

# SteuerBlick

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

Juni 2017

**Inhaltsübersicht**

Seite

- 1. Außergewöhnliche Belastungen: Stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung . . . . . 1
- 2. Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen . . . . . 2
- 3. Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen. . . . . 2
- 4. Kosten für Bebauung eines Grundstücks können rückwirkend Gegenstand der Grunderwerbsteuer werden . . . . . 3
- 5. Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen im Wege der Günstigerprüfung . . . . . 4

**1. Außergewöhnliche Belastungen: Stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung**

Außergewöhnliche Belastungen, wie z.B. Krankheitskosten, können nur insoweit steuerlich geltend gemacht werden, als diese die jeweils „zumutbare Belastung“ übersteigen. Die zumutbare Belastung ist nach den gesetzlichen Vorgaben nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte gestaffelt:

bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15 340 €	über 15 340 € bis 51 130 €	über 51 130 €
1. bei Stpfl., die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer berechnet wird			
a) nach dem Grundtarif	5	6	7
b) nach dem Splittingtarif	4	5	6
2. bei Stpfl. mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2
	Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte		

Bislang gingen Finanzverwaltung und Rechtsprechung davon aus, dass sich die zumutbare Belastung einheitlich nach dem höheren Prozentsatz richtet, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der genannten Grenzen überschreitet. Danach sei der höhere Prozentsatz auf den Gesamtbetrag aller Einkünfte anzuwenden. Der Bundesfinanzhof hatte nun über diese Frage erneut zu entscheiden. Im Streitfall hatte der Stpfl. zusammen mit seiner Ehefrau in der gemeinsamen Einkommensteuererklärung Krankheitskosten in Höhe von 4 148 € als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte der Eheleute über 51 130 € lag, berechnete das Finanzamt die zumutbare Belastung unter Anwendung des in der Situation des Stpfl. höchstmöglichen Prozentsatzes von 4 %. Die Krankheitskosten der Eheleute wirkten sich nach dem Abzug der zumutbaren Belastung nur noch mit 2 073 € steuermindernd aus.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 19.1.2017 (Aktenzeichen VI R 75/14) zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass die zumutbare Belastung **stufenweise** zu ermitteln ist. Es wird also nur noch der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den im Gesetz genannten Stufengrenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet. Unter Anwendung der gestuften Ermittlung kam der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis, dass sich die zu berücksichtigenden Krankheitskosten im Streitfall um 664 € erhöhten. Konkret erfolgte folgende Berechnung:

nachgewiesene Krankheitskosten	4 148,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	51 835 €
bis 15 340 €	davon 2 %                    306,80 €
bis 51 130 €	davon 3 %                    1 073,70 €
bis 51 835 €	davon 4 % <u>28,20 €</u>
zumutbare Belastung	<u>./ 1 408,70 €</u>
abzugsfähige Krankheitskosten	2 739,30 €

Maßgebend für die nun gestufte Ermittlung sind laut Bundesfinanzhof insbesondere der Wortlaut der Vorschrift, der für die Frage der Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes gerade nicht auf den „gesamten Gesamtbetrag der Einkünfte“ abstelle, und die Vermeidung von Härten, die bei der Berechnung durch die

Finanzverwaltung hätten entstehen können, wenn eine vorgesehene Stufe nur geringfügig überschritten wird, wie dies auch im Streitfall gegeben war.

#### **i Hinweis:**

Diese Sichtweise, die in nicht wenigen Fällen eine Entlastung bringen dürfte, kann grundsätzlich in allen noch offenen Verfahren zur Anwendung kommen.

Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall muss nach gesetzlicher Vorgabe durch eine ärztliche Verordnung nachgewiesen werden (oder durch eine Verordnung eines Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel bzw. durch ein amtsärztliches Gutachten oder durch eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung, z.B. bei einer Bade- oder Heilkur oder einer psychotherapeutischen Behandlung). Der Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein.

#### **▶ Handlungsempfehlung:**

Der Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen wird sich nun in deutlich mehr Fällen lohnen. Daher ist anzuraten, entsprechende Nachweise aufzubewahren und auf die Einhaltung der formalen Voraussetzungen für den steuerlichen Ansatz zu achten.

