

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, April 2014

Mandantenrundschriften Nr. 1/2014

Koalitionsvertrag · Rechtsprechung zum Kindergeld · Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen · Pauschbeträge für Sachentnahmen · Auslandsreisekosten · SEPA · Strafbefreiende Selbstanzeige · Häusliches Arbeitszimmer · Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen · Keine Vorfinanzierung der Umsatzsteuer

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

zunächst geben wir einen Überblick über die steuerpolitischen Aussagen im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD. Große Reformen sind im steuerlichen Bereich nicht vorgesehen. Ein Schwerpunkt soll in der Vereinfachung und Modernisierung des steuerlichen Verfahrensrechts liegen. So soll den Bürgern eine vorausgefüllte Steuererklärung bereitgestellt werden, die bereits alle bei der Finanzverwaltung gespeicherten Daten (z.B. aus Lohnsteuerbescheinigungen, Rentenbezugsmitteilungen, von den Krankenkassen gemeldete Vorsorgeaufwendungen usw.) berücksichtigt.

Zudem bleibt abzuwarten, inwiefern die Bundesregierung auf aktuelle Entwicklungen reagieren muss. Anlass könnte z.B. der für das zweite Quartal 2014 erwartete Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts sein.

Aktuell wird von Seiten der Bundesländer aber auch eine Verschärfung der Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige diskutiert. Danach sollen Steuersünder nur noch dann vor Strafe geschützt werden, wenn für einen

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl. Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl. Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

in Kooperation mit
CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH

Feithstr. 82 · 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 – 0
Fax (0 23 31) 8 26 53
e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH
Amtsgericht Hagen
HRB 3751
Geschäftsführer:
Dipl. Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl. Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

deutlich längeren Zeitraum als bisher alle Falschaussagen korrigiert und die Steuern nachgezahlt werden. Im Gespräch sind bis zu zehn Jahre; bisher galten in der Regel fünf Jahre.

Außerdem wurde von EU-Seite die Übergangsfrist für das SEPA-Verfahren nun bis zum 1.8.2014 verlängert. So können die Unternehmen, denen z.B. wegen mangelnder Verfügbarkeit aktueller Software eine rechtzeitige Umstellung nicht möglich war, nun die Umstellung noch fristgerecht vornehmen. Im Übrigen sind die Verfahren und Schnittstellen bei den Kreditinstituten bereits umgestellt, so dass sich bei Unternehmen, die die Umstellung auf das neue Verfahren bereits realisiert haben, keine Änderungen ergeben.

Zu berichten ist zudem über eine Vielzahl wichtiger Entscheidungen des Bundesfinanzhofs. So hat der Bundesfinanzhof die Reichweite der Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen deutlich eingeschränkt. Dieser Rechtsprechungsänderung folgt nun auch die Finanzverwaltung. In der Praxis ist die richtige Anwendung dieser Sonderregelung allerdings oftmals schwierig.

Deutlich eingeschränkt wurde vom Bundesfinanzhof entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung auch der Umfang der Einkommensteuerpauschalierung bei Sachzuwendungen. Unternehmen, die diese Option nutzen, werden nun entlastet.

Ferner liegen wichtige Urteile für Arbeitgeber und Arbeitnehmer vor, so zum häuslichen Arbeitszimmer, zur Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber und zur Entfernungspauschale.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Rechtsprechung zum Kindergeld/Kinderfreibetrag
- 2 Kettenschenkung zur Nutzung der Freibeträge ist nicht missbräuchlich
- 3 Start des SEPA-Verfahrens auf den 1.8.2014 verschoben
- 4 Änderungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige?
- 5 Aufwendungen für ein Erststudium steuerlich regelmäßig nur begrenzt berücksichtigungsfähig
- 6 Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung zur Steuerermäßigung wegen haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Beiträge des Arbeitgebers zu einer privaten Pflegezusatzversicherung oder einer Krankentagegeldversicherung des Arbeitnehmers fallen nicht unter die 44 €-Freigrenze
- 8 Unbezahlte Mehrarbeit von Angehörigen führt nicht zur Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses
- 9 Entfernungspauschale: Maßgebliche Straßenverbindung bei straßenverkehrsrechtlichen Benutzungsverboten und bei der Erhebung von Straßenbenutzungsgebühren
- 10 Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber ist als Arbeitslohn der Lohnsteuer zu unterwerfen
- 11 Muss ein häusliches Arbeitszimmer ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt werden oder ist auch ein anteiliger Abzug möglich?

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Einschränkung der umgekehrten Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen
- 13 Aufteilung der Entgelte bei Abgabe mehrerer unterschiedlich zu besteuender Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis
- 14 Frühstückleistungen an Hotelgäste unterliegen auch bei Pauschalpreis dem vollen Umsatzsteuersatz von 19 %
- 15 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen – Finanzverwaltung wendet enge Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an
- 16 Umsatzsteuer muss vom Unternehmer nicht über einen längeren Zeitraum vorfinanziert werden
- 17 Berichtigung einer Rechnung mit falscher Bezeichnung des Leistungsempfängers
- 18 Fehlerkorrektur: Nachträgliche Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben
- 19 Korrektur „vergessener“ Einlagen bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 20 Zuschätzung auf Grund von Fehlern bei Einsatz elektronischer Registrierkassen

Für Personengesellschaften

- 21 Sicherung des Betriebsausgabenabzugs in Betriebsaufspaltungsfällen
- 22 Erleichterung der Unternehmensnachfolge durch Aufnahme von Kindern in ein Einzelunternehmen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 23 Kirchensteuerabzug bei der Kapitalertragsteuer

Für Hauseigentümer

- 24 Steuerfreiheit der Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten hängt vom Lebensmittelpunkt ab

- 25 „Teilweise“ Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Wohnungsleerstand
- 26 Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts: Berücksichtigung von Schuldzinsen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 27 Berücksichtigung von Veräußerungskosten bei Anteilsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften
- 28 Steuerlich zu erfassende Wertsteigerungen bei Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG in Bezug auf das Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum
- 29 Firmenrecht: „Durchnummerierte“ Gesellschaften sind uneingeschränkt zulässig
- 30 Schenkungsteuer: Keine Schenkung bei vGA
- 31 Ansatz der historischen Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 17 EStG (Aufteilung des Veräußerungsgewinns)
- 32 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei Inanspruchnahme aus einer Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterbürgschaft
- 33 Anforderungen an die Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch die Finanzverwaltung
- 34 vGA bei Privatnutzung eines betrieblichen Kfz durch die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH

Für alle Steuerpflichtigen

1 Rechtsprechung zum Kindergeld/Kinderfreibetrag

a) Verlängerter Bezug von Kindergeld auch für Grundwehr- oder Zivildienstzeit mit gleichzeitiger Berufsausbildung

Volljährige Kinder können beim Kindergeld grundsätzlich höchstens bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres berücksichtigt werden. Der Berücksichtigungszeitraum verlängert sich ausnahmsweise dann, wenn das Kind den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst geleistet hat. In diesen Fällen kann für das Kind, welches sich z.B. in Berufsausbildung befindet, über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus für einen der Dauer des Dienstes entsprechenden Zeitraum Kindergeld gewährt werden. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.9.2013 (Aktenzeichen XI R 12/12) ist ein Kind, das den gesetzlichen **Grundwehr- oder Zivildienst** geleistet hat, über die Vollendung des 25. Lebensjahrs hinaus auch dann zu berücksichtigen, wenn es während der Dienstzeit zugleich für einen Beruf ausgebildet wurde und somit ausnahmsweise auch währenddessen ein Kindergeldanspruch bestand.

Im Urteilsfall leistete das Kind nach dem Abitur im Juni 2004 vom 2.11.2004 bis 31.7.2005 neun Monate Zivildienst. Daneben war das Kind im Wintersemester 2004/2005 vom 1.10.2004 bis 31.3.2005 sechs Monate an einer Universität im Fachbereich Mathematik immatrikuliert und nahm erfolgreich an Übungen und an einer Klausur teil. Im Oktober 2005 begann das Kind mit dem Studium der Physik. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs verlängert sich die Bezugsdauer für das Kindergeld über

das Erreichen des 25. Lebensjahres hinaus um die vollen Monate der Ableistung von Grund- oder Zivildienst, auch wenn in dieser Zeit teilweise eine erste Berufsausbildung und damit die Berücksichtigung als Kind vorlag. Es sei nicht darauf abzustellen, ob sich die Ausbildung für einen Beruf durch die Dienstzeit tatsächlich verzögert hat. Zudem sehe das Gesetz keine Beschränkung der Verlängerung auf Dienstmonate vor, in denen kein Kindergeld gewährt wurde.

b) Verletzung der Mitwirkungspflichten

Gesetzlich ist bestimmt, dass beim Bezug von Kindergeld **Änderungen in den Verhältnissen**, die für die Leistung erheblich oder über die im Zusammenhang mit der Leistung Erklärungen abgegeben worden sind, **unverzüglich der zuständigen Familienkasse mitzuteilen** sind.

Hinweis:

Mitteilungen an andere Behörden, wie z.B. an die Gemeindeverwaltung, das Einwohnermeldeamt, das Finanzamt oder eine Stelle in der Agentur für Arbeit genügen nicht.

Die zuständige Familienkasse muss insbesondere unverzüglich benachrichtigt werden, wenn

- eine Beschäftigung im öffentlichen Dienst für voraussichtlich mehr als sechs Monate aufgenommen wird,
- ein anderer Berechtigter bei seinem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber oder Dienstherrn Kindergeld beantragt,
- vom Kindergeldberechtigten eine Beschäftigung im Ausland aufgenommen wird,
- ein Kindergeldberechtigter von seinem deutschen Arbeitgeber zur Beschäftigung ins Ausland entsandt wird,
- ein Kindergeldberechtigter oder eines seiner Kinder ins Ausland verziehen,
- ein Kindergeldberechtigter für ein Kind eine andere kindbezogene Leistung (z.B. ausländische Familienleistungen) erhält,
- sich die Ehegatten auf Dauer trennen oder geschieden werden,
- der Kindergeldberechtigte oder ein Kind den bisherigen, gemeinsamen Haushalt verlässt,
- ein Kind als vermisst gemeldet wird oder verstorben ist,
- sich die Zahl der Kinder aus sonstigen Gründen vermindert,
- sich die Anschrift oder die Bankverbindung ändert.

Wird für ein volljähriges Kind Kindergeld bezogen, so muss die Familienkasse unverzüglich benachrichtigt werden, wenn das Kind

- bereits eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen hat und eine Erwerbstätigkeit aufnimmt (dies gilt nicht für Kinder ohne Arbeitsplatz und Kinder mit Behinderung),
- seine Schul- oder Berufsausbildung oder das Studium wechselt, beendet oder unterbricht (das gilt auch, wenn sich ein Kind trotz fortbestehender Immatrikulation vom Studium beurlauben oder von der Belegpflicht befreien lässt),
- den freiwilligen Wehrdienst antritt,

- bisher arbeitsuchend oder ohne Ausbildungsplatz war und nun eine Schul- oder Berufsausbildung, ein Studium oder eine Erwerbstätigkeit aufnimmt,
- heiratet oder sich sonst sein Familienstand ändert,
- schwanger ist und die Mutterschutzfrist beginnt.

Hinweis:

Wenn Veränderungen der Familienkasse verspätet oder gar nicht mitgeteilt werden, muss das zu Unrecht als Steuervergütung erhaltene Kindergeld zurückgezahlt werden. Außerdem muss mit einer Geldbuße oder gar mit strafrechtlicher Verfolgung gerechnet werden.

Wird Kindergeld zu Unrecht bezogen, so kann dies als Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung eingestuft werden. Diese Frage hat nicht nur aus strafrechtlicher Sicht Bedeutung, sondern auch wegen des Zeitraums, für den ausgezahlt Kindergeld wieder zurückgefordert werden kann.

