

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 24.6.2014

Mandantenrundschriften Nr. 2/2014

Doppelte Haushaltsführung · Betriebsausgaben bei Photovoltaikanlage · Minijobs und Rentenversicherung · Abgeltungsteuer

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

aus der Rechtsprechung ist auf das Urteil des Bundesfinanzhofs zur Frage, ob private Gebäudekosten durch eine auf dem Hausdach installierte Photovoltaikanlage teilweise abzugsfähig sind, hinzuweisen. Umsatzsteuerlich wurde der Vorsteuerabzug aus solchen Kosten unter sehr engen Grenzen bejaht. Hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs hat der Bundesfinanzhof dagegen entschieden, dass die Photovoltaikanlage einerseits und das diese tragende Gebäude andererseits getrennte Wirtschaftsgüter darstellen und damit Gebäudekosten auch nicht anteilig abzugsfähig sind.

Im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer bei Kapitaleinkünften gibt es verschiedene interessante Aspekte, über die wir Sie im Folgenden informieren. Zunächst geht es um die Frage, ob der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte in die Prüfung der Möglichkeiten der Steuerpflicht bei Grenzpendlern einzubeziehen sind. Ein Urteil des Finanzgerichts Köln öffnet in diesem Zusammenhang die familienbezogenen Vergünstigungen auch für solche Grenzpendler, die hohe Kapitaleinkünfte erzielen. Nach wie vor umstritten ist die Frage des Abzugs tatsächlicher Werbungskosten bei der Abgeltungsteuer. Insoweit ist ein neues Musterverfahren anhängig.

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)

Weiterhin ist wiederum über etliche Entwicklungen im Bereich der Umsatzsteuer zu berichten. In der Praxis zeigt sich immer mehr, dass man dieser Steuerart besondere Aufmerksamkeit zukommen lassen sollte, da ansonsten deutliche und endgültige Mehrbelastungen drohen können.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Klarstellung des geltenden Rechts durch Gesetzgeber kann als echte Rückwirkung verfassungsrechtlich unzulässig sein
- 2 Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Wohnstift als außergewöhnliche Belastungen
- 3 Kindergeld für verheiratete Kinder
- 4 Zum Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung bei Überweisung von Kontoguthaben
- 5 Kosten für den Einbau eines Treppenlifts als außergewöhnliche Belastung
- 6 Zinsloses Darlehen an Lebensgefährtin löst Schenkungsteuer aus

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Doppelte Haushaltsführung – aktuelle Rechtsprechung
- 8 Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind auch nicht teilweise als Werbungskosten abziehbar
- 9 Minijobs und Rentenversicherungspflicht
- 10 Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei Überlassung eines Firmenwagens

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Kein Vorsteuerabzug bei fehlender eindeutiger Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen in der Rechnung
- 12 Gebäuderestwert und Abbruchkosten eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes keine vergeblichen Werbungskosten
- 13 Gewerbesteuer: Abgrenzung freiberuflicher von gewerblichen Einkünften
- 14 Betriebsaufgabegewinn nur unter engen Bedingungen steuersatzbegünstigt
- 15 Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung von Lagerentgelten
- 16 Übernommene Lohnsteuer auf Geschenke als Betriebsausgabe abzugsfähig?
- 17 Vorsteuerabzug bei Betrugsabsicht des Lieferers
- 18 Vorsteuerabzug aus Vorleistungen, die in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem oder mehreren Ausgangsumsätzen stehen
- 19 Leistungsaustausch oder Schadensersatz
- 20 Keine Minderung der Umsatzsteuer bei Kassenfehlbeträgen

Für Personengesellschaften

- 21 Gewerbesteuerermäßigung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

- 22 GmbH & Co. GbR führt nicht zu gewerblichen Einkünften
- 23 Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung – Gefahr der Gewerblichkeit bei Freiberufler–Personengesellschaften
- 24 Wegfall der erbschaftsteuerlichen Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 25 Neues Musterverfahren zur Abgeltungsteuer
- 26 Altverluste aus Aktiengeschäften doch noch nach dem 31.12.2013 verrechenbar?
- 27 Darlehensverhältnisse zwischen Angehörigen

Für Hauseigentümer

- 28 Kein Teilabzug privater Gebäudekosten durch eine auf dem Hausdach installierte Photovoltaikanlage
- 29 Veräußerung von Grundstücken durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft
- 30 Erbschaftsteuerbegünstigung für vermietete Immobilien
- 31 Berichtigung zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden
- 32 Grundstückserwerb gegen unentgeltliche Pflegeleistung

Für GmbH–Gesellschafter und GmbH–Geschäftsführer

- 33 Keine Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG bei unterjährigem Hinzuerwerb von Anteilen
- 34 Darlehenszinsen nach als vGA behandelter Teilwertabschreibung auf das Darlehen
- 35 Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge
- 36 Schuldzinsen für die Finanzierung nachträglicher Anschaffungskosten einer aufgegebenen GmbH–Beteiligung als Werbungskosten abzugsfähig
- 37 Tilgung von Bürgschaftsverpflichtungen durch nur mittelbar beteiligten GmbH–Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit
- 38 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Verträge zwischen nahen Angehörigen – Aktuelle Rechtsprechung

- 39 Besondere Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen
- 40 Arbeitsverträge, Beratungsverträge
- 41 Mietverträge
- 42 Darlehensverträge

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Klarstellung des geltenden Rechts durch Gesetzgeber kann als echte Rückwirkung verfassungsrechtlich unzulässig sein**

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 17.12.2013 (Aktenzeichen 1 BvL 5/08) eine weitreichende Entscheidung getroffen. In der Sache ging es um eine rückwirkende Gesetzesänderung im Rahmen der Besteuerung von Kapitalanlagegesellschaften. Der Gesetzgeber bezeichnete die Änderung als „redaktionelle Klarstellung“, da die ursprüngliche Gesetzesfassung handwerklich im Hinblick auf den Willen des Gesetzgebers schlichtweg fehlerhaft umgesetzt worden war. Dies erkannte der Gesetzgeber später und beschloss eine Änderung, die auf alle noch offenen Fälle Anwendung finden, also auch rückwirkend gelten sollte.

Diese rückwirkende Gesetzeskorrektur stufte das Bundesverfassungsgericht aber als verfassungswidrig ein. Nach der Entscheidung des Gerichts sind die Grenzen für eine rückwirkende Gesetzeskorrektur eng: Allein die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm rechtfertigt nicht deren rückwirkende Änderung. Erst wenn die Regelung in ihrer Auslegung so offen ist, dass dies zur Verwirrung der Rechtslage führt, dürfe der Gesetzgeber eine klärende Neuregelung auf die Vergangenheit erstrecken. Ein Vertrauensschutz des Bürgers bezüglich einer bestehenden Regelung, der deren rückwirkende Änderung ausschließt, komme insbesondere dann nicht in Betracht, wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste. Gleiches gelte, wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden.

Hinweis:

Über den entschiedenen Einzelfall hinaus wird dieser Beschluss erhebliche Bedeutung erlangen. Rückwirkende Gesetzeskorrekturen sind demnach nur in engen Grenzen möglich.

2 **Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Wohnstift als außergewöhnliche Belastungen**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.11.2013 (Aktenzeichen VI R 20/12) entschieden, dass Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Seniorenwohnstift „zwangsläufig“ sind und damit als außergewöhnliche Belastungen eingestuft werden können. Damit können diese Kosten – unter weiteren Bedingungen – bei der Einkommensteuer mindernd berücksichtigt werden.

Im Streitfall war die behinderte und pflegebedürftige Stpfl. zunächst mit ihrem Ehemann, später allein, in einem Apartment eines Seniorenwohnstifts mit einer Wohnfläche von 74,54 qm untergebracht. Hierfür wurde ein Pauschalentgelt in Rechnung gestellt, mit dem neben dem Wohnen und der Verpflegung u.a. auch die Nutzung von Gemeinschaftseinrichtungen sowie eine allgemeine altengerechte Grundbetreuung über 24 Stunden am Tag (z.B. Therapieangebote, ständige Notrufbereitschaft, Vermittlung ärztlicher Versorgung, Grundpflege bei leichten vorübergehenden Erkrankungen)

abgegolten war. Zusätzlich hatte die Stpfl. einen Pflegevertrag über die Erbringung von Pflegeleistungen durch den ambulanten Pflegedienst des Wohnstifts abgeschlossen. Die Entgelte hierfür wurden ihr nach Abzug der anzurechnenden Leistungen der Pflege- und Krankenversicherung gesondert in Rechnung gestellt. Das Finanzamt sowie das Finanzgericht haben der Stpfl. den vollen Abzug der Kosten für die Unterbringung nicht zugestanden. Dies sieht der Bundesfinanzhof im Grundsatz anders.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs sind krankheitsbedingte Heimunterbringungskosten auch in einer solchen Fallgestaltung zu berücksichtigen. Voraussetzung sei aber, dass die Aufwendungen nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum medizinisch indizierten Aufwand stehen und sie daher nicht mehr als angemessen anzusehen sind. Abziehbar seien danach neben den konkret angefallenen und in Rechnung gestellten Pflegekosten dem Grunde nach auch die Unterbringungskosten bzw. das Pauschalentgelt für die Nutzung der Wohnung im Wohnstift abzüglich einer Haushaltsersparnis.

Hinweis:

In der Praxis sollten entsprechende Kosten möglichst differenziert in den Rechnungen ausgewiesen werden, damit eine entsprechende Abgrenzung möglich ist.

3 Kindergeld für verheiratete Kinder

Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erlosch der Kindergeldanspruch für ein volljähriges Kind grundsätzlich mit dessen Eheschließung. Dies beruhte auf der Annahme, dass der Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag eine typische Unterhaltssituation voraussetze, die infolge der Heirat wegen der zivilrechtlich vorrangigen Unterhaltsverpflichtung des Ehegatten regelmäßig entfällt. Der Kindergeldanspruch blieb nach dieser Rechtsprechung nur erhalten, wenn, wie z.B. bei einer Studentenehe, die Einkünfte des Ehepartners für den vollständigen Unterhalt des Kindes nicht ausreichen und das Kind auch nicht über ausreichende eigene Mittel verfügte (sog. Mangelfall).

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof nun ausdrücklich aufgegeben. Mit Urteil vom 17.10.2013 (Aktenzeichen III R 22/13) hat er für die ab 2012 geltende Rechtslage entschieden, dass der Anspruch auf Kindergeld für ein volljähriges Kind nicht deshalb entfällt, weil das Kind verheiratet ist. Seit der Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen ab dem 1.1.2012 hängt der Kindergeldanspruch nicht mehr davon ab, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes (einschließlich Unterhaltszahlungen des Ehepartners) einen Grenzbetrag (von zuletzt 8 004 € jährlich) nicht überschreiten. Damit wurde nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch der sog. Mangelfall