## 2. Bürokratienteilungsgesetz beschlossen

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 12.5.2017 das Zweite Bürokratienteilungsgesetz verabschiedet, so dass dieses in Kraft treten kann. In steuerrechtlicher Hinsicht sieht das Gesetz folgende Änderungen vor, welche größtenteils rückwirkend zum 1.1.2017 in Kraft treten:

» **Anhebung der Grenze zur vierteljährlichen Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen** von bisher 4 000 € auf nun **5 000 €**;

» **Anhebung der Pauschalierungsgrenzen für Rechnungen über Kleinbeträge** von 150 € auf **250 €**. Für diese Kleinbetragsrechnungen gelten aus umsatzsteuerlicher Sicht geringere formale Anforderungen und zwar müssen diese mindestens folgende Angaben enthalten:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. das Ausstellungsdatum,
3. die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung sowie
4. das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

#### **i Hinweis:**

Diese Vereinfachung hat insbesondere bei Bargeschäften Bedeutung.

» **Verkürzung der steuerlichen Aufbewahrungsfrist von Lieferscheinen:** Die bisherige Aufbewahrungsfrist der empfangenen und abgesandten Lieferscheine von sechs Jahren (sofern keine Buchungsbelege vorliegen) wurde gestrichen. Die Aufbewahrungsfrist endet jeweils mit Erhalt oder Versand der Rechnung, soweit keine Buchungsbelege betroffen sind.

#### **i Hinweis:**

Soweit in der Rechnung z.B. hinsichtlich der Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände auf die Lieferscheine verwiesen wird, sind diese auch zukünftig als Bestandteil der umsatzsteuerlichen Eingangsrechnung aufzubewahren.

» **Anhebung der Wertgrenze für die Aufzeichnungspflichten bei der Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** von 150 € auf **250 €**. Bis zu dieser Wertgrenze können geringwertige Wirtschaftsgüter unmittelbar als Aufwand gebucht werden, ohne dass es der Aufzeichnung in einem besonderen, laufend zu führendem Verzeichnis bedarf. Die Regelung ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

#### **i Hinweis:**

Die im Referentenentwurf enthaltene Anhebung der Umsatzsteuergrenze für Kleinunternehmer von 17 500 € auf 20 000 € ist nicht umgesetzt worden.

## 3. Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen

Der Bundesfinanzhof hatte mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) den Sanierungserlass der Finanzverwaltung wegen fehlender gesetzlicher Grundlage verworfen. Damit würden nun Sanierungsgewinne, die insbesondere dadurch entstehen, dass Gläubiger in Sanierungsfällen auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichten, bei dem in Schieflage geratenen Unternehmen der Besteuerung unterliegen. Zwar sind oftmals Verlustvorträge in ausreichendem Umfang vorhanden, doch ist deren Nutzung durch die Mindestbesteuerung begrenzt. Insoweit sind Sanierungsvorhaben durch die dann entstehende Steuerlast gefährdet. Hierauf hat die Finanzverwaltung reagiert und der Gesetzgeber will nun eine gesetzliche Festschreibung der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung vornehmen.

### **a) Vorgesehene gesetzliche Regelung**

Nun soll die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen – wie früher bereits – gesetzlich geregelt werden. Aufgenommen wurde dieses Vorhaben in das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, welchem der Bundesrat am 2.6.2017 zugestimmt hat.

Vorgesehen ist, dass Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass

zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Sanierungsgewinn) auf Antrag als steuerfrei behandelt werden, „wenn der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist“. Rechtsfolge der Steuerfreistellung der Sanierungsgewinne soll ein entsprechender Wegfall von Verlustvorträgen sein.

#### **i Hinweis:**

Die vorgesehene Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein. Das Inkrafttreten ist allerdings an die beihilferechtliche Genehmigung durch die Europäische Kommission geknüpft. Der Ausgang der beihilferechtlichen Prüfung bleibt abzuwarten. Bis zu dessen Abschluss besteht weiterhin Rechtsunsicherheit.

