veranlassungszusammenhang. Insoweit können Aufwendungen nur dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuermindernd berücksichtigt werden, wenn diese in einem direkten Zusammenhang mit den beabsichtigten Mieteinnahmen stehen. Daher muss hinsichtlich der entsprechenden Immobilienaufwendungen auch getrennt werden zwischen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Vermietung entstehen, und Aufwendungen, die gegebenenfalls aus dem Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung resultieren.

So können beispielsweise Maklerkosten, die mit einer Grundstücksveräußerung im Zusammenhang stehen, grundsätzlich nur den Veräußerungskosten der Immobilie zugeordnet werden. Aus steuerlicher Sicht bedeutet dies dann leider jedoch auch, dass bei Ablauf der zehnjährigen Veräußerungsfrist im Sinne des privaten Veräußerungsgeschäftes nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entsprechende Kosten nur noch dem nichtsteuerbaren Vermögensbereich zugeordnet werden können. Eine steuerliche Berücksichtigung kann daher in entsprechenden Fällen grundsätzlich nicht mehr erfolgen.

Das wichtige Wort ist hier jedoch „grundsätzlich“. Mit Urteil vom 11.02.2014 hat der Bundesfinanzhof nämlich unter dem Aktenzeichen IX R 22/13 entschieden: Ausnahmsweise können beispielsweise Maklerkosten zu den Finanzierungskosten eines anderen Objektes gehören, wenn und soweit der Erlös von vornherein zur Finanzierung dieses Objektes bestimmt und auch tatsächlich verwendet worden ist. Die Verwendung des Erlöses für die Finanzierung eines anderen Objekts und dessen Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung begründen dann den (neuen)

wirtschaftlichen Zusammenhang der Maklerkosten mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, weshalb unter dem Strich ein Werbungskostenabzug erreicht werden kann.

Voraussetzung dafür ist ausweislich der Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus 2014, dass sich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks anhand objektiver Umstände der endgültig gefasste Entschluss feststellen lässt, aufgrund dessen der bei der Veräußerung erzielte Erlös auch tatsächlich bei einem Vermietungsobjekt zur Ablösung der Kredite verwendet wird. Ebenso muss der Steuerpflichtige bereits bei der Veräußerung im Vorhinein unwiderruflich über den verbleibenden Restkaufpreis verfügen.

Auf Basis dieser positiven höchstrichterlichen Rechtsprechung hat ganz aktuell das Finanzgericht Köln in einer Entscheidung vom 21.03.2018 unter dem Aktenzeichen 3 K 2364/15 klargestellt, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Hauses, welches nicht der Einkünfteerzielung gedient hat, durch die Zuordnung des größten Teils des daraus erzielten Veräußerungserlöses zum Erwerb einer zu vermieteten Eigentumswohnung (zumindest anteilig) als sofort abzugsfähige Finanzierungskosten steuermindernd bei den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.

Die Richter des Finanzgerichtes Köln gehen daher davon aus, dass der Veranlassungszusammenhang von bestimmten Veräußerungskosten auch neu geknüpft werden kann, wenn der Veräußerungserlös für eine andere Immobilie aus dem Bereich der Vermietung und Verpachtung genutzt werden kann.

Sofort abziehbare Werbungskosten sind nach der Entscheidung des Finanzgerichtes Köln demnach Rechtsanwalts- und Notarkosten, die im Rahmen einer zuvor gescheiterten Veräußerung des Hauses mangels fehlender Solvenz der Käufer angefallen sind sowie Maklerkosten, die für die danach geglückte Veräußerung des gleichen Hauses entstanden sind.

Hinweis: Leider wird die Rechtsprechung zu dieser Thematik mit dieser Entscheidung nicht enden, denn die Finanzverwaltung hat gegen die außerordentlich erfreuliche Entscheidung des Finanzgerichtes Köln Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Unter dem Aktenzeichen IX R 22/18 wird dieser daher nun zu klären haben, ob der Veranlassungszusammenhang von entsprechenden Veräußerungskosten „umgeknüpft“ werden kann und die Aufwendungen dementsprechend als Werbungskosten steuermindernd berücksichtigt werden können.

Betroffenen ist daher zu raten, in entsprechenden Fällen Einspruch gegen den ablehnenden Einkommensteuerbescheid einzulegen und auf das Musterverfahren zu verweisen.

Auch vor der Entscheidung des Bundesfinanzhofs sollten Betroffene in entsprechenden Sachverhalten versuchen, die Veräußerungskosten einem anderen Vermietungs- und Verpachtungsobjekt zuzuordnen. Dies gilt insbesondere, wenn die Immobilienveräußerung außerhalb eines privaten Veräußerungsgeschäftes stattgefunden hat und somit die Veräußerungskosten in diesem Bereich definitiv nicht steuermindernd

berücksichtigt werden können. Immerhin hat der Steuerpflichtige nichts zu verlieren. Entweder es gelingt, die ansonsten steuerlich nicht zu berücksichtigenden Aufwendungen in die steuerliche Abzugsfähigkeit „zu ziehen“ oder man scheitert damit. Selbst dann hat man jedoch nicht mehr verloren, als wenn der Versuch nicht unternommen worden wäre.

