

Themen dieser Ausgabe

- Mitunternehmerstellung in einer Gemeinschaftspraxis
- Hinzurechnung von Zinsen und Mieten
- Restwert und Abbruchkosten bei einem Neubau
- Ermäßigte Besteuerung von Abfindungen
- Kaufpreisaufteilung für eine Immobilie
- Entfernungspauschale bei Vermietungseinkünften
- Förderung des Mietwohnungsneubaus
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe Juni 2016

*Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,*

auch mit unserer Juni-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren.

STEUERRECHT

Unternehmer

Mitunternehmerstellung in einer Gemeinschaftspraxis

In einer Freiberuflerpraxis kann eine Mitunternehmerstellung der einzelnen Gesellschafter nur dann angenommen werden, wenn diese **Mitunternehmerinitiative** ausüben und **Mitunternehmerisiko** tragen. Ist ein Mindergesellschafter von den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen und erhält er eine von der Gewinnsituation abhängige, nur

am eigenen Umsatz orientierte Vergütung, scheidet eine Mitunternehmerstellung in der Regel aus. Der Gewinn der Praxis wird dann nur den „echten“ Gesellschaftern zugerechnet. Zudem unterliegen die Einkünfte der Praxis der **Gewerbesteuer**, wenn der Mindergesellschafter eigenverantwortlich tätig ist und **nicht** von den Alt-Gesellschaftern **überwacht** wird.

Hintergrund: Eine Personengesellschaft wird steuerlich anerkannt, soweit die einzelnen Gesellschafter Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative ausüben. Die Gesellschafter sind dann Mitunternehmer, so dass ihnen der Gewinn entsprechend ihrer Beteiligungsquote zugerechnet wird.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Sachverhalt: An einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis waren die Ärzte A und B als Mitunternehmer beteiligt. Im Jahr 1998 schlossen sie mit der Ärztin C einen Gesellschaftsvertrag: C sollte als Ärztin der Praxis tätig werden, nur einen Anteil ihrer eigenen Umsätze erhalten und nicht an den materiellen Werten der Praxis beteiligt sein. Sie sollte nach Ablauf von drei Jahren ein Drittel der Praxis erwerben können. Dieses Recht übte C nicht aus. Sie war seit 1998 eigenverantwortlich tätig. Das Finanzamt griff das Jahr 2007 auf und erließ zum einen gegenüber der Praxis einen Gewerbesteuermessbescheid und rechnete den Gewinn des Jahres 2007 nur A und B zu, nicht aber der C.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab dem Finanzamt Recht. C war keine Mitunternehmerin, da sie weder Mitunternehmerisiko trug noch Mitunternehmerinitiative ausübte:

- Für das Mitunternehmerisiko hätte C am Gewinn und am Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt werden müssen. Sie erhielt jedoch nur einen Anteil an ihren selbst erwirtschafteten Umsätzen. Eine Beteiligung an den materiellen Werten der Praxis war ausdrücklich ausgeschlossen. Dieser Ausschluss umfasste bei Auslegung des Gesellschaftsvertrags auch die immateriellen Werte wie den Patientenstamm; denn ansonsten hätte sich der Kaufpreis im Fall des Beitritts nach drei Jahren entsprechend reduzieren müssen – und eine derartige Minderung des Kaufpreises war nicht vorgesehen.
- Die C übte auch keine ausreichende Mitunternehmerinitiative aus, weil sie in bestimmten Bereichen keinen Einfluss hatte. So hatte sie keine Verfügungsmacht über die Praxiskonten, und die Neuinvestitionen sollten nur im Namen von A und B getätigt werden.

Hinweise: Damit war der Gewinn des Jahres 2007 nur dem A und dem B jeweils zur Hälfte zuzurechnen, nicht aber der C. Die Einnahmen der C sind im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen.