#### **b) Übergangsregelung der Finanzverwaltung**

Im Vorgriff auf die geplante gesetzliche Regelung hat die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.4.2017 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2140/13/10003) folgende Übergangsregelung erlassen:

- » Erfolgte der Schuldenerlass bis (einschließlich) zum 8.2.2017 (Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats vom 28.11.2016), so ist der Sanierungserlass, also die bisherige, vom Bundesfinanzhof verworfene Verwaltungsregelung, weiterhin uneingeschränkt anzuwenden. Ist der Forderungsverzicht Gegenstand eines Insolvenzplans, gilt er mit der Rechtskraft des insolvenzgerichtlichen Beschlusses über die Bestätigung des Insolvenzplans als endgültig vollzogen.
- » Wurde die Behandlung des Sanierungsgewinns bei der Finanzverwaltung mittels verbindlicher Auskunft oder verbindlicher Zusage abgesichert und wurde eine solche bis (einschließlich) zum 8.2.2017 erteilt, so hat diese weiterhin Bestand, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Aufhebung oder Rücknahme der verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage ganz oder im Wesentlichen vollzogen wurde oder im Einzelfall anderweitige Vertrauensschutzgründe vorliegen. In den Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage zur Anwendung des Sanierungserlasses nach dem 8.2.2017 erteilt wurde, ist diese allerdings nur dann nicht zurückzunehmen, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Rücknahme bereits vollzogen wurde.
- » In allen übrigen Fällen (kein Forderungsverzicht und keine vorliegende verbindliche Auskunft oder Zusage) gilt zur Anwendung des Sanierungserlasses im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung, dass Billigkeitsmaßnahmen in Form von abweichenden Steuerfestsetzungen und Stundungen nur noch

unter Widerrufsvorbehalt vorzunehmen sind. Entscheidungen über einen beantragten Steuererlass werden damit zunächst zurückgestellt.

- » Nach wie vor sind verbindliche Auskünfte möglich. Diese werden allerdings im Hinblick auf die angestrebte gesetzliche Änderung und die insoweit erfolgende beihilferechtliche Prüfung der EU-Kommission unter Widerrufsvorbehalt erteilt. Ebenso bleibt die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen aus besonderen, außerhalb des sog. Sanierungserlasses liegenden sachlichen oder persönlichen Gründen des Einzelfalls unberührt.

#### **i Hinweis:**

In Einzelfällen besteht möglicherweise Unsicherheit über die rechtliche Einordnung der Situation. Es ist dringend anzuraten, zu diesem Themenkomplex unverzüglich steuerliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

#### **4. Kosten für Bebauung eines Grundstücks können rückwirkend Gegenstand der Grunderwerbsteuer werden**

Wird ein Bauerrichtungsvertrag zeitlich nach dem Grundstückskaufvertrag und nach der Festsetzung der Grunderwerbsteuer geschlossen, kann die Finanzbehörde berechtigt sein, im Wege der Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung die Bauerrichtungskosten zusätzlich zu den Kosten des Grundstückserwerbs mit Grunderwerbsteuer zu belasten. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.1.2017 (Aktenzeichen II R 19/15) entschieden und damit eine weitere Entscheidung zum Themenkomplex des einheitlichen Erwerbsgegenstands im Grunderwerbsteuerrecht getroffen.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. von einer Stadt ein Grundstück, welches mit einem Reihenhaus bebaut werden sollte. Im Grundstückskaufvertrag, der sowohl von der Stadt als auch von dem zu beauftragenden Bauunternehmen unterzeichnet wurde, war u.a. festgelegt, nach welchen architektonischen Plänen das Haus errichtet werden sollte. Das Finanzamt setzte kurze Zeit später die Grunderwerbsteuer fest und bezog lediglich die Kosten für den Grundstückskauf in die Bemessungsgrundlage für die Steuer ein. Nach der Steuerfestsetzung schloss der Stpfl. einen Bauerrichtungsvertrag mit einem Bauunternehmen. Daraufhin änderte das Finanzamt die ursprüngliche Steuerfestsetzung und bezog die sich aus diesem Vertrag ergebenden Baukosten mit ein.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, zwar zunächst durch das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück

in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand. Von einem solchen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und den Verträgen, die der Bebauung des Grundstücks dienen, ist auszugehen, wenn der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhalten werde.

Der objektiv sachliche Zusammenhang wird ebenfalls indiziert, wenn der Veräußerer dem Erwerber vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude zusammen mit dem Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatte und der Erwerber dieses Angebot später unverändert oder mit geringen Abweichungen, die den Charakter der Baumaßnahmen nicht verändert haben, angenommen hat.

Bei einem Angebot der Veräußererseite, ein bestimmtes Gebäude auf dem erworbenen Grundstück zu errichten, ist der sachliche Zusammenhang von Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag aber nur gegeben, wenn der Erwerber das Angebot annimmt, also den Bauerrichtungsvertrag abschließt. Ist der Grundstückserwerber auf Grund von Absprachen oder aus faktischen Zwängen an das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung gebunden, ist das Grundstück ebenfalls erst mit dem Abschluss des Bauerrichtungsvertrags in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand.

Insoweit ist zu differenzieren:

- » Wird nach dem Kauf eines unbebauten, zur Bebauung vorgesehenen Grundstücks ein Bauerrichtungsvertrag nicht oder noch nicht geschlossen, ist Erwerbsgegenstand nur das unbebaute Grundstück, selbst wenn beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags eine Bindung des Erwerbers an das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung vorgelegen haben sollte.
- » Mit Abschluss des Bauerrichtungsvertrags steht nun fest, dass das Grundstück in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand ist und damit die Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Vor Abschluss des Bauerrichtungsvertrags kommt eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für den Kauf des Grundstücks um die Baukosten nicht in Betracht. Bis dahin ist das Grundstück in seinem tatsächlichen, unbebauten Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Erst mit Abschluss des Bauerrichtungsvertrags verändert sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs nachträglich.

**i Hinweis:**

Die Rechtsprechung weitet den Anwendungsbereich des einheitlichen Erwerbsgegenstands im Grunderwerbsteuer-

recht immer weiter aus. In der Praxis sollte gerade im Hinblick auf die mittlerweile hohen Grunderwerbsteuersätze sorgfältig geprüft werden, welche Belastung auf den Erwerber zukommt.

## 5. Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen im Wege der Günstigerprüfung

Nach Einführung der Abgeltungsteuer fallen Kapitaleinkünfte grundsätzlich unter den gesonderten Steuertarif in Höhe von 25 %. Auf Grund dieser besonderen tariflichen Behandlung ist ausdrücklich bestimmt, dass Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen.

Der Bundesfinanzhof hat nun über den Fall entschieden, bei dem der Stpfl. u.a. Zinseinkünfte aus einem privaten Darlehen erzielt. Dieses qualifizierte das Finanzamt als „Darlehen zwischen nahestehenden Personen“, so dass die Zinsen nach dem progressiven Regeltarif und nicht nach der Abgeltungsteuer zu besteuern waren. Daneben erzielte der Stpfl. negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterlagen. Er beantragte im Wege der Günstigerprüfung die Verrechnung dieser Kapitaleinkünfte. Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VIII R 11/14) dem Stpfl. insoweit Recht, als er eine Saldierung der Kapitaleinkünfte auf Grund des Antrags auf Günstigerprüfung für zulässig erachtete. Die generelle Verlustabzugsbeschränkung steht also einer Verrechnung negativer Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, mit solchen positiven Kapitaleinkünften, die dem Regeltarif unterliegen, nicht entgegen (horizontale Verlustverrechnung).

Voraussetzung ist jedoch, dass der Stpfl. einen Antrag auf Günstigerprüfung stellt. Dieser hat zur Folge, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, so dass eine Verlustverrechnung möglich wird. Ausdrücklich betont der Bundesfinanzhof, dass eine Verrechnung eines negativen Saldos der Kapitaleinkünfte mit positiven übrigen Einkünften (vertikale Verlustverrechnung) auch bei beantragter Günstigerprüfung nicht stattfindet, da andernfalls das gesetzliche Verrechnungsverbot durchbrochen würde.

**i Hinweis:**

Die Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlusten bei Kapitaleinkünften sind zwar gesetzlich eingeschränkt, in etlichen Fällen aber doch unter bestimmten Einschränkungen möglich. In diesen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Alle Informationen wurden sorgfältig geprüft. Für die Vollständigkeit, Richtigkeit und letzte Aktualität kann dennoch keine Garantie übernommen werden.