

Einkommensteuer-Info (01/2019)

In dieser Ausgabe

1	Aus der Gesetzgebung	1
	1. Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (vorerst) gescheitert.....	1
2	Aus der Finanzverwaltung	2
	1. Neue Pauschbeträge für Auslandsreisekosten	2
	2. Nicht abziehbare Schuldzinsen und neue Anlage SZ	2
3	Aus der Rechtsprechung	9
	1. Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis	9
	2. Taxi ein öffentliches Verkehrsmittel?	9
3	Abkürzungsverzeichnis	10

1 Aus der Gesetzgebung

1. Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (vorerst) gescheitert

Der Bundestag hatte in seiner 68. Sitzung am 29. November 2018 den Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“ unter Berücksichtigung der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses¹ angenommen.²

Eigentlich war die Behandlung im Bundesrat am 14. Dezember 2018 vorgesehen. Kurzfristig wurde die Behandlung allerdings von der Tagesordnung abgesetzt.

Das Gesetzgebungsverfahren ist damit zwar nicht beendet. Theoretisch kann der Gesetzesbeschluss auf Antrag eines Landes oder der Bundesregierung auf eine der nächsten Tagesordnungen des Bundesrates gesetzt werden. Das Gesetz benötigt die Zustimmung des Bundesrates, um in Kraft zu treten.

Praxishinweis

Gegenwärtig kann die Praxis mit der vorgesehenen Sonderabschreibung nach § 7b EStG-E nicht planen. Wir werden Sie über die weiteren Entwicklungen informieren.

¹ BT-Drucks. 19/6140 v. 28.11.2018

² Siehe auch BR-Drucks. 607/18 v. 30.11.2018

2 Aus der Finanzverwaltung

1. Neue Pauschbeträge für Auslandsreisekosten

Das BMF hat mit Schreiben vom 28. November 2018³ die ab 1. Januar 2019 geltenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten im Ausland veröffentlicht.

Praxishinweis

Die neuen Pauschbeträge gelten für die Abrechnung von Reisetagen ab dem 1. Januar 2019.

2. Nicht abziehbare Schuldzinsen und neue Anlage SZ

§ 4 Abs. 4a EStG bestimmt Folgendes:

¹*Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind.*

²*Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen.*

³*Die nicht abzehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abzehbaren Schuldzinsen auszugehen.*

⁴*Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen.*

⁵*Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt.*

³ BMF-Schreiben v. 28.11.2018 – VI C 5 – S 2353/08/10006:009, 2018/0944018, juris

⁶Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

Beispiel 1

Das Einzelunternehmen A wurde zum 1. Januar 2017 gegründet. Im Wj 2017 wurde ein Gewinn i.H.v. 20.000 EUR erzielt. Daneben wurden 15.000 EUR entnommen und 5.000 EUR eingelegt. Das Wj entspricht dem Kj. Für das Wj 2017 ergibt sich eine Unterentnahme i.H.v.

Gewinn zzgl. Einlagen (20.000 EUR + 5.000 EUR)	25.000 EUR
<u>abzgl. Entnahmen</u>	<u>- 15.000 EUR</u>
Unterentnahme 2017	+ 10.000 EUR

Fazit

Im Wj 2017 ist keine Einschränkung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen, weil keine Überentnahme vorliegt.

Fortführung des Beispiels 1

Der Gewinn des Wj 2018 beträgt 5.000 EUR und es wurden Entnahmen i.H.v. 25.000 EUR getätigt. Einlagen sind nicht erfolgt.

Im Wj 2018 fallen betrieblich veranlasste Schuldzinsen von 4.000 EUR. Davon entfallen 1.500 EUR auf die Finanzierung von Anlagevermögen. Für das Wj 2018 ergibt sich damit eine Überentnahme i.H.v.

Gewinn	5.000 EUR
<u>abzgl. Entnahmen</u>	<u>- 25.000 EUR</u>
Überentnahme 2018	- 20.000 EUR

In der **periodenübergreifenden Gesamtbetrachtung** (2017/2018) ergibt sich für das Wj 2018 eine Überentnahme von (20.000 EUR – 10.000 EUR=) 10.000 EUR.

Es ergeben sich grundsätzlich nicht abziehbare Schuldzinsen i.H.v. 10.000 EUR x 6 % = 600 EUR.

