

### **Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung**

1. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG (i.d.F. seit StBereinG 1999) ist formell verfassungsgemäß.
2. "Gewinn" i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist der Bilanzgewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG und nicht der steuerliche Gewinn; § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erlaubt daher eine Bilanzänderung lediglich in Höhe der sich aus der Steuerbilanz infolge der Bilanzänderung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ergebenden Gewinnänderung und nicht in Höhe der sich aus einer Bilanzänderung ergebenden steuerlichen Gewinnänderung, die auf einer Hinzurechnung außerhalb der Steuerbilanz (hier: § 10 Satz 1 InvZuL a.F.) beruht.
3. Ein Anspruch auf Investitionszulage ist auch vor einer förmlichen Antragstellung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung der betreffenden Wirtschaftsgüter auszuweisen, wenn die Anspruchsvoraussetzungen mit der Anschaffung/Herstellung erfüllt sind und die (spätere) Antragstellung bereits ernstlich beabsichtigt ist; der Ertrag ist nicht über einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten auf den gesetzlichen Verbleibenszeitraum periodisch abzugrenzen.

#### **Zu Leitsatz 2:**

Gewinnminderungen, die im Wege der Bilanzberichtigung innerhalb der Steuerbilanz erfolgen (im Streitfall: Zuführung zu den Rückstellungen für Investitionszulagenrückforderung), aber aufgrund fehlender Steuerbarkeit (hier: § 10 Satz 1 InvZuL a.F.) außerhalb der Steuerbilanz wieder dem Gewinn hinzuzurechnen sind, können den Änderungsrahmen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht bestimmen. Wenn eine isolierte außerbilanzielle Gewinnerhöhung nicht zu einer Bilanzänderung berechtigt, kann auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung, die durch eine Bilanzberichtigung ausgelöst wird, den Bilanzänderungsrahmen nicht erweitern. Es gibt jedenfalls keine Begründung dafür, bei der Ermittlung des Bilanzänderungsrahmens i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG danach zu differenzieren, ob eine isolierte außerbilanzielle Gewinnerhöhung oder eine außerbilanzielle Hinzurechnung vorliegt. Unter dem in § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG in Bezug genommenen Begriff "Gewinn" ist der Bilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nicht der "steuerliche" Gewinn zu verstehen, so dass nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine gewinnmindernde Bilanzänderung nicht in Höhe der aus der Bilanzberichtigung resultierenden steuerrechtlichen Gewinnerhöhung, sondern nur in Höhe der sich aus der Steuerbilanz ergebenden Gewinnberichtigung als solcher möglich ist.

#### **Zu Leitsatz 3:**

Die Forderung auf Investitionszulage ist nur in der Höhe anzusetzen, die der zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zwischenzeitlich erfolgten Festsetzung der Investitionszulage oder für den Fall, dass sowohl Festsetzung als auch Antrag auf Festsetzung noch nicht vorliegen, der beabsichtigten Antragstellung entspricht.

### **Ortsübliche Miete bei einem Angehörigenmietvertrag**

Für die Beurteilung, ob bei Vermietung einer Wohnung an einen Angehörigen die Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt und deswegen insgesamt von einer entgeltlichen Vermietung i.S.d. in § 21 Abs. 2 EStG 2015 (i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011, BGBl I 2011, 2131) auszugehen ist, kann auf die Miete abgestellt werden, die der Steuerpflichtige für eine weitere, vergleichbare, im selben Haus liegende und an einen Dritten fremdvermietete Wohnung verlangt. Es besteht zumindest im Bereich des § 21 Abs. 2 EStG 2015 kein absoluter Vorrang einer Ermittlung einer ortsüblichen Miete mit Hilfe des örtlichen Mietspiegels; das gilt auch dann, wenn sich die Berücksichtigung des örtlichen Mietspiegels zugunsten des Vermieters auswirken würde.

Die Klägerin vermietete eine Eigentumswohnung an ihre Tochter für 370 € inkl. Nebenkosten. Im selben Haus vermietete sie auch eine vergleichbare Wohnung an einen Fremdmietler für 578 € inkl. Nebenkosten. Im Einkommensteuerbescheid 2015 wurden nur 64,01 % der Werbungskosten berücksichtigt, wodurch sich positive Vermietungseinkünfte ergaben. Nach Ansicht des Finanzamts ist für die Ortsüblichkeit der Miete auf die im selben Haus fremdvermietete Wohnung abzustellen.

Die Klage vor dem FG Thüringen war nicht erfolgreich. Das Finanzamt hat zutreffend die Werbungskosten für die Wohnung der Tochter nur zu 64,01 % berücksichtigt. Die Nutzungsüberlassung der Eigentumswohnung an die Tochter ist in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Anteil aufzuteilen. Als ortsübliche Miete kann auch die Miete für eine vergleichbare, im selben Haus fremdvermietete Wohnung herangezogen werden. Wer eine Wohnung im Vergleich zur ortsüblichen Marktmiete verbilligt überlässt, verzichtet bewusst auf mögliche Einnahmen und kann die tatsächlich entstandenen Aufwendungen nur in dem Verhältnis als Werbungskosten abziehen, in dem die vereinbarte Miete zur ortsüblichen Miete steht (BFH, Urt. v. 05.11.2002 - IX R 48/01, BStBl II 2003, 646). Es gibt keine Legaldefinition der ortsüblichen Miete. Diese kann grundsätzlich auf jedem Weg ermittelt werden (BFH, Beschl. v. 24.07.2008 - VI B 7/08, BFH/NV 2008, 1838). Die Vergleichsmiete im selben Haus führt zu einem realistischen Schätzergebnis.

### **Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG**

Die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG umfasst nur Zuwendungen, die bei den Empfängern (Nicht-Arbeitnehmern) auch zu steuerpflichtigen Einkünften führen können. Die Norm stellt insoweit lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl und begründet keinen eigenen Steuerbestand.

In § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG wird eine eigene Regelung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage getroffen, die sich von der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG unterscheidet und diese in ihrem Anwendungsbereich auch als Spezialregelung verdrängt.

In die Bemessungsgrundlage sind alle der Zuwendung direkt zuzuordnenden Aufwendungen, also die Einzelkosten, einzubeziehen, ungeachtet, ob sie beim Zuwendungsempfänger einen Vorteil begründen können. Soweit die Aufwendungen Teil einer Gesamtleistung sind, ist der auf die jeweilige Zuwendung entfallende Anteil an diesen Aufwendungen anzusetzen, der ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln ist. Der Wortlaut der Regelung sieht keine Einschränkung vor, dass einzelne Arten von Aufwendungen etwa auszuschließen wären. Darauf, dass ein Bestandteil der Aufwendungen des Leistenden (isoliert betrachtet) zu einem Vorteil des Zuwendenden führt, kommt es nicht an. Damit sind in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG auch die Kosten für einen Eventmanager einzubeziehen.

Der BFH sieht in möglichen Unterschieden der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu der nach § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG keine gleichheitswidrige Benachteiligung i.S.d. Art. 3 GG. Etwaige Bewertungsunterschiede sind hinzunehmen. Die Anwendung des § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG liegt überdies in der Wahl des Steuerpflichtigen.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine Oktober 2020**

- 10.11. Umsatzsteuer für Monatszahler u. Vierteljahreszahler (mit Dauerfristverlängerung)
- 10.11. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 16.11. Gewerbesteuer