Das Finanzgericht München betont allerdings in dem Urteil vom 26.9.2013 (Aktenzeichen 5 K 1610/12), dass hinsichtlich der Prüfung, ob Mitteilungspflichten verletzt wurden und hieraus nachteilige Konsequenzen gezogen werden, im Zweifel ein großzügiger Maßstab zu Gunsten des Kindergeldberechtigten anzulegen ist. Im Urteilsfall wechselte das Kind auf eine Schule im Ausland, was von der Mutter der Familienkasse nicht angezeigt wurde. Das Finanzgericht sah insoweit keine vorsätzliche oder leichtfertige Verletzung der Mitteilungspflicht. Aus dem mit der Bewilligung des Kindergelds übersandten Merkblatt sei für den Laien keine eindeutige Anzeigepflicht erkennbar gewesen. Es wurde darüber hinaus entschieden, dass ohne weitere Ermittlungen der Familienkasse insbesondere bei Sprachschwierigkeiten der Kindergeldberechtigten nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese durch die weitere Entgegennahme des Kindergelds eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat. Es sei vielmehr anhand der Bildungsstands zu prüfen, ob die Berechtigte überhaupt tatsächlich in der Lage war, eine rechtliche Wertung des Kindergeldanspruchs vorzunehmen.

Handlungsempfehlung:

Diese Mitteilungspflichten sind dennoch sehr ernst zu nehmen. Besteht Unsicherheit, ob eine Mitteilungspflicht besteht, so sollte im Zweifel ggf. nach vorheriger Einholung steuerlichen Rats eine schriftliche Mitteilung an die zuständige Familienkasse erfolgen. Dies kann formlos geschehen.

2 Kettenschenkung zur Nutzung der Freibeträge ist nicht missbräuchlich

Bei der Schenkungsteuer gelten umfangreiche Freibeträge. So bei der Schenkung an den Ehegatten und den Lebenspartner 500 000 €, bei Schenkungen an Kinder 400 000 € und an Enkelkinder 200 000 €. Um diese Freibeträge optimal auszunutzen, ist es oftmals günstiger, die Schenkung nicht unmittelbar an den endgültig Begünstigten vorzunehmen, sondern in mehreren Schritten. An Enkelkinder kann z.B. unmittelbar nur eine Schenkung in Höhe von 200 000 € steuerfrei erfolgen, wohingegen jeweils ein Freibetrag von 400 000 € gewährt wird, wenn zunächst das eigene Kind beschenkt wird und dieses dann weiter an sein Kind schenkt.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.7.2013 (Aktenzeichen II R 37/11) nochmals betont, dass bei einer Grundstücksschenkung an ein

Kind bei anschließender Weiterschenkung an das Schwiegerkind grundsätzlich zwei getrennte aufeinanderfolgende Schenkungen vorliegen. Im Urteilsfall schenkten Eltern ein Grundstück an ihr Kind und mit notarieller Urkunde vom gleichen Tag übertrug das Kind einen hälftigen Anteil des Grundstücks auf seinen Ehegatten. Das Finanzamt ging davon aus, dass die eine Grundstückshälfte von den Eltern unmittelbar an den Ehegatten des Kindes übertragen wurde. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ab.

Hinweis:

Entscheidend für die Anerkennung einer solchen Kettenschenkung sei, dass der Beschenkte frei über den Gegenstand verfügen kann. Deshalb dürfe in dem Schenkungsvertrag keine Weitergabeverpflichtung verankert sein. Für die Annahme einer Weitergabeverpflichtung des Bedachten reiche es aber nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand unmittelbar im Anschluss an die Schenkung an einen Dritten weiterschent. Eine nur kurze Verweildauer des Geschenks beim Bedachten spreche für sich allein genommen nicht für eine Weitergabeverpflichtung.

3 Start des SEPA-Verfahrens auf den 1.8.2014 verschoben

Ursprünglich sollte am 1.2.2014 das SEPA-Verfahren die bisherigen Zahlungsverkehrsverfahren endgültig ablösen. Kern der Umstellung ist es, die nationalen Zahlungsverfahren schrittweise abzuschaffen und durch europaweit einheitliche Verfahren zu ersetzen, um Überweisungen, Lastschriften und Kartenzahlungen zwischen den Ländern zu beschleunigen und kostengünstiger zu machen. Zur SEPA-Umstellung gehört insbesondere die Einführung der internationalen Kontonummer IBAN, welche sowohl die bisherige Bankleitzahl als auch die Kontonummer aufnimmt. Die EU hat die Übergangsfrist für das neue Zahlungssystem um sechs Monate verlängert. Damit können im Grundsatz Überweisungen und Lastschriften bis zum 31.7.2014 noch nach dem bisherigen Verfahren durchgeführt werden. Es bleibt allerdings dabei, dass der BIC ab dem 1.2.2014 nicht mehr angewendet werden muss.

Private Bankkunden können – wie bislang schon vorgesehen – die alten Kontonummern und Bankleitzahlen für nationale Zahlungen noch bis zum 1.2.2016 nutzen. Bis zu diesem Datum werden die Nummern von den Banken in die IBAN umgewandelt.

Hinweis:

Grundsätzlich sollte trotz des verschobenen Starttermins der zwingenden Anwendung der neuen SEPA-Verfahren mit der jeweiligen Hausbank abgeklärt werden, ob und wie lange noch die bisherigen Verfahren angewandt werden können. Dies wird von den Banken unterschiedlich gehandhabt. Des Weiteren sollte der nunmehr verlängerte Übergangszeitraum von den Unternehmen und z.B. Vereinen aktiv genutzt werden, um die Umstellung voranzutreiben. Insbesondere erforderliche Softwareumstellungen und geänderte Datenbankstrukturen erfordern ausreichenden zeitlichen Vorlauf. Ziel sollte es sein, die Umstellung rechtzeitig vor dem Termin zu beenden, um diese ausreichend austesten zu können.

Die Banken bieten bereits jetzt die neuen Verfahren an, so dass für Unternehmen, die die Umstellung auf das neue Verfahren schon realisiert haben, keine Änderungen eintreten.

4 Änderungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige?

Nach derzeitigem Recht kann wegen einer begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit durch eine wirksame Selbstanzeige Straffreiheit erlangt werden. Eine solche strafbefreiende Selbstanzeige ist jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft und es gibt verschiedene sog. Sperrgründe, die den Eintritt der Straffreiheit ausschließen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte immer steuerlicher Rat eingeholt werden. Nur eine zulässige und richtig gestellte Selbstanzeige entfaltet eine strafbefreiende Wirkung.

Zwar ist dieses Instrument derzeit immer noch einsetzbar, es kommt aber in der derzeitigen politischen Diskussion zunehmend in die Kritik. Teilweise wird eine komplette Abschaffung dieses Instruments gefordert. Aktuell deutet vieles darauf hin, dass die strafbefreiende Selbstanzeige zwar im Grundsatz bestehen bleibt, deren Voraussetzungen aber kurzfristig deutlich verschärft werden.

Handlungsempfehlung:

Derzeit ist noch nicht abzusehen, in welchem Umfang die Regeln zur strafbefreienden Selbstanzeige verschärft werden. Dass dies kurzfristig geschieht, scheint aber sicher. Aus diesem Grunde ist in einschlägigen Fällen Eile geboten. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollte eine individuelle Lösung erarbeitet werden.

5 Aufwendungen für ein Erststudium steuerlich regelmäßig nur begrenzt berücksichtigungsfähig

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Erststudium, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, steht seit einigen Jahren im Fokus von Rechtsprechung und Gesetzgebung:

- Bewegung kam in diese Fragen durch ein Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2006, mit dem das Gericht von seiner früheren ständigen Rechtsprechung, nach der solche Aufwendungen als Sonderausgaben nur begrenzt abzugsfähig waren, abgerückt war und einen vollumfänglichen Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug zugelassen hatte. Wurden in der Ausbildungsphase noch keine Einnahmen erzielt, so konnten Verluste gesammelt werden, die dann in späteren Jahren mit Einnahmen aus der Berufstätigkeit verrechnet werden konnten.
- In der Folge hat der Gesetzgeber reagiert und festgelegt, dass Aufwendungen für ein Erststudium und eine erstmalige Berufsausbildung nur betragsmäßig begrenzt als Sonderausgaben geltend gemacht werden können. Sonderausgaben wirken sich allerdings nur dann aus, wenn in dem Jahr auch entsprechende Einnahmen erzielt werden; sie führen also nicht zu einem steuerlichen Verlustvortrag. Im Ergebnis ergibt sich daher vielfach keine steuerliche Entlastung.
- Ungeachtet dieser Neuregelung hat der Bundesfinanzhof allerdings mit drei Urteilen vom 28.7.2011 entschieden, dass der Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Ansatz als Sonderausgaben hat. Im Ergebnis hatte damit der Gesetzgeber sein mit der vorgenommenen Gesetzesänderung verfolgtes Ziel nicht erreicht.
- Daraufhin hat der Gesetzgeber wiederum Neuregelungen getroffen, mit denen der für die Studierenden günstigen Rechtsprechung des

Bundesfinanzhofs rückwirkend die Grundlage entzogen werden sollte – so sollen diese vom Gesetzgeber als Klarstellung bezeichneten Regelungen rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gelten.

Ob diese gesetzliche Regelung tatsächlich so greift, wie dies der Gesetzgeber wünscht, war bisher aber nach wie vor umstritten. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.11.2013 (Aktenzeichen VIII R 22/12) entschieden, dass Aufwendungen für ein Erststudium, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, nach den aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen tatsächlich Sonderausgaben und keine (vorweggenommenen) Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen. Im Streitfall hatte der Stpfl. ein Jurastudium als Erststudium aufgenommen und begehrte für die Jahre 2004 und 2005 unter Hinweis auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2011, die Aufwendungen für das Studium (im Wesentlichen die Kosten der Wohnung am Studienort) als vorweggenommene Betriebsausgaben aus selbständiger Arbeit abzuziehen.

Hinweis:

Nach wie vor sind in dieser Sache zwei weitere Fälle vor dem Bundesfinanzhof anhängig, und zwar unter dem Aktenzeichen VI R 64/12 (Psychologiestudium in Australien) und VI R 48/13 (Tierarzt). Endgültig geklärt ist diese Frage also noch nicht, so dass einschlägige Fälle verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollten. Es ist anzunehmen, dass über diese Frage letztlich das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entscheiden wird. Insoweit ist auch der aktuelle Beschluss des BVerfG vom 17.12.2013 (1 BvL 5/08) zu beachten, mit dem das Gericht in einem anderen Fall eine rückwirkende „Klarstellung“ des Gesetzgebers als unzulässige Rückwirkung eingestuft hat. Ob dieser Beschluss auf die vorliegende Frage übertragen werden kann, muss allerdings noch geklärt werden.

6 Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung zur Steuerermäßigung wegen haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 10.1.2014 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2296b/07/0003 :004, DOK 2014/0023765) das bisherige Anwendungsschreiben zur Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen aktualisiert. Insbesondere wurde die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung eingearbeitet. Herauszuheben sind folgende Einzelaussagen der Finanzverwaltung zu den begünstigten Handwerkerleistungen, welche teilweise aber durchaus strittig sind:

- Bei Dienstleistungen, die sowohl auf öffentlichem Gelände als auch auf Privatgelände durchgeführt werden (z.B. Straßen- und Gehwegreinigung, Winterdienst), sind nur Aufwendungen für Dienstleistungen auf Privatgelände begünstigt. So ist z.B. die Abflussrohrreinigung nur hinsichtlich der innerhalb des Privatgeländes erbrachten Leistung begünstigt.
- Handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind nicht begünstigt.
- Demnach ist die Erneuerung von Außenanlagen, wie Wege und Zäune, nach Ansicht der Finanzverwaltung nur insoweit begünstigt, als dies

Maßnahmen auf dem privaten Grundstück und nicht auf öffentlichem Grund betrifft und soweit es sich nicht um Neubaumaßnahmen handelt.