Schuldzinsenabzug im Wj 2018:

Schuldzinsen insgesamt	4.000 EUR
<u>davon vollumfänglich abziehbar (Anlagevermögen)</u>	<u>- 1.500 EUR</u>
verbleiben	2.500 EUR
davon mindestens abziehbar	2.050 EUR
nicht abziehbar (2.500 EUR – 2.050 EUR=)	450 EUR
max. 600 EUR	

Zur Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG wendet die Finanzverwaltung nunmehr die neue BFH-Rechtsprechung vom 14. März 2018⁴ an. Der BFH hat mit dem vorgenannten Urteil Folgendes entschieden:

- Für die Berechnung der Überentnahme⁵ wird zunächst vom einkommensteuerrechtlichen Gewinn ausgegangen. Der Begriff „Gewinn“ umfasst auch Verluste.
- Verluste führen für sich genommen nicht zu Überentnahmen. Die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen ist im Wege teleologischer Reduktion zu begrenzen.
- Die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen ist begrenzt auf den Entnahmenüberschuss des Zeitraums von 1999 bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr.

Nach bisheriger Auffassung des BMF⁶ kann in einem Verlustjahr die Überentnahme nicht höher sein als der Betrag, um den die Entnahmen die Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Der Verlust bewirkt also keine Überentnahme. Der Verlust sei jedoch stets vorrangig mit Unterentnahmen vergangener und zukünftiger Wirtschaftsjahre zu verrechnen. Das

bedeutete nach bisheriger Auffassung des BMF, die Unterentnahmen des laufenden Wirtschaftsjahres waren primär mit nicht ausgeglichenen Verlusten des Vorjahres und umgekehrt Unterentnahmen des Vorjahres primär mit nicht ausgeglichenen Verlusten des laufenden Jahres zu verrechnen.

Der **BFH widerspricht** mit seiner Entscheidung vom 14. März 2018⁷ der **Verwaltungsauffassung**.

- Zunächst sind etwaige Verluste bei der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG zu addierenden Über- und Unterentnahmebeträge als Bestandteil in die Berechnung einzubeziehen. Rechnerisch gehen sie damit sowohl in die Überentnahme des einzelnen Wirtschaftsjahres als auch in die Bemessungsgrundlage der Totalperiode ein.
- Da aber ein Verlust für sich genommen keine Überentnahme begründen darf, ist in einem zweiten Schritt die Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen des aktuellen Jahres auf den kumulierten Entnahmenüberschuss der Totalperiode zu begrenzen. Der kumulierte Entnahmenüberschuss errechnet sich aus den Entnahmen der Totalperiode abzüglich der Einlagen der Totalperiode.

Die **Finanzverwaltung wendet die neue BFH-Rechtsprechung** einschließlich der Begrenzung der Bemessungsgrundlage auf den Entnahmenüberschuss nunmehr **an**. Mit

⁴ BFH-Urt. v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl II 2018, 744

⁵ i.S.d. § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG

⁶ BMF-Schr. v. 17.11.2005 – BStBl I 2005, 1019

⁷ BFH-Urt. v. 14.3.2018 – X R 17/16, BStBl II 2018, 744

Schreiben vom 2. November 2018⁸ hat das BMF umfangreich zum betrieblichen Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG unter Berücksichtigung der neuen BFH-Rechtsprechung Stellung genommen.

Praxishinweis

Nunmehr werden in einem ersten Schritt Verluste in die Berechnung der Überentnahme einbezogen. Die Verlustberücksichtigung nach der bisherigen Verwaltungsauffassung wird auf Antrag des Steuerpflichtigen letztmalig für das Wirtschaftsjahr angewandt, das vor dem 1. Januar 2018 begonnen hat.⁹ Für Wirtschaftsjahre, die dem Kalenderjahr entsprechen, hat diese Übergangsregelung für den VZ 2018 keine Bedeutung.

In einem zweiten Schritt ist die Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen des jeweiligen Wirtschaftsjahres auf den kumulierten Entnahmenüberschuss der Totalperiode zu begrenzen.