Außerdem war die Tätigkeit der Praxis insgesamt als gewerblich und damit gewerbesteuerpflichtig einzustufen. Denn eine freiberufliche Tätigkeit einer Sozietät bzw. Praxis ist nur dann zu bejahen, wenn sämtliche Mitunternehmer Freiberufler sowie eigenverantwortlich und leitend tätig sind. Hieran fehlte es im Streitfall, weil C ihren Bereich eigenverantwortlich führte; insoweit hatten die Mitunternehmer A und B also keinen Einfluss.

Das Urteil macht das Risiko deutlich, dass sich für eine Freiberufler-Sozietät ergibt, wenn sie einen Neugesellschafter aufnimmt, diesem aber nicht das erforderliche Mitunternehmerisiko und die erforderliche Mitunternehmerinitiative einräumt. Es droht dann eine sog. Infektion der freiberuflichen Einkünfte, die damit insgesamt gewerbesteuerpflichtig werden.

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen und Mieten

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg (FG) zur Verfassungswidrigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungs-

vorschriften als unzulässig verworfen. Damit ist von der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnung von Schuldzinsen und Mieten bei der Gewerbesteuer auszugehen.

Hintergrund: Der gewerbesteuerliche Gewinn wird um sog. Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert, d. h. erhöht und gemindert. Seit dem Jahr 2008 werden u. a. 25 % der Summe aus den Schuldzinsen, einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für Immobilien des Anlagevermögens dem Gewerbeertrag hinzugerechnet. Allerdings wird pro Betrieb ein Freibetrag von 100.000 € abgezogen.

Streitfall: Ein Tankstellenunternehmen hatte die wesentlichen Betriebsgrundlagen gepachtet und Kredite aufgenommen und zahlte sowohl Miet- und Pachtzinsen als auch Schuldzinsen. Diese Aufwendungen rechnete das Finanzamt dem gewerbesteuerlichen Gewinn teilweise hinzu. Das FG hielt die Hinzurechnung für verfassungswidrig und rief das BVerfG an.

Entscheidung: Das BVerfG verwarf den Vorlagebeschluss des FG als unzulässig:

- Das FG hat sich in seinem Vorlagebeschluss nicht mit der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen auseinandergesetzt, sondern lediglich pauschal einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerügt.
- Das BVerfG hat bereits mehrfach entschieden, dass für die Gewerbesteuer der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht uneingeschränkt gilt. Vielmehr wird für die Gewerbesteuer eine sog. objektivierte Ertragskraft zu Grunde gelegt. Der Gesetzgeber unterstellt also, dass das Unternehmen weitgehend eigenkapitalfinanziert tätig wird und eigene Wirtschaftsgüter – und nicht angemietete Wirtschaftsgüter – einsetzt. Daher wird ein Teil der Miet- und Zinsaufwendungen dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Mit dieser Rechtsprechung hätte sich das FG auseinandersetzen müssen.

Hinweise: Das BVerfG macht deutlich, dass die steuerliche Gesetzgebung im Wesentlichen auf politischen Wertungen beruht. Solange der Gesetzgeber einen sachlichen Grund für seine Entscheidung findet und willkürliche Erwägungen ausgeschlossen sind, ist die Verfassungsmäßigkeit grundsätzlich zu bejahen. Außerdem betont das Verfassungsgericht, dass die Gewerbesteuer keine Unterart der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte ist, sondern eigenständigen Grundsätzen folgt. Hierzu gehören vor allem die Hinzurechnung und die Kürzung.

Die Hinzurechnung kann dazu führen, dass ein Betrieb, der keinen Gewinn erzielt, aufgrund der Hinzurechnungen Gewerbesteuer zahlen muss. Im Streitfall erhöhte sich der Messbetrag aufgrund der Hinzurechnungen der Zinsen und Mietaufwendungen von ca. 200 € auf ca. 2.200 €. Bei einem Hebesatz von 400 % führt dies zu Gewerbesteuer von 8.800 € statt 800 € und damit zu einer erheblichen Mehrbelastung.

Restwert und Abbruchkosten bei Neubau

Wird ein Gebäude in Abbruchabsicht erworben, um ein neues Gebäude zu errichten, zählen sowohl der Restwert des abgerissenen Gebäudes als auch die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes. Sie sind daher nur im Umfang der Absetzung für das Neugebäude absetzbar, d. h. bei einer Nutzungsdauer von 33,3 Jahren mit lediglich 3 % pro Jahr.

Hintergrund: Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für ein Gebäude sind nur über die Absetzung für Abnutzung (AfA) absetzbar. Die Höhe der AfA hängt von der Nutzungsdauer des Gebäudes ab, die nach dem Gesetz bei Privatgebäuden grundsätzlich 50 Jahre und bei betrieblichen Gebäuden 33,3 Jahre beträgt.

Sachverhalt: Die Klägerin war eine GmbH & Co. KG, an der die A als alleinige Kommanditistin beteiligt war. Die A legte unmittelbar nach der Gründung der Klägerin ein bebautes Grundstück ein; hierfür erhielt sie eine Gutschrift auf ihrem Kapitalkonto bei der GmbH & Co. KG. Ein Jahr später riss die Klägerin das eingebrachte Gebäude ab und errichtete ein neues Gebäude. Sie machte den Restbuchwert des eingebrachten Gebäudes sowie die Abrisskosten als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt setzte die Beträge jedoch als Herstellungskosten des neuen Gebäudes an.

Entscheidung: Das Finanzgericht Düsseldorf (FG) wies die Klage ab:

- Erwirbt ein Steuerpflichtiger ein Gebäude in der Absicht, es abzureißen und ein neues Gebäude zu errichten, so **dient der Abriss der Herstellung** des neuen Gebäudes. Deshalb sind die Abrisskosten ebenso wie der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes den Herstellungskosten des neuen Gebäudes hinzuzurechnen und nicht in vollem Umfang sofort abziehbar. Dieser Grundsatz gilt auch bei der Einbringung durch einen Gesellschafter.
- Die Abbruchabsicht ergab sich im Streitfall daraus, dass der Abriss innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb durch die Klägerin, d. h. nach der Einlage durch die A, erfolgt ist. Bei einem Abriss innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung wird nämlich ein Erwerb in Abrissabsicht vermutet. Zudem hatte die Klägerin bereits im Jahr ihrer Gründung Planungen zur Neuerrichtung eines Gebäudes angestellt.

Hinweis: Bei einer Nutzungsdauer des neuen Gebäudes von 33,3 Jahren wirken sich der Restbuchwert des Altgebäudes sowie die Abrisskosten damit jährlich nur in Höhe von 3,33 % aus. Wäre die Abrissabsicht zu verneinen gewesen, hätten die Kosten in voller Höhe im Streitjahr abgesetzt werden können.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Ermäßigte Besteuerung von Abfindungen

Die Finanzverwaltung wendet die günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Abfindungszahlungen, die in zwei Teilbeträgen geleistet wurden, nun allgemein an.

Hintergrund: Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt die begünstigte Besteuerung einer Abfindung u. a.

voraus, dass die Entschädigungsleistungen **zusammengeballt** in einem Kalenderjahr zufließen. Eine Zahlung in zwei Teilbeträgen in unterschiedlichen Kalenderjahren ist somit grundsätzlich schädlich. Kürzlich hatte das Gericht allerdings entschieden, dass eine ermäßigte Besteuerung auch dann in Betracht kommt, wenn die Zahlungen in unterschiedlichen Jahren **eindeutig als Haupt- und Nebenleistung anzusehen** sind und die Nebenleistung geringfügig ist (lesen Sie hierzu unsere Februar-Ausgabe dieser Mandanten-Information). Hier kommt eine ermäßigte Besteuerung der Hauptleistung infrage. Im konkreten Fall belief sich die Teilzahlung auf knapp zehn Prozent der Hauptleistung. Bisher zog die Finanzverwaltung bei fünf Prozent der Hauptleistung einen Schlussstrich und verweigerte bei größeren Ratenbeträgen eine Tarifiermäßigung.

Nun hat das Bundesfinanzministerium ein Schreiben veröffentlicht, welches die neue BFH-Rechtsprechung bestätigt. Danach gilt die Steuerbegünstigung für die Hauptleistung auch dann, wenn eine geringe Teilzahlung in einem anderen Kalenderjahr erfolgt. Diese Teilzahlung darf maximal zehn Prozent der Hauptleistung betragen. Darüber hinaus kann eine Zahlung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung.

Mit der allgemeinen Anwendung des Urteils durch die Finanzverwaltung sind Arbeitgeber und Arbeitnehmer nun etwas flexibler, wenn es um die Auszahlung der Abfindung in zwei Teilbeträgen geht.

Vermieter

Kaufpreisaufteilung für eine Immobilie

Die Aufteilung eines Kaufpreises für ein Mietshaus in einen Gebäudeanteil und in einen Bodenanteil kann nach dem Sachwertverfahren erfolgen.

Hintergrund: Der Kaufpreis für eine Immobilie ist aufzuteilen in einen Kaufpreis für den Grund und Boden und in einen Kaufpreis für das Gebäude. Nur der auf das Gebäude entfallende Kaufpreisanteil kann abgeschrieben werden, während der Bodenanteil nicht abnutzbar und damit auch nicht abschreibbar ist. Der Gebäudeanteil hat ferner Bedeutung für die steuerliche Absetzbarkeit von nachträglichen Anschaffungskosten wie z. B. Modernisierungskosten. Betragen diese mehr als 15 % des Kaufpreises für den Gebäudeanteil, können sie nur über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgesetzt werden.

Sachverhalt: Die Kläger sind Eheleute, die im Jahr 2008 ein Mietshaus zum Preis von ca. 1,8 Mio. € erwarben. Anschließend modernisierten sie das Gebäude und investierten hierfür rund 250.000 €. Sie teilten den Kaufpreis auf und errechneten einen Gebäudeanteil von 80 % (ca. 1,5 Mio. €). Sie nahmen eine Absetzung auf diesen Betrag vor und setzten die Modernisierungskosten in vollem Umfang als Werbungskosten ab. Das Finanzamt errechnete dagegen einen Gebäudeanteil von lediglich 58 %. Das Finanzgericht Düsseldorf (FG) ließ ein Sachverständigengutachten zur Kaufpreisaufteilung erstellen und nahm die Aufteilung dementsprechend vor.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Entscheidung: Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg:

- Für die Aufteilung eines Immobilienkaufpreises sind zunächst die Verkehrswerte für den Grund und Boden sowie für das Gebäude zu ermitteln. Anhand des sich danach ergebenden Verhältnisses der beiden Verkehrswerte zum Gesamtverkehrswert ist der Kaufpreis aufzuteilen.
- Die Aufteilung kann grundsätzlich sowohl nach dem Sachwertverfahren als auch nach dem Ertragswertverfahren erfolgen. Bei Mietwohngrundstücken ist das Sachwertverfahren vorzuziehen, weil es neben der Ertragsaussicht für die Immobilie aufgrund der erzielbaren Mieten auch den Wertzuwachs der Immobilie berücksichtigt. Das vom FG eingeholte Sachverständigengutachten beruht auf dem Sachwertverfahren und ist daher anzuerkennen.
- Nach dem Sachverständigengutachten ergab sich ein Gebäudeanteil von 53 %. Dies führt dazu, dass die Absetzung nur auf diesen Anteil vorgenommen werden kann. Außerdem sind die Modernisierungskosten diesem Anteil als nachträgliche Anschaffungskosten zuzuschlagen, weil sie die Grenze von 15 % überstiegen; sie können daher auch nur über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden.

Hinweise: Die Kaufpreisaufteilung für Immobilien ist vor allem dann wichtig, wenn die Immobilie nach der Anschaffung modernisiert werden soll. Dann ist die 15 %-Grenze zu beachten, die sich auf den Gebäudeanteil bezieht. Diese Grenze muss vor Beginn der Modernisierungsarbeiten bekannt sein, damit sie nicht versehentlich überschritten wird.

Die Finanzverwaltung bietet hierfür eine Aufteilungsbeurteilung im Internet an, die allerdings nicht unumstritten ist und deren Ergebnisse nicht verbindlich sind. Bei einem Streit über die Aufteilung muss deshalb im Zweifel ein Sachverständigengutachten eingeholt werden.

Entfernungspauschale bei Vermietungseinkünften

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind Fahrtkosten nur in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer anzusetzen, wenn der Vermieter permanent zu seiner Mietimmobilie fährt. Dann ist nämlich davon auszugehen, dass die Immobilie den Mittelpunkt seiner Vermietungstätigkeit darstellt.

Hintergrund: Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist die Entfernungspauschale anzusetzen. Diese Regelung gilt jedoch nicht nur für Arbeitnehmer, sondern ist auch für andere Einkunftsarten anwendbar.

Streitfall: Die Kläger sind Eheleute, die drei Wohnungen vermietet. Die Wohnungen lagen zwei, fünf und sieben km von ihrer eigenen Wohnung entfernt. Die Kläger gaben in ihrer Einkommensteuererklärung insgesamt 380 Fahrten zu den drei Wohnungen an und machten pro Fahrt 0,30 € für Hin- und Rückfahrt als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt erkannte lediglich die Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer („einfache Strecke“) an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Die Entfernungspauschale wird angesetzt, wenn der Steuerpflichtige von seiner Wohnung aus den Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufsucht. Bei den Vermietungseinkünften befindet sich der Mittelpunkt der Tätigkeit zwar regelmäßig nicht am Ort der vermieteten Immobilien, sondern in der Wohnung des Steuerpflichtigen; denn von zu Hause aus erfolgt die Verwaltung der Immobilie.
- Anders ist es aber, wenn der Vermieter immer wieder zur Mietimmobilie fährt, z. B. täglich. Dann liegt der Mittelpunkt seiner Vermietungstätigkeit am Ort der Immobilie. In diesem Fall ist der Abzug der Fahrtkosten auf die Entfernungspauschale beschränkt, so dass nur eine einfache Fahrt mit 0,30 € pro Kilometer absetzbar ist.
- Im Streitfall waren die Kläger insgesamt 380 Mal im Jahr zu ihren Wohnungen gefahren. Dies rechtfertigte die Beschränkung der Fahrtkosten auf die Entfernungspauschale.

Hinweise: Im Regelfall ändert sich durch dieses Urteil nichts. Wer nur gelegentlich zu seiner Mietimmobilie fährt, um dort Gespräche mit den Mietern oder Mietinteressenten zu führen, Reparaturen zu überwachen oder Zählerstände abzulesen, kann die Fahrten zur Mietimmobilie in Höhe von 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer, d. h. für Hin- und Rückfahrt, absetzen. Nur in Fällen, in denen der Vermieter täglich oder nahezu täglich zur Mietimmobilie fährt, ist eine Beschränkung auf die Entfernungspauschale geboten.

Förderung des Mietwohnungsneubaus

Das Gesetzesvorhaben zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (s. hierzu unseren Beitrag in der letzten Ausgabe dieser Mandanten-Information) ist kurz vor seiner Abstimmung im Bundestag am 26. 4. 2016 vorerst gestoppt worden. Es besteht weiterer Klärungsbedarf, hieß es aus Regierungskreisen. Wie es jetzt weitergeht, ist derzeit unklar. Wir halten Sie an dieser Stelle auf dem Laufenden.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Juni 2016

- | | |
|-------------|--|
| 10. 6. 2016 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer
Zahlungsschonfrist bis zum 13. 6. 2016 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 28. 6. 2016 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 28. 6. 2016
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 24. 6. 2016 |