9. Für GmbH-Gesellschafter: Zum Abzug von Refinanzierungszinsen bei Forderungsverzicht gegen Besserungsschein

Mit Urteil vom 24.10.2017 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 19/16 entschieden, dass ein Verzicht des Gesellschafters auf ein Gesellschafterdarlehen gegen Besserungsschein für Schuldzinsen, die auf ein Refinanzierungsdarlehen gezahlt werden, bis zum Eintritt des Besserungsfalls zu einem Wechsel des Veranlagungszusammenhangs der Aufwendung hin zu den Beteiligungserträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) führen kann. Dies bedeutet im Endeffekt, dass die nunmehr durch die Beteiligungserträge veranlassten Refinanzierungszinsen nicht bzw. nur auf Antrag bis zu 60 % als Werbungskosten beim Gesellschafter abzugsfähig sind.

Soweit haben wir das Ergebnis des Urteils des Bundesfinanzhofs bereits vorweggenommen, um darzulegen, welche Brisanz diese Entscheidung hat. Im Detail stellen wir im Folgenden das Entscheidungsfazit noch mal heraus und geben ebenso bereits einen entsprechenden Gestaltungshinweis.

Zum Sachverhalt: Wenn ein mindestens zu 10 % am Stammkapital beteiligter Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Darlehen bei einer Bank aufnimmt, um dadurch selbst ein verzinsliches Gesellschafterdarlehen an „seine“ Kapitalgesellschaft hinzugeben, sind die Schuldzinsen für das Refinanzierungsdarlehen grundsätzlich als Werbungskosten durch die Erträge aus dem Gesellschafterdarlehen veranlasst.

Ausweislich der Regelung in § 32 d Abs. 2 Nummer 1 Satz 2 EStG findet das Werbungskostenabzugsverbot für Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen keine Anwendung. Vielmehr können diese Werbungskosten ohne Beschränkung bei den nach § 32 d Abs. 2 Nummer 1 Satz 1 Buchstabe b EStG tariflich besteuerten Kapitaleinkünften des Gesellschafters steuermindernd abgezogen werden.

Diese Möglichkeit des steuermindernden Abzugs gilt selbst dann, wenn die Kapitalgesellschaft die geschuldeten Zins- und Tilgungszahlungen aufgrund des Gesellschafterdarlehens nicht erbringt.

Anders sieht es allerdings zum Leidwesen des Gesellschafters aus, wenn er gegen Besserungsschein (zunächst) verzichtet. Diese Vorgehensweise ist dabei in der Praxis keinesfalls selten anzutreffen. Verzichtet nämlich der Gesellschafter gegenüber der Kapitalgesellschaft auf sein hingegebenes Darlehen gegen Besserungsschein, kann dies für Schuldzinsen, die auf das Refinanzierungsdarlehen gezahlt werden, bis zum Eintritt des Besserungsfalls zu einem Wechsel des Veranlassungszusammenhangs der Aufwendungen weg von den Kapitalerträgen aus dem Gesellschafterdarlehen hin zu den Beteiligungserträgen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nummer 1 EStG führen.

Insoweit ist für den Gesellschafter ein Darlehensverzicht gegen Besserungsabrede durchaus problematisch, da ein solcher Wechsel des Veranlassungszusammenhangs insbesondere eintritt, wenn der Gesellschafter durch den Verzicht auf Zins- und Tilgungsansprüche aus dem Gesellschafterdarlehen die Eigenkapitalbindung und Ertragskraft der Gesellschaft stärken möchte. Der Wechsel des Veranlassungszusammenhangs hin zu den Beteiligungserträgen hat insoweit auch zur Folge, dass die Schuldzinsen aus dem Refinanzierungsdarlehen nunmehr dem Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG unterliegen und die Ausnahme vom Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 32 d Abs. 2 Nummer 1 Satz 2 EStG nicht mehr zur Anwendung kommt. Da insoweit ein erheblicher Steuerschaden entstehen könnte, muss der darlehenshingebende Gesellschafter solche steuerlichen Folgen in jedem Fall im Blick haben.

Tipp: Zwar kann ein umfassender Steuerschaden im Hinblick auf ein komplettes Werbungskostenabzugsverbot verhindert werden, allerdings muss der Gesellschafter sich dafür auch vor Abgabe seiner eigenen Einkommensteuererklärung über das Problem bewusst sein.

Es besteht nämlich die Möglichkeit, dass zumindest noch 60 % der Refinanzierungszinsen als Werbungskosten abzugsfähig gemacht werden und so das komplette Werbungskostenabzugsverbot umgangen wird. Insoweit kann ein Antrag auf tarifliche Besteuerung im Teileinkünfte-verfahren gestellt werden. Danach werden entsprechende Beteiligungs-geschäfte nach § 20 Abs. 1 Nummer 1 und 2 EStG auf Antrag tariflich besteuert, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird unmittelbar oder mittelbar entweder zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder zu mindestens einem Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftlichen Tätigkeit nehmen kann.

In einer Vielzahl der Fälle werden diese materiell-rechtlichen Voraussetzungen gegeben sein. Jedoch ist es ebenfalls formale Voraussetzung, dass der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen ist. Insoweit ist es daher unumgänglich, dass der Gesellschafter diese Problematik vorab im Blick hat, damit er vor Abgabe seiner Einkommensteuererklärung bzw. mit Abgabe seiner Einkommensteuer-erklärung einen entsprechenden Antrag stellen kann. Vergisst er hingegen diesen Antrag, dann können die Refinanzierungszinsen bis auf weiteres nicht mehr steuermindernd berücksichtigt werden.

Hinweis: Die in diesem Mandantenbrief enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Sie dienen nur der allgemeinen Information und ersetzen keine qualifizierte Beratung in konkreten Fällen. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsschreibens kann daher nicht übernommen werden.