Die Anwendung der neuen Rechtsauslegung setzt die Finanzverwaltung durch die neue Anlage SZ (Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen) um.¹⁰

Praxishinweis

Die Anlage SZ ersetzt ab dem VZ 2018 die Anlage SZE und stellt die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Absatz 4a EStG unter Berücksichtigung des vom BFH aufgestellten – neuen - Grundsatzes der Begrenzung der kumulierten Überentnahmen auf den kumulierten Entnahmenüberschuss dar.¹¹

Übersteigen die im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ohne die Berücksichtigung der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, den Betrag von 2.050 EUR, sind bei Einzelunternehmen die in der Anlage SZ enthaltenen Angaben als notwendiger Bestandteil der Einnahmenüberschussrechnung an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

⁸ BMF-Schr. v. 2.11.2018 – BStBl I 2018, 1207

⁹ BMF-Schr. v. 2.11.2018 – BStBl I 2018, 1207 Rn 46

¹⁰ BMF-Schr. v. 26.11.2018 – BStBl I 2018, 1216

¹¹ Siehe auch BMF-Schr. v. 2.11.2018 – BStBl I 2018, 1207 Rn. 16

II. Ermittlung der Über-/Unterentnahmen		EUR	Ct
9	Entnahmen (Übertrag aus Zeile 91 der Anlage EÜR)	100	
10	abzüglich Gewinn/zuzüglich Verlust (Betrag aus Zeile 8)		
11	Einlagen (Übertrag aus Zeile 92 der Anlage EÜR)	210	
12	Über-/Unterentnahme des laufenden Wj.		
13	zuzüglich Über-/abzüglich Unterentnahmen der vorangegangenen Wj.	315	
14	Kumulierte Über-/Unterentnahmen		

III. Ermittlung des Entnahmenüberschusses		EUR	Ct
Entnahmen			
15	- des laufenden Wj. (Betrag aus Zeile 9)		
16	- der vorangegangenen Wj. 325 +		
17	Kumulierte Entnahmen		
Einlagen			
18	- des laufenden Wj. (Betrag aus Zeile 11)		
19	- der vorangegangenen Wj. 335 +		
20	Kumulierte Einlagen		
21	Kumulierter Entnahmenüberschuss		

IV. Nicht abziehbare Schuldzinsen		EUR	Ct
22	6 Prozent des niedrigeren Betrags aus Zeile 14 oder 21 (Ergibt sich in Zeile 14 oder 21 ein negativer Betrag, ist hier der Wert „0“ einzutragen)		
23	Übrige Schuldzinsen (Übertrag aus Zeile 47 der Anlage EÜR)		
24	Korrekturbetrag zu den übrigen Schuldzinsen (siehe Anleitung zur Anlage EÜR)	405	
25	Kürzungsbetrag gem. § 4 Abs. 4a Satz 4 EStG		2.050,00
26	Höchstbetrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen (Ergibt sich ein negativer Betrag, ist hier der Wert „0“ einzutragen.)		
V. Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4a EStG			
27	Niedrigerer Betrag aus Zeile 22 oder 26 (Übertrag in Zeile 84 der Anlage EÜR)		

1) Gewinnanteile sind mit negativem Vorzeichen einzutragen.

Beispiel

A hat seinen Betrieb am 1. Juni 02 mit einer Einlage von 50.000 € eröffnet. Er erwirtschaftete in 02 einen Verlust von 50.000 €. Entnahmen tätigte er in Höhe von 70.000 €.

Betrieblich veranlasste Schuldzinsen - ohne Berücksichtigung von Zinsen für ein Investitionsdarlehen - fielen in Höhe von 15.000 € an.

Berechnung der Überentnahme

Entnahmen des Wirtschaftsjahres	- 70.000 EUR
Einlagen des Wirtschaftsjahres	+ 50.000 EUR
<u>Verlust des Wirtschaftsjahres</u>	<u>- 50.000 EUR</u>
= kumulierte Überentnahme (geht in die Berechnung des Folgejahres ein; kein Vorjahreswert; Jahr der Betriebseröffnung)	70.000 EUR

Berechnung des Entnahmenüberschusses

Entnahmen des Wirtschaftsjahres	- 70.000 EUR
<u>Einlagen des Wirtschaftsjahres</u>	<u>+ 50.000 EUR</u>
Überentnahme	20.000 EUR

Ergebnis

Die auf den **kumulierten Entnahmenüberschuss** begrenzte Überentnahme i. S. d. § 4 Absatz 4a EStG beträgt 20.000 EUR

Berechnung des Hinzurechnungsbetrages

20.000 € x 6 % = 1.200 EUR

Berechnung des Höchstbetrages

Tatsächlich angefallene Schuldzinsen	15.000 EUR
<u>abzüglich Kürzungsbetrag</u>	<u>2.050 EUR</u>
verbleiben	12.950 EUR

Da der Hinzurechnungsbetrag den Höchstbetrag nicht übersteigt, ist er in voller Höhe von 1.200 EUR dem Gewinn hinzuzurechnen.