- Nicht begünstigt sind Aufwendungen, bei denen die Entsorgung im Vordergrund steht, z.B. bei den Kosten für die Müllabfuhr.
- Die Tätigkeit eines Gutachters gehört weder zu den haushaltsnahen Dienstleistungen noch handelt es sich um eine Handwerkerleistung. Grundsätzlich nicht begünstigt sind daher z.B. Mess- oder Überprüfungsarbeiten, eine Legionellenprüfung, Kontrolle von Aufzügen oder von Blitzschutzanlagen, die Feuerstättenschau sowie andere technische Prüfdienste. Das gilt auch, wenn diese Leistungen durch einen Kaminkehrer oder Schornsteinfeger erbracht werden, dessen Schornstein-Kehrarbeiten sowie Reparatur- und Wartungsarbeiten jedoch als Handwerkerleistungen begünstigt sind.

Hinweis:

Aus Vereinfachungsgründen brauchen Schornsteinfegerleistungen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2013 nicht in Schornstein-Kehrarbeiten sowie Reparatur- und Wartungsarbeiten einerseits (als Handwerkerleistungen begünstigt) und Mess- oder Überprüfungsarbeiten sowie Feuerstättenschau andererseits (nicht begünstigt) aufgeteilt zu werden, sondern können als einheitliche begünstigte Handwerkerleistung berücksichtigt werden.

- Die Dichtheitsprüfung von Abwasseranlagen und die Erstellung eines Energiepasses sind nicht begünstigt.

Hinweis:

Finanzgerichte haben zu der dargestellten Verwaltungsauffassung teilweise eine andere Meinung vertreten; hier sind Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Im Einzelfall sollte geprüft werden, ob entgegen der Meinung der Finanzverwaltung bestimmte Kosten geltend gemacht und ggf. ein Einspruchsverfahren geführt werden soll.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Beiträge des Arbeitgebers zu einer privaten Pflegezusatzversicherung oder einer Krankentagegeldversicherung des Arbeitnehmers fallen nicht unter die 44 €-Freigrenze

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 10.10.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/13/10001, DOK 2013/0865652) klargestellt, dass auf Beiträge des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers (z.B. private Pflegezusatzversicherung und Krankentagegeldversicherung) die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge nicht anzuwenden ist. Ungeachtet dessen, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer ist, fließe dem Arbeitnehmer Barlohn zu. Auch wenn der Arbeitgeber Versicherungsnehmer ist, stelle sich der Vorgang wirtschaftlich betrachtet so dar, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat.

8 Unbezahlte Mehrarbeit von Angehörigen führt nicht zur Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses

In kleineren Unternehmen arbeiten oftmals auch Familienangehörige mit. Eine Entlohnung dieser Tätigkeit ist nicht zuletzt in vielen Fällen aus steuerlicher Sicht vorteilhaft. Daneben kann ein solches Arbeitsverhältnis zu einer günstigen Abdeckung der Krankenversicherungspflicht führen, wenn der monatliche Lohn 450 € übersteigt.

Steuerlich werden Arbeitsverhältnisse zwischen Familienangehörigen allerdings nur dann anerkannt, wenn diese einem Fremdvergleich standhalten, also die Vereinbarung fremdüblich ist und das Vereinbarte auch tatsächlich durchgeführt wird. Dabei werden strenge Maßstäbe angelegt. Die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen ist allerdings auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig. Hätte der Steuerpflichtige im Falle der Nichtbeschäftigung seines Angehörigen einen fremden Dritten einstellen müssen, wird der Fremdvergleich weniger strikt durchgeführt, als wenn der Angehörige für solche Tätigkeiten eingestellt wird, die üblicherweise vom Steuerpflichtigen selbst oder unentgeltlich von Familienangehörigen erledigt werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über einen in der Praxis häufig vorkommenden Fall zu entscheiden. Der Steuerpflichtige betrieb als Einzelunternehmer eine Werbeagentur. Er schloss zunächst mit seinem in Frührente befindlichen Vater, später auch mit seiner Mutter einen Arbeitsvertrag ab. Die Eltern sollten für den Steuerpflichtigen Bürohilfstätigkeiten im Umfang von 10 bzw. 20 Wochenstunden erbringen. Das Finanzamt versagte den Betriebsausgabenabzug mit der Begründung, es seien keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden geführt und die tatsächliche Durchführung der Arbeitsverträge sei nicht nachgewiesen worden. Das Finanzgericht folgte dieser Auffassung jedoch nur im Ergebnis. Das Gericht konnte feststellen, dass beide Elternteile für den Kläger gearbeitet haben und zwar in einem Umfang, der die wöchentliche Arbeitszeit überstieg. Da sich fremde Arbeitnehmer auf eine solche unbezahlte Mehrarbeit nicht eingelassen hätten, hielten die Arbeitsverträge einem Fremdvergleich nicht stand, sodass der Betriebsausgabenabzug zu versagen sei.

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen mit Urteil vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 31/12), dass das Arbeitsverhältnis anzuerkennen und der Betriebsausgabenabzug zu gewähren ist. Entscheidend für den Betriebsausgabenabzug sei, dass der Angehörige für die an ihn gezahlte Vergütung die vereinbarte Gegenleistung (Arbeitsleistung) tatsächlich erbringt. Dies sei auch dann der Fall, wenn unbezahlte Mehrarbeit geleistet wird. Die freiwillige Mehrarbeit könne aus dem Arbeitsverhältnis abgespalten und der familiären Nähebeziehung zugeordnet werden, ohne dass sich daraus in Bezug auf die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses Konsequenzen ergeben würden.

Hinweis:

Der Steuerpflichtige muss allerdings den Nachweis erbringen, dass der Angehörige für die an ihn gezahlte Vergütung die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung erbracht hat. Dieser Nachweis kann auf verschiedene Weise geführt werden; oftmals bietet sich aber die Führung eines Arbeitszeitnachweises (Aufschreiben der Arbeitsstunden) an.

9 Entfernungspauschale: Maßgebliche Straßenverbindung bei straßenverkehrsrechtlichen Benutzungsverböten und bei der Erhebung von Straßenbenutzungsgebühren

Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können regelmäßig nur mittels der Entfernungspauschale geltend gemacht werden und zwar in Höhe von 0,30 € je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Strittig war nun die Ermittlung der maßgeblichen Entfernung. Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung zu Grunde zu legen. Im Urteilsfall legte der Arbeitnehmer den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Moped zurück und mit diesem Fahrzeug durfte die kürzeste Straßenverbindung straßenverkehrsrechtlich nicht befahren werden, da diese teilweise durch einen Tunnel führt und diese Teilstrecke eine Kraftfahrtstraße ist, die nur mit Kraftfahrzeugen benutzt werden darf, deren durch die Bauart bestimmte Höchstgeschwindigkeit mehr als 60 km/h beträgt. Fraglich war, ob im vorliegenden Fall die kürzeste, mit dem tatsächlichen Verkehrsmittel benutzbare Straßenverbindung zu Grunde zu legen ist.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.9.2013 (Aktenzeichen VI R 20/13), welches am 5.2.2014 veröffentlicht wurde, verneint. Das Gesetz enthalte vielmehr eine stark typisierende Regelung. Aus diesem Grunde sei die Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte diejenige Verbindung, die von Kraftfahrzeugen mit bauartbestimmter Höchstgeschwindigkeit von mehr als 60 km/h befahren werden kann. Für die Entfernungspauschale sei die kürzeste Straßenverbindung auch dann maßgeblich, wenn diese mautpflichtig ist oder mit dem vom Arbeitnehmer tatsächlich verwendeten Verkehrsmittel straßenverkehrsrechtlich nicht benutzt werden darf.

Hinweis:

Für die Entfernungspauschale ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann ausnahmsweise dann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer tatsächlich regelmäßig für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird.

10 Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber ist als Arbeitslohn der Lohnsteuer zu unterwerfen

Nicht selten werden gegen Arbeitnehmer verhängte Bußgelder vom Arbeitgeber übernommen. So z.B. gegen Monteure oder Auslieferungsfahrer verhängte Verwarnungsgelder wegen Verletzung des Halteverbots. Der Bundesfinanzhof hatte im Jahr 2004 (Urteil vom 7.7.2004, Aktenzeichen VI R 29/00) hierzu entschieden, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen kann und daher beim Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn darstellt und somit nicht der Lohnsteuer unterliegt.

Nun hatte der Bundesfinanzhof über den Fall zu entscheiden, in dem der eine Spedition betreibende Arbeitgeber die Bußgelder, die gegen die bei ihm angestellten Fahrer wegen Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten verhängt worden waren, übernommen hatte. Mit Urteil vom 14.11.2013 (Aktenzeichen VI R 36/12) kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass

Arbeitslohn vorliegt und damit Lohnsteuer einzubehalten ist. Der Bundesfinanzhof bleibt zwar dabei, dass Vorteile keinen Arbeitslohncharakter haben, wenn sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Das sei der Fall, wenn sie aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Ein rechtswidriges Tun sei aber keine beachtliche Grundlage einer solchen betriebsfunktionalen Zielsetzung.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof stellt in der Urteilsbegründung auch heraus, dass er an seiner im Urteil vom 7.7.2004 (Aktenzeichen VI R 29/00) vertretenen Auffassung, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen kann, nicht weiter festhält. In diesen Fällen ist also nunmehr ebenfalls Lohnsteuer einzubehalten.

Übernimmt der Arbeitgeber derartige Verwarnungs- oder Bußgelder und soll der Arbeitnehmer nicht belastet werden, so bleibt nur die Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, was allerdings vergleichsweise „teuer“ ist, da es sich dann um eine Nettolohnvereinbarung handelt.

11 Muss ein häusliches Arbeitszimmer ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt werden oder ist auch ein anteiliger Abzug möglich?

In der Praxis ist nicht selten der Fall anzutreffen, dass ein an sich als häusliches Arbeitszimmer eingestuftes Raum nicht ausschließlich als solcher, sondern teilweise auch zu anderen, nicht betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken genutzt wird. Gleiches gilt für die Konstellation, bei der in einem im Übrigen privat genutzten Raum ein Teilbereich als Arbeitsbereich („Arbeitsecke“) genutzt wird. Ob in diesen Fällen anteilige Kosten geltend gemacht werden können, wird von den Finanzgerichten unterschiedlich beurteilt. Mittlerweile sind zu diesen Fragen auch verschiedene Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Ausgangspunkt dieser Diskussion ist die seit 2009 bestehende Rechtsprechung, wonach sowohl beruflich als auch privat veranlasste Aufwendungen (sog. „gemischt veranlasste“ Aufwendungen) anteilig geltend gemacht werden können, wenn sich ein objektiv feststellbarer Aufteilungsmaßstab finden lässt. Klassischer Fall einer solchen Aufteilung sind Fortbildungsreisen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind.

Hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers ist die Frage nun deshalb etwas anders gelagert, weil bislang auf Grund dieses besonderen steuerlichen Begriffs davon ausgegangen wurde, dass der fragliche Raum ausschließlich oder fast ausschließlich beruflich genutzt werden muss und bei einer mehr als nur geringfügigen privaten Mitbenutzung eine Anerkennung als häusliches Arbeitszimmer im Ganzen versagt wird. Diese Auffassung teilt der IX. Senat des Bundesfinanzhofs nun nicht mehr. Da der IX. Senat diese Frage aber nicht allein entscheiden kann, weil er mit seiner Meinung von der Meinung anderer Senate des Bundesfinanzhofs abweicht, hat der IX. Senat mit Beschluss vom 21.11.2013 (Aktenzeichen IX R 23/12) den Großen Senat des Bundesfinanzhofs als übergeordnetes Entscheidungsgremium angerufen und diesem folgende beiden Fragen zur Entscheidung vorgelegt:

1. Setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird?
2. Sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer entsprechend den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 21.9.2009 (Aktenzeichen GrS 1/06) aufzuteilen?

Hinweis:

Der vorliegende Senat verneint die erste und bejaht die zweite Vorlagefrage. Es ist eher wahrscheinlich, dass sich eine Änderung der Rechtsprechung hin zur Möglichkeit einer anteiligen Geltendmachung von Kosten wendet. Die Entscheidung des Großen Senats bleibt aber abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist anzuraten, die Kosten in der Einkommensteuererklärung geltend zu machen und gegen einen ablehnenden Bescheid Einspruch einzulegen sowie des Weiteren mit Hinweis auf das nun beim Großen Senat des Bundesfinanzhofs anhängige Verfahren ein Ruhen des Einspruchsverfahrens zu beantragen.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Einschränkung der umgekehrten Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen

Um zu verhindern, dass die Umsatzsteuer vom Leistenden vorsätzlich nicht an das Finanzamt entrichtet wird, wird die Steuerschuld bei bestimmten Umsätzen auf den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger verlagert. Der leistende Unternehmer stellt in diesen Fällen eine Nettorechnung aus und der Leistungsempfänger versteuert den Leistungsbezug. Der entsprechende Steuerbetrag ist in seiner Umsatzsteuervoranmeldung anzumelden. Gleichzeitig kann dieser Steuerbetrag – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – als Vorsteuer geltend gemacht werden. Diese Steuerschuldumkehr gilt insbesondere bei Bauleistungen unter folgenden Bedingungen:

- es liegt eine Bauleistung vor,
- die an einen Unternehmer erbracht wird (auch für eine Verwendung im nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers), wenn der Auftraggeber selbst nachhaltig ein Bauleistender ist und
- der einzelne Umsatz bei Reparaturen und Wartungsarbeiten den Wert von 500 € übersteigt.

Der Kreis der Steuerschuldner wird beschränkt auf Unternehmen, die selbst Bauleistungen im Sinne des § 13b UStG erbringen. Bauleistender ist danach ein Unternehmer,

- der im vergangenen oder im laufenden Jahr nachhaltig Bauleistungen, d.h. mehr als 10 % seiner steuerbaren Umsätze durch Bauleistungen erbracht hat (nicht: erbringen wird) oder

- der eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG zu umsatzsteuerlichen Zwecken vorlegt.

Die Abgrenzung erfolgt nach bisherigem Verständnis also unabhängig vom Verwendungszweck der konkret bezogenen Leistung. Diese – auch von der Finanzverwaltung vertretene – Ansicht ist allerdings falsch, wie nun der Bundesfinanzhof in dem **Grundsatzurteil** vom 22.8.2013 (Aktenzeichen V R 37/10) herausstellt. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner sei, wenn er konkret die empfangene Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet. Es sei unmaßgeblich, welche Tätigkeit der Leistungsempfänger im Übrigen ausübt. Deshalb sei auch die von der Finanzverwaltung praktizierte 10 %-Grenze irrelevant.

Der Bundesfinanzhof hatte über die umsatzsteuerliche Behandlung eines **Bauträgers** zu entscheiden. Im Streitfall erstellte der Kläger auf eigenem Grundstück ein Wohnhaus mit sechs Wohnungen und hatte damit einen Generalunternehmer beauftragt. Weil der Kläger mit der empfangenen Leistung seinerseits keine Bauleistungen erbrachte, war er nach dem Verständnis des Gerichts nicht Steuerschuldner, unabhängig davon, wie er sich im Übrigen betätige. Daraus folgt nach der Auslegung des Bundesfinanzhofs, dass Bauträger nicht mehr als Steuerschuldner nach § 13b UStG in Betracht kommen, da Bauträger ihrerseits keine Bauleistung im Sinne der Vorschrift erbringen, sondern bebaute Grundstücke liefern. Dies unterscheidet sie vom sogenannten Generalunternehmer, der an seinen Auftraggeber Bauleistungen erbringt und deshalb die Steuer (auch) für die von ihm in einer Leistungskette (von Subunternehmern) bezogenen Bauleistungen nach § 13b UStG schuldet.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert. Es ist zu vermuten, dass die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung zur Anwendung dieser neuen Rechtsprechung herausgeben wird.

13 Aufteilung der Entgelte bei Abgabe mehrerer unterschiedlich zu besteuern-der Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis

Das Umsatzsteuerrecht kennt den Regelsteuersatz von 19 % und den ermäßigten Steuersatz von 7 %. Werden mit einer Rechnung sowohl Leistungen, die nach dem Regelsteuersatz, als auch solche, die nach dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden, abgerechnet, so ist in der Rechnung bei den einzelnen Leistungen zu kennzeichnen, welchem Steuersatz die jeweilige Leistung unterliegt. Zudem sind die Bemessungsgrundlage sowie die Steuer der dem ermäßigten und der dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistungen auszuweisen. Eine besondere Problematik ergibt sich dann, wenn unterschiedlich zu besteuern-der Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis abgegeben werden. Anwendungsbeispiele sind:

- Abgabe eines „Sparmenüs“ durch ein Schnellrestaurant, welches sowohl Speisen (ermäßigter Umsatzsteuersatz) als auch Getränke (Regelsteuersatz) umfasst;
- Abgabe einer Zeitschrift (ermäßigter Umsatzsteuersatz) mit einem beigelegten Spielzeug (Regelsteuersatz);
- Abgabe von Blumen (ermäßigter Umsatzsteuersatz) mit einer wertigen Blumenvase oder Übertopf (Regelsteuersatz);

- Abgabe von Gebäck (ermäßigter Umsatzsteuersatz) in einer wertigen Dose (Regelsteuersatz);
- Übernachtung (ermäßigter Umsatzsteuersatz) mit Frühstück (Regelsteuersatz) zu einem Pauschalpreis.

Hinweis:

Eine Aufteilungsproblematik stellt sich immer dann nicht, wenn dem beigelegten Artikel kein eigener Nutzen zukommt, so z.B. bei Gebäck in einer Blechdose, welche lediglich als Verpackung angesehen werden kann. In diesem Fall liegt nur eine Leistung vor. Der anzuwendende Steuersatz ist nach der Hauptleistung zu bestimmen.

Muss eine Trennung der Entgelte bei der Vereinbarung eines pauschalen Gesamtkaufpreises erfolgen, so kann der Gesamtkaufpreis unter oder über der Summe der Einzelveräußerungspreise liegen. Mit dem Beschluss vom 3.4.2013 (Aktenzeichen V B 125/12) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Aufteilung eines Gesamtverkaufspreises nach der „einfachstmöglichen“ Aufteilungsmethode zu erfolgen hat. Liefert der Unternehmer die im Rahmen eines Gesamtverkaufspreises veräußerten Gegenstände einzeln, sei der Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise aufzuteilen.

Hierzu hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 28.11.2013 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7200/13/10004, DOK 2013/1093635) ergänzend mitgeteilt, dass neben der genannten vorrangig anzuwendenden Aufteilungsmethode anhand der Einzelveräußerungspreise auch andere Methoden in Betracht kommen, wie z.B. das Verhältnis des Wareneinsatzes, sofern diese Methoden gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen. Die Aufteilung nach den betrieblichen Kosten ist keine gleich einfache Aufteilungsmethode und danach nicht zulässig. Führt die vom Unternehmer gewählte Berechnungs- oder Bewertungsmethode nicht zu einem sachgerechten Aufteilungsergebnis, kommt eine Schätzung in Frage.

Handlungsempfehlung:

Die gewählte Aufteilungsmethode sollte vom Unternehmer sorgfältig dokumentiert werden.

14 Frühstückleistungen an Hotelgäste unterliegen auch bei Pauschalpreis dem vollen Umsatzsteuersatz von 19 %

Seit dem 1.1.2010 unterliegt die Hotelübernachtung selbst dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, alle übrigen mit der Übernachtung zusammenhängenden Leistungen unterliegen dagegen dem Regelsteuersatz von 19 %. Konkret gilt der ermäßigte Steuersatz lediglich für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Die Ermäßigung umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.4.2013 (Aktenzeichen XI R 3/11) die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt, wonach bei Übernachtungen in einem Hotel nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Frühstückleistungen an die Hotelgäste gehörten nicht dazu.

Diese seien vielmehr mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gelte auch dann, wenn der Hotelier „Übernachtung mit Frühstück“ zu einem Pauschalpreis anbietet.

Der Bundesfinanzhof hebt hervor, dass die Frühstücksleistung nicht etwa unmittelbar der Vermietung dient. Das Angebot eines Frühstücks stehe vielmehr neben der reinen Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistung. Insbesondere Hotelzimmer könnten auch ohne Frühstück bewohnt werden, was in der Praxis auch so geschehe. Dass Frühstücksleistungen üblicherweise ergänzend zu Beherbergungsleistungen (insbesondere im Hotelgewerbe) erbracht werden und dass der Hotelier im Urteilsfall ausschließlich die Kombination „Übernachtung mit Frühstück“ angeboten hat, ändere an dieser Beurteilung nichts. Es handele sich hierbei nicht um eine einheitliche Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne, bei der die Frühstücksgestellung als unselbständige Nebenleistung an der Steuerermäßigung der Vermietungsleistung teilhat. Es lägen vielmehr zwei getrennt voneinander zu beurteilende Leistungen vor.

Hinweis:

Auch bei der Buchung der Übernachtung mit Frühstück zu einem Pauschalpreis unterliegt daher nur die Übernachtung dem ermäßigten Umsatzsteuersatz und die Frühstücksleistung dem Regelsteuersatz. Im Einzelfall ist das Gesamtentgelt mittels Schätzung aufzuteilen und der Hotelier muss die einzelnen umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen, die Steuersätze und die hierauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge in der Rechnung gesondert ausweisen.

Aus Sicht des Hotelgastes – sofern Unternehmer – ist darauf zu achten, dass in der Rechnung ein gesonderter Ausweis des Entgelts und des Steuerbetrags für die Frühstücksleistung erfolgt, da ansonsten der Vorsteuerabzug für ihn zu gering ist.

15 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen – Finanzverwaltung wendet enge Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.8.2013 (Aktenzeichen V R 37/10) zu den Regelungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b UStG Stellung genommen. Gesetzlich ist bestimmt, dass die Umsatzsteuerschuld für Bauleistungen auf den Leistungsempfänger verlagert wird, sofern dieser Unternehmer ist und ebenfalls Bauleistungen erbringt.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs sind die Regelungen einschränkend dahingehend anzuwenden, dass es für die Verlagerung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Leistungen im Verhältnis zum Gesamtumsatz kommt es entgegen der bisherigen Anweisung der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass nicht an. Weiterhin hat der Bundesfinanzhof herausgestellt, dass es entgegen der bisher von der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass gegebenen Vereinfachungsregelung nicht darauf ankommt, ob sich die Beteiligten über die Handhabung der Steuerschuldnerschaft ursprünglich einig waren oder nicht.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun mit Schreiben vom 5.2.2014 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7279/11/10002, DOK 2014/0120973) mitgeteilt,

dass diese Rechtsprechung allgemein angewandt wird und die bisherigen anderslautenden Weisungen der Finanzverwaltung nicht mehr gelten. Die Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen setzt also voraus, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet. Dies ist für jede einzelne Leistung zu prüfen. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen an den insgesamt erbrachten Umsätzen kommt es nicht (mehr) an.

In der Praxis besteht nun das Problem, dass der leistende Unternehmer oftmals nicht weiß, ob der die Leistung empfangende Unternehmer diese Leistung wiederum zur Erbringung einer Bauleistung verwendet oder nicht. Der erforderliche Nachweis kann mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln erbracht werden. Die Finanzverwaltung führt insoweit aus, dass dann, wenn der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung einer Bauleistung gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG für diesen Umsatz ausdrücklich in Bezug auf umsatzsteuerliche Zwecke vorlegt, dies als Indiz dafür gilt, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Leistung seinerseits für eine Bauleistung verwendet.

Hinweis:

Im Grundsatz ist diese geänderte Auffassung in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Für die Vergangenheit gilt aber Folgendes: Haben leistender Unternehmer und Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung, die bis zum Tag der Veröffentlichung des Schreibens der Finanzverwaltung vom 5.2.2014 ausgeführt worden ist, einvernehmlich unter Berücksichtigung der bisherigen Verwaltungsanweisungen angewendet, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn sie nach Veröffentlichung des genannten Urteils des Bundesfinanzhofs ebenso einvernehmlich entscheiden, an der seinerzeitigen Entscheidung festzuhalten, auch wenn nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht somit nicht. Daher ist es in diesen Fällen angezeigt, die bisherige Handhabung gemeinsam mit dem Vertragspartner zu bestätigen.

Betroffen von der geänderten Rechtsauffassung sind insbesondere Bauträger. Da diese selbst keine Bauleistungen erbringen, sondern bereits bebaute Grundstücke liefern, geht die Steuerschuld für die an Bauträger erbrachte Bauleistungen nicht mehr auf diese über.

16 Umsatzsteuer muss vom Unternehmer nicht über einen längeren Zeitraum vorfinanziert werden

Bei der Umsatzsteuer gilt im Grundsatz das sog. Prinzip der Soll-Besteuerung. Dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer an das Finanzamt bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums in vollem Umfang abzuführen ist, in dem die Leistung erbracht worden ist. Das gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer zu diesem Zeitpunkt vom Abnehmer der Leistung eine Zahlung (bestehend aus Entgelt und Steuerbetrag) erhalten hat. Häufig wird die Umsatzsteuer also bereits vor Zahlungseingang geschuldet. Insoweit muss der Unternehmer die auf der Leistung lastende Umsatzsteuer vorfinanzieren, was durchaus längere

Zeiträume umfassen kann. Eine Korrektur der abgeführten Umsatzsteuer (und damit Rückzahlung vom Finanzamt) würde sich erst dann ergeben, wenn der Unternehmer seinen Entgeltanspruch nicht durchsetzen kann, z.B. wenn der Kunde zahlungsunfähig wird, mithin also eine Zahlung nicht mehr zu erwarten ist.

Anders ist dies bei der sog. Ist-Besteuerung. Dort werden solche Liquiditätsnachteile von vornherein dadurch vermieden, dass der Steueranspruch erst für den Voranmeldungszeitraum der Entgeltvereinnahmung entsteht. Zur Ist-Besteuerung sind allerdings nur kleinere Unternehmen und nicht bilanzierende Freiberufler berechtigt.

Dieser Vorfinanzierungseffekt bei der Soll-Versteuerung kann in manchen Branchen bedeutend sein. So klagte ein Bauunternehmer, für dessen Leistungen Gewährleistungsfristen von zwei bis fünf Jahre bestanden. Die Kunden waren vertraglich bis zum Ablauf der Gewährleistungsfrist zu einem **Sicherungseinbehalt** von 5 bis 10 % der Vergütung berechtigt. Der Kläger hätte den Einbehalt nur durch Bankbürgschaft abwenden können, war aber nicht in der Lage, entsprechende Bürgschaften beizubringen. Das Finanzamt und das Finanzgericht sahen den Kläger im Rahmen der Soll-Besteuerung als verpflichtet an, seine Leistung auch im Umfang des Sicherungseinbehalts bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu versteuern. Eine Uneinbringlichkeit liege entsprechend bisheriger Rechtsprechung nicht vor, da die Kunden keine Mängelansprüche geltend gemacht hatten.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Vielmehr entschied dieser mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen V R 31/12), dass der Unternehmer mit der Umsatzsteuer als indirekter Steuer nicht belastet werden soll. Mit diesem Charakter der Umsatzsteuer sei eine Vorfinanzierung für einen Zeitraum von mehreren Jahren aber nicht vereinbar. Darüber hinaus sieht es der Bundesfinanzhof als erforderlich an, im Verhältnis von Soll- und Ist-Besteuerung den Gleichbehandlungsgrundsatz zu wahren. Daher brauche in diesen Fällen auch bei der Soll-Besteuerung die auf die Sicherungseinbehalte entfallende Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht gezahlt zu werden, sondern erst dann, wenn dieser Betrag vom Kunden gezahlt wird.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil hat in der Praxis weitreichende positive Folgen für die Unternehmer. In allen Fällen, in denen Zahlungen erst deutlich später erfolgen als die Leistungserbringung, ist zu prüfen, ob die Umsatzsteuer erst später an das Finanzamt abgeführt werden muss. Im Urteilsfall ging es allerdings um Zeiträume von zwei bis fünf Jahren, in denen der Unternehmer die Entgeltforderung nicht geltend machen konnte.

Ausdrücklich offen ließ es der Bundesfinanzhof, ob dies auch für andere Fallgestaltungen, wie z.B. die Lieferung im Rahmen von Leasingverhältnissen, zu gelten hat.

17 Berichtigung einer Rechnung mit falscher Bezeichnung des Leistungsempfängers

Umsatzsteuerliche Rechnungen berechtigen – unter den übrigen Voraussetzungen – nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn alle geforderten Rechnungsangaben vorhanden sind. Fehlende Angaben führen in der Praxis oftmals zur Versagung des Vorsteuerabzugs. Soweit der leistende

Unternehmer noch greifbar ist, kann dann eine berichtigte Rechnung verlangt werden. Allerdings ist der Vorsteuerabzug dann regelmäßig erst in dem Zeitpunkt möglich, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt. Dies kann zu erheblichen Zinsnachteilen führen.

Derzeit ist noch höchst umstritten, in welchem Rahmen auch eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich ist. Das Finanzgericht Münster kommt jedenfalls in dem Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung vom 16.12.2013 (Aktenzeichen 5 V 1915/13 U) zu dem Ergebnis, dass auch im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht möglich ist, wenn die ursprüngliche Rechnung einen nicht offensichtlichen Fehler enthält, der das Steueraufkommen gefährdet. Im Urteilsfall war in der ursprünglichen Rechnung ein anderes Steuersubjekt als Leistungsempfänger bezeichnet.

Handlungsempfehlung:

Es ist dringend anzuraten, Rechnungen unmittelbar bei deren Eingang inhaltlich sorgfältig zu prüfen. Fehlen Pflichtangaben oder sind diese falsch, so ist eine korrigierte Rechnung anzufordern. Nur so ist der (rechtzeitige) Vorsteuerabzug möglich.

18 Fehlerkorrektur: Nachträgliche Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben

Ist eine Steuerveranlagung einmal bestandskräftig geworden, was in vielen Fällen nach Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist nach Bekanntgabe des Steuerbescheids gegeben ist, so kann die Steuerfestsetzung danach zu Gunsten des Stpfl. nur noch unter sehr engen Voraussetzungen geändert werden. Konkret ist eine Änderung nur noch dann möglich, wenn dies eine der im Gesetz genannten Änderungsvorschriften zulässt.

Eine Änderungsmöglichkeit ist u.a. dann eröffnet, wenn im ergangenen Steuerbescheid eine offenbare Unrichtigkeit vorliegt. Nach dieser Regelung können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden. Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit aus.

Mit Urteil vom 27.8.2013 (Aktenzeichen VIII R 9/11) hat der Bundesfinanzhof über einen solchen Fall entschieden. Im Urteilsfall erzielte der Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Ingenieur und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. In den von ihm selbst erstellten Gewinnermittlungen setzte er jeweils auf der Einnahmenseite die vereinnahmten Bruttoeinnahmen, auf der Ausgabenseite die nach Kostenarten aufgeschlüsselten Ausgaben einschließlich der darin enthaltenen Vorsteuer an. In der Aufstellung waren die an das Finanzamt geleisteten Umsatzsteuerzahlungen fälschlicherweise nicht als Betriebsausgaben enthalten. Das Finanzamt veranlagte den Stpfl. auf der Grundlage der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer, ohne zu bemerken, dass der Stpfl. fälschlicherweise die an das Finanzamt geleisteten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt hatte. Nachdem die

Einkommensteuerbescheide bestandskräftig geworden waren, beantragte der Stpfl. deren Änderung unter Hinweis auf die unberücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen. Dies lehnte das Finanzamt wegen Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide ab.

Der Bundesfinanzhof entschied aber zu Gunsten des Stpfl. Nach Ansicht der Richter liegt in dem Fall, dass das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung übersieht, dass der Stpfl. in seiner vorgelegten Gewinnermittlung die bei der Umsatzsteuererklärung für denselben Veranlagungszeitraum erklärten und im Umsatzsteuerbescheid erklärungsgemäß berücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgabe erfasst hat, insoweit eine von Amts wegen zu berichtigende offenbare Unrichtigkeit vor.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch bestandskräftige Steuerbescheide zumindest unter engen Bedingungen zu Gunsten des Stpfl. änderbar sind. Im Einzelfall sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig anhand der verschiedenen Korrekturvorschriften geprüft werden, ob eine Änderungsmöglichkeit besteht.

19 Korrektur „vergessener“ Einlagen bei Einnahmen-Überschussrechnung

Werden Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, wie Ersatzteile oder Materialien aus dem Privatvermögen in den Betrieb eingelegt, so ist dieser Vorgang bei einer Einnahmen-Überschussrechnung gewinnmindernd zu berücksichtigen. Es passiert nicht selten, dass diese gewinnmindernde Buchung unterbleibt, weil dies schlicht vergessen wird oder auch der Vorgang falsch gewürdigt wurde.

Eine unterbliebene gewinnmindernde Einlagebuchung kann nach Bestandskraft des Bescheids nicht nachgeholt werden. Allerdings hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.5.2013 (Aktenzeichen III R 54/12) entschieden, dass der Wert der Einlage dann den Gewinn aus der späteren Veräußerung der Wirtschaftsgüter mindert. Betrachtet man den Gesamtvorgang, wird damit letztendlich das richtige steuerliche Ergebnis hergestellt.

Hinweis:

Wurde die Einlage also fälschlicherweise nicht gebucht, so kann diese später beim Verkauf oder auch bei Entnahme der Wirtschaftsgüter noch berücksichtigt werden. Die Minderung des dann entstehenden Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinns muss entsprechend dokumentiert werden.

20 Zuschätzung auf Grund von Fehlern bei Einsatz elektronischer Registrierkas-sen

In der Praxis kommt beim Einsatz elektronischer Registrierkassen oftmals Streit auf, ob gewährleistet ist, dass mit der Kasse alle Bareinnahmen ordnungsgemäß erfasst sind. Zu beachten sind in diesen Fällen die erhöhten Anforderungen an die Dokumentation. Bei dem Einsatz von elektronischen Registrierkassen sind neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung **spezielle Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung** zu beachten. Die elektronische Erfassung und Speicherung der Betriebseinnahmen stellt ein der Buchführung vorgelagertes System dar, mit dem Grundaufzeichnungen generiert werden.

Daher sind nicht nur die Tagesendsummenbons, sondern auch alle Dokumentationsunterlagen über die Kasseneinstellungen aufzubewahren und gegebenenfalls vorzulegen. Werden diese Pflichten nicht erfüllt, so gilt die Buchführung als nicht ordnungsgemäß und das Finanzamt kann ggf. die „richtige“ Höhe der Einnahmen durch eine Schätzung festsetzen.

