

Aktuelles aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung

06 | 2015

Für Unternehmer

Zugriff auf Kassendaten von Einzelunternehmen während einer Betriebsprüfung

Verwenden Einzelhändler eine PC-Kasse, die **detaillierte Informationen** zu den einzelnen Barverkäufen aufzeichnet und diese dauerhaft speichert, kann der Betriebsprüfer im Rahmen einer Außenprüfung auch auf die **Kasseneinzeldaten** zugreifen. Dies hat der Bundesfinanzhof in drei zu Apotheken ergangenen Urteilen entschieden.

Sachverhalt

In einem der Streitfälle nutzte eine buchführungspflichtige Apotheke ein speziell für Apotheken entwickeltes PC-gestütztes Erlöserfassungssystem mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung. Die Tageseinnahmen wurden über modulare PC-Registrierkassen erfasst, dann durch Tagesendsummenbons ausgewertet und als Summe in ein manuell geführtes Kassenbuch eingetragen.

Bei einer Außenprüfung verweigerte das Unternehmen dem Prüfer den Datenzugriff auf die Einzeldokumentation der Warenverkäufe, weil es nicht zu Einzelaufzeichnungen verpflichtet sei. Dies sah der Bundesfinanzhof allerdings anders.

Für **bare Kasseneinnahmen** hatte der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung

aus 1966 klargestellt, dass der nach den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfall nicht nur der am Tagesende insgesamt vereinnahmte Betrag (Tageslosung) ist. Gleichzeitig hatte er aber auch angeführt, dass die GoB nur eine Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäftes **Zumutbaren** verlangen.

Demzufolge hatte der Bundesfinanzhof die **Einzelaufzeichnungspflicht für Einzelhandelsgeschäfte** – in Unternehmen, in denen Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden – dahingehend eingeschränkt, dass die baren Betriebseinnahmen grundsätzlich **nicht einzeln aufgezeichnet** werden müssen.

**Daten für den Monat
Juli 2015**

[STEUERTERMINE](#)
Fälligkeit:

- USt, LSt = 10.7.2015

Überweisungen (Zahlungsschonfrist):

- USt, LSt = 13.7.2015

Scheckzahlungen:
 Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!

[BEITRÄGE SOZIALVERSICHERUNG](#)
 Fälligkeit Beiträge 7/2015 = 29.7.2015

[VERBRAUCHERPREISINDEX](#)
 (Veränderung gegenüber Vorjahr)

4/14	9/14	12/14	4/15
+ 1,3 %	+ 0,8 %	+ 0,2 %	+ 0,4 %

Wer aber, so der Bundesfinanzhof in den aktuellen Urteilen, ein Kassensystem benutzt, das alle Kassenvorgänge einzeln aufzeichnet und speichert, der **verzichtet auf diese Erleichterung** und kann sich nachträglich nicht mehr auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen. Der Betriebsprüfer kann dann bei einer Außenprüfung auf die Kasseneinzeldaten zugreifen.

Praxishinweise

Besteht das Datenzugriffsrecht, ist indes zu prüfen, ob die Anforderung im Einzelfall ermessensgerecht ist. Da vorliegend **keine Ermessensfehler** geltend gemacht wurden, hat sich der Bundesfinanzhof hiermit nur am Rande beschäftigt und ausgeführt, dass hierfür keine Anzeichen bestanden.

Zur Ermessensausübung ist aber auch auf ein Urteil des Finanzgerichts Münster hinzuweisen. Dort hatte der Außenprüfer die Daten des Warenwirtschafts-systems auch in elektronisch aufbereiteter Form **als Excel-Datei verlangt**. Die Apothekeninhaberin setzte das Excel-Programmmodul aber gar nicht ein. Das Finanzgericht wies das Verlangen daher als **ermessenswidrig** zurück.

Für Vermieter

Vorweggenommene Werbungskosten bei einem zunächst unbebauten Grundstück

Ein **Werbungskostenabzug** ist grundsätzlich auch dann möglich, wenn zwischen dem Erwerb des Grundstücks und der Erzielung von Einnahmen mehrere Jahre verstreichen. Dies setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige auch in dieser Zeit die **ernsthafte Absicht** hat, das Objekt zu vermieten. Je länger die Zeitspanne zwischen dem Beginn des Werbungskostenabzugs und der Einnahmenerzielung andauert, desto größer werden regelmäßig die Zweifel an der **Einkunftserzielungsabsicht**, die der Steuerpflichtige **nachweisen bzw. zumindest glaubhaft machen** muss. Dies zeigt auch ein aktuelles Urteil des Finanzgerichts München. |

■ Sachverhalt

Im Streitfall ging es um den Abzug von vorweggenommenen Werbungskosten für ein unbebautes, fremd finanziertes Grundstück, das in 2003 erworben wurde. In 2005 wurde ein Architekturbüro mit einer Bauplanerstellung beauftragt, die jedoch aus Kostengründen nicht umgesetzt wurde. In 2012 wurde schließlich die Genehmigung zur Errichtung eines Neubaus erteilt, mit der 2013 begonnen wurde. Ab 2014 erfolgte dann die Vermietung.

Das Finanzamt und das Finanzgericht München versagten den Werbungskostenabzug für die Streitjahre 2003 bis 2010, da hier keine Einkünfterzielungsabsicht erkennbar gewesen sei. Die Argumentation des Steuerpflichtigen, es sei keine Bebauung in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb durchgeführt worden, weil er erst die Verbindlichkeiten für den Erwerb des Grundstücks überwiegend habe tilgen wollen, blieb ohne Erfolg.

Im Hinblick auf **berufliche Verschwiegenheitspflichten** führt der Bundesfinanzhof Folgendes aus: Soweit der Steuerpflichtige meint, einzelne Daten seien nicht steuerrelevant, muss er sie selektieren. Patientenbezogene Daten, deren Herausgabe er verweigern darf, **muss er selbst entfernen**.

Ist das nicht möglich, kann der Steuerpflichtige den Zugriff nicht aus diesem Grund verweigern. Er trägt damit die **Verantwortung und das Risiko**, wenn steuer- und nicht steuerrelevante Daten vermengt sind.

Quelle | BFH-Urteile vom 16.12.2014, Az. X R 42/13, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 176203; Az. X R 29/13, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 176197; Az. X R 47/13, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 176198; BFH-Urteil vom 12.5.1966, Az. IV 472/60; FG Münster, Urteil vom 7.11.2014, Az. 14 K 2901/13 AO

Dass der Steuerpflichtige den Entschluss, Einkünfte zu erzielen, endgültig gefasst und (noch) nicht wieder aufgegeben hatte, kann erst im Jahr 2012 angenommen werden, so das Finanzgericht München. Das Finanzgericht bemängelte in der Urteilsbegründung insbesondere, dass der Konzeptvorschlag aus 2005 lediglich eine **mögliche Nutzung** des Grundstücks skizzierte. Unterlagen über Bemühungen, diese Konzepte **zu finanzieren und zu realisieren**, wurden vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt.

Hinweis | Inzwischen ist gegen das Urteil die **Revision beim Bundesfinanzhof anhängig**. Dieser wird u.a. klären müssen, welche Bedeutung ein **vorsichtiges Finanzierungsverhalten** hat, das eine Bebauung erst bei Tilgung des für den Erwerb des Grundstücks aufgenommenen Darlehens vorsieht.

Quelle | FG München, Urteil vom 24.7.2014, Az. 15 K 2527/12, Rev. BFH Az. IX R 9/15, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 144429

Für Unternehmer

Umsatzsteuerliche Behandlung des Sponsorings

Bei der Frage, ob **Sponsoringmaßnahmen** zu einem **umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch** führen, ist die jeweilige Fallkonstellation entscheidend. Das Bundesfinanzministerium hat seine Sichtweise aktuell ergänzt und äußert sich nun auch zur Behandlung des Sponsorings **aus Sicht des Sponsors**. |

Wenn der **Zuwendungsempfänger** (z.B. ein Fußballverein) auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung des Sponsors **lediglich hinweist**, liegt kein umsatzsteuerbares Leistungsaustauschverhältnis vor.

Beachten Sie | Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch **ohne besondere Hervorhebung** oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen.

Dies gilt nach der jüngst vorgenommenen Ergänzung der Finanzverwaltung auch dann, wenn der **Sponsor** auf seine Unterstützung in gleicher Art und Weise lediglich hinweist. Dagegen ist von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme **im Rahmen eigener Werbung** zu vermarkten.

Praxishinweise

Es ergeben sich folgende Grundsätze:

- Erfolgt die Sponsorenzahlung **nicht im Leistungsaustausch**, fällt keine Umsatzsteuer an.
- Liegt allerdings ein **Leistungsaustausch** vor, wird grundsätzlich Umsatzsteuer fällig.

Es ist jedoch zu beachten, dass auch hier die **Kleinunternehmerregelung** gilt, wonach Umsatzsteuer beim Unterschreiten gewisser Umsatzgrenzen nicht erhoben wird.

Quelle | BMF-Schreiben vom 25.7.2014, Az. IV D 2 - S 7100/08/10007: 003, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 142580

Für alle Steuerpflichtigen

Erleichterte Feststellung von Verlustvorträgen wirkt sich vor allem bei Berufsausbildungskosten aus

| Ein verbleibender Verlustvortrag ist auch dann erstmals gesondert festzustellen, wenn ein Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr erlassen werden kann. Eine **Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids** für die Feststellung des Verlustvortrags besteht nämlich dann nicht, wenn eine Einkommensteuerveranlagung gar nicht durchgeführt worden ist. Mit dieser Entscheidung hat der Bundesfinanzhof die Geltendmachung von Verlustvorträgen in zurückliegenden Jahren vereinfacht. |

Ausbildungskosten

Praktische Bedeutung hat dieses Urteil vor allem für Steuerpflichtige, die sich in einer **Ausbildung** befinden oder vor kurzem ihre Ausbildung abgeschlossen haben. Da regelmäßig keine bzw. nur geringe Einnahmen erzielt werden, führen Werbungskosten oftmals zu einem **vortragsfähigen Verlust**, der sich in den Jahren der Berufsausübung steuermindernd auswirkt.

Nach derzeitiger Rechtslage sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium allerdings nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine **Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat** oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Anderenfalls werden **nur (nicht vortragsfähige) Sonderausgaben** bis zu 6.000 EUR pro Kalenderjahr anerkannt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs sind Berufsausbildungskosten beruflich veranlasst und als Werbungskosten zu berücksichtigen. Demzufolge hat er dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, **ob die gesetzliche Regelung verfassungswidrig ist.**

PRAXISHINWEIS | Wurde in der Vergangenheit keine Einkommensteuererklärung abgegeben und kann eine Veranlagung wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr durchgeführt werden, kann innerhalb der Verjährungsfrist für die Verlustfeststellung diese noch beantragt werden. Sollte das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Regelung herausstellen, könnten auch Steuerpflichtige mit Erstausbildungskosten profitieren.

Nichtanwendungsgesetz

Obwohl das aktuelle Urteil erst am 29.4.2015 veröffentlicht wurde, ist bereits ein **Nichtanwendungsgesetz** im Gespräch. Danach soll ein Verlustfeststellungsbescheid nicht mehr ergehen dürfen, wenn für das Verlustentstehungsjahr kein Einkommensteuerbescheid existiert und dieser wegen Festsetzungsverjährung auch nicht mehr erlassen werden kann. Diesen Vorschlag hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum „Jahressteuergesetz 2016“ geäußert. Die weitere Entwicklung bleibt vorerst abzuwarten.

Quelle | BFH-Urteil vom 13.1.2015, Az. IX R 22/14, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 176530; Az. beim BVerfG u.a. Az. 2 BvL 23/14, Az. 2 BvL 24/14; Bundesrat, Drs. 121/15 (B) vom 8.5.2015

Für Arbeitgeber

Kein zeitanteiliger Ansatz der Ein-Prozent-Regelung

| Bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines Dienstwagens gilt die Ein-Prozent-Regelung auch dann **für den vollen Kalendermonat**, wenn der Wagen dem Arbeitnehmer im Kalendermonat nur zeitweise zur Verfügung steht. Eine Aufteilung lehnte das Finanzgericht Baden-Württemberg ab. |

Die Monatswerte sind nur für volle Kalendermonate **nicht anzusetzen**, in denen eine Privatnutzung oder eine Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster

Tätigkeitsstätte ausgeschlossen ist.

Quelle | FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.2.2015, Az. 6 K 2540/14, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 144285

Für alle Steuerpflichtigen

Privates Veräußerungsgeschäft: Aufschiebende Bedingung verlängert 10-Jahresfrist nicht

| Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs unterliegt der aufschiebend bedingte Verkauf eines Grundstücks innerhalb der **gesetzlichen Veräußerungsfrist** von zehn Jahren auch dann der Einkommensteuer, wenn der Zeitpunkt des Eintritts der **aufschiebenden Bedingung** außerhalb dieser Frist liegt. |

Sachverhalt

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige mit Kaufvertrag vom 3.3.1998 ein bebautes Grundstück – eine Betriebsanlage einer Eisenbahn – erworben und dieses mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30.1.2008 wieder veräußert. Der Vertrag wurde unter der aufschiebenden Bedingung geschlossen, dass die zuständige Behörde dieses Grundstück von Bahnbetriebszwecken freistellt. Eine solche Freistellung erteilte die Behörde am 10.12.2008.

Strittig war nun, ob der Gewinn aus der Veräußerung des bebauten Grundstücks zu versteuern war, weil die Bedingung in Form der Entwidmung erst nach Ablauf der zehnjährigen Veräußerungsfrist eingetreten war.

Zunächst ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für die Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung grundsätzlich die Zeitpunkte maßgebend sind, in denen die **obligatorischen Verträge** abgeschlossen wurden.

Darüber hinaus stellte der Bundesfinanzhof heraus, dass für den Zeitpunkt der Veräußerung die **beidseitige zivilrechtliche Bindungswirkung des Rechtsgeschäfts** und nicht der Zeitpunkt des Bedingungseintritts entscheidend ist. Ab dem Vertragsschluss am 30.1.2008 bestand für keinen der Vertragspartner die Möglichkeit, sich einseitig von der Vereinbarung zu lösen. Demzufolge war die **zehnjährige Veräußerungsfrist** beim Verkauf des Grundstücks noch nicht abgelaufen.

Quelle | BFH-Urteil vom 10.2.2015, Az. IX R 23/13, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 175927

Für alle Steuerpflichtigen

Höchstbetrag von 1.250 EUR wird auch bei mehreren häuslichen Arbeitszimmern nur einmal gewährt

| Steht einem Steuerpflichtigen für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zur Höhe von **max. 1.250 EUR** abzugsfähig. Sollten aus beruflichen Gründen zwei Wohnungen und **zwei häusliche Arbeitszimmer** unterhalten werden, gilt nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz nichts anderes. Das heißt, der Höchstbetrag wird auch in diesen Fällen nur einmal gewährt. |

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können nur dann **unbeschränkt** als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet. Dies war im Streitfall jedoch nicht der Fall, da der Steuerpflichtige seine Vortrags-tätigkeit (Seminare, Fortbildungen etc.) außerhalb seines Arbeitszimmers durchführte. Somit kam nur der **auf 1.250 EUR beschränkte Höchstbetrag** in Betracht.

Dieser Höchstbetrag ist nach der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz **personen- und objektbezogen** auszulegen und kann daher auch bei mehreren Arbeitszimmern **nur einmal jährlich** gewährt werden. Denn ein Steuerpflichtiger, so das Finanzgericht, kann zwei Arbeitszimmer niemals zeitgleich nutzen.

PRAXISHINWEIS | Diese personen- und objektbezogene Sichtweise muss nicht per se negativ sein. So gewährt die Finanzverwaltung den Höchstbetrag von 1.250 EUR auch bei nicht ganzjähriger Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe.

Beachten Sie | Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat die **Revision zum Bundesfinanzhof ausdrücklich zugelassen**, da höchstrichterlich bisher noch nicht geklärt ist, ob für zwei parallel genutzte Arbeitszimmer in verschiedenen Hausständen jeweils Aufwendungen in Höhe von 1.250 EUR als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Quelle | FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25.2.2015, Az. 2 K 1595/13, Rev. zugelassen, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 144301; BMF-Schreiben vom 2.3.2011, Az. IV C 6 - S 2145/07/10002, Rz. 22

Für Arbeitnehmer

Auch Profifußballer können die Kosten für ein „Sky-Abo“ nicht steuerlich absetzen

| Ein Profifußballer kann die Kosten für das Bundesliga- und das Sportpaket des Pay-TV Senders Sky **nicht als Werbungskosten absetzen**. Das Argument der Spielvorbereitung auf kommende Gegner überzeugte das Finanzgericht Münster nicht. |

Nach Ansicht des Finanzgerichts ist davon auszugehen, dass der angestellte Zweitligaspieler das „Sky-Abo“ **nicht ausschließlich** dazu genutzt hat, um sich auf Gegner in der 2. Bundesliga vorzubereiten, sondern auch, um sich

andere Spiele aus privatem Interesse anzusehen. Eine Kostenaufteilung kam nicht in Betracht, da es an **objektivierbaren Kriterien** fehlte.

Quelle | FG Münster, Urteil vom 24.3.2015, Az. 2 K 3027/12 E, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 144304

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeld-Merkblätter für 2015 veröffentlicht

| Die Fachaufsicht über den Familienleistungsausgleich hat die **Kindergeld-Merkblätter für 2015** herausgegeben (Mitteilung des Bundeszentralamts für Steuern vom 9.4.2015). Die Merkblätter sollen einen Überblick über den wesentlichen Inhalt der **gesetzlichen Regelungen zum Kindergeldrecht** geben und können unter www.iww.de/sl1618 heruntergeladen werden. |

Für Unternehmer

Nur 7 % Umsatzsteuer auf zusammengestellte Lebensmittelboxen

| Versendet ein Unternehmen Kochboxen mit originalverpackten Lebensmitteln und hierauf abgestimmten Kochrezepten, fällt für diese Lieferung nur der **ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % an**. Dies hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg klargestellt. |

■ Sachverhalt

Ein Unternehmen hatte seine Kunden mit Lebensmittelsortimenten beliefert, die mengenmäßig so zusammengestellt waren, dass sie anhand der beigefügten und zusätzlich auch im Internet abrufbaren Kochrezepte zubereitet werden konnten. Die Kunden konnten aus verschiedenen Sortimenten auswählen, die Boxen zu einem bestimmten Liefertermin bestellen oder auch ein Abonnement abschließen. Der Umsatzsteuer-Sonderprüfer ging davon aus, dass das Unternehmen dem Regelsteuersatz (19 %) zu unterwerfende sonstige Leistungen erbringe, da die Lieferung von Lebensmitteln durch die Vielzahl der anderen Dienstleistungen nicht mehr im Vordergrund stehe.

Diese Ansicht teilte das Finanzgericht nicht, da es sich bei der Zusammenstellung, Verpackung, Versendung und Portionierung um **untergeordnete Nebenleistungen** handelt. Dies gilt auch für die beigefügten Rezepte, denen angesichts des möglichen kostenlosen Abrufs im Internet **keine Exklusivität** zukommt. Abgesehen davon wären die Rezepte Druckerzeugnisse, die ohnehin nur mit 7 % zu besteuern sind.

Auch aus einer **Gesamtbetrachtung** ergibt sich nichts anderes, da die steuerbegünstigte Lieferung der Lebensmittel im Vordergrund steht.

Quelle | FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 22.1.2015, Az. 5 V 5260/14, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 144438

➤ HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.

Für Vermieter

Steuertipps rund um die vermietete Immobilie

| Spätestens seit der Finanzkrise zählen Sachwerte, insbesondere Immobilien, zu den beliebtesten Anlageprodukten. Aber auch der historisch niedrige Zinssatz ist ein Grund dafür, dass immer mehr Steuerpflichtige eine Immobilie erwerben und im Anschluss vermieten. Hier gilt es, die **steuerlichen Regelungen** zu beachten, um mögliche Steuernachteile zu vermeiden. Die Sonderausgabe bietet einen kompakten Überblick und gibt **Steuertipps vom Erwerb bis zum Verkauf der Mietimmobilie**. |

Vorbemerkungen: Bei den nachfolgenden Ausführungen wird unterstellt, dass eine umsatzsteuerfreie Vermietung vorliegt. Auf **Umsatz- und Vorsteuerbeträge** wird demzufolge nicht näher eingegangen.

1. Erwerb

1.1 Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

Zu den **Anschaffungskosten** zählen die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Hierzu gehören auch die jeweiligen **Nebenkosten** sowie nachträgliche Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzuziehen.

■ Nebenkosten

Zu den Nebenkosten gehören z.B. Gutachterkosten, Grundbuch- und Notarkosten, Grunderwerbsteuer und Vermessungskosten.

Zu den **Herstellungskosten** gehören alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern (Materialkosten) und die Inanspruchnahme von Diensten (Fertigungskosten) für die Herstellung eines Vermögensgegenstands entstehen (zur weiteren Abgrenzung vgl. insbesondere unter 2.2 „Erhaltungsaufwand“).

Die Unterscheidung zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten einerseits und laufenden Aufwendungen andererseits ist deshalb so entscheidend, weil Anschaffungs- und Herstellungs-

kosten **nicht sofort steuerwirksam** geltend gemacht werden können. Diese Aufwendungen wirken sich in der Steuererklärung „nur“ über die **Gebäudeab-schreibung** als Werbungskosten aus (regelmäßig 3 % p.a.).

Da es sich bei dem **Grund und Boden** um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handelt, ist es erforderlich, einen Gesamtpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude und den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Es empfiehlt sich, eine **ein-deutige Aufteilung im Kaufvertrag** vorzunehmen, wobei die Beurteilungsmaßstäbe dokumentiert werden sollten.

PRAXISHINWEIS | Die Finanzverwaltung hat eine Arbeitshilfe zur Verfügung gestellt, wodurch u.a. die Bemessungsgrundlage für die Gebäudeab-schreibung ermittelt sowie die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreis-aufteilung geprüft werden kann (unter www.ivw.de/sl598).

1.2 Optimale Schuldzinsenaufteilung

Oftmals werden Immobilien **gemischt genutzt**. Dies bedeutet, dass z.B. das Erdgeschoss für eigene Wohnzwecke verwendet und das Obergeschoss vermietet wird. Soll eine gemischt genutzte Immobilie **fremdfinanziert** werden, gibt es einige Spielregeln zu beachten, um den optimalen Schuldzinsenabzug bei den Werbungskosten zu erhalten.

Die Art der Finanzierung (Eigen- oder Fremdfinanzierung) und die damit verbundene Zuordnung auf die unter-

Inhaltsübersicht

1. Erwerb	
1.1 Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	Seite 1
1.2 Optimale Schuldzinsenaufteilung	Seite 1
2. Werbungskosten	
2.1 Schuldzinsen nach Verkauf	Seite 2
2.2 Erhaltungsaufwand	Seite 2
3. Steuerfalle anschaffungsnahe Herstellungskosten	Seite 3
4. Handwerkerleistungen	Seite 3
5. Leerstandszeiten	Seite 3
6. Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen	Seite 4
7. Verbilligte Vermietung an Angehörige	Seite 4
8. Grundsteuererlass	Seite 4

schiedlichen Gebäudeteile liegt im Ermessen des Steuerpflichtigen. Um den Schuldzinsenabzug zu optimieren, müssen die **Kredite** den vermieteten Gebäudeteilen und die **Eigenmittel** den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Bereichen zugeordnet werden. Dieses Gestaltungsmodell hat die Rechtsprechung (u.a. BFH-Urteil vom 25.3.2003, Az. IX R 22/01) und auch die Finanzverwaltung anerkannt.

Bei der **Dokumentation der Zuordnung** sind allerdings wichtige Punkte zu beachten:

Die erste Voraussetzung ist, dass die Baukosten für die unterschiedlichen

Gebäudeteile **getrennt erfasst werden**. Aus diesem Grund ist darauf zu achten, dass – soweit möglich – **separate Bau-rechnungen** ausgestellt werden. Dies betrifft sowohl große Handwerkerrechnungen als auch kleinere Belege wie beispielsweise aus Bau- und Gartenmärkten. Handelt es sich jedoch um Aufwendungen, die nur dem **Gesamtgebäude** zugeordnet werden können (z.B. die Kosten für das Grundstück), müssen sie nach dem Verhältnis der Nutz- und Wohnflächen auf die unterschiedlichen Gebäudeteile aufgeteilt werden.

Um den tatsächlichen Zusammenhang zwischen Eigen- und Kreditmitteln auf der einen Seite und den zugeordneten Baukosten auf der anderen Seite zu dokumentieren, müssen die Rechnungen **von unterschiedlichen Bankkonten (Baukonten)** bezahlt werden. Für jeden Gebäudeteil sollte demzufolge ein **separates Konto** angelegt werden: Auf das **1. Konto** werden dann die Eigenmittel und auf das **2. Konto** die Darlehensmittel eingezahlt.

Hinweis | Die **nicht direkt zuordenbaren Kosten** (z.B. Aushub der Baugrube) sollten vom Konto für den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil bezahlt werden.

Reichen die Eigenmittel nicht aus, um die Baukosten der eigenen Wohnung zu finanzieren, müssen die **Kredite aufgeteilt** werden. Nach Möglichkeit sind getrennte Darlehen einzurichten.

PRAXISHINWEIS | In diesem Fall sollte darauf geachtet werden, dass das Darlehen für die eigenen Wohnzwecke vorrangig getilgt wird, um so viele Zinsen wie möglich steuerlich geltend machen zu können. Wenn das Kreditinstitut einer Aufteilung der Darlehen nicht zustimmen sollte, ist darauf zu achten, dass die Kredite zumindest separat auf die unterschiedlichen Baukonten ausgezahlt werden.

Auch bei der **Anschaffung eines Gebäudes** liegt die Art der Finanzierung im Ermessen des Steuerpflichtigen. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (1.4.2009, Az. IX R 35/08) scheidet der Zuordnungszusammenhang, wenn die Valuten sämtlicher Darlehen **auf ein Girokonto** fließen, von dem der Steuerpflichtige den gesamten Kaufpreis an den Verkäufer überweist.

Die Folge: Der abziehbare Teil der Schuldzinsen ist grundsätzlich nach den **Flächenanteilen** aufzuteilen.

Sofern der Kaufpreis **im Kaufvertrag** allerdings auf die Wirtschaftsgüter **aufgeteilt** worden ist, ist dieser Maßstab steuerlich bindend, sofern er nicht missbräuchlich gebildet wurde. Die Schuldzinsen können somit im Verhältnis des Kaufpreises des vermieteten Teils zum gesamten Grundstück abgezogen werden.

PRAXISHINWEIS | Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige eine objektiv erkennbare Zuordnung trifft und sein Auszahlungsverhalten damit übereinstimmt. Der Kaufpreis sollte im notariellen Kaufvertrag aufgeteilt und durch zwei getrennte Überweisungen geleistet werden. Darüber hinaus sollten separate Darlehensverträge für die einzelnen Gebäudeteile abgeschlossen werden.

2. Werbungskosten

Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen.

■ Beispiele

Zu den Werbungskosten gehören beispielsweise Gebäudeabschreibungen, Schuldzinsen, Anzeigen- und Maklerkosten für die Mietersuche, Bewirtschaftungskosten, Grundsteuer, Erhaltungsaufwand, Fahrtkosten zur gelegentlich erforderlichen Besichtigung des Mietobjekts.

2.1 Schuldzinsen nach Verkauf

Schuldzinsen für ein Darlehen, das ursprünglich zur Finanzierung von Anschaffungskosten einer zur Vermietung bestimmten Immobilie aufgenommen wurde, können grundsätzlich auch dann noch als **nachträgliche Werbungskosten** abgezogen werden, wenn das Gebäude veräußert wird, der **Veräußerungserlös** aber nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen.

Auch auf **Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen** gezahlte Schuldzinsen erkennt der Bundesfinanzhof (Urteil vom 8.4.2014, Az. IX R 45/13) grundsätzlich an, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über

den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer **marktüblichen Finanzierung** – wozu regelmäßig auch eine vertraglich fixierte Tilgungsvereinbarung gehört – bewegt.

2.2 Erhaltungsaufwand

Wenn an einem vermieteten Gebäude etwas bereits Vorhandenes instand gesetzt oder modernisiert wird, handelt es sich grundsätzlich um **sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand**.

PRAXISHINWEIS | Sofern größere Erhaltungsaufwendungen vorliegen, dürfen diese grundsätzlich auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden, was zur längerfristigen Progressionsminderung sinnvoll sein kann. Voraussetzung ist, dass es sich um Aufwendungen für ein Gebäude im Privatvermögen handelt, das überwiegend Wohnzwecken dient.

Viele Immobilien können nicht unmittelbar nach dem Erwerb vermietet werden. Daher werden vielfach umfangreiche Maßnahmen vorgenommen, die nicht selten **zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen** und sich somit nicht im Jahr ihrer Bezahlung, sondern **nur über die Gebäudeabschreibung** als Werbungskosten auswirken.

Dies gilt insbesondere für nachfolgende Fälle:

- Aufwendungen, die zur **Herstellung der Funktions- und Betriebsbereitschaft** geleistet werden.

Beispiel: Bisher als Anwaltskanzlei genutzte Büroräume werden zu einer Arztpraxis umgebaut.

- Aufwendungen, die für eine **Erweiterung des Gebäudes** gezahlt werden.

Beispiel: An einem Gebäude wird ein Anbau errichtet.

- Aufwendungen, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden, **wesentlichen Verbesserung** führen (sogenannte Standardhebung).

Beispiel: Ein Bündel von Baumaßnahmen in mindestens drei Bereichen der **zentralen Ausstattungsmerkmale** (Heizungs-, Sanitär-

und Elektroinstallationen und Fenster) führt zur Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswerts.

Beachten Sie | Betragen die Aufwendungen nach Fertigstellung eines Gebäudes für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 EUR (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) je Gebäude, ist dieser Aufwand auf Antrag stets als Erhaltungsaufwand sofort steuerlich abzugsfähig.

Darüber hinaus sind für steuerliche Zwecke die **anschaffungsnahen Herstellungskosten** zu beachten.

3. Steuerfalle anschaffungsnaher Herstellungskosten

Für steuerliche Zwecke werden Aufwendungen in Herstellungskosten umqualifiziert, wenn

- innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt werden,
- deren Aufwendungen (ohne Umsatzsteuer) 15 % der Gebäude-Anschaffungskosten übersteigen.

Zu den Aufwendungen gehören jedoch nicht die Aufwendungen für **Erweiterungen** (vgl. unter Punkt 2.2) sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Beachten Sie | Es sind sämtliche Baumaßnahmen in den **Dreijahreszeitraum** einzubeziehen, die innerhalb dieses Zeitraums ausgeführt wurden. Die Baumaßnahmen müssen zumindest nach Meinung der Finanzverwaltung zum Ende des Dreijahreszeitraums **weder abgeschlossen, noch abgerechnet oder bezahlt sein**.

Zwar sind **klassische Schönheitsreparaturen** (z.B. Tapezieren und Anstreichen der Wände) keine Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen im Sinne der Vorschrift zum anschaffungsnahen Herstellungsaufwand. Fallen die Schönheitsreparaturen allerdings **im Rahmen einer einheitlich zu würdigenden Baumaßnahme** an, sind auch diese Kosten in die Berechnung der 15 %-Grenze einzubeziehen (BFH-Urteil vom 25.8.2009, Az. IX R 20/08).

Wichtig | Damit der Werbungskostenabzug von üblichen Erhaltungsaufwendungen in diesen Fällen möglich ist, müssen diese Maßnahmen **isoliert**

durchgeführt werden. Alternativ muss darauf geachtet werden, dass die 15 %-Grenze innerhalb der Drei-Jahres-Frist nicht überschritten wird, zum Beispiel durch **zeitliche Verschiebung der Maßnahmen**.

MERKE | Gleichwohl ist hier Vorsicht geboten: Führt eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sanierungsmaßnahme nämlich zu einer wesentlichen Verbesserung, kann eine Sanierung in Raten vorliegen, die ungeachtet des Überschreitens des Dreijahreszeitraums zu Herstellungskosten führt (OFD Rheinland vom 6.7.2010, Az. S 2211 - 1001 - St 232).

Nach der (durchaus umstrittenen) Ansicht der Finanzverwaltung soll bei **gemischt genutzten Gebäuden** nicht vom Erwerb mehrerer Gebäudeteile auszugehen sein. Mit Ausnahme von Eigentumswohnungen ist bei der Berechnung der 15 %-Grenze vielmehr grundsätzlich **auf das gesamte Gebäude** abzustellen, da beim Erwerb des bebauten Grundstücks ein **einheitliches Wirtschaftsgut** vorliegt.

■ Beispiel

A kauft Anfang 2012 ein Zweifamilienhaus (Anschaffungskosten ohne Grund und Boden 220.000 EUR). Die Wohnung im Erdgeschoss (60 m²) nutzt er zu eigenen Wohnzwecken. Die Wohnung im Obergeschoss (40 m²) soll vermietet werden. Zuvor lässt A die Mietwohnung für 12.000 EUR (netto) sowie die Erdgeschosswohnung für 25.000 EUR (netto) renovieren. Die Maßnahmen sind Ende 2014 abgeschlossen.

Die Lösung hängt entscheidend davon ab, ob man die von der Finanzverwaltung vertretene gebäudebezogene Berechnung anwendet oder ob man auf das einzelne Wirtschaftsgut abstellt.

■ Gebäudebezogene Berechnung

Anschaffungskosten Gebäude	220.000 EUR
davon 15 %	33.000 EUR
Netto-Instandhaltungskosten	37.000 EUR

Lösung: Da die 15 %-Grenze überschritten ist, kann A die Aufwendungen für das Obergeschoss (12.000 EUR) nur über die Gebäudeabschreibung als Werbungskosten geltend machen.

■ Berechnung für das einzelne Wirtschaftsgut

Anschaffungskosten Obergeschoss	88.000 EUR
davon 15 %	13.200 EUR
Netto-Instandhaltungskosten	12.000 EUR

Lösung: Da die 15 %-Grenze nicht überschritten ist, kann A die Aufwendungen grundsätzlich sofort als Werbungskosten absetzen.

Beachten Sie | Soweit ersichtlich, ist zu dieser praxisrelevanten Frage derzeit **kein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig**. Es bleibt also abzuwarten, ob die Ansicht der Finanzverwaltung höchstrichterlich bestätigt werden wird. Anzumerken ist darüber hinaus, dass die **gebäudebezogene Betrachtung nicht per se negativ** sein muss. Es kommt hier – wie so oft im Steuerrecht – auf den Einzelfall an.

4. Handwerkerleistungen

Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen gewährt der Fiskus **eine Steuerermäßigung** in Höhe von 20 % der Arbeitskosten (kein Material), **maximal 1.200 EUR im Jahr**.

Vermieter sollten hierbei jedoch beachten, dass diese Steuerermäßigung nur in Betracht kommt, soweit die Aufwendungen **keine Werbungskosten** darstellen, d.h., der Abzug von Werbungskosten hat insoweit Vorrang. Bei Aufwendungen, die sowohl die vermietete als auch die selbst genutzte Wohneinheit betreffen, muss eine **sachgerechte Aufteilung** erfolgen.

5. Leerstandszeiten

Das Finanzamt lässt den Werbungskostenabzug für die Dauer des Leerstands der Mietimmobilie nur dann zu, wenn der Vermieter eine **Einkünfteerzielungsabsicht** hat.

Wenn Aufwendungen für eine **zunächst selbst bewohnte**, anschließend leerstehende und noch nicht vermietete Wohnung als vorab entstandene Werbungskosten geltend gemacht werden, fordert die Rechtsprechung (u.a. BFH-Urteil vom 28.10.2008, Az. IX R 1/07),

dass der endgültige Entschluss, dieses Objekt zu vermieten, durch **ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen** belegt wird. Hervorzuheben ist, dass sich ein Steuerpflichtiger noch nicht endgültig zur Einkünfteerzielung entschieden hat, wenn er **alternativ** auch einen Verkauf des Objekts erwägt.

Anders ist der Fall jedoch zu beurteilen, wenn es sich um einen **Leerstand nach vorangegangener Vermietung** handelt. Auch wenn der Steuerpflichtige die Wohnung zugleich zum Verkauf anbietet, ist hier regelmäßig nicht von einer endgültigen Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, solange er sich ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung bemüht.

Aber auch hier ist Vorsicht geboten, wie ein Urteil des Bundesfinanzhofs (11.12.2012, Az. IX R 9/12) zeigt. Dass der Steuerpflichtige den Maklerauftrag im Streitfall **vorrangig zur Veräußerung der Wohnung erteilt hatte** und er die Wohnung auch in selbst geschalteten Anzeigen als Verkaufsobjekt bewarb, wertete der Bundesfinanzhof nämlich als Beweiszeichen für die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht.

PRAXISHINWEIS | Da der Steuerpflichtige in der Beweispflicht ist, muss bei einem Leerstand auf eine rechtzeitige Beweisvorsorge geachtet werden. Zwar steht es, so der Bundesfinanzhof (11.12.2012, Az. IX R 14/12) dem Steuerpflichtigen frei, die Art und Weise der Platzierung des von ihm angebotenen Mietobjekts am Wohnungsmarkt und auch die Bewerbung selbst zu bestimmen. Bleiben jedoch beispielsweise eigene, im Wesentlichen unveränderte, Vermietungsanzeigen in Zeitungen über einen längeren Zeitraum erfolglos, ist er gehalten, seine Vermietungsbemühungen sowohl in der Intensität zu steigern als auch in der Zielrichtung zu verändern (z.B. Einschaltung eines Maklers).

Zudem ist dem Steuerpflichtigen – je länger der Leerstand andauert – zuzumuten, dass er **Zugeständnisse macht**, etwa bei der Reduzierung der Miete oder im Hinblick auf die für ihn akzeptablen Personen.

6. Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen

Grundsätzlich ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit selbst bei Werbungskostenüberschüssen über

längere Zeiträume davon auszugehen, dass keine Liebhaberei vorliegt, sofern die Wohnungen **ausschließlich an wechselnde Feriengäste** vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden.

Haben sich die Eigentümer allerdings die **Selbstnutzung vorbehalten**, muss die Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose überprüft werden. In diesen Fällen kommt es nicht darauf an, ob das Eigennutzungsrecht tatsächlich ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 16.4.2013, Az. IX R 26/11).

PRAXISHINWEIS | Für Eigentümer kann es unter Umständen sinnvoll sein, sich keine Selbstnutzung vorzubehalten und am Ferienort eine fremde Wohnung anzumieten. Damit bleiben die Werbungskostenüberschüsse erhalten und die mühevoll Prognoserechnung entfällt.

7. Verbilligte Vermietung an Angehörige

Bei der **verbilligten Vermietung an Angehörige** schauen die Finanzbeamten regelmäßig ganz genau hin. Werden gewisse Spielregeln eingehalten, können die Werbungskosten nämlich in voller Höhe steuermindernd geltend gemacht werden, wohingegen nur geringe Mieteinnahmen zu versteuern sind.

Beachten Sie | Verträge unter nahen Angehörigen müssen **klar und eindeutig** formuliert sein. Zudem müssen sie wie vereinbart durchgeführt werden.

Die Vermietung gilt bereits dann als vollentgeltlich, wenn die Miete **mindestens 66 %** des ortsüblichen Niveaus beträgt. In diesen Fällen erhalten Vermieter den vollen Werbungskostenabzug. Liegt die Miete darunter, sind die Kosten aufzuteilen.

■ Beispiel

A vermietet die Wohnung im Obergeschoss für 200 EUR monatlich an seine Mutter. Die ortsübliche Miete beträgt 500 EUR. An Werbungskosten macht A 4.000 EUR geltend.

Lösung: Da die vereinbarte Miete nur 40 % der ortsüblichen Miete beträgt, wird das Finanzamt nur 1.600 EUR an Werbungskosten anerkennen (40 % von 4.000 EUR). Die Einkünfte betragen somit 800 EUR.

■ Beispiel (Abwandlung)

A verlangt 350 EUR monatlich. Er muss zwar jetzt pro Jahr 1.800 EUR mehr an Mieteinnahmen versteuern, auf der anderen Seite werden die Werbungskosten aber in voller Höhe berücksichtigt (4.000 EUR statt 1.600 EUR), sodass die Einkünfte 200 EUR betragen. Im Ergebnis muss A trotz der höheren Miete 600 EUR weniger versteuern.

Die ortsübliche Marktmiete umfasst die **ortsübliche Kaltmiete** zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung **umlagefähigen Kosten**.

Die ortsübliche Miete kann grundsätzlich auf jedem denkbaren Wege ermittelt werden und ist notfalls zu schätzen. Erfolgt der Vergleich anhand des örtlichen **Mietspiegels** und enthält dieser Rahmenwerte, ist jeder der Werte als ortsüblich anzusehen, der innerhalb der Spanne liegt – es ist also **kein Durchschnittswert** als ortsüblich anzusetzen.

8. Grundsteuererlass

Bleiben die Mieteinnahmen hinter den Erwartungen zurück, können Vermieter eventuell Grundsteuer sparen. Bei **Mietausfällen** besteht nämlich die Möglichkeit, einen **Antrag auf teilweisen Erlass der Grundsteuer** zu stellen.

Voraussetzung ist eine **wesentliche Ertragsminderung**, die der Steuerpflichtige nicht zu vertreten hat. Eine wesentliche Ertragsminderung liegt vor, wenn der normale Rohertrag um mehr als die Hälfte gemindert ist. Ist dies der Fall, kann die Grundsteuer um 25 % erlassen werden. Sofern der Ertrag in voller Höhe ausfällt, ist ein Grundsteuererlass von 50 % vorgesehen.

Beachten Sie | Der Erlass wird nur auf Antrag gewährt und ist bis zu dem auf den Erlasszeitraum folgenden **31. März** zu stellen. Eine **Fristverlängerung ist ausgeschlossen**.

➤ HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.