Praxishinweis

Die Regelung der Einschränkung des Schuldzinsenabzugs ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 enden.¹² Die Über- oder Unterentnahmen in Wirtschaftsjahren, die vor 1999 geendet haben, bleiben unberücksichtigt. Der Anfangsbestand ist daher mit 0 DM anzusetzen.¹³

Entsprechendes gilt auch für die Ermittlung des kumulierten Entnahmenüberschusses, wobei fraglich ist, ob dieser auch vor dem Hintergrund des Ablaufs der Aufbewahrungsfrist rückwirkend bis 1999 ermittelt werden kann. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung eine Schätzung des kumulierten Entnahmenüberschusses für vorangegangene Jahre zulassen wird.

Das FG Rheinland-Pfalz hat mit seiner Entscheidung vom 9. August 2018¹⁴ eine wesentliche Entscheidung getroffen. Danach soll eine Überentnahme nur dann vorliegen, wenn das **Eigenkapital negativ** ist. Solange das Eigenkapital positiv ist, soll § 4 Abs. 4a EStG nicht greifen. Durch die Bezugnahme auf das Eigenkapital wirkt sich ein positives Eigenkapital aus den Wirtschaftsjahren vor 1999 auf diese geforderte Berechnung ebenso aus.

Bei einer Einnahmenüberschussrechnung wird nicht bilanziert und es wird kein Eigenkapital ausgewiesen. Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz¹⁵ liegt daher im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht erst dann eine Überentnahme vor, wenn das Eigenkapital aufgebraucht ist.

Praxishinweis

Es bleibt abzuwarten, wie der BFH auf die Forderung nach Berücksichtigung des steuerlichen Eigenkapitals reagieren wird. Zumindest die Finanzverwaltung wendet eine solche weitere Berechnung bei Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG nicht an. Gleichwohl sollten Berater allein aus Haftungsgründen auch auf die Eigenkapitalhöhe achten, sofern sich nach den vorgenannten Ermittlungen nicht abziehbare Schuldzinsen ergeben.

¹² § 52 Abs. 6 Satz 5 EStG

¹³ § 52 Abs. 6 Satz 6 EStG

¹⁴ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 9.8.2018 – 5 K 1375/16, EFG 2018, 1624, NZB eingelegt, Az. des BFH: X B 123/18

¹⁵ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 8.10.2018 – 5 K 1034/16, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 38/18

3 Aus der Rechtsprechung

1. Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis

Die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis¹⁶ setzt nach dem BFH-Urteil vom 21. August 2018¹⁷ voraus, dass der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen (insbesondere den gesamten Mandantenstamm) entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen.

Praxishinweis

Neu und klarstellend hat der BFH entschieden, eine Wiederaufnahme der früheren Tätigkeit innerhalb der Karenzzeit verhindere den uneingeschränkten und definitiven Übergang des Mandantenstamms und Praxiswerts auch dann, wenn sie nicht beabsichtigt war.¹⁸ Im Urteilsfall nahm der Kläger eine Tätigkeit in eigener Kanzlei wiederum auf, weil es zu einem Zerwürfnis mit der Praxiserwerberin gekommen war.

2. Taxi ein öffentliches Verkehrsmittel?

Für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wird – aufwandsunabhängig – eine Entfernungspauschale gewährt.¹⁹ Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen.

Praxishinweis

Nutzt ein Arbeitnehmer für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ein Taxi, sind nach Auffassung des Thüringer FG²⁰ – über die Entfernungspauschale hinaus – die tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen, da ein Taxi als „öffentliches Verkehrsmittel“ i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG anzusehen ist. Entsprechendes dürfte auch für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gelten. Allerdings ergibt sich nur dann eine steuerliche Auswirkung, wenn die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Kalenderjahr insgesamt die als Entfernungspauschale abziehbaren Beträge übersteigen.

¹⁶ § 18 Abs. 3 i.V.m. § 34 EStG

¹⁷ BFH-Urt. v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, DB 2018, 2968

¹⁸ Korn in NWB 51/2018, 3800

¹⁹ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG

²⁰ Thüringer FG, Urt. v. 25.9.2018 – 3 K 233/18, EFG 2018, 1944, vorläufig nicht rechtskräftig

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung