

1/2017



Finanzbehörde Hamburg

- Steuerverwaltung -

Fach-Info

Abteilungen 51 • 52 • 53

O 1000 - 2017/001 - 52

18.01.2017

Inhaltsverzeichnis

Einkommensteuer

3.* Betriebsgebäude auf fremdem Grund und Boden, hier: BMF-Schreiben vom 16.12.2016 zur Anwendung des BFH-Urteils vom 09.03.2016 – X R 46/14 (BStBl II S. 976)	2
4.* Neues BMF-Schreiben vom 02.09.2016 (BStBl I S. 995) zu Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG	3
8.* Anrechnung nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei erhaltener Arbeitgeberzuschüsse auf nach § 10 Absatz 1 Nr. 5 EStG abziehbare Kinderbetreuungskosten.....	4
10.* Verzicht auf Arbeitslohn zugunsten eines Vorsorgekontos (sog. „Zukunftskonto“) Bezug: Meine Mail vom 27.10.2016 an die LSt-SGL Arbeitgeber und an die AGK	4
11.* Änderungen bei den Minijobs durch das Flexi-Rentengesetz ab dem 01.01.2017	5

* Diese Beiträge werden der Steuerberaterkammer Hamburg bekannt gegeben.

Einkommensteuer

3.* Betriebsgebäude auf fremdem Grund und Boden, hier: BMF-Schreiben vom 16.12.2016 zur Anwendung des BFH-Urteils vom 09.03.2016 – X R 46/14 (BStBI II S. 976)

Der BFH hat mit o.g. Urteil im Fall einer unentgeltlichen Betriebsübertragung vom Vater auf den Sohn hinsichtlich der gleichzeitig übertragenen, vom Vater bebauten und betrieblich genutzten Grundstücke, die dem Vater (Unternehmer-Ehegatte) und der Mutter (Nichtunternehmer-Ehegatte) je zur Hälfte gemeinsam gehörten, entschieden, dass

- der Unternehmer-Ehegatte seine gesamten Gebäudeherstellungskosten absetzen kann, zu diesem Zweck hinsichtlich der auf die Grundstückshälfte des Nichtunternehmer-Ehegatten entfallenden Baukosten ein bloßer Aufwandsverteilungsposten ohne eigenen Wirtschaftsgutcharakter zu aktivieren ist, der auf die Nutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen ist,
- bei Beendigung der betrieblichen Nutzung stille Reserven für die dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstückshälften weder beim Unternehmer-Ehegatten – da kein Eigentümer - noch beim Nichtunternehmer-Ehegatten – da zu dessen Privatvermögen gehörend - zu versteuern sind, und ein verbleibender Restwert des Aufwandsverteilungspostens - da kein Wirtschaftsgut - erfolgsneutral aus dem Betriebsvermögen ausscheidet,
- der Sohn als Rechtsnachfolger die ihm aus dem Privatvermögen der Mutter geschenkten betrieblich genutzten Grundstückshälften zum Teilwert in den ihm übertragenen Betrieb einlegen und entsprechend abschreiben kann.

Voraussetzung ist, dass zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer-Ehegatte keine separate Vereinbarung über die betriebliche Nutzung des dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstücksteils getroffen wurde, die zu einer abweichenden Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums des dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstücksteils führen würde.

Der BFH widerspricht damit der bisherigen Verwaltungspraxis, nach der die durch die Baumaßnahme geschaffene Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes oder Gebäudeteils auf fremdem Grund und Boden wie ein eigenes materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten anzusetzen und wie ein Gebäude abzuschreiben ist, und dass bei Beendigung der betrieblichen Nutzung ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch gegen den Eigentümer gewinnerhöhend anzusetzen ist (BMF-Schreiben vom 05.11.1996, BStBI I S. 1257).

Das BFH-Urteil ist im BStBI II 2016 S. 976 veröffentlicht worden. Mit BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBI I S. 1431) werden Hinweise zur Anwendung dieses BFH-Urteils bei Eigenaufwand für Betriebsgebäude auf fremdem Grund und Boden gegeben, insbesondere hinsichtlich Zurechnung des Gebäudes sowie der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zum Aufwandverteilungsposten, zu den steuerlichen Folgen beim Unternehmer- und Nichtunternehmer-Ehegatten bei Beendigung der betrieblichen Nutzung und bei Übergang des Eigentums der betrieblich genutzten fremden Grundstücksanteile auf den Betriebsinhaber.

Da der Aufwandverteilungsposten laut BFH kein Wirtschaftsgut ist und daher auch nicht Träger stiller Reserven sein kann, ist zu beachten, dass die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderregelungen, die nur für Betriebsvermögen gelten, nicht zulässig ist, z.B. dürfen keine Rücklagen nach § 6b EStG für den fremden Grundstücksanteil bzw. Aufwandverteilungsposten gebildet oder übertragen und keine erhöhten Abschreibungen für Betriebsgebäude in Anspruch genommen werden. Sofern der Unternehmer steuerliche Sonderregelungen für Betriebsvermögen in der Vergangenheit in Anspruch genommen hat, ist der Aufwandverteilungsposten in der Bilanz nach den Grundsätzen zur Bilanzberichtigung in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung geändert werden kann, zu berichtigen (vgl. Beispiel im BMF-Schreiben). Den danach entstehenden Gewinn kann der Steuerpflichtige auf das Berichtigungsjahr (Erstjahr) und die nachfolgenden vier Wirtschaftsjahre

gleichmäßig verteilen. Die entsprechend gebildete Gewinnrücklage ist in den dem Erstjahr folgenden Wirtschaftsjahren zu mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen.

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden (das o. g. BMF-Schreiben vom 05.11.1996 wurde ebenso wie das BMF-Schreiben vom 03.05.1985, BStBl I S. 188 aufgehoben).

Az.: S 2134 - 2015/002 - 52

4.* Neues BMF-Schreiben vom 02.09.2016 (BStBl I S. 995) zu Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG

Mit BMF-Schreiben vom 02.09.2016 (BStBl I S. 995) werden die von der Verwaltung festgeschriebenen Grundsätze zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, zur voraussichtlich dauernden Wertminderung und zum Wertaufholungsgebot aktualisiert. Dieses Schreiben ersetzt das bisherige BMF-Schreiben vom 16.07.2014 (BStBl I S. 1162).

Das neue BMF-Schreiben berücksichtigt die zwischenzeitlich gefassten Beschlüsse der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zu weiteren Anwendungsfragen einschließlich redaktioneller Folgeanpassungen und wurde zum besseren Verständnis der Systematik teilweise neu gegliedert. So werden z.B. die Regelungen zu börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens (unter Tz. II.5) von den Regelungen zu festverzinslichen Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts verbiefen (Tz. II.6) und zu den Anteilen an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden (Tz. II.7) durch jeweils eigene Abschnitte klarer voneinander abgegrenzt.

Auf folgende Neu-Regelungen im BMF-Schreiben (mit Hinweis auf die Rn.) wird hingewiesen:

- Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen handelt es sich um wertbeeinflussende (wertbegründende) Umstände, die bei der Bewertung der Wertpapiere zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind. Dies gilt nun gleichermaßen für börsennotierte, börsengehandelte und aktienindexbasierte Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens (**Rn. 19**) wie für börsennotierte festverzinsliche Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbiefen (**Rn. 22**).
- Die für börsennotierte Aktien entwickelte sog. Bagatellgrenze von 5 v.H. wird auf alle börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens angewendet (**Rn. 17**). Danach ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung dann auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Erwerbszeitpunkt gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 v.H. der Notierung bei Erwerb überschreitet. Die Bagatellgrenze gilt nicht für festverzinsliche Wertpapiere, die eine Forderung i.H.d. Nominalwerts der Forderung verbiefen (**Rn. 22**).
- In Fällen der Wertaufholung nach einer Teilwertabschreibung kommt die Bagatellgrenze von 5 v.H. nicht zur Anwendung. Die Wertaufholung hat auf den aktuellen Börsenkurs am Bilanzstichtag, maximal auf die Anschaffungskosten, zu erfolgen (**Rn. 17 und 27**).
- Soweit die Bagatellgrenze bisher für Teilwertabschreibungen bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens nicht anzuwenden war, sieht das BMF-Schreiben eine Übergangsregelung vor, dass die Bagatellgrenze spätestens für die erste auf einen Bilanzstichtag nach dem 23.09.2016 (Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 02.09.2016 im BStBl) aufzustellende Bilanz gilt (**Rn. 40**).