Das Finanzgericht Münster hatte über einen solchen Fall zu befinden und entschied mit Urteil vom 16.5.2013 (Aktenzeichen 2 K 3030/11 E, U), dass die Schätzungsbefugnis des Finanzamts dem Grund nach gegeben ist, wenn z.B. Dokumentationsunterlagen über die Kasseneinstellungen, Bedienerprogrammierung, Artikel- und Warengruppeneinstellungen und Bedienerberichte aus der Abrechnung mit dem Personal fehlen, wenn Z-Nummern auf den Tagesendsummenbons nicht fortlaufen sowie wenn Stornos oder Rücknahmebuchungen unterdrückt werden. Des Weiteren würden Buchführungsmängel vorliegen, wenn unklar ist, ob End- oder Zwischensummen auf den Tagesendsummenbons ausgewiesen werden und wenn auf Thermopapier ausgedruckte Bons teils gar nicht oder nur teilweise lesbar sind. Allerdings werden auch die Grenzen einer Hinzuschätzung genannt: Die Schätzung könne der Höhe nach nur insoweit Bestand haben, als nicht die höchsten Reingewinnsätze laut Richtsatzsammlung überschritten werden.

Handlungsempfehlung:

Beim Einsatz elektronischer Registrierkassen ist tunlichst darauf zu achten, dass diese formalen Aspekte erfüllt werden. Insbesondere muss die Dokumentation der eingesetzten Kasse und der Software aufbewahrt werden.

Für Personengesellschaften

21 Sicherung des Betriebsausgabenabzugs in Betriebsaufspaltungsfällen

Bei einer steuerlichen Betriebsaufspaltung verpachtet ein Besitzunternehmen (i.d.R. ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine Betriebs-Gesellschaft (i.d.R. eine GmbH, an der der Einzelunternehmer oder die Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt sind). Die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen müssen zudem einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können. Hiervon ist auszugehen, wenn eine oder mehrere Personen beide Unternehmen beherrschen. Der zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft bestehende Pachtvertrag ist aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu überprüfen. Anlass zu einer solchen Überprüfung des Pachtvertrags gibt die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und nun das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.10.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2128/07/10004, DOK 2013/0935028) als Reaktion auf die aktuelle Rechtsprechung.

Ist der Pachtvertrag fremdüblich ausgestaltet, was insbesondere hinsichtlich der Pachthöhe gilt, so wird dieser vollumfänglich steuerlich anerkannt. D.h. die Pachtzahlungen sind bei der Betriebsgesellschaft Betriebsausgabe und bei der Besitzgesellschaft Betriebseinnahme. Bei der Besitzgesellschaft im Zusammenhang mit den verpachteten Wirtschaftsgütern entstandene

Aufwendungen können steuermindernd geltend gemacht werden. Übersteigt die vereinbarte Pacht dagegen den fremdüblichen Satz, so werden die von der Betriebsgesellschaft geleisteten Pachtzahlungen teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen eingestuft.

Problematisch ist nun der Fall, wenn die Überlassung zu einem den fremdüblichen Pachtzins unterschreitenden Entgelt erfolgt. In diesem Fall ist nämlich zu prüfen, ob die beim Besitzunternehmen im Zusammenhang mit den verpachteten Wirtschaftsgütern anfallenden Betriebsausgaben teilweise steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Sofern die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt, kann ein Zusammenhang mit den aus der Betriebsgesellschaft zu erwarteten Einkünften in Form von Gewinnausschüttungen bzw. Dividenden hergestellt werden. Da diese zu 40 % steuerfrei sind, kann in diesen Fällen auch der steuerliche Abzug der mit der Verpachtung zusammenhängenden Betriebsausgaben gem. § 3c EStG auf 60 % begrenzt sein.

Insoweit sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachtzahlungen steht § 3c EStG der Abziehbarkeit der durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur entgegen, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält. Für eine Fremdüblichkeit einer Pachtreduzierung oder eines Pachtverzichts sprechen insbesondere wirtschaftliche Schwierigkeiten bei der Betriebsgesellschaft. Indizien für eine Fremdüblichkeit sind die Beteiligung auch gesellschaftsfremder Personen an der Sanierung und eine nur vorübergehende Minderung der Pacht.

Hinweis:

Andererseits wird der Bereich des fremdüblichen Verhaltens verlassen, wenn der Vollzug des Nutzungsüberlassungsvertrags durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen gekennzeichnet ist. Auch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags sprechen für eine Unüblichkeit, wenn diese nicht durch Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, die auch ein fremder Vertragspartner zum Anlass einer Vertragsänderung genommen hätte.

- Das Teilabzugsverbot des § 3c EStG gilt generell nicht für solche Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die (Betriebs-) Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen, also insbesondere AfA und Erhaltungsaufwendungen. Finanzierungskosten bzgl. der überlassenen Wirtschaftsgüter, wie etwa Zinsaufwendungen, sind dagegen kein substanzbezogener Aufwand.
- Würde ein fremder Dritter die verbilligte oder gar unentgeltliche Verpachtung nicht durchführen, so wird das Pachtverhältnis ganz oder teilweise als gesellschaftsrechtlich veranlasst eingestuft und laufende Kosten bei der Besitzgesellschaft im Zusammenhang mit den überlassenen Wirtschaftsgütern sind nur teilweise steuerlich abzugsfähig. Laufende Aufwendungen, z.B. im Fall der Überlassung von Grundstücken, stellen insbesondere Aufwendungen für Strom, Gas, Wasser, Heizkosten, Gebäudereinigungskosten, Versicherungsbeiträge und Finanzierungskosten dar.
- Werden Wirtschaftsgüter unentgeltlich überlassen, so sind die laufenden Aufwendungen, die sich nicht auf die Substanz beziehen, nur zu 60 %

abzugsfähig. Bei einer teilentgeltlichen Überlassung ist für steuerliche Zwecke eine Aufteilung in eine vollentgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen. Die Aufteilung hat im Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zum fremdüblichen Pachtentgelt zu erfolgen. Die nach dem ermittelten Verhältnis auf die unentgeltliche Überlassung entfallenden laufenden Aufwendungen sind zu 60 % vom Abzug ausgeschlossen.

Hinweis:

Werden die Kosten teilweise nicht zum Abzug zugelassen, so bedeutet dies, dass die Kosten zum Teil aus versteuertem Einkommen zu tragen sind. Zwar trägt grundsätzlich das Finanzamt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3c EStG.

Der Bundesfinanzhof betont allerdings, dass dennoch der Steuerpflichtige unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs jedenfalls bei einem Pachtverzicht, der endgültig und nicht lediglich für einen ganz kurzen Zeitraum ausgesprochen wird, gehalten ist, dem Finanzamt ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Pächterin zu unterbreiten.

Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten. Die Fremdüblichkeit der Pachtvereinbarung sollte überprüft, dokumentiert und ggf. eine Anpassung der Pachthöhe vorgenommen werden.

22 Erleichterung der Unternehmensnachfolge durch Aufnahme von Kindern in ein Einzelunternehmen

Wird ein Einzelunternehmen betrieben, so vollzieht sich die Unternehmensnachfolge oftmals in einem ersten Schritt dadurch, dass die Kinder als Teilhaber in das Unternehmen aufgenommen werden. Da an dem Unternehmen dann mehrere Personen beteiligt sind, erfolgt ein Wechsel in eine Personengesellschaft. Rechtstechnisch liegt eine Einbringung des Einzelunternehmens in die neu entstehende Personengesellschaft unter unentgeltlicher Aufnahme der Kinder vor. Die in der Personengesellschaft ausgewiesenen Kapitalkonten sollen regelmäßig die Beteiligungsquoten widerspiegeln.

Die Umsetzung der gewünschten Kapitalkontendarstellung schafft dann Schwierigkeiten, wenn der Wert des eingebrachten Einzelunternehmens den Wert des gewünschten Kapitalkontos übersteigt. Mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.9.2013 (Aktenzeichen X R 42/10) ist insoweit nun eine deutliche Erleichterung eingetreten.

Der Bundesfinanzhof entschied, dass auf diesen Vorgang nebeneinander die gesetzlichen Vorschriften zur unentgeltlichen Aufnahme der Kinder und zur buchwertneutralen Einbringung des Einzelunternehmens angewendet werden können.

Wird dem Einbringenden neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Personengesellschaft als Gutschrift auf dem Kapitalkonto eine zusätzliche Gegenleistung in Form einer Gutschrift auf einem Gesellschafterdarlehenskonto gewährt, so schließt dies die steuerneutrale Einbringung nicht aus. Die Rechtsprechung wirkt hier deutlich zugunsten des Einbringenden.

Nach dem Gesetzeswortlaut liegt eine steuerneutrale Einbringung nämlich nur dann vor, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung Gesellschaftsrechte an der Personengesellschaft eingeräumt werden. Hiervon ist auszugehen, wenn eine entsprechende Gutschrift auf seinem Kapitalkonto erfolgt.

Nach bisheriger Auffassung wurde eine Buchung auf einem Darlehenskonto daher als schädlich angesehen, da als Gegenleistung insoweit nicht Gesellschaftsrechte, sondern Forderungen gegenüber der Gesellschaft gewährt werden.

Nach der nun ergangenen Rechtsprechung kommt es zu einer Gewinnrealisierung nur, soweit das bei der Gesellschaft gutgeschriebene buchmäßige Kapital und die übrige Gegenleistung in Form der Buchung auf dem Darlehenskonto zusammen das steuerliche Buchkapital der eingebrachten betrieblichen Sachgesamtheit, also des Einzelunternehmens, überschreiten.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil, das eine von der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung abweichende Meinung vertritt, reagiert. Wegen der Komplexität solcher Fälle ist generell steuerlicher Rat einzuholen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

23 Kirchensteuerabzug bei der Kapitalertragsteuer

Im Privatvermögen bezogene Kapitalerträge unterliegen im Grundsatz einer 25 %igen Abgeltungsteuer. Bei kirchensteuerpflichtigen Stpfl. fällt auf die Abgeltungsteuer auch Kirchensteuer an.

Derzeit besteht hinsichtlich des Kirchensteuereinhalts ein Wahlrecht:

- Der Stpfl. kann dem Kreditinstitut mitteilen, dass Kirchensteuerpflicht besteht mit der Folge, dass die Kirchensteuer mit der Kapitalertragsteuer einbehalten wird. Die Kapitaleinkünfte müssen dann in einer eventuellen Einkommensteuererklärung nicht angegeben werden.
- Es erfolgt keine solche Mitteilung an das Kreditinstitut mit der Folge, dass mit der Kapitalertragsteuer keine Kirchensteuer einbehalten wird. In diesem Fall muss bei bestehender Kirchensteuerpflicht zwingend im Rahmen der Einkommensteuererklärung eine Erklärung der Kapitalerträge zum Zwecke der Nacherhebung der Kirchensteuer erfolgen.

Dieses Verfahren wird nun ab 2015 geändert. Anders als bisher besteht zukünftig kein Wahlrecht mehr, ob die Kirchensteuerbeträge durch die Kreditinstitute einbehalten werden oder ob die Festsetzung im Veranlagungsverfahren erfolgt. Zukünftig fragen die die Kapitalertragsteuer einbehaltenden Institute, regelmäßig also die Kreditinstitute, einmal jährlich die Religionszugehörigkeit beim Bundeszentralamt für Steuern unter Verwendung der Steuer-Identifikationsnummer und des Geburtsdatums des Kunden ab. Ergibt sich eine Kirchensteuerpflicht, so wird zwingend Kirchensteuer auf die Kapitalertragsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt.

Insoweit brauchen die Stpfl. ab 2015 nichts mehr zu veranlassen, damit ein Kirchensteuereinbehalt erfolgt.

Hinweis:

Der Stpfl. kann der Weitergabe dieser Daten durch das Bundeszentralamt für Steuern widersprechen. Wird hiervon Gebrauch gemacht und fallen steuerpflichtige Kapitalerträge an, so besteht allerdings die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

Bei Gemeinschafts-Konten oder -Depots von Ehegatten wird gesetzlich davon ausgegangen, dass die Kapitalertragsteuer hälftig auf jeden Ehegatten entfällt und auf den Anteil dann das jeweilige Kirchensteuerabzugsmerkmal angewendet wird.

Für Hauseigentümer

24 Steuerfreiheit der Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten hängt vom Lebensmittelpunkt ab

Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft, unterliegen nicht der Schenkungsteuer. Diese weitgehende Begünstigung ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs aber eng auszulegen. Ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet, sei kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim. Nicht begünstigt sind daher nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.7.2013 (Aktenzeichen II R 35/11) Zweit- oder Ferienwohnungen.

Der Kläger schenkte im Jahr 2008 seiner Ehefrau ein Haus, das die Familie als Zweitwohnung und zu Ferientaufenthalten nutzte. Der Lebensmittelpunkt der Eheleute befand sich nicht in dem übertragenen Haus, sondern am Hauptwohnsitz der Eheleute. Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer fest, ohne die Steuerbefreiung für Familienwohnheime zu berücksichtigen. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

Hinweis:

Wegen des hohen Freibetrags bei der Schenkung an den Ehegatten kommt es dennoch auch in solchen Fällen vielfach nicht zu einer Belastung mit Schenkungsteuer. Im Übrigen ist es für Ehegatten wegen der Versagung der für Familienwohnheime bestehenden Steuerbefreiung oftmals günstiger, Ferien- oder Zweitimmobilien gemeinschaftlich zu erwerben.

25 „Teilweise“ Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Wohnungs-leerstand

Wird eine Wohnung auf Dauer vermietet, so sind nicht nur die Einnahmen zu versteuern, sondern alle entstehenden Ausgaben sind als Werbungskosten steuermindernd zu berücksichtigen. Auch Aufwendungen

für eine Wohnung, die nach vorheriger auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, sind während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten steuerlich abziehbar. Der Werbungskostenabzug ist aber nur so lange möglich, wie eine weitere Vermietungsabsicht besteht. Dies muss im Zweifel nachgewiesen werden, indem die Vermietungsbemühungen glaubhaft gemacht werden, z.B. durch geschaltete Wohnungsanzeigen, die Einschaltung eines Maklers o.Ä. Diese Grundsätze sind auch auf den Leerstand einzelner, zur Vermietung bestimmter Räume einer ansonsten vom Steuerpflichtigen genutzten Wohnung zu übertragen.

Aufwendungen sind dann allerdings nicht mehr in vollem Umfang als Werbungskosten abziehbar, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zur Vermietung hinsichtlich einzelner Teile der Wohnung aufgegeben hat. Dies stellt der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 12.6.2013 (Aktenzeichen IX R 38/12) fest. Im Urteilsfall wurde ein Zimmer der Wohnung für die gewerbliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen genutzt. Insoweit sei davon auszugehen, dass die Vermietungsabsicht für dieses Zimmer nicht mehr weiter besteht.

Handlungsempfehlung:

Bei Wohnungsleerstand ist die (weitere) Vermietungsabsicht sehr sorgfältig zu dokumentieren und eine anderweitige auch teilweise Nutzung der Wohnung kann den Werbungskostenabzug (teilweise) ausschließen. Insoweit sollte in diesen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

26 Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts: Berücksichtigung von Schuldzinsen

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 12.10.2005 (Aktenzeichen IX R 28/04) entschieden, dass Zinsen für ein Darlehen, mit dem Erhaltungsaufwendungen finanziert worden sind, nach Veräußerung des Vermietungsobjekts als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Dies sollte unabhängig davon gelten, ob ein etwaiger Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ausgereicht hätte. Allerdings haben die nachfolgenden Urteile vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) und vom 28.3.2007 (Aktenzeichen X R 15/04) in eine andere Richtung gewiesen.

Nun hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.1.2014 (Aktenzeichen IV C 1 - S 2211/11/10001 :001, DOK 201/0019176) die Finanzverwaltung ihre Sichtweise dargestellt. Danach ist Voraussetzung für den nachträglichen Werbungskostenabzug für Schuldzinsen bei darlehensfinanzierten Erhaltungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dass nach Veräußerung des Mietobjekts der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Die Finanzverwaltung folgt damit der neueren, für den Stpfl. ungünstigeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Hinweis:

Diese einschränkende Auslegung ist erstmals auf entsprechende Darlehenszinsen anzuwenden, wenn das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts nach dem 31.12.2013 rechtswirksam abgeschlossen ist.

Für die Schuldzinsen, die mit vor diesem Zeitpunkt veräußerten Mietobjekten zusammenhängen, gelten noch großzügigere Regelungen hinsichtlich des

steuerlichen Abzugs. Für solche „Altfälle“ gilt die bisherige, für den Stpfl. vorteilhafte Sicht fort.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

27 Berücksichtigung von Veräußerungskosten bei Anteilsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften

Wenn eine GmbH einen Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert, ist der Gewinn aus dieser Veräußerung bei der veräußernden GmbH steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG). Fraglich ist, wie sich Veräußerungskosten auswirken und zwar, ob diese den steuerfreien Veräußerungsgewinn mindern (und damit im Ergebnis steuerlich nicht berücksichtigt werden) oder aber als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Das FG Hamburg hat mit Gerichtsbescheid vom 16.5.2013 (Aktenzeichen 3 K 162/12, EFG 2013, 1602) entschieden, dass die mit einem steuerfreien Veräußerungsgewinn zusammenhängenden Veräußerungskosten diesen Gewinn zwar mindern, aber sich steuerlich damit im Ergebnis nicht auswirken, weil der Veräußerungsgewinn steuerfrei ist.

Im konkreten Streitfall war im Zuge einer Anteilsveräußerung der langjährige Geschäftsführer unter Zahlung einer Tantieme ausgeschieden, die von der Finanzverwaltung und in der Folge auch vom FG Hamburg zu den den steuerfreien Veräußerungsgewinn mindernden Veräußerungskosten gezahlt wurde; der Betriebsausgabenabzug wurde versagt.

Handlungsempfehlung:

Beim BFH ist gegen diese Entscheidung unter dem Aktenzeichen I R 45/13 die Revision anhängig. Da in der Frage des Begriffs der Veräußerungskosten zudem noch ein weiteres Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen I R 52/12 anhängig ist, sollten einschlägige Verfahren bis zu den Entscheidungen des BFH z.B. durch Einlegung von Rechtsbehelfen „offen gehalten“ werden.

28 Steuerlich zu erfassende Wertsteigerungen bei Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG in Bezug auf das Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum

Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG werden nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung erzielt, wenn das wirtschaftliche Eigentum, also verkürzt gesagt die wesentlichen Rechte und Pflichten, hinsichtlich der Anteile übergehen. Nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt, zu dem der rechtliche Eigentumswechsel erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist das nicht rechtskräftige Urteil des FG München vom 26.2.2013 (Aktenzeichen 11 K 446/08, EFG 2013, 1751) zu sehen, in dessen Rahmen zu entscheiden war, ob und in welcher Höhe im Streitjahr 1999 ein Gewinn aus der Veräußerung von US-amerikanischen Aktien nach § 17 EStG zu versteuern ist.

Im Streitfall war die Stpfl. an der A-Inc. (USA) seit April 1992 unter der sog. Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG von seinerzeit 25 % beteiligt. Über diese Anteile wurde im Dezember 1998 ein wirksamer Kaufvertrag zwischen der Stpfl. und der B-AG abgeschlossen, ohne dass zugleich auch das wirtschaftliche Eigentum an den US-amerikanischen Aktien übergegangen war. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien auf die B-AG erfolgte in der Folge erst im September 1999.

Problematisch war in diesem Fall, dass die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von mehr als 25 % auf mindestens 10 % zwischen Abschluss des Kaufvertrags und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am 31.3.1999 vom Gesetzgeber verkündet wurde. Nach ergangener Rechtsprechung war jedoch eine steuerliche Berücksichtigung der Wertsteigerungen bis zur Verkündung nicht zulässig, soweit diese nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Die Finanzverwaltung erfasste in diesem Fall unter Beachtung der einschlägigen Rechtsprechung die Wertsteigerungen für die Zeit zwischen 1.4.1999 und September 1999 als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG, da es auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abstellte. Das FG München stellt dazu fest, dass zwar die Veräußerung der Anteile an der A-Inc. durch wirksamen zivilrechtlichen Kaufvertrag am 28.12.1998 erfolgt und das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien erst im September 1999 auf die B-AG übergegangen sei, dass aber bei Anwendung des Beschlusses des BVerfG vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86) und unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 20.12.2010 (Aktenzeichen IV C 6 - S 2244/10/10001, DOK 2010/1006836, BStBl I 2011, 16) kein steuerbarer Veräußerungsgewinn in Form von Wertsteigerungen in der Zeit zwischen 1.4.1999 und September 1999 entstanden sei.

Zur Begründung führt das FG München aus, nach dem vorgenannten BVerfG-Beschluss betreffend die Absenkung der Beteiligungsgrenze i.S.d. § 17 EStG im Streitjahr 1999 seien nur solche Wertsteigerungen steuerbar, welche nach dem 31.3.1999 entstanden sind; im Streitfall jedoch waren im Veräußerungsgewinn gerade nur die Wertsteigerungen bis zum Abschluss des schuldrechtlichen Kaufvertrags im Dezember 1998 enthalten, da nach Abschluss des schuldrechtlichen Kaufvertrags etwaige (weitere) Wertsteigerungen im Veräußerungsgewinn nicht (gewinnerhöhend) erfasst wurden.

Handlungsempfehlung:

In der Streitfrage ist die Revision beim BFH unter dem Az. IX R 30/13 anhängig; insoweit wird empfohlen, in vergleichbaren Fällen Rechtsbehelf einzulegen und das Ruhen des Verfahrens zu beantragen.

29 Firmenrecht: „Durchnummerierte“ Gesellschaften sind uneingeschränkt zulässig

Nach § 29 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, u.a. seine Firma zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Dabei muss sich nach § 30 Abs. 1 HGB jede neue Firma von allen an demselben Ort oder in derselben Gemeinde bereits bestehenden und in das Handelsregister oder in das Genossenschaftsregister eingetragenen Firmen deutlich unterscheiden. Seit dem Handelsrechtsreformgesetz vom 1.7.1998 kann die Firma als Personen-, Sach- bzw. Phantasiefirma oder einer Kombination hieraus

gebildet werden, soweit die Angaben geeignet sind, die angesprochenen Verkehrskreise nicht in die Irre zu führen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des OLG Hamm vom 19.6.2013 (Aktenzeichen 27 W 52/13) zu sehen, mit dem das Gericht entschieden hat, dass als Firma auch ein Name mit einer Ordnungszahl („durchnummerierte Gesellschaft“) hinreichend deutlich unterscheidungsfähig und damit uneingeschränkt zulässig ist. Im Urteilsfall war vorgesehen, zwei Gesellschaften zum Handelsregister anzumelden, deren Firmen sich nur durch Hinzufügen einer aufsteigenden Ziffernfolge voneinander unterscheiden sollten. Das Registergericht lehnte die Eintragung ab, was vom OLG Hamm aber verworfen wurde. Es wird die bekannte Praxis bestätigt, Vorratsgesellschaften, Projektgesellschaften oder auch Konzerntochtergesellschaften durchzunummerieren, da insoweit eine Verwechslungsgefahr nicht besteht.

Handlungsempfehlung:

Es wird empfohlen, vor der Beurkundung des Gesellschaftsvertrags bzw. vor der Anmeldung einer Neu- oder Umfirmierung zum Handelsregister die Firmierungswünsche mit dem zuständigen Registergericht und auch der zuständigen IHK abzustimmen; eine solche Namensüberprüfung sollte regelmäßig telefonisch (und kostenfrei) möglich sein.

30 Schenkungsteuer: Keine Schenkung bei vGA

Der BFH hatte mit Urteil v. 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, BStBl II 2013, 930) die zuletzt sehr kontrovers diskutierte Frage der Schenkungsteuerbarkeit von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) deutlich zu Gunsten der Stpfl. entschieden. Das Gericht stellte klar, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und vGA sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen gibt. Vermögensverschiebungen, die ertragsteuerlich als vGA zu qualifizieren sind, können somit keine freigebige Zuwendung sein, so dass auch keine Schenkungsteuer anfallen kann.

Die dem entgegenstehende Auffassung der FinVerw. hatte der BFH dabei verworfen und ausgeführt, dass sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft stets auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen würden und daher jedenfalls im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragsteuerliche Folgen hätten. Auf dieses Urteil hat die FinVerw. mit einem sog. Nichtanwendungserlass (v. 5.6.2013, BStBl II 2013, 1465) reagiert, d.h. dass diese für den Stpfl. günstige Rechtsauffassung des BFH nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sein soll.

Aktuell hat nun aber auch das FG Münster mit Urteil v. 24.10.2013 (Aktenzeichen 3 K 103/13 Erb, www.stotax-first.de) in Fortführung des vorgenannten BFH-Urteils entschieden, dass vGA keine Schenkungen sein können. Die Revision gegen diese Entscheidung des FG Münster ist unter dem Aktenzeichen II R 44/13 beim BFH anhängig, so dass der BFH sich erneut mit der Rechtsfrage (und dem Nichtanwendungserlass der FinVerw.) auseinandersetzen muss.

Handlungsempfehlung:

Da der BFH keinen Grund hat, von seiner ursprünglichen Rechtsauffassung abzurücken, sollten einschlägige Streitfälle unbedingt offen gehalten werden.

31 Ansatz der historischen Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 17 EStG (Aufteilung des Veräußerungsgewinns)

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Im Kontext der Absenkung dieser Wesentlichkeitsgrenze hatte das BVerfG entschieden, dass solche Wertsteigerungen steuerlich nicht erfasst werden dürfen, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 (d.h. der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von „mehr als 25 %“ auf „mindestens 10 %“) entstanden sind und die entweder (bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt) nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder (bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes) sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage ohne Besteuerung hätten realisiert werden können. Entsprechende Grundsätze gelten auch für die weitere Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze ab 2001.

Vor diesem Hintergrund ist der Fall zu sehen, den das FG Münster mit Urteil v. 22.8.2013 (Aktenzeichen 3 K 3371/11 E, EFG 2013, 1835) entschieden hat. Hier hatte sich bei einer Anteilsveräußerung i.S.d. § 17 EStG unter Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten ein Gewinn ergeben, den das Finanzamt der Besteuerung unterwarf. Da es sich jedoch bei den veräußerten Anteilen um solche handelte, die nach alter Rechtslage angeschafft worden waren, argumentierte die Stpfl. unter Verweis auf die Entscheidung des BVerfG zur Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze, die angesammelten stillen Reserven seien in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Teil aufzuteilen. Nach Ansicht der Stpfl. ergab sich bei dieser Aufteilung ein nach § 17 EStG anzusetzender Veräußerungsverlust: Im Streitfall seien die Wertsteigerungen ausschließlich bis zum Aufteilungsstichtag eingetreten, während die Beteiligung danach nur noch an Wert verloren habe. Bei der Ermittlung des Verlusts wurde von der Stpfl. ein auf den Aufteilungsstichtag ermittelter gemeiner Wert als fiktive Anschaffungskosten der Beteiligung zugrunde gelegt.

Dazu urteilte das FG Münster, dass

- ein gem. § 17 EStG zu berücksichtigender Verlust nicht daraus resultieren könne, dass anstelle der historischen Anschaffungskosten bei Ermittlungen des Veräußerungsgewinns gem. § 17 Abs. 2 EStG der gemeine Wert der veräußerten Beteiligung zum Aufteilungsstichtag als Anschaffungskosten angesetzt wird, weil sich eine Berücksichtigung solcher fiktiver Anschaffungskosten weder aus dem Gesetz noch aus der vorgenannten BVerfG-Entscheidung ergebe;
- der Ansatzpunkt der Besteuerung vielmehr der tatsächlich realisierte Gewinn sei, wie er sich zum Veräußerungszeitpunkt auf Grund der historischen Anschaffungskosten und des tatsächlichen

Veräußerungserlöses ergibt. Denn allein dies sei der Gewinn, der sich auf Grund des akkumulierten Zuwachses an Leistungsfähigkeit über den vorangegangenen Haltenszeitraum der Beteiligung ergebe. Dieser Gewinn sei insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen, als er auf Vermögenszuwächsen beruht, die vor Absenken der Wesentlichkeitsgrenze entstanden waren.

- Zudem würde durch den Ansatz eines tatsächlich nicht entstandenen Verlusts der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unterlaufen.

Im Streitfall wurde die für 51 480 € angeschaffte Beteiligung im Jahr 2008 für 150 000 € veräußert. Da der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Aufteilung (26.10.2000) unstrittig bei ca. 300 000 € lag und somit der Gewinn ausschließlich auf Wertsteigerungen beruhte, die vor der Verkündung der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze realisiert wurden, war letztlich kein steuerpflichtiger Gewinn bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Hinweis:

Das FG Münster hat im Hinblick auf ein anhängiges Revisionsverfahren in einem anderen Fall (IX R 27/13) die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen; (auch) in diesem Verfahren hat der BFH über die Aufteilung eines Wertzuwachses aus einer Anteilsveräußerung zu entscheiden. Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Münster v. 22.8.2013 ist beim BFH anhängig (Aktenzeichen: IX R 41/13).

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Sachverhalte sollten also verfahrensrechtlich unbedingt offen gehalten werden.

32 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei Inanspruchnahme aus einer Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterbürgschaft

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. In die Berechnung des Verlusts werden auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung gewinnmindernd einbezogen. Als solche kommen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen. Nachträgliche Anschaffungskosten sind danach z.B. auch Leistungen eines GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung.

Nach bislang geltendem Eigenkapitalersatzrecht zählten zu in diesem Sinne funktionalem Eigenkapital auch Finanzierungshilfen oder -maßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährte (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hatte.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil des BFH vom 20.8.2013 (Aktenzeichen IX R 1/13, www.stotax-first.de) zu sehen, in dem ein zu 100 % an einer GmbH beteiligter geschäftsführender Gesellschafter die Berücksichtigung der auf Grund einer Bürgschaft zu Gunsten seiner GmbH

ab 2003 an eine Sparkasse geleisteten Zahlungen i.R.d. Verluftermittlung nach § 17 EStG beehrte.

Der BFH hat hier in Fortführung seiner Rechtsprechung und in Bestätigung der Vorinstanz das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten bejaht, da die Bürgschaft in der Krise hingegeben wurde und damit funktionales Eigenkapital darstellte, d.h. in einer Situation gewährt wurde, in der ein Gesellschafter als „ordentlicher Kaufmann angesichts der Risikobehaftung der Rückzahlung der gesicherten Bankdarlehen durch die GmbH dieser Eigenkapital zugeführt hätte“.

Handlungsempfehlung:

Diese für die Stpfl. günstige Rechtsprechung sollte in allen einschlägigen Sachverhalten berücksichtigt werden. Die Frage, ob es auf Grund der durch das sog. MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen) getroffenen Neuregelung der Zivilrechtslage geboten ist, neue Maßstäbe für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Gesellschafters auf Grund von krisenbedingten Finanzierungshilfen zu entwickeln, hat der BFH offen gelassen; im Fachschrifttum wird von einer entsprechenden Weitergeltung der bisherigen Maßstäbe ausgegangen.

33 Anforderungen an die Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch die Finanzverwaltung

In mittlerweile ständiger Rechtsprechung entscheidet der BFH (ausgehend vom Urteil v. 19.8.1999, Aktenzeichen I R 77/96, BStBl II 2000, 43), dass von den Beteiligungsverhältnissen abweichende sog. inkongruente Gewinnausschüttungen und inkongruente Wiedereinlagen steuerrechtlich anzuerkennen sind und grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch darstellen.

Mit dem BMF-Schreiben v. 17.12.2013 (IV C 2 – S 2750-a/11/10001, DOK 2013/1143118, BStBl I 2014, 63) werden nun auch von der FinVerw. – unter Aufhebung eines früheren Nichtanwendungserlasses – derartige inkongruente Gewinnausschüttungen (auch disquotale Gewinnausschüttungen genannt) anerkannt und die Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung wie folgt aufgeführt:

Zunächst setzt die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Dies soll bei einer GmbH nur dann der Fall sein, wenn

- entweder im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile nach Gesellschaftsvertrag festgesetzt wurde. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung ist gem. § 53 Abs. 3 GmbHG die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich;
- oder die Satzung anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel enthält, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss auch mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden ist.

Darüber hinaus wird vorausgesetzt, dass es sich nicht um eine unangemessene Gestaltung i.S.d. § 42 AO handelt.

Ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung könne sein, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird.

Hinweis:

Die Stellungnahme der FinVerw. ist insoweit zu begrüßen, als sie sich der BFH-Rechtsprechung anschließt und zur Rechtssicherheit beiträgt. Auf das frühere Erfordernis der „besonderen Leistung des begünstigten Gesellschafters“ kommt es nicht mehr an.

Handlungsempfehlung:

Problematisch ist allerdings der explizite Verweis auf den Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO und die hierdurch erforderliche Prüfung des jeweiligen Einzelfalls, so dass in einschlägigen Fällen fachlicher Rat eingeholt werden sollte.

34 VGA bei Privatnutzung eines betrieblichen Kfz durch die alleinige Gesellschafter – Geschäftsführerin einer GmbH

Vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des BFH zur Dienstwagengestellung bzw. -nutzung (z.B. BFH v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, BStBl II 2013, 700) ist das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 3.9.2013 (Aktenzeichen 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955) zu sehen, mit dem das FG die Auffassung vertritt, dass der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nach der allgemeinen Lebenserfahrung ein ihm zur Verfügung stehendes Betriebsfahrzeug auch für private Fahrten nutzt, insbesondere dann, wenn es sich um ein repräsentatives Fahrzeug handelt und der Gesellschafter-Geschäftsführer zudem über keinen weiteren privaten Pkw verfügt. Dies gelte umso mehr, als sich ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer, der sich über ein mit der GmbH vereinbartes Verbot hinwegsetzt, nicht einmal ansatzweise dem Risiko arbeits- oder zivilrechtlicher Konsequenzen aussetzt. Die neue Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zur Kfz-Überlassung an Angestellte lasse sich insoweit auf den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht übertragen.

Im Streitfall war der alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführerin ein Mercedes-Benz ML-Klasse zur dienstlichen Nutzung überlassen worden. Eine private Nutzung wurde mittels eines Kfz-Überlassungsvertrags ausgeschlossen; ein Fahrtenbuch wurde allerdings nicht geführt.

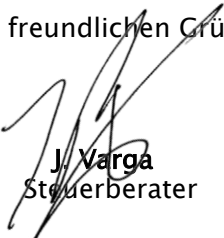
Zur Klage der GmbH gegen die Annahme einer in der Fahrzeugnutzung begründeten vGA differenziert das FG Berlin-Brandenburg dahingehend,

- dass die - durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckte - unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Lohnzufluss führe,
- während die unbefugte private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin eine vGA darstelle.

Handlungsempfehlung:

Als Handlungsempfehlung ist aus der Urteilsbegründung der Hinweis zu entnehmen, dass die GmbH hätte Beweisvorsorge treffen sollen und können, insbesondere durch Führung eines Fahrtenbuchs. Hinsichtlich der Höhe der vGA führt das FG i.Ü. die BFH-Rechtsprechung fort, wonach die vGA nicht etwa mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert (im Zweifel 1 %-Regelung), sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten ist, was i.d.R. zum Ansatz des gemeinen Werts führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater