

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen

Inhalt

1. Überschussprognose umfasst nur in Ausnahmefällen die Nutzung durch den Rechtsnachfolger
2. Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen
3. Vergessene Kürzung des Investitionsabzugsbetrags: Bilanzänderung nur unter strengen Voraussetzungen möglich
4. Wahl der degressiven Gebäude-AfA bindend
5. Instandsetzung eines Mietobjekts: Wann anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen
6. Vermieter kann Schadensersatz auch ohne Fristsetzung verlangen

1. **Überschussprognose umfasst nur in Ausnahmefällen die Nutzung durch den Rechtsnachfolger**
Wird eine Einkunftsquelle unentgeltlich übertragen, orientiert sich die Überschussprognose regelmäßig an der Nutzung des Vermögensgegenstands durch den Steuerpflichtigen. Die Nutzung durch den Rechtsnachfolger kann nur ausnahmsweise berücksichtigt werden.

Hintergrund

S errichtete im Dezember 2006 eine in Liechtenstein ansässige Stiftung. Nachdem S dieser Darlehen zur Verfügung gestellt hatte, beteiligte sich die Stiftung als Kommanditistin an der vermögensverwaltenden X-GmbH & Co. KG, die ihren Sitz im Inland hatte. In den Jahren 2006 und 2007 erwarb die KG emittierte Schuldverschreibungen, die sie durch Bankdarlehen finanzierte. Für diese Jahre erklärte sie negative Einkünfte aus Kapitalvermögen. Zum 31.12.2008 übertrug die Stiftung ihre Beteiligung an der KG unentgeltlich auf eine Ltd., die im November 2008 errichtet wurde. Die Stiftung war alleinige Gesellschafterin der Ltd.

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 machte S jeweils ein negatives Einkommen aus der Stiftung geltend. Dabei wies er auf die ab 2016 zu erwartenden positiven Erträge hin. Das Finanzamt war jedoch der Ansicht, dass die Stiftung mangels Einkünfteerzielungsabsicht kein Einkommen im steuerrechtlichen Sinne erzielte, und lehnte die Zurechnung eines negativen Einkommens ab.

Entscheidung

Für Zwecke der Einkommensteuer wird das Einkommen einer Familienstiftung, die Sitz und Geschäftsleitung im Ausland hat, dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zugerechnet. Auf der Ebene der Stiftung müssen allerdings die Voraussetzungen der Einkünfteerzielungsabsicht gegeben sein. Der Stiftung sind als Kommanditistin die Einkünfte der KG aus den erworbenen Schuldverschreibungen, d. h. aus Kapitalvermögen, zuzurechnen. Damit kann die Stiftung mittelbar über die KG Einkünfte erzielen. Hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht war auf die Verhältnisse der KG abzustellen. Bei Kapitaleinkünften setzt die Einkünfteerzielungsabsicht voraus, dass durch die Vermögensnutzung ein positives Ergebnis erzielt werden kann, d. h. einen Totalüberschuss der steuerpflichtigen Kapitaleinnahmen über die Werbungskosten.

Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung orientiert sich die Überschussprognose regelmäßig an der Nutzung des Vermögensgegenstands durch den Steuerpflichtigen. Nur in wenigen Ausnahmefällen werden bei der Prognose auch die Nutzung durch einen Rechtsnachfolger berücksichtigt, so z. B. bei Generationenbetrieben in der Land- und Forstwirtschaft oder bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Im Streitfall lag keine Ausnahmesituation vor, sodass die von S erstrebte personenübergreifende Prognose ausgeschlossen war. Denn die Wertpapiergeschäfte waren lediglich auf 10 Jahre angelegt. Darüber hinaus war bereits zum Zeitpunkt des Investments durch die Stiftung geplant, die Einkunftsquelle unentgeltlich auf die in einem Niedrigsteuerland ansässige Ltd. zu übertragen.

2. Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen

Die Finanzverwaltung verrechnet Verluste immer vorrangig mit Unterentnahmen. Dagegen hat der Bundesfinanzhof jetzt entschieden, dass beim Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Schuldzinsen die Bemessungsgrundlage auf den periodenübergreifenden Entnahmeüberschuss zu begrenzen ist.

Hintergrund

A ermittelt seinen Gewinn durch Bestandsvergleich. In den Jahren bis 2006 erzielte er Verluste von rund 712.000 EUR und tätigte Überentnahmen von 751.000 EUR. Für das Jahr 2006 ergab sich eine Unterentnahme von 701.000 EUR, in den Jahren 2007 und 2008 von jeweils 66.000 EUR. A ging davon aus, dass die Unterentnahme des Jahres 2006 um die Überentnahmen der Vorjahre vermindert werden könnten und die verbleibende Überentnahme sich durch die Unterentnahme in 2007 verringerte, sodass für die Jahre 2007 und 2008 keine Überentnahme mehr verblieb. Das Finanzamt verrechnete dagegen die Unterentnahme 2006 mit dem vorzutragenden Verlust aus den Vorjahren, sodass als Bemessungsgrundlage für die nicht abzugsfähigen Schuldzinsen die Überentnahme der Vorjahre und ein vorzutragender Verlust von 11.000 EUR verblieb. Diesen wiederum verrechnete es in 2007 zunächst mit der Unterentnahme und den verbleibenden Betrag mit der vorgetragenen Überentnahme aus 2006. Im Ergebnis beliefen sich so die Überentnahmen auf 696.000 EUR. In 2008 verrechnete es entsprechend die Unterentnahme von 66.000 EUR mit den aus 2007 vorgetragenen Überentnahmen von 696.000 EUR. Es verblieb eine Überentnahme von 630.000 EUR mit entsprechend nicht abziehbaren Schuldzinsen.

Entscheidung

Die Revision des A vor dem Bundesfinanzhof hatte zumindest teilweise Erfolg. Zwar lagen zwischen 1999 und 2007 bzw. 2008 Überentnahmen in Höhe von 700.000 EUR bzw. 630.000 EUR vor. A hatte in diesem Zeitraum aber nur insgesamt 390.000 EUR bzw. 419.000 EUR mehr entnommen als eingelegt. Da dieser Entnahmeüberschuss die Überentnahmen unterschreitet, bildete er die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen. Zur Begründung führen die Richter aus:

Die Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen entspricht der Summe der Überentnahmen und Unterentnahmen der einzubeziehenden Wirtschaftsjahre. Verluste dürfen nicht zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs führen. Die Überentnahme ist daher auf den Entnahmeüberschuss begrenzt. Die Überentnahme darf nicht höher sein als die Entnahme und auch nicht höher als die Differenz zwischen Entnahme und Einlage.

Das gilt auch bei der periodenübergreifenden Berechnung der Überentnahme. In einem ersten Schritt waren deshalb Verluste bei den zu addierenden Über- und Unterentnahmebeträgen einzubeziehen. In einem zweiten Schritt war die Bemessungsgrundlage auf den kumulierten Entnahmeüberschuss von 1999 bis zum aktuellen Jahr (Totalperiode) zu begrenzen. Der Grund: Die als Bemessungsgrundlage anzusetzende kumulierte Überentnahme darf nicht höher sein als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. Ist der so ermittelte Wert geringer als die kumulierte Überentnahme der Jahre ab 1999, sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen aufgrund dieses Werts zu ermitteln.

3. **Vergessene Kürzung des Investitionsabzugsbetrags: Bilanzänderung nur unter strengen Voraussetzungen möglich**

Bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, die Anschaffungskosten um den Investitionsabzugsbetrag zu kürzen. Wurde dies vergessen, kann die eingereichte Bilanz nur nach den strengen Regeln für Bilanzänderungen korrigiert werden.

Hintergrund

Eine GmbH hatte in ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2011 außerhalb ihrer Bilanz einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 200.000 EUR gebildet. Nach Anschaffung im folgenden Jahr rechnete sie den Investitionsabzugsbetrag außerhalb der Bilanz ihrem Gewinn hinzu. Die Anschaffungskosten der Anlagen wurden jedoch in der Steuerbilanz nicht um den Investitionsabzugsbetrag gemindert. Erst später reichte sie eine geänderte Bilanz ein und beantragte eine Minderung des Gewinns um den Investitionsabzugsbetrag.

Das Finanzamt hielt die Änderung der Bilanz nicht für zulässig. Lediglich die Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze ist zulässig, nicht aber ein abweichendes Ausüben gegebener Bilanzierungswahlrechte. Ein solches bestand hier hinsichtlich der Kürzung der Anschaffungskosten um den Investitionsabzugsbetrag.

Hintergrund

Das Finanzgericht wies die Klage ab und schloss sich der Auffassung des Finanzamts an. Zwar wird das Wahlrecht für das Bilden eines Investitionsabzugsbetrags außerhalb der Bilanz ausgeübt. Jedoch erfolgt die wahlweise Kürzung der Anschaffungskosten innerhalb der Bilanz. Verzichtet ein Steuerpflichtiger darauf, kann er in den folgenden Jahren entsprechend höhere laufende Abschreibungen in Anspruch nehmen.

Weil eine Bilanz ohne Anrechnung des Investitionsabzugsbetrags nicht fehlerhaft ist, schließt das Gesetz eine Änderung aus, nachdem die Bilanz beim Finanzamt eingegangen ist.

Auch lag keine offenbare Unrichtigkeit vor, die eine Korrektur der Steuerfestsetzung rechtfertigen würde. Deshalb konnte im vorliegenden Fall die Bilanz nicht mehr geändert werden.

4. **Wahl der degressiven Gebäude-AfA bindend**

Wer die degressiven Gebäude-AfA in Anspruch genommen hat, kann nicht zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes wechseln.

Hintergrund

A ist Eigentümerin eines bebauten Grundstücks, das sie seit Fertigstellung des Gebäudes in 1994 an ihren Ehemann vermietete. Für 1994 bis 2008 nahm A degressive AfA auf die Gebäudeherstellungskosten in Anspruch. In 2009 errichtete sie einen Anbau an das bestehende Gebäude und machte geltend, dass die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes nicht 50, sondern nur 25 Jahre betrug. Den noch nicht abgeschrieben Gebäuderestwert wollte sie um die in 2009 angefallenen Herstellungskosten erhöhen und auf die restlichen 10 Jahre gleichmäßig verteilen. Das Finanzamt berücksichtigte jedoch nur eine AfA von 1,25 % der um die nachträglichen Herstellungskosten erhöhten ursprünglichen Bemessungsgrundlage.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der Steuerpflichtige an die einmal getroffene Wahl für die degressive AfA grundsätzlich gebunden ist. Der spätere Wechsel zu einer anderen AfA-Methode ist damit prinzipiell ausgeschlossen. Deshalb ist der Wechsel von der degressiven AfA zu der normalen linearen Gebäude-AfA nicht möglich.

Die Frage, ob ein Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer bei Gebäuden möglich ist, war bisher umstritten. Die Finanzverwaltung schloss den Wechsel aus, beanstandete jedoch die Inanspruchnahme von Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht. Im Schrifttum wurde ein späterer Wechsel zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer ausgeschlossen. Der Bundesfinanzhof folgte mit seinem Urteil dieser Schrifttumsmeinung.

Zur Begründung führten die Richter aus: Mit der Wahl der degressiven AfA entscheidet sich der Steuerpflichtige bewusst dafür, die Herstellungskosten in 50 Jahresbeträgen geltend zu machen, die der Höhe nach festgelegt sind. Die damit bezweckte Vereinfachung kann jedoch nur eintreten, wenn die Wahl über die gesamte Abschreibungsdauer bindend ist. Deshalb ist die Wahl der degressiven AfA unabänderlich. Nachträgliche Herstellungskosten sind somit bei degressiver AfA zusammen mit den ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten mit dem für diese geltenden Prozentsatz abzusetzen.

5. Instandsetzung eines Mietobjekts: Wann anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen

Die Kosten für die Beseitigung von Schäden, die aufgrund des langjährigen vertragsgemäßen Gebrauchs der Mietsache durch den Nutzungsberechtigten entstanden sind, gehören zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten.

Hintergrund

Die Eheleute und Kläger erwarben am 18.10.2012 eine vermietete Eigentumswohnung. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 machten die Kläger Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von insgesamt 12.406 EUR geltend. Davon entfielen 8.517 EUR auf die Erneuerung des Badezimmers, 2.000 EUR auf die Erneuerung der Elektroinstallation, 1.275 EUR auf den Einbau von Fenstern, 186 EUR auf den Austausch einer Scheibe sowie 428 EUR auf verschiedene Ersatzteile und Kleinmaterialien.

Das Finanzamt erkannte jedoch nur die Kosten für verschiedene Ersatzteile und Kleinmaterialien in Höhe von 428 EUR als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen an. Die übrigen Aufwendungen ordnete es den anschaffungsnahe Herstellungskosten zu und berücksichtigte diese lediglich im Rahmen der AfA. Denn die innerhalb von 3 Jahren nach Anschaffung des Objekts insgesamt geltend gemachten Aufwendungen überstiegen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes, sodass die Aufwendungen als anschaffungsnahe Herstellungskosten anzusehen waren.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof sah das genauso wie das Finanzamt und wies die Revision der Kläger zurück. Die geltend gemachten Aufwendungen für die durchgeführten Renovierungsmaßnahmen sind den anschaffungsnahe Herstellungskosten zuzuordnen und damit lediglich im Rahmen der AfA zu berücksichtigen. Werden bauliche Maßnahmen innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung durchgeführt, sieht das Gesetz eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnahe Herstellungskosten vor. Eine Einzelfallprüfung wird dann nicht vorgenommen.

Im Rahmen dieser Regelvermutung sind die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung verdeckter, im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes jedoch bereits vorhandener Mängel den anschaffungsnahe Herstellungskosten zuzuordnen. Das Gleiche gilt für Kosten zur Beseitigung von bei Anschaffung des Gebäudes angelegter, aber erst nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Mängel und Defekte.

Im Ergebnis stellten deshalb die von den Klägern in Höhe von 11.978 EUR geltend gemachten Aufwendungen anschaffungsnahe Herstellungskosten dar. Denn die Kläger haben im Zuge der Instandsetzungsmaßnahmen lediglich den zeitgemäßen Zustand des Mietobjekts wiederhergestellt und dabei

übliche, durch eine vertragsgemäße Wohnnutzung entstandene Mängel beseitigt. Soweit in diesem Rahmen "verdeckte", d. h. den Klägern im Zuge der Anschaffung verborgen gebliebene, jedoch zu diesem Zeitpunkt bereits vorhandene Mängel behoben wurden, gehören die entsprechenden Aufwendungen ebenfalls zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten.

6. **Vermieter kann Schadensersatz auch ohne Fristsetzung verlangen**

Wenn der Mieter die Mietsache beschädigt, hat der Vermieter einen Anspruch auf Schadensersatz. Eine vorherige Fristsetzung zur Beseitigung des Schadens ist auch bei der Gewerbemiete keine Voraussetzung.

Hintergrund

Der Mieter hatte eine von ihm gemietete Halle genutzt, um dort Rennsportfahrzeuge abzustellen, zu warten und zu reparieren. Nach der Rückgabe der Halle stellte der Vermieter fest, dass der Fußboden der Halle durch Öl, Schmierstoffe und Chemikalien massiv verunreinigt war. Auch an den Wänden befanden sich Schmutzabdrücke. Der Vermieter ließ die Schäden beseitigen und verlangte vom Mieter die hierfür angefallenen Kosten in Höhe von 2.900 EUR als Schadensersatz. Eine Frist zur Beseitigung der Schäden hatte der Vermieter dem Mieter nicht gesetzt.

Entscheidung

Während das Amts- und Landgericht die Klage des Vermieters abgewiesen hatten, weil der Vermieter dem Mieter eine Frist zur Behebung der Schäden hätte setzen müssen, kam der Bundesgerichtshof zu dem Ergebnis, dass ein Schadensersatzanspruch nicht deshalb ausgeschlossen war, weil der Vermieter keine Frist zur Beseitigung der Schäden gesetzt hat.

Schäden an der Sachsubstanz der Mietsache, die durch eine Verletzung von Obhutspflichten des Mieters entstanden sind, sind auch nach Ende des Mietverhältnisses vom Mieter als Schadensersatz neben der Leistung zu ersetzen. Hierbei hat der Vermieter die Wahl, ob er vom Mieter die Wiederherstellung oder eine Geldzahlung verlangt. Einer vorherigen Fristsetzung bedarf es nicht.