Az.: S 2171b - 2012/001 - 52

8.* Anrechnung nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei erhaltener Arbeitgeberzuschüsse auf nach § 10 Absatz 1 Nr. 5 EStG abziehbare Kinderbetreuungskosten

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der als Sonderausgaben abziehbaren Kinderbetreuungskosten nach § 10 Absatz 1 Nr. 5 EStG sind die vom Arbeitgeber nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei gezahlten Zuschüsse zur Betreuung des Kindes auf den Bruttobetrag der Kinderbetreuungskosten anzurechnen.

Az.: S 2221 - 2016/013 - 52

10.* Verzicht auf Arbeitslohn zugunsten eines Vorsorgekontos (sog. „Zukunftskonto“) Bezug: Meine Mail vom 27.10.2016 an die LSt-SGL Arbeitgeber und an die AGK

Mehrere Arbeitgeber haben auf Grundlage eines von einem bundesweit tätigen Anbieter entwickelten Modells zur Gestaltung eines sog. „Zukunftskonto“ für leitende Mitarbeiter, Vorstände oder Geschäftsführer Anrufungsauskünfte mit dem Inhalt beantragt, dass die Zuführungen zu diesem „Zukunftskonto“ keinen Zufluss von Arbeitslohn auslösen, da der Verzicht noch vor Fälligkeit des Lohnbestandteils erklärt wird, so dass nur ein künftiger Auszahlungsanspruch erworben werde.

Nach Aussage des Anbieters stellt das „Zukunftskonto“ eine besondere Form der aufgeschobenen Vergütung außerhalb einer betrieblichen Altersversorgung oder von Zeitwertkonten dar. Der Arbeitnehmer verzichtet auf Teile seines variablen Arbeitseinkommens (z. B. Prämien) oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze zur Rentenversicherung; diese Beträge werden vom Arbeitgeber in das Vorsorgekonto eingebracht. Ein Treuhänder (Bank) legt die eingebrachten Beträge im Auftrag des Arbeitgebers an; hieraus erzielte Erträge werden ebenfalls wieder angelegt. Die Kosten der treuhänderischen Verwaltung trägt der Arbeitgeber.

Der Anspruch auf Auszahlung des aufgelaufenen Anlagebetrags richtet sich ausschließlich an den Arbeitgeber und entsteht grundsätzlich unabhängig vom Alter des Arbeitnehmers bei Beendigung des Dienstverhältnisses sowie bei Tod des Arbeitnehmers.

Das FG Hessen hat in seinem Urteil vom 20.07.2015 (Az. 6 K 2258/13, juris) u. a. ausgeführt, dass der Arbeitnehmer mit der Einbringung in das Vorsorgekonto eine nicht mehr entziehbare Rechtsposition innehat. Das FG sieht den Arbeitgeber in der Position eines bloßen Abwicklungsschuldners. Der Vorgang entspricht einem abgekürzten Zahlungsweg anstelle einer Auszahlung des Arbeitslohns durch den Arbeitgeber. Diese Auffassung wird auf Bund-/Länder-Ebene geteilt.

Die Fälle, in denen zugunsten eines „Zukunftskontos“ auf Arbeitslohn verzichtet wird, sind steuerlich wie folgt zu beurteilen:

Arbeitslohn fließt in der Höhe zu, in der er ohne den vereinbarten Verzicht zur Auszahlung gelangt wäre.

Die während der Anlagezeit erwirtschafteten Kapitalerträge führen nicht zu Arbeitslohn, sondern zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Die Übernahme der Kosten der treuhänderischen Verwaltung durch den Arbeitgeber gehört als geldwerter Vorteil zum Arbeitslohn.

Az.: S 2332 - 2016/005 - 52

11.* Änderungen bei den Minijobs durch das Flexi-Rentengesetz ab dem 01.01.2017

Mit dem Gesetz zur Flexibilisierung des Übergangs vom Erwerbsleben in den Ruhestand und zur Stärkung von Prävention und Rehabilitation im Erwerbsleben (Flexi-Rentengesetz) soll einerseits das flexible Arbeiten bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze bei besserer Gesundheit erleichtert und gefördert werden und andererseits das Weiterarbeiten über die Regelaltersgrenze hinaus attraktiver gemacht werden.

Arbeitnehmer sind im 450-Euro-Minijob grundsätzlich rentenversicherungspflichtig; Altersvollrentner waren bis zum 31.12.2016 davon ausgenommen und rentenversicherungsfrei.

Altersvollrentner, die einer Beschäftigung nachgehen, sind seit dem 01.01.2017 grundsätzlich nur noch nach Erreichen der Regelaltersgrenze rentenversicherungsfrei. Bis zu diesem Zeitpunkt unterliegen sie - auch im 450-Euro-Minijob! - der Rentenversicherungspflicht. Der Rentner hat allerdings die Möglichkeit, sich von der Rentenversicherungspflicht befreien zu lassen.

Für Altersvollrentner gibt es folgende Fallkonstellationen:

- 450-Euro-Minijob neben Altersvollrente bereits seit 2016
Bezieher einer Altersvollrente (vor oder nach Erreichen der Regelaltersgrenze), die über den 31.12.2016 hinaus einen 450-Euro-Job ausüben, bleiben in dieser Beschäftigung rentenversicherungsfrei. Der Arbeitgeber zahlt weiterhin den Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung i. H. v. 15%.
- Altersvollrentner verzichtet auf die Rentenversicherungsfreiheit
Altersvollrentner, die ihren 450-Euro-Minijob bereits seit 2016 ausüben, können auf die RV-Freiheit verzichten; dies muss schriftlich erfolgen. Der Rentenversicherungsbeitrag beträgt 18,7% (3,7% Eigenanteil des Arbeitnehmers, 15% Arbeitgeberanteil).

Hinweis:

Ein Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit ist nicht möglich, wenn der Arbeitnehmer in dem 450-Euro-Minijob bereits im Vorfeld die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht beantragt hat. Er hat sich damit ausdrücklich gegen die Zahlung von Pflichtbeiträgen zur Rentenversicherung entschieden. Diese Entscheidung kann für die Dauer des Minijobs nicht rückgängig gemacht werden.

- Durch das Gesetz zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung vom 05.12.2012 wurde die Versicherungspflicht geringfügig Beschäftigter in der gesetzlichen Rentenversicherung zur Regel. Geringfügig Beschäftigte konnten aber auf Antrag von der Rentenversicherungspflicht befreit werden. Für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse, die bereits vor dem 01.01.2013 bestanden haben, galten Bestandsschutz- und Übergangsregelungen (s. hierzu auch Beiträge im Fach-Info 3/2013, 6/2013, 5/2014 und 1/2015).
- 450-Euro-Minijob beginnt erst in 2017
Der Altersvollrentner ist bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze rentenversicherungspflichtig. Er kann sich aber – wie jeder andere Minijobber – von der Rentenversicherungspflicht befreien lassen. Einen entsprechenden Antrag muss er schriftlich bei seinem Arbeitgeber einreichen.
- Altersvollrentner nach Erreichen der Regelaltersgrenze
450-Euro-Minijobber, die eine Altersvollrente beziehen, sind nach Erreichen der Regelaltersgrenze rentenversicherungsfrei. Spätestens zu diesem Zeitpunkt endet die Rentenversicherungspflicht aufgrund des Minijobs kraft Gesetzes. Aber auch nach Erreichen der Regelaltersgrenze kann der Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit erklärt werden.