

# HINWEISE OKTOBER 2017

## A. Ertragsteuern

### 1. Schenkung eines Gewerbebetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt

Eine beliebte Gestaltung bei der vorweggenommenen Erbfolge ist die Übertragung des elterlichen Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt. Das Eigentum am Betrieb geht auf den Sohn oder die Tochter über, die Eltern behalten sich jedoch die Erträge vor und treffen die wichtigen betrieblichen Entscheidungen weiterhin selbst.

Der Bundesfinanzhof hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass in diesem Fall die stillen Reserven des Betriebs versteuert werden müssen, z.B. der Wert des Kundenstamms. Eine steuerneutrale Übertragung zu Buchwerten setze voraus, dass der Schenker seine gewerbliche Tätigkeit beendet.

Werden nur Erträge zurückbehalten, die betrieblichen Entscheidungen jedoch vom neuen Betriebsinhaber getroffen, kann der Betrieb steuerneutral übertragen werden.

Die Übertragung eines Gewerbebetriebs kann auch weiterhin gegen begünstigte Versorgungsleistungen erfolgen. Die Eltern schenken den Betrieb ihrem Kind ohne Vorbehalt und erhalten dafür eine lebenslange Rente. Das Kind versteuert die betrieblichen Gewinne und kann die Rente als Sonderausgabe abziehen. Die Eltern versteuern die erhaltene Rente als sonstige Einkünfte.

### 2. Zuwendungsnießbrauch an ein unterhaltsberechtigtes Kind

Die Eheleute Günter und Maria haben eine unterhaltsberechtignte studierende Tochter. Die Eltern räumen der Tochter bis zum Studienende den Nießbrauch an ihrem Mietshaus ein, d.h. sie bleiben Eigentümer des Mietshauses, schenken der Tochter jedoch ein zeitlich befristetes Nutzungsrecht. Die Tochter tritt in die bestehenden Mietverträge ein und führt sie fort. Die Mietzahlungen fließen auf ein Konto der Tochter und werden von ihr für den Lebensunterhalt und die laufenden Grundstücksaufwendungen verwendet. Weitere Unterhaltszahlungen der Eltern sind nicht mehr notwendig. Die Mietüberschüsse unterliegen bei der Tochter einer niedrigeren Steuerbelastung als bei den Eltern, da sie keine weiteren Einkünfte erzielt.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg sieht in dieser Einkunftsverlagerung auf ein unterhaltsberechtigtes Kind keinen Gestaltungsmissbrauch. Es stehe den Eltern frei, ob sie den Unterhalt durch Barmittel sicherstellen oder ob sie eine Einkunftsquelle übertragen.

Damit ist die Finanzierung studierender Kinder durch einen zeitlich befristeten Nießbrauch steuerlich zulässig, falls ordnungsgemäß durchgeführt. Der Nießbrauch muss notariell beurkundet und den Mietern der Eintritt der Tochter in die Mietverträge angezeigt werden.

### 3. Scheidungskosten keine außergewöhnliche Belastung

Laut Bundesfinanzhof (BFH) sind Scheidungskosten keine außergewöhnliche Belastung, die das steuerpflichtige Einkommen mindert, denn durch die Scheidung seien die materiellen Existenzgrundlagen nicht gefährdet. Der BFH bestätigt damit die Auffassung der Finanzverwaltung, die die Scheidungskosten bereits seit 2013 nicht mehr zum Abzug zulässt. Das Abzugsverbot betrifft auch Scheidungsfolgekosten, z.B. für den Rechtsstreit über Unterhalt oder das Umgangsrecht mit Kindern.

### 4. Verkauf eines Waldgrundstücks

Aufgrund des niedrigen Zinsniveaus haben Anleger Waldgrundstücke als Kapitalanlage entdeckt. Vielfach wird davon ausgegangen, dass der Gewinn aus dem Verkauf des Waldes nach Ablauf der 10-jährigen Veräußerungsfrist für Privatvermögen steuerfrei ist. Dieser Ansicht hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun widersprochen.

Im entschiedenen Fall hatte ein Privatmann 7,5 ha Wald, die von ihm nicht bewirtschaftet wurden, nach Ablauf der 10-Jahres-Frist verkauft. Laut BFH muss der Privatmann einen Gewinn aus der Veräußerung eines Forstbetriebs versteuern. Ein Forstbetrieb könne auch dann vorliegen, wenn der Eigentümer den Wald nicht bewirtschaftet, d.h. kein Holz erntet und nicht aufforstet. Eine Mindestgröße für einen Forstbetrieb gibt es laut BFH nicht. Die Finanzverwaltung behandelt land- und forstwirtschaftliche Flächen bis insgesamt 0,3 ha = 3.000 m<sup>2</sup> nicht als Betrieb.

Damit ist auch bei der Investition in Wald als Kapitalanlage die Steuerbelastung des Veräußerungsgewinns mit zu berücksichtigen.

### 5. Schenkung eines GmbH-Anteils gegen Rente

Wird der Betrieb der Eltern im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gegen lebenslange Rentenzahlungen auf den Sohn oder die Tochter übertragen, kommt es für die Besteuerung entscheidend darauf an, ob es sich bei der vereinbarten Rente um eine Versorgungsrente oder um eine nicht begünstigte Veräußerungsrente handelt.

Eine Versorgungsrente liegt vor, wenn die Rente die Versorgung der Eltern nach Übergabe des Betriebs sicherstellen soll, d.h. die Höhe der Rente orientiert sich nicht am Wert des Betriebs, sondern am Versorgungsbedarf der Eltern und an den finanziellen Möglichkeiten des Kindes. In diesem Fall veräußern die

Eltern ihren Betrieb nicht an das Kind, sondern sie verschenken ihn. Deshalb müssen die Eltern keinen Veräußerungsgewinn versteuern und das Kind kann die laufenden Rentenzahlungen als Sonderausgabe steuermindernd abziehen.

Wird der Betrieb in der Rechtsform einer GmbH geführt, liegt eine Versorgungsrente nur dann vor, wenn mindestens 50 v.H. der GmbH übertragen werden und das beschenkte Kind Geschäftsführer der GmbH wird oder vor der Übertragung bereits Geschäftsführer war. Laut Bundesfinanzhof (BFH) muss außerdem der Schenker als Geschäftsführer der GmbH ausscheiden. Er kann zwar weiterhin Gesellschafter der GmbH bleiben, darf aber nach der Schenkung des GmbH-Anteils nicht mehr als Geschäftsführer bestellt sein, sonst ist ein Abzug der Rente als Sonderausgabe beim Kind nicht möglich. Der BFH bestätigt damit die strenge Auffassung der Finanzverwaltung. Eine gleitende Vermögensübergabe, bei der der Vater nach Schenkung des Gesellschaftsanteils noch in der Geschäftsführung mitarbeitet, führt zum Verlust des Sonderausgabenabzugs. Unschädlich wäre dagegen eine Tätigkeit des Vaters als Berater der GmbH gegen ein angemessenes Honorar.

## **6. Häusliches Arbeitszimmer zur Verwaltung eines Mietshauses**

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können unbegrenzt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn sich der Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit dort befindet. Das Arbeitszimmer muss als separater Raum mit der selbstgenutzten Wohnung zusammenhängen und büromäßig ausgestattet sein. Die private Mitnutzung, z.B. zur Unterbringung von Gästen, darf 10 v.H. nicht überschreiten (vgl. Hinweise April 2016 A.2.).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat einen Fall entschieden, in dem ein Rentner mit drei vermieteten Eigentumswohnungen Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer abziehen wollte. Das Finanzamt verweigerte den Abzug. Ein Arbeitszimmer sei für die Verwaltung von nur drei Wohnungen nicht erforderlich. Laut BFH verlangt das Gesetz jedoch nicht, dass das Arbeitszimmer für die Erzielung der Einkünfte unbedingt notwendig ist. Weist der Rentner nach, dass er das Zimmer tatsächlich zu mindestens 90 v.H. für die Mietverwaltung nutzt, kann er sämtliche Aufwendungen, z.B. anteilige Miete oder Abschreibung sowie Strom und Heizung, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen.

## **7. Renovierung eines gemischt genutzten Gebäudes**

Wird ein Mietshaus nach dem Kauf umfassend renoviert, ist der Sofortabzug der Renovierungsaufwendungen als Werbungskosten gefährdet. Übersteigen die zusammengerechneten Renovierungskosten ohne Umsatzsteuer in den ersten 3 Jahren nach der Anschaffung 15 v.H. der Anschaffungskosten des Gebäudes, können sie nur über die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt abgezogen werden. Die steuerliche Nutzungsdauer eines Mietshauses beträgt regelmäßig 50 Jahre, d.h. pro Jahr sind nur 2 v.H. der Renovierungskosten abzugsfähig.

Nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung ist die 15 v.H.-Grenze für jeden unterschiedlich genutzten Gebäudeteil gesondert zu prüfen.

*Beispiel:*

In einem Mietshaus mit vier gleich großen Wohnungen sind drei Wohnungen vermietet und eine Wohnung wird vom Eigentümer selbst genutzt. Der Kaufpreis für das Gebäude ohne Boden betrug 800.000 €, d.h. auf jede der vier Wohnungen entfallen 200.000 €. In den ersten drei Jahren nach dem Kauf des Gebäudes werden die Mietwohnungen für insgesamt 80.000 € netto renoviert. Die aufwendige Renovierung der Privatwohnung kostet 50.000 €.

Nach neuer Auffassung werden die Renovierungskosten für die Mietwohnungen mit dem Kaufpreis dieser Wohnungen verglichen. Die Aufwendungen mit 80.000 € machen nur ca. 13 v.H. des Kaufpreises von 600.000 € aus. Damit sind die Renovierungskosten im Jahr der Zahlung in voller Höhe abzugsfähig.

Nach bisheriger Auffassung wurden die gesamten Renovierungskosten mit 130.000 €, d.h. einschließlich der Kosten für die Privatwohnung, ins Verhältnis gesetzt zum Kaufpreis für das ganze Gebäude in Höhe von 800.000 €. Die Erhaltungsaufwendungen hätten im Beispiel mit ca. 16 v.H. des Kaufpreises die 15 v.H.-Grenze überschritten, d.h. durch die relativ teure Renovierung der Privatwohnung wäre der Sofortabzug verloren gegangen.

Beim Erwerb von Eigentumswohnungen ist die 15 v.H.-Grenze weiterhin für jede Wohnung gesondert zu prüfen.

## B. Umsatzsteuer

### 1. Vermietung von Sportanlagen durch gemeinnützige Vereine

Vermietet ein gemeinnütziger Verein seine Sportanlagen, z.B. Kegelbahnen oder Tennisplätze, an Nichtmitglieder, ist fraglich, ob er auf die Mieten Umsatzsteuer berechnen muss.

In zwei vom Finanzgericht Bremen entschiedenen Fällen wurde die Steuerpflicht vom Finanzamt bejaht. Zwar seien nach deutschem Recht Sportveranstaltungen von der Umsatzsteuer befreit, nicht jedoch die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen oder Sportgegenständen.

Dies sieht das Finanzgericht Bremen ebenso wie der Bundesfinanzhof in einem früheren Urteil anders: Sportvereine können sich auf eine Befreiungsvorschrift im Unionsrecht berufen, die bisher nicht in deutsches Recht umgesetzt wurde, d.h. der Verein kann wählen, ob die Vermietung steuerfrei oder steuerpflichtig sein soll.

War der Verein bisher ein umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer, weil seine Umsätze im Vorjahr 17.500 € und im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen, ändert sich daran durch die Vermietung der Sportanlagen nichts, wenn sich der Verein auf die Steuerbefreiung im Unionsrecht beruft. Die steuerfreien Vermietungsumsätze werden bei der Ermittlung der Umsätze für die Kleinunternehmergrenze nicht berücksichtigt.

Ob sich ein Verein auf die Befreiungsvorschrift berufen sollte, muss jedoch im Einzelfall entschieden werden. So ist beispielsweise der Vorsteuerabzug aus dem Bau der Sportanlagen nur möglich, wenn der Verein die Vermietung als steuerpflichtig behandelt.

Ertragsteuerlich ist die stundenweise Vermietung von Sportanlagen an Nichtmitglieder ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Der Gewinn unterliegt der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, wenn die Bruttoeinnahmen aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe des gemeinnützigen Vereins, z.B. auch der Vereinsgaststätte und aus der Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen, 35.000 € im Jahr übersteigen.

### 2. Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksvermietung

Unternehmer, die Grundstücke an andere Unternehmer vermieten, können auf die Umsatzsteuerbefreiung der Vermietung – auch rückwirkend – verzichten. Ein Verzicht ist nur möglich gegenüber einem Mieter, der zu mindestens 95 v.H. Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Der Vorteil der steuerpflichtigen Vermietung liegt darin, dass der Vermieter die Vorsteuer aus seinen Eingangsleistungen, z.B. aus Erhaltungsaufwendungen für das Mietobjekt, von der Umsatzsteuerschuld abziehen kann. Der Verzicht ist formlos möglich, z.B. durch Erteilung einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis oder durch einen offenen Ausweis der Umsatzsteuer im Mietvertrag.

Der rückwirkende Verzicht auf die Befreiung kann nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung erklärt werden, solange der Umsatzsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, d.h. spätestens bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung nach regelmäßig fünf Jahren. Diese lange Frist gilt auch für die Rücknahme des Verzichts, d.h. wenn der Unternehmer rückwirkend von einer ursprünglich steuerpflichtigen zur steuerfreien Vermietung übergehen will. Für die Berichtigung der Mietrechnung oder des Mietvertrags mit dem nachträglich unrichtigen Steuerausweis ist allerdings die Zustimmung des Finanzamts erforderlich. Das Finanzamt stimmt nur zu, wenn der Mieter die abgezogene Vorsteuer zurückbezahlt hat. Ohne Zustimmung des Finanzamts schuldet der Vermieter weiterhin die Umsatzsteuer.

Bei endgültigen Umsatzsteuerbescheiden ohne Vorbehalt der Nachprüfung kann wie bisher nur bis zur Unanfechtbarkeit rückwirkend auf die Befreiung verzichtet werden, d.h. innerhalb eines Monats seit Bekanntgabe des Bescheids. Diese Frist gilt auch für die Rücknahme des Verzichts bei endgültigen Bescheiden.

## C. Sonstiges

### 1. Betriebliche Altersversorgung

Mit dem im Wesentlichen zum 1. Januar 2018 in Kraft tretenden Betriebsrentenstärkungsgesetz will der Gesetzgeber eine stärkere Nutzung der bisher vor allem in kleineren Unternehmen und bei Geringverdienern wenig verbreiteten betrieblichen Altersversorgung erreichen. Die meisten Änderungen betreffen die sogenannten externen Durchführungswege, bei denen der Arbeitgeber die Versorgungsleistungen nicht selbst übernimmt, sondern Beiträge an eine selbständige Versorgungseinrichtung entrichtet, die dann für die Auszahlung der Rente zuständig ist. Als Versorgungseinrichtungen kommen hierbei Direktversicherungen, Pensionskassen und Pensionsfonds in Betracht.

Auch bei Nutzung eines externen Durchführungswegs haften Arbeitgeber bislang für die Betriebsrente, wenn die Versorgungseinrichtung wegen Insolvenz oder wegen ungünstiger Anlageentscheidungen die Rente nicht in der zugesagten Höhe zahlen kann. Künftig sind tarifvertragliche Vereinbarungen zulässig, wonach sich die Arbeitgeber nur zur Beitragszahlung verpflichten ohne Haftung für die Rente. Bei nicht tarifgebundenen Unternehmen ist eine betriebliche Vereinbarung über die freiwillige Anwendung des Tarifvertrags möglich, um die Haftung zu vermeiden.

Beiträge an Direktversicherungen, Pensionskassen oder Pensionsfonds sind derzeit bis 3.048 € jährlich lohnsteuerfrei; bei Rentenzusagen ab 2005 sind es 4.848 €. Ab 2018 steigt dieser Wert bei allen Zusagen auf 8 v.H. der Beitragsbemessungsgrenze (West) zur gesetzlichen Rentenversicherung, was derzeit einem Betrag von 6.096 € entspricht. Sozialversicherungsfrei bleiben unverändert nur Beiträge bis 4 v.H. der Beitragsbemessungsgrenze.

Erbringt der Arbeitgeber zusätzlich zum Gehalt Leistungen für die Altersvorsorge (arbeitgeberfinanzierte Altersvorsorge), erhält er bei externem Durchführungsweg ab 2018 einen Zuschuss in Höhe von 30 v.H. der Beiträge, soweit diese zwischen 20 und 40 € monatlich liegen = höchstmöglicher Zuschuss 12 € pro Monat. Der Zuschuss wird nur für Leistungen an Beschäftigte mit einem Monatslohn bis 2.200 € gewährt. Wird ein Teil des Gehalts des Arbeitnehmers z.B. in eine Direktversicherung einbezahlt (Entgeltumwandlung), muss der Arbeitgeber künftig als pauschalen Ausgleich für die eingesparten Sozialversicherungsbeiträge 15 v.H. des umgewandelten Beitrags zusätzlich an die Versorgungseinrichtung abführen. Diese Regelung gilt jedoch erst für Zusagen, die ab 2019 erteilt werden. Bei Erteilung der Zusage bis 2018 ist der Ausgleichsbetrag erst ab 2022 zu bezahlen.

Wer eine gesetzliche Rente unterhalb der Sozialhilfe bezieht, kann unverändert eine Aufstockung auf Sozialhilfeniveau beantragen. Damit sich eine private oder betriebliche Zusatzvorsorge auch für diesen Personenkreis lohnt, werden Riester-, Rürup- und Betriebsrenten künftig nicht mehr vollständig auf den Aufstockungsbetrag angerechnet, sondern je nach Höhe ganz oder teilweise als zusätzliche Rente ausgezahlt. Die Grundzulage für Riester-Verträge steigt ab dem Beitragsjahr 2018 von derzeit 154 € auf 175 € jährlich auch für Altverträge.

## **2. Verzicht auf künftigen Pflichtteil gegen Abfindung**

Wer als Ehegatte oder Kind testamentarisch enterbt wurde, hat Anspruch auf den sogenannten Pflichtteil in Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbteils. Ein gesetzlicher Erbe kann auf seinen Pflichtteilsanspruch verzichten, entweder noch zu Lebzeiten des Erblassers notariell beurkundet oder formlos erst nach Eintritt des Erbfalls. Wird für den Verzicht eine Abfindung gezahlt, unterliegt diese der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Die Steuerbelastung hängt ab von der Höhe des Erwerbs und von der Steuerklasse, die sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis der Beteiligten richtet. Zum Beispiel gehören Kinder in die Steuerklasse I und können bis zu 400.000 € steuerfrei erhalten, während für Geschwister die Steuerklasse II und somit ein persönlicher Freibetrag von lediglich 20.000 € bei deutlich höheren Steuersätzen gilt.

Nach bisheriger Auffassung richtet sich die Steuerklasse bei einer Abfindung für einen Pflichtteilsverzicht immer nach dem Verwandtschaftsgrad zum Erblasser. Nach neuer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gilt dies weiterhin, wenn der Verzicht erst nach dem Erbfall ausgesprochen wird. Wird der Verzicht hingegen zu Lebzeiten des Erblassers erklärt, gilt die Abfindung jetzt als Schenkung von derjenigen Person, die sie bezahlt. Unterschreibt beispielsweise ein Sohn zu Lebzeiten der Eltern eine notariell beurkundete Pflichtteilsverzichtserklärung gegen Abfindung durch seine Geschwister, liegt ein Erwerb nach Steuerklasse II mit 20.000 € Freibetrag und einem Steuersatz von mindestens 15 v.H. pro Schenker vor. Um in den Genuss des höheren Freibetrags und der niedrigeren Steuersätze nach Steuerklasse I zu gelangen, müsste die Abfindung vom künftigen Erblasser gezahlt werden oder der Verzicht erst nach dem Erbfall erklärt werden.