

CONTAX HANNOVER, Hans-Böckler-Allee 26, 30173 Hannover

Hannover 28.01.2019  
Bearbeiter(in)  
Telefon +49 511 30035-0

Mandant 99999  
Email [info@contax-hannover.de](mailto:info@contax-hannover.de)  
Telefax +49 511 30035-300

## Aktuelle Mandanteninformationen Februar 2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

anbei erhalten Sie den aktuellen Mandantenbrief für den Monat Februar 2019.

Lesen Sie in dieser Ausgabe u. a. einen Beitrag über:

- die Einreichung von Belegen trotz (nur) Belegvorhaltungspflicht,
- die überraschend niedrige Anzahl von Nichtanwendungserlassen,
- Zweifelsfragen beim Eigenverbrauch bei Fotovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken,
- die Begrenzung der 1%-Regelung, u.v.m.

Viel Spaß bei der Lektüre!

Mit freundlichen Grüßen

**Dr. Horst Garbe**  
Dipl.-Kaufmann  
Steuerberater  
Fachberater für Vermögensgestaltung  
Universität Freiburg (DVVS e.V.)  
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

**Gerhard Kühl**  
Dipl.-Finanzwirt (FH)  
Steuerberater

**Christina Haß**  
Steuerberaterin  
Fachberaterin für Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)  
Zertifizierte Testamentsvollstreckerin (AGT e.V.)

**Maurizio Purrello**  
Steuerberater  
Fachberater für Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)  
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

**CONTAX HANNOVER**  
Steuerberatungsgesellschaft  
Partnerschaftsgesellschaft mbB  
Dr. Garbe · Haß · Kühl · Purrello

Hans-Böckler-Allee 26  
30173 Hannover  
Telefon +49 511 30035-0  
Telefax +49 511 30035-300  
[info@contax-hannover.de](mailto:info@contax-hannover.de)  
[www.contax-hannover.de](http://www.contax-hannover.de)

Zweigniederlassung  
Alte Lindenstraße 9 A  
31535 Neustadt/Mardorf  
Telefon +49 5036 988580  
[info-mardorf@contax-hannover.de](mailto:info-mardorf@contax-hannover.de)



### DR. HORST GARBE

Diplom-Kaufmann  
Steuerberater  
Fachberater für Vermögensgestaltung  
Universität Freiburg (DVVS e.V.)  
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

### CHRISTINA HAß

Steuerberaterin  
Fachberaterin für  
Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)  
Zertifizierte Testamentsvollstreckerin (AGT e.V.)

### GERHARD KÜHL

Diplom-Finanzwirt (FH)  
Steuerberater

### MAURIZIO PURRELLO

Steuerberater  
Fachberater für  
Unternehmensnachfolge (DSIV e.V.)  
Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT e.V.)

### ANJA DOMAHS

Diplom-Kauffrau (FH)  
Steuerberaterin\*

### ELVIRA SPYRKA

Diplom-Betriebswirtin (FH)  
Steuerberaterin\*

### GABY WITTKÉ

Bachelor of Arts (B.A.)  
Steuerberaterin\*

\*nach § 58 StBerG

Wirtschaftsprüfung in Kooperation mit  
**SEBASTIAN BRANDT**  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

Hannoversche Volksbank eG  
IBAN: DE79 2519 0001 0562 6781 00  
SWIFT/BIC: VOHADE2HXXX

Sitz der Gesellschaft ist Hannover

Die Gesellschaft ist eingetragen  
im Partnerschaftsregister des  
Amtsgerichts Hannover unter  
Nr. PR 200494

UST-Id.-Nr. DE 251665563

## Steuertermine:

- |  |  |
|--|--|
| <b>11.02.</b> Umsatzsteuer<br>Lohnsteuer<br>Kirchensteuer zur Lohnsteuer | Die <b>dreitägige</b> Zahlungsschonfrist endet am <b>14.02.</b> für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.   |
| <b>15.02.</b> Gewerbesteuer<br>Grundsteuer                               | Die <b>dreitägige</b> Zahlungsschonfrist endet am <b>18.02.</b> für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.<br><br>Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbesteuer 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 März 2019:

- |  |  |
|--|--|
| <b>11.03.</b> Umsatzsteuer<br>Lohnsteuer<br>Kirchensteuer zur Lohnsteuer<br>Einkommensteuer<br>Kirchensteuer<br>Körperschaftsteuer | Die <b>dreitägige</b> Zahlungsschonfrist endet am <b>14.03.</b> für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.<br><br>Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbesteuer 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 Februar 2019

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Februar ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 26.02.2019.

<b>Inhalt</b> .....	<b>Seite</b>
<a href="#">1. CONTAX INTENSIV: Die Pflicht der Immobilieneigentümer gemäß der Energieeinsparverordnung (EnEV) .....</a>	<a href="#">3</a>
<a href="#">2. Für alle Steuerpflichtigen: Trotz Belegvorhaltepflcht Belege einreichen? .....</a>	<a href="#">5</a>
<a href="#">3. Für alle Steuerpflichtigen: Kein Abzug einer Insolvenzverwaltervergütung .....</a>	<a href="#">7</a>
<a href="#">4. Für alle Steuerpflichtigen: Wirklich nur sieben Nichtanwendungserlasse! .....</a>	<a href="#">8</a>
<a href="#">5. Für alle Steuerpflichtigen: Krankenversicherungsbeiträge sollen nur für eine Basisversicherung abziehbar sein? .....</a>	<a href="#">11</a>
<a href="#">6. Für Betreiber einer Fotovoltaikanlage oder eines Blockheizkraftwerks: Klärung von Zweifelsfragen beim Eigenverbrauch .....</a>	<a href="#">11</a>
<a href="#">7. Für GmbH-Geschäftsführer: Rangrücktritt führt nicht zwingend zum Passivierungsverbot .....</a>	<a href="#">12</a>
<a href="#">8. Für GmbH-Gesellschafter: Gesellschaftereinlagen führen doch zu nachträglichen Anschaffungskosten .....</a>	<a href="#">13</a>
<a href="#">9. Für Freiberufler: Tarifbegünstigte Veräußerung des Unternehmens .....</a>	<a href="#">14</a>
<a href="#">10. Für Unternehmer: Angabe der vollständigen Anschrift .....</a>	<a href="#">15</a>
<a href="#">11. Für Unternehmer mit Pkw: Zur Begrenzung der 1%-Regelung .....</a>	<a href="#">16</a>

---

## **1. CONTAX INTENSIV: Die Pflicht der Immobilieneigentümer gemäß der Energieeinsparverordnung (EnEV)**

Auf Gebäude entfallen rund 40 Prozent des Energieverbrauchs und rund ein Drittel der CO<sub>2</sub>-Emissionen in Deutschland. Die Einsparung von Energie in diesem Bereich bietet daher ein enormes Potential, um u.a. die Klimaschutzziele zu erreichen.

Die energetischen Anforderungen an Gebäude werden in der Energieeinsparverordnung festgelegt. Nachfolgend führen wir Ihnen die wichtigsten Punkte der Novelle zur Energieeinsparverordnung vom 01.05.2014 auf, die diese für Immobilieneigentümer mit sich bringt.

### **1. Pflicht zur Vorlage des Energieausweises für Verkäufer und Vermieter von Immobilien bereits bei Besichtigung**

Diese Vorlageverpflichtung wird auch durch einen deutlich sichtbaren Aushang oder Auslegen während der Besichtigung erfüllt. Außerhalb von Besichtigungen hat der potenzielle Käufer oder Mieter einen Anspruch auf Sichtung des Ausweises, wenn er den Verkäufer oder Vermieter dazu auffordert. Wir empfehlen, bei Abschluss des Kauf- oder Mietvertrages den Energieausweis in Kopie beizufügen.

## 2. Pflichtangaben bei kommerziellen Immobilienanzeigen

Bei Verkauf oder Vermietung eines bebauten Grundstücks, eines Erbbaurechts, bei Wohnung oder Teileigentum müssen folgende Pflichtangaben in der Verkaufs- bzw. Vermietungsanzeige enthalten sein:

- Die Art des Energieausweises, d.h. ist es ein Energiebedarfsausweis oder ein Energieverbrauchsausweis.
- Der im Energieausweis genannte Wert des Energiebedarfs oder des Verbrauchs für das Gebäude.
- Der im Energieausweis genannte wesentliche Energieträger für die Heizung des Gebäudes.
- Bei Wohngebäuden das im Energieausweis benannte Baujahr.
- Bei Wohngebäuden die im Energieausweis genannte Wärmeeffizienzklasse.

Bei Nichtwohngebäuden ist der Energiebedarf bzw. der Energieverbrauch sowohl für Wärme als auch für Strom jeweils getrennt aufzuführen.

## 3. Verschärfung von Anforderungen

Ab 2016 werden an Neubauten höhere Anforderungen an die Gesamtenergieeffizienz gestellt. Dieses gilt auch für Außenbauteile sowie für die zulässigen Transmissionswärmeverluste über die Gebäudehülle. U.a. muss der Primärenergiebedarf 25 Prozent niedriger sein, als es bis 2015 noch zulässig war. Was man durch die Dämmung allein nicht hinbekommt, kann man durch den Einsatz einer sehr modernen Heizungsanlage kompensieren und umgekehrt.

## 4. Austauschpflicht für Heizkessel

Heizkessel, die mit flüssigen oder gasförmigen Brennstoffen beschickt werden und vor dem 01.10.1978 eingebaut oder aufgestellt wurden sind, dürfen nicht mehr betrieben werden. Heizkessel, die vor dem 01.01.1985 eingebaut oder aufgestellt worden sind, dürfen ab dem 01.01.2015 nicht mehr betrieben werden. Für Heizkessel, die nach dem 01.01.1985 eingebaut wurden gilt, dass diese nach Ablauf von 30 Jahren nicht mehr betrieben werden dürfen.

Ausnahmen bestehen dann, wenn die vorhandenen Heizkessel Niedertemperatur-Heizkessel oder Brennwertkessel sind sowie auf heizungstechnische Anlagen, deren Nennleistung weniger als 4 kW oder mehr als 400 kW beträgt, und auf bestimmte Heizkessel nach § 13 Abs. 3 Nr. 2 bis 4 Energieverordnung 2014.

Die Austauschpflicht entfällt komplett für Besitzer von Ein- und Zweifamilienhäusern, die am 01.01.2002 in Ihrem Haus mindestens eine Wohnung selbst genutzt haben. Im Falle des Wechsels des Eigentümers ist die Pflicht vom neuen Eigentümer dann innerhalb von zwei Jahren zu erfüllen.

## 5. Pflicht zum Aushang des Energieausweises

Eigentümer von Gebäuden, in denen sich mehr als 500 m<sup>2</sup> bzw. nach dem 08.07.2015 mehr als 250 m<sup>2</sup> Nutzfläche mit starkem Publikumsverkehr befinden, der auf behördlicher Nutzung beruht, müssen den Ausweis an gut sichtbarer Stelle aushängen. Gegebenenfalls muss der Eigentümer den Ausweis dem Mieter zur Verfügung stellen, damit dieser der Verpflichtung nachkommen kann.

## 6. Dämmung oberster Geschossflächen

Eigentümer von Wohngebäuden sowie von Nichtwohngebäuden, die jährlich mindestens vier Monate auf Innentemperaturen von mindestens 19 °C beheizt werden, haben dafür zu sorgen, dass zugängliche Decken beheizter Räume zum unbeheizten Dachraum ab dem 31.12.2015 gedämmt werden. Der Wärmedurchgangskoeffizient der obersten Geschossdecke darf danach 0,24 W / (m<sup>2</sup> x K) nicht überschreiten.

Diese Pflicht gilt als erfüllt, wenn anstelle der obersten Geschossdecke das darüber liegende Dach entsprechend gedämmt ist und die Anforderungen an den Mindestwestwärmeschutz erfüllt.

Nach der Definition des Deutschen Instituts für Bautechnik gilt der Mindestwärmeschutz bei Holzbalkendecken aller Baualtersklassen und massiven Geschossdecken ab 1969 grundsätzlich als eingehalten.

## 7. Stichprobenkontrolle und ihre Folgen

Werden Verstöße bei Stichprobenkontrollen festgestellt, gelten diese als Ordnungswidrigkeit.

Immobilienbesitzer sollten sich daher die Zeit nehmen zu prüfen, ob im Sinne der EnEV noch Handlungsbedarf in ihren Immobilien besteht.

Ing. Uta Lehmann  
Immobilienkauffrau

## 2. Für alle Steuerpflichtigen: Trotz Belegvorhaltepflcht Belege einreichen?

Ab dem Besteuerungszeitraum 2017 hat sich die Behandlung von Belegen bei der Einkommensteuererklärung gänzlich geändert. Aufgrund der Einführung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ist nämlich von der Pflicht zur Einreichung von Belegen zur sogenannten Belegvorhaltepflcht gewechselt worden.

Grundsätzlich bedeutet dies, dass zusammen mit der Steuererklärung zunächst einmal keine Belege mehr eingereicht werden sollen. Hintergrund ist die Regelung, dass ab dem Besteuerungszeitraum 2017 auch grundsätzlich sämtliche Einkommensteuererklärungen online an die Finanzverwaltung übermittelt werden müssen. Belege würden da schlicht stören. Das zusätzliche Einreichen von Belegen hätte daher quasi zu einem Bruch bei dieser digitalen Steuererklärungsabgabe geführt, weshalb der Gesetzgeber die Einreichung von Belegen kurzerhand abgeschafft hat und durch die besagte Belegvorhaltepflcht ersetzt hat.

Wegwerfen darf man seine Belege zur Steuererklärung natürlich dennoch nicht. Im Ergebnis müssen die Steuerpflichtigen folglich die Unterlagen für eventuelle Anforderungen durch die Finanzverwaltung vorhalten. In der Praxis führt dies jedoch leider zu zahlreichen Rückfragen und nachträglichen Beleganforderungen seitens der Finanzverwaltung, sodass der Steuerpflichtige unter dem Strich ein höheres Arbeitsaufkommen hat, als wenn er die Belege direkt mit der Einkommen-

steuererklärung eingereicht hätte. In der Praxis wird daher vehement darüber gestritten, ob nicht trotzdem Belege weiterhin eingereicht werden sollten. Was ist also am Sinnvollsten für die Praxis?

Grundsätzlich gilt nämlich, dass es bei bedeutenden steuerlichen Sachverhalten sinnvoller ist, einen entsprechenden Beleg direkt mit der Steuererklärung abzugeben bzw. parallel zur digitalen Einreichung der Steuererklärung dem Finanzamt zuzusenden. Solche bedeutenden Steuersachverhalte könnten zum Beispiel vorliegen, wenn es sich um erstmalige Sachverhalte handelt oder ein außergewöhnlicher Vorfall gegeben ist bzw. sich gegenüber dem Vorjahr eine erhebliche Änderung ergeben hat. In der Natur der Sache liegt es, dass es selbst bei einer spürbaren steuerlichen Auswirkung aufgrund eines einzelnen Beleges sinnvoll sein kann, diesen direkt einzureichen.

Wohl gemerkt besteht dazu keinerlei Verpflichtung, es kann jedoch helfen, die Abarbeitung der Einkommensteuererklärung effizienter zu gestalten. Vor diesem Hintergrund kursieren die verschiedensten Empfehlungen, bei welchen Sachverhalten Unterlagen eingereicht werden sollten. Die aus unserer Sicht sinnvollsten haben wir im Folgenden für sie einmal, sortiert nach den Formularen der Steuererklärung, zusammengefasst:

### **Belege beim Mantelbogen**

So sollte beispielsweise bezogen auf den Mantelbogen bei der erstmaligen Zahlung einer dauernden Last der zugrunde liegende Vertrag über die Vermögensübertragung direkt beim Finanzamt eingereicht werden, da dieser mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit seitens des Finanzamtes nachgefordert werden wird. Ähnlich verhält es sich bei der erstmaligen Geltendmachung einer Behinderung bzw. bei der Änderung einer Behinderung. Auch hier sollte direkt eine Kopie des Behindertenausweises, aus dem die Änderung bzw. die erstmalige Geltendmachung hervorgeht, miteingereicht werden. Spenden oder gar die Belege rund um die haushaltsnahen Dienstleistungen werden hingegen nur noch selten vom Finanzamt nachträglich angefordert.

### **Belege bei der Anlage Unterhalt**

Insbesondere bei der erstmaligen Zahlung von Unterhalt ins Ausland sollten sowohl die Unterhaltsbescheinigung als auch der Zahlungsnachweis beigefügt werden, damit es nicht zu unerwünschten Rückfragen seitens der Finanzverwaltung kommt.

### **Belege bei der Anlage N**

Im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit empfiehlt sich insbesondere die Einreichung von Verträgen bzw. Unterlagen oder sonstigen Erläuterungen, wenn eine ermäßigte Besteuerung beispielsweise aufgrund einer Entlassungsschädigung oder Abfindung bzw. bei Arbeitslohn für mehrere Jahre begehrt wird. Wie früher jedoch jeden Beleg, beispielsweise für Büromaterial, einzureichen, dürfte nicht mehr nötig sein.

Ebenso sind auch hier häufig Belege vonnöten, wenn ein Sachverhalt erstmalig stattfindet. So sollten insbesondere bei der erstmaligen Geltendmachung einer doppelten Haushaltsführung eine detaillierte Kostenaufstellung sowie der Mietvertrag für die Zweitwohnung und sonstige Unterlagen nachgewiesen werden. Gleiches gilt bei der erstmaligen Geltendmachung eines häuslichen Arbeitszimmers.

## **Belege im unternehmerischen Bereich (Anlage G/Anlage S)**

Auch wenn sich im unternehmerischen Bereich die meisten Angaben regelmäßig aus der Gewinnermittlung, also der Einnahmeüberschussrechnung oder der Bilanz, ergeben, kann es hier Sachverhalte geben, bei den Unterlagen einzureichen sind. Dies betrifft insbesondere die Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes oder aber auch die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. In diesen Fällen empfiehlt es sich, gleich die maßgeblichen Vertragsunterlagen beizufügen. Gleiches kann bei Erwerb oder Veräußerung eines Grundstücks im Betriebsvermögen gelten.

## **Belege bei den Einkünften aus Kapitalvermögen**

Sofern Kapitalerträge aus Geldanlagen bei Bankinstituten im Ausland vorhanden sind, empfiehlt es sich, einen Nachweis zur anrechenbaren ausländischen Steuer beizufügen. Ein Fall, in dem definitiv Belege notwendig sind, ist der der sogenannten Ersatzbemessungsgrundlage, da in diesem Fall die Anschaffungskosten nachgewiesen werden müssen. Ohne weitere Belege wird dies kaum möglich sein.

## **Belege bei Vermietung und Verpachtung**

Regelmäßig ist es hier noch gang und gebe, dass bei einer erstmaligen Vermietung und Verpachtung das Finanzamt Mietverträge, Kaufverträge und weitere Unterlagen, die insbesondere die Ermittlung der Abschreibungsbemessungsgrundlage betreffen, anfordert. Ebenso ist häufig eine Kaufpreisaufteilung vonnöten oder das Finanzamt möchte bei erstmaligen Fällen die Darlehensverträge und/ oder Finanzierungsnachweise vorgelegt bekommen.

**Hinweis:** Allein die kurze vorstehende Ausführung zeigt, wie problembehaftet die seit dem Veranlagungszeitraum 2017 geltende Belegvorhaltepflcht in der Praxis tatsächlich ist. Leider steht fest, dass sie in der Praxis vielerorts definitiv zu Mehrarbeit führt. Denn wer keine Belege miteinreicht und dann aufgefordert wird, Belege vorzulegen, muss den kompletten Steuerfall mindestens zweimal anfassen. Wer diese Mehrarbeit einzugrenzen möchte, sollte daher zumindest entsprechende Belege einreichen, die in irgendeiner Art besondere Sachverhalte betreffen. Für die Zukunft bleibt zu hoffen, dass gegebenenfalls der Gesetzgeber klare Richtlinien aufzeigt, in welchen Fällen Belege einzureichen sind und in welchen Fällen sich der Sachbearbeiter im Finanzamt mit den Angaben in der Steuererklärung zunächst einmal zu begnügen hat. Wahrscheinlich ist jedoch eher, dass hier weiterhin ein Graubereich bestehen wird, der in der Praxis immer mal wieder zu erheblicher Mehrarbeit führen wird.

## **3. Für alle Steuerpflichtigen: Kein Abzug einer Insolvenzverwaltervergütung**

Unter dem Aktenzeichen VI R 41/18 ist ein neues interessantes Verfahren anhängig. Darin geht es um die Frage, ob die Vergütung für einen Insolvenzverwalter beim Insolvenzschuldner entweder als Betriebsausgaben oder aber als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden kann.

Im vorliegenden Fall geht es um einen Insolvenzschuldner, der zuvor betriebliche Einkünfte hatte. Die vom Gericht festgesetzte Vergütung für die Insolvenzverwaltung sollte daher zunächst als (nachträgliche) Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Dem erteilte jedoch (leider aber wohl auch zu Recht) das Finanzgericht Münster in seiner Entscheidung vom 4.9.2018 unter dem Akten-



zeichen 11 K 1108/17 E eine Absage. Insoweit führt die zu Gunsten des Insolvenzverwalters in einem Verbraucherinsolvenzverfahren festgesetzte Tätigkeitsvergütung beim Insolvenzschuldner, der zuvor betriebliche Einkünfte erzielte, nicht zu einer Betriebsausgabe, weil das Verbraucherinsolvenzverfahren die wirtschaftliche Stellung des Schuldners als Person, und damit den privaten Vermögensbereich, betrifft.

Diese Argumentation ist insoweit vollkommen nachzuvollziehen. Fraglich ist jedoch im Weiteren, ob die Aufwendungen nicht gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen im Sinne der Regelung des § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) abgesetzt werden können. Danach gilt immerhin ausweislich des Gesetzestextes: Erwachsenen Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.

Insoweit könnte hinsichtlich der Vergütung für die Insolvenzverwaltung ein Abzug als außergewöhnliche Belastung infrage kommen. Das erstinstanzliche Finanzgericht Münster lehnt mit der oben genannten Entscheidung jedoch auch den Abzug im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen ab. Insoweit wurde entschieden: Die Insolvenzverwaltervergütung ist auch nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, weil dem Insolvenzschuldner insoweit keine Aufwendungen entstanden sind bzw. kein Abfluss aus seinem Vermögen erfolgte. Der Insolvenzschuldner ist folglich nicht wirtschaftlich belastet, da er durch die erteilte Restschuldbefreiung im Insolvenzverfahren von allen Verpflichtungen befreit wurde. Im Ergebnis mindert die Vergütung für den Insolvenzverwalter vielmehr die zu verteilende Masse.

Wie eingangs schon berichtet, ist gegen die ablehnende Entscheidung des Finanzgerichts Münster die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden. Unseres Erachtens spricht zwar ziemlich viel dafür, dass die Auffassung des erstinstanzlichen Finanzgerichts Münster richtig ist und somit ein steuermindernde Abzug nicht infrage kommt, dennoch gehört das Verfahren zu denjenigen, bei denen man nie wirklich weiß, was am Ende rauskommt.

**Tipp:** Betroffenen ist daher empfohlen, eine entsprechende Vergütung für den Insolvenzverwalter als außergewöhnliche Belastungen geltend zu machen und sich an das Musterverfahren beim Bundesfinanzhof anzuhängen. Nur dann kann eventuell von einer positiven Entscheidung profitiert werden. Und nach wie vor gilt: Vor Gericht und auf hoher See ist man in Gottes Hand.

#### **4. Für alle Steuerpflichtigen: Wirklich nur sieben Nichtanwendungserlasse!**

Es gab einmal eine Zeit, da hatte man den Eindruck, dass die Finanzverwaltung auf jede unliebsame Entscheidung des Bundesfinanzhofs mit einem sogenannten Nichtanwendungserlass reagiert. Offensichtlich hat sich diese Zeit geändert, denn ausweislich einer Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion wurden von 2015 bis Ende September 2018 lediglich sieben Nichtanwendungserlasse hinsichtlich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes verfügt.

Im Folgenden geben wir eine kurze Übersicht über diese sieben Nichtanwendungserlasse:



1.

Mit Urteil vom 06.03.2013 hat der BFH unter dem Aktenzeichen I R 14/07 entschieden, dass die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Gewinnanteilen aus ausländischen Streubesitzbeteiligungen im Erhebungszeitraum 2001 gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und damit EU-rechtswidrig ist. Mit gleichlautendem Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 30.05.2015 soll dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein angewendet werden.

2.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.08.2014 unter dem Aktenzeichen V R 7/14 entschieden, dass Betriebsvorrichtungen keine Bauwerke im Sinne von § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sind. In ein Bauwerk eingebaute Anlagen seien nur dann Bestandteil des Bauwerks, wenn sie für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung sind. Die Anlage müsse hierfür eine Funktion für das Bauwerk selbst haben. Im Übrigen komme eine Auslegung des Begriffs des Bauwerks entsprechend der Baubetriebe-Verordnung nicht in Betracht.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder vom 28.07.2015 ist das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

3.

Mit Blick auf die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft hat der Bundesfinanzhof in der Entscheidung vom 12.03.2014 unter dem Aktenzeichen II R 51/12 entschieden: Verkauft ein Kommanditist einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG seine Gesellschaftsbeteiligung an den einzigen anderen Kommanditisten und ist die Kommanditgesellschaft die einzige Gesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH, ist - vorbehaltlich einer Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG - der Tatbestand einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt.

Aufgrund des gleichlautenden Ländererlasses vom 09.12.2015 sollte das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet werden. Dies ist aber mittlerweile auch wieder geändert, denn aufgrund eines neuen gleichlautenden Ländererlasses der obersten Finanzbehörden vom 12.11.2018 gilt ganz aktuell: Die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 09.12.2015, nach denen die Grundsätze des Urteils im Grunderwerbsteuerrecht nicht anwendbar sind, soweit der Bundesfinanzhof für die Zurechnungsentscheidung einen Rückgriff auf das wirtschaftlichen Eigentum nach § 39 Absatz 2 Nummer 1 AO vornimmt, werden aufgehoben.

Der Erlass ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder und ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Damit reduziert sich faktisch die Zahl der Nichtanwendungserlasse auf sechs Stück, und die Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist auch auf Seiten der Finanzverwaltung anwendbar.

4.

Unter dem Aktenzeichen I R 10/14 hat der Bundesfinanzhof vom 11.03.2015 entschieden, dass es sich bei dem Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes (AStG) um einen Teil des Gewerbeertrages eines inländischen Unternehmens handelt, der auf eine nicht im

Inland gelegene Betriebsstätte entfällt. Der Gewinn des inländischen Unternehmens ist deswegen um diesen Betrag zu kürzen.

Aufgrund des gleichlautenden Ländererlasses vom 14.12.2015 ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofs mit einem Nichtanwendungserlass belegt worden.

5.

Im Urteil des BFH vom 17.12.2014 ging es um die Sperrwirkung von Normen eines Doppelbesteuerungsabkommens, die inhaltlich dem Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens entsprechen.

Die Entscheidung wurde seitens des Bundesfinanzministeriums am 30.03.2016 mit einem Nichtanwendungserlass belegt.

6.

Den wohl bekanntesten und erfreulichsten Nichtanwendungserlass der jüngsten Vergangenheit gibt es zu der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 23.08.2017 unter dem Aktenzeichen I R 52/14. In diesem Urteil hatte der Bundesfinanzhof klargestellt, dass der sogenannte Sanierungserlass des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und daher auf Altfälle nicht angewendet werden kann.

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.03.2018 sieht sich die Finanzverwaltung jedoch an ihre positive Verwaltungsauffassung im vorherigen Schreiben weiterhin gebunden. Demnach ist für den Schuldenerlass bis zum 08.02.2017 aus Vertrauensschutzgründen entsprechend dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.03.2003 zu verfahren.

7.

Mit Urteil vom 24.10.2017 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen II R 44/15 entschieden, dass Wohnungen, die eine Wohnungsvermietungsgesellschaft an Dritte überlässt, nur zum begünstigten Vermögen im Sinne der erbschaftsteuerlichen Regelung nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nummer 1 Satz 2 d des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) gehören, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten.

Seine Entscheidung hat der Bundesfinanzhof maßgeblich damit begründet, dass die Vermietungstätigkeit nach ertragsteuerlichen Grundsätzen die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschreiten und als originär gewerblich zu qualifizieren sein müsse. Hierfür reiche die bloße Verwaltung und Bewirtschaftung von Wohnungen nicht aus. Auch auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen komme es entgegen der Verwaltungsauffassung nicht an.

Das Urteil ist aufgrund des Nichtanwendungserlasses der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.04.2018 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. An der bisherigen typisierenden Betrachtungsweise in R E 13b.13 Abs. 3 ErbStR 2011 ist somit weiterhin festzuhalten.

## **5. Für alle Steuerpflichtigen: Krankenversicherungsbeiträge sollen nur für eine Basisversicherung abziehbar sein?**

Eigentlich herrscht der Grundsatz, dass Beiträge zur Basisabsicherung der Krankenkasse unbegrenzt abgezogen werden dürfen. Sowohl ausweislich einer Entscheidung des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg vom 30.11.2016 unter dem Aktenzeichen 7 K 7099/15 als auch der höchstrichterlichen Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 29.11.2017 unter dem Aktenzeichen X R 5/17 sollen Krankenversicherungsbeiträge jedoch immer nur für eine Basisversicherung unbegrenzt abziehbar sein.

Konkret wurde entschieden: Werden von einem in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversicherten Steuerpflichtigen sowohl Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung als auch Basisversicherungsbeiträge zu einer privaten Krankenversicherung geleistet, gehören nur die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung, nicht aber die Basisversicherungsbeiträge zur privaten Krankenversicherung zu den unbeschränkt abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen.

Mit dieser negativen Entscheidung liegen die Gerichte voll und ganz auf Linie der Finanzverwaltung ausweislich des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 19.08.2013 (Az: IV C 3-S 2221/12/10010:004). Ob diese Auffassung jedoch richtig ist, muss aktuell noch offen gelassen werden, da gegen die negative Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfreulicherweise Verfassungsbeschwerde eingelegt wurde.

Insoweit werden die Richter des Bundesverfassungsgerichts in Karlsruhe unter dem Aktenzeichen 2 BvR 1733/18 klären, ob nicht gegebenenfalls doch sämtliche Beiträge zur Basisversicherung unbegrenzt abgezogen werden müssen, egal ob es sich dabei um Beiträge eines Pflichtversicherten in die gesetzliche Krankenversicherung handelt und zusätzlich freiwillig gezahlte Beiträge zur Basisversicherung einer privaten Krankenversicherung geleistet werden.

**Tipp:** Betroffenen ist daher auch an dieser Stelle wieder empfohlen, sämtliche Beiträge zur Basisversicherung entgegen der bisherigen Rechtsprechung unbegrenzt abzuziehen, dies jedoch klar und deutlich im Rahmen der Einkommensteuererklärung zu erläutern. Höchstwahrscheinlich wird auch in diesem Sachverhalt das Finanzamt von der Steuererklärung in diesem Punkt abweichen und einen negativen Einkommensteuerbescheid erlassen. Gegen diesen Bescheid kann dann jedoch Einspruch eingelegt und auf die anhängige Verfassungsbeschwerde verwiesen werden. Nur so besteht die Möglichkeit, von einem eventuell positiven Urteil des Bundesverfassungsgerichtes für die Vergangenheit zu profitieren.

## **6. Für Betreiber einer Fotovoltaikanlage oder eines Blockheizkraftwerks: Klärung von Zweifelsfragen beim Eigenverbrauch**

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat mit Information vom 25.07.2018 in der Kurzinfo ESt 23/2018 einige Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Fotovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken geklärt.

Mit Blick auf die Bewertung des selbst verbrauchten Stroms gilt daher: Die Verwendung des Stroms für den privaten Haushalt ist eine Sachentnahme, die grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen ist. Dieser ermittelt sich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbst verbrauchten Stroms, wobei Abschreibungen und Finanzierungskosten unbedingt mit einzubeziehen sind. Er-

freulicherweise gibt es jedoch auch eine Vereinfachung, wonach der Entnahmewert im Wege der Schätzung aus dem Strompreis eines regionalen Energieversorgers abgeleitet werden kann. Ausweislich der Kurzinformation des Finanzministeriums Schleswig-Holstein bestehen insoweit keine Bedenken, bei Anlagen, die ab dem 01.04.2012 in Betrieb genommen wurden, den für den privaten Haushalt entnommenen Strom mit 0,20 Euro je Kilowattstunde zu bewerten.

Ebenso nimmt das Finanzministerium auch noch zu Batteriespeichern Stellung. Diesbezüglich heißt es: Batteriespeicher können auf unterschiedliche Art und Weise in eine bestehende Fotovoltaikanlage integriert werden. So ist sowohl der Einbau vor als auch nach dem Wechselrichter möglich. In Abhängigkeit von der Bauart kann der Batteriespeicher daher ein selbstständiges Wirtschaftsgut oder unselbstständiger Bestandteil der Fotovoltaikanlage sein. Handelt es sich um ein selbstständiges Wirtschaftsgut und dient der Batteriespeicher einzig und allein der Zwischenspeicherung des selbst erzeugten Stroms zur anschließenden privaten Verwendung, ist der Batteriespeicher dem Privatvermögen zuzuordnen und es können dementsprechend im gewerblichen Betrieb der Fotovoltaikanlage keine Betriebsausgaben zum Abzug gebracht werden.

## **7. Für GmbH-Geschäftsführer: Rangrücktritt führt nicht zwingend zum Passivierungsverbot**

Ausweislich der Regelung in § 5 Absatz 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst dann anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne auch tatsächlich angefallen sind.

Aufgrund dieser Regelung müssen insbesondere GmbH-Gesellschafter Acht geben, wenn sie in wirtschaftlich schwierigen Zeiten ihrer Gesellschaft ein Darlehen zur Verfügung stellen und zur Verhinderung einer eventuell eintretenden Überschuldung hinsichtlich dieses Darlehens im Rang zurückgetreten sind.

In diesem Zusammenhang hat nämlich bereits der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 30.11.2011 unter dem Aktenzeichen I R 100/10 klargestellt, dass eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftliche Belastung nicht auf der Passivseite der GmbH-Bilanz ausgewiesen werden darf. In der Praxis führt dies dann im Weiteren dazu, dass das hingegebene Darlehen gewinnerhöhend ausgebucht wird und ein entsprechend entstehender Gewinn natürlich der Steuer unterworfen werden muss.

Damit dieses unliebsame Ergebnis vermieden werden kann, kommt es daher entscheidend auf die Formulierung der Rangrücktrittsvereinbarung an. Insoweit muss diese im Wortlaut enthalten, dass die Verbindlichkeit neben künftigen Gewinnen und einem etwaigen Liquidationsüberschuss auch aus sonstigen freien Vermögen getilgt werden kann. Allein der Hinweis auf das sonstige freie Vermögen reicht schließlich in der Praxis aus, dass die Regelung in § 5 Absatz 2a EStG nicht zur Anwendung kommt und somit das Darlehen komplett passiviert bleiben kann. Ein eventuell zu versteuernder Gewinn ist somit, mangels Ausbuchung des Darlehens, nicht entstanden.

Offensichtlich scheint die Finanzverwaltung jedoch mit dieser Regelung nicht mehr einverstanden zu sein und möchte das Passivierungsverbot auch auf andere Fälle ausweiten. So war es nämlich

aktuell in einem abgeurteilten Sachverhalt vor dem Finanzgericht Münster. Im vorliegenden Fall hatte die GmbH, der das Darlehen gewährt wurde, keine operative Geschäftstätigkeit mehr. Insoweit argumentierte die Finanzverwaltung, dass mangels der operativen Geschäftstätigkeit auch nicht die Möglichkeit besteht, freies Vermögen zu schaffen, weshalb die Darlehensschuld, die mit einem Rangrücktritt versehen war, gegenüber dem Gesellschafter nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen der Gesellschaft erfüllt werden könne. Insoweit ging die Finanzverwaltung davon aus, dass eine ernste Rückzahlungspflicht nicht vorliege und plädierte für ein Passivierungsverbot. Würde dieses greifen, müsste die Verbindlichkeit nämlich gewinnerhöhend ausgebucht werden, was im vorliegenden Fall zu einer erheblichen Steuerlast geführt hätte.

Erfreulicherweise ist das Finanzgericht Münster in seiner Entscheidung vom 13.9.2018 unter dem Aktenzeichen 10 K 504/15 K, G, F dieser Auffassung jedoch nicht gefolgt. Klar und deutlich stellen die Richter klar: Die von einem Alleingesellschafter für Gesellschaftsforderungen gegenüber einer GmbH abgegebene Rangrücktrittserklärung führt bei dieser nicht zu einem Passivierungsverbot aufgrund der Regelung nach § 5 Absatz 2a EStG, wenn die Tilgung aus entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder aus einem, die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden, freien Vermögen erfolgen soll. Aufgrund der erstinstanzlichen Entscheidung kommt es also nach wie vor darauf an, was in der Rangrücktrittsvereinbarung tatsächlich vereinbart worden ist.

Klar und deutlich weisen die Richter darauf hin, dass dies auch gilt, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage sein wird, freies Vermögen zu schaffen und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens nicht eintritt, da nach dem Rangrücktritt sukzessive Forderungsverzichte erklärt werden.

**Hinweis:** Offensichtlich findet sich die Finanzverwaltung mit dieser Auffassung jedoch nicht ab, da sie die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt hat. Diese wird dort unter dem Aktenzeichen XI R 32/18 geführt. Da entsprechende Fälle in der Praxis nicht unbedingt selten sein dürften, ist jedem empfohlen, sich an das anhängige Verfahren anzuhängen, sofern das Finanzamt auch im eigenen Steuerfall für ein Passivierungsverbot plädiert. Aus unserer Sicht stehen die Chancen hier zumindest nicht schlecht, dass auch das oberste Finanzgericht der Republik die erstinstanzliche Meinung bestätigen wird.

## **8. Für GmbH-Gesellschafter: Gesellschaftereinlagen führen doch zu nachträglichen Anschaffungskosten**

Mit der Aufhebung des sogenannten Eigenkapitalersatzrechtes ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der einkommensteuerlichen Regelung des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entfallen.

Dies bedeutet konkret, dass, wenn ein GmbH-Gesellschafter eine Bürgschaft für eine Verbindlichkeit seiner Gesellschaft übernommen hat und hinsichtlich dieser Bürgschaft in Anspruch genommen wird, die Bürgschaftsinanspruchnahme keine nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung darstellt und somit steuerlich nicht berücksichtigt werden kann. Demgegenüber ist jedoch beispielsweise die Einzahlung in die Kapitalrücklage der Gesellschaft regelmäßig als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen.



Zu klären war, ob auch die Einzahlung in die Kapitalrücklage zu nachträglichen Anschaffungskosten führt, wenn aufgrund dieser Einzahlung in die Kapitalrücklage die Bankverbindlichkeiten der GmbH getilgt werden und somit die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft vermieden wird. Durch die Erfüllung der Hauptschuld in diesem Fall werden die Bürgen, sprich die GmbH-Gesellschafter, auch von ihrer Haftung freigestellt. Das Finanzamt zweifelte daher an, ob im vorliegenden Sachverhalt die Einzahlung in die Kapitalrücklage überhaupt zu nachträglichen Anschaffungskosten führt.

Ganz auf Ebene der Finanzverwaltung entschied seinerzeit das erstinstanzliche Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 18.12.2014 unter dem Aktenzeichen XI K 3617/13 E, dass eine Zuführung des GmbH-Gesellschafters in die Kapitalrücklage und deren anschließende Weiterleitung an die Bank zur Ablösung der Bankverbindlichkeit für die GmbH-Gesellschafter geführt hat, und nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten.

Erfreulicherweise sah der Bundesfinanzhof dies jedoch zugunsten der Steuerpflichtigen anders. Nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung sind solche Aufwendungen des Gesellschafters, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen unter anderem auch freiwillig erbrachte Einzahlungen in die Kapitalrücklage der Gesellschafter.

Insoweit entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.07.2018 unter dem Aktenzeichen IX R 5/15, dass Aufwendungen des Gesellschafters aus einer Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führen.

Es liegt insoweit auch kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts im Sinne der gesetzlichen Regelung des § 42 der Abgabenordnung (AO) vor, da die Ausstattung einer Gesellschaft mit Eigenkapital nicht den Wertungen des Gesellschaftsrechtes widerspricht.

**Tipp:** Insoweit empfiehlt es sich, in entsprechenden Fällen vor Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft in die Kapitalrücklage der Gesellschaft Geld einzuzahlen, womit schließlich die Verbindlichkeit der GmbH getilgt wird und somit die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft verhindert wird. Wirtschaftlich ist dies unter dem Strich für den GmbH-Gesellschafter ein identischer Fall, da er auch bei der Bürgschaftsinanspruchnahme private Mittel hergeben muss. Durch die Einzahlung in die Kapitalrücklage kann er diese jedoch dann wenigstens als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Gesellschaft im Falle der Veräußerung oder Liquidation der Gesellschaft geltend machen.

## **9. Für Freiberufler: Tarifbegünstigte Veräußerung des Unternehmens**

Zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit gehört gemäß § 18 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbstständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbstständigen Arbeit dient. Gemeint ist damit in der Regel die Praxisveräußerung eines Freiberuflers. Das Besondere ist jedoch, dass hierfür ausweislich der Regelung in § 34 Abs. 2 Nummer 1 EStG eine Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG greift.

Damit jedoch tatsächlich eine tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis gegeben ist, muss gesichert sein, dass der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen



Grundlagen entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen, wie der Bundesfinanzhof bereits in seinem Urteil vom 10.06.1999 unter dem Aktenzeichen IV R 11/99 klargestellt hat. Im Ergebnis stellt der Bundesfinanzhof darin darauf ab, dass tatsächlich eine „definitive“ Übertragung des Mandantenstamms stattgefunden hat.

Diese definitive Übertragung des Mandantenstamms lässt sich erst nach einem gewissen Zeitablauf abschließend beurteilen, wie aktuell der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 21.08.2018 unter dem Aktenzeichen VIII R 2/15 klargestellt hat. So hängt die definitive Übertragung des Mandantenstamms von den objektiven Umständen des Einzelfalls ab, die das Finanzgericht als Tatsacheninstanz zu würdigen hat. Neben der Dauer der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit sind insbesondere die räumliche Entfernung einer wieder aufgenommenen Berufstätigkeit zur veräußerten Praxis, die Vergleichbarkeit der Betätigungen, die Art und Struktur der Mandate, eine zwischenzeitliche Tätigkeit des Veräußerers als Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter des Erwerbes sowie die Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswertes zu berücksichtigen.

Insoweit hat bereits der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.05.1994 unter dem Aktenzeichen I R 109/93 entschieden, dass es unschädlich ist, wenn der Veräußerer einer freiberuflichen Praxis nach der Veräußerung frühere Mandanten auf Rechnung und im Namen des Erwerbes berät. Dies steht der Anwendung der tarifbegünstigten Besteuerung nach §§ 18 Abs. 3 und 34 EStG auf den Veräußerungsvorgang nicht entgegen. Entscheidend ist, dass der Veräußerer die wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen der Praxis einschließlich des Mandantenstamms zivilrechtlich und wirtschaftlich auf den Erwerber übertragen hat.

Schädlich kann es hingegen sein, wenn der Praxisverkäufer seine freiberufliche Tätigkeit nach einer gewissen Zeit wieder aufnimmt und die Wiederaufnahme zum Zeitpunkt der Übertragung der Praxis nicht geplant war. Maßgebend ist in solchen Fällen allein, ob es objektiv zu einer definitiven Übertragung der wesentlichen Praxisgrundlagen gekommen ist.

**Hinweis:** Da die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei einer Praxisveräußerung voraussetzt, dass der Steuerpflichtige die für die Ausübung der selbstständigen Tätigkeit wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen entgeltlich auf einen anderen überträgt, sollte in der Praxis hier tunlichst darauf geachtet werden. Dies schließt auch ein, dass zumindest keine zeitnahe, schädliche Weiterarbeit erfolgt.

## **10. Für Unternehmer: Angabe der vollständigen Anschrift**

Seinerzeit hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.07.2015 unter dem Aktenzeichen V R 23/14 entschieden, dass das Merkmal „vollständige Anschrift“ im Umsatzsteuergesetz nur erfüllt ist, wenn die Anschrift angegeben ist, unter der der Unternehmer seine wirtschaftliche Tätigkeit auch tatsächlich entfaltet. Ist stattdessen nur eine Briefkastenadresse angegeben, soll die Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Erfreulicherweise ist diese drakonische Rechtsprechung mittlerweile jedoch überholt und das Problem somit vom Tisch.

In verschiedenen Urteilen vom 13.06.2018 unter dem Aktenzeichen XI R 20/14 und vom 21.6.2018 unter den Aktenzeichen V R 25/15 und V R 28/16 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm aus-

gestellten Rechnung angegeben ist. Insoweit reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift aus, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Der Bundesfinanzhof hat folglich seine Rechtsprechung komplett ins Positive geändert.

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 07.12.2018 (Az: III C 2 - S 7280-a/07/10005 :003) übernimmt die Finanzverwaltung die jüngste Rechtsprechung des obersten deutschen Finanzgerichts nun als ihre eigene Auffassung. Insoweit wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend geändert. Insbesondere hinsichtlich der Regelung zum Vorsteuerabzug heißt es zukünftig in Abschnitt 15.2a Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses: Der Vorsteuerabzug ist nur möglich, wenn die Rechnung die Angaben des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers enthält, wobei es nicht erforderlich ist, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Es reicht vielmehr jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Insoweit hat die Finanzverwaltung die Rechtsprechung eins zu eins übernommen.

## **11. Für Unternehmer mit Pkw: Zur Begrenzung der 1%-Regelung**

Wer als Unternehmer seinen Betriebs-Pkw auch für private Zwecke nutzt weiß, dass er die Privatnutzung auch versteuern muss. Dafür stehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Entweder der Unternehmer führt ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch und muss dafür erheblichen Arbeitsaufwand in Kauf nehmen, oder für das Fahrzeug wird die private Nutzungsentnahme nach der sogenannten 1%-Regelung in einem pauschalen Berechnungsweg ermittelt.

Schon im Einkommensteuergesetz ist in diesem Zusammenhang zur 1%-Regelung geregelt, dass die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Monat mit einem Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen ist. Dies bedeutet vereinfacht gesagt: Nur wenn das Betriebsfahrzeug tatsächlich zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, darf überhaupt die 1%-Regelung durchgeführt werden. Wird das Betriebsfahrzeug hingegen zu weniger als 50 % betrieblich genutzt, darf auch keine 1%-Regelung durchgeführt werden.

Man kann also schon festhalten, dass ein Fahrzeug, für das die 1% Regelung durchgeführt wird, mindestens zu 50% tatsächlich genutzt wird.

In der Praxis gibt es immer wieder Fälle, bei denen die 1%-Regelung die Höhe der tatsächlichen Gesamtkosten des Betriebs-Pkw übersteigt. In diesem Zusammenhang wurde im Verwaltungsweg geregelt, dass dann die 1%-Regelung auf die Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug begrenzt wird. Man spricht in diesem Zusammenhang von der sogenannten Kfz-Kostendeckelung.

Tatsächlich muss man sich jedoch die Frage stellen, ob diese Vorgehensweise rechtens ist. Immerhin kann die 1%-Regelung ja nur durchgeführt werden, wenn das Fahrzeug zu mindestens 50 % auch tatsächlich betrieblich genutzt wird. Dies bedeutet: Mindestens 50 % der Kosten sind unzweifelhaft betrieblicher Natur. Sachgerechter erscheint es daher, die Kfz-Kostendeckelung auf 50 % der Fahrzeugkosten durchzuführen.

Leider hat der Bundesfinanzhof dieser Auffassung jedoch einen Strich durch die Rechnung gemacht. Mit Urteil vom 15.05.2018 entschied er nämlich unter dem Aktenzeichen X R 28/15, dass,

auch wenn die Anwendung der 1%-Regelung schon seit 2006 voraussetzt, dass das Kraftfahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, es nach Auffassung der Richter des Bundesfinanzhofes nicht geboten ist, die nach der 1%-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug zu begrenzen.

Mit anderen Worten: Obwohl die private Nutzungsentnahme hinsichtlich des Betriebsfahrzeuges überhaupt nicht größer sein kann als 50 % der Gesamtkosten, soll die typisierende 1%-Regelung dennoch dazu führen können, dass gegebenenfalls 100 % der Kosten nicht abzugsfähig sind. Die Richter begründen ihre Entscheidung damit, dass insoweit dem Gesetzgeber ein gewisser Gestaltungsspielraum einzuräumen ist, welcher insbesondere auch bei typisierenden Regelungen zu falschen Ergebnissen führen darf.

Man könnte meinen, die Entscheidung ist in den Bereich einzuordnen, ist das Urteil noch so schlecht, der Bundesfinanzhof hat immer Recht. Erfreulicherweise können wir jedoch an dieser Stelle berichten, dass die Geschichte noch nicht zu Ende ist. Unter dem Aktenzeichen 2 BvR 2129/18 ist nämlich mittlerweile eine Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe eingegangen. Darin gilt es nun zu klären, ob es tatsächlich verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist, dass die Anwendung der 1%-Regelung dazu führen kann, dass die hiernach ermittelte Nutzungsentnahme 50 % der Gesamtaufwendungen für das Betriebsfahrzeug übersteigt, obwohl die 1%-Regelung selbst nur Anwendung finden darf, wenn das Fahrzeug definitiv zu mindestens 50 % betrieblich genutzt wird.

**Tipp:** Betroffenen ist daher zu raten, die 1%-Regelung im Fall der Kostendeckelung auf 50 % der Gesamtkosten zu deckeln und dies auch ganz ausdrücklich in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit wird das Finanzamt dem zwar nicht folgen, dann kann jedoch gegen den ablehnenden Einkommensteuerbescheid Einspruch eingelegt und ein Verweis auf das anhängige Verfahren beim Bundesverfassungsgericht gegeben werden. Nur so besteht die Möglichkeit, für aktuelle Zeiträume von der zu erwartenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in der Zukunft zu profitieren. Selbst wenn jedoch die Entscheidung der obersten Verfassungsschützer der Republik negativ ausfallen wird, ist dann nichts verloren, sondern es bleibt alles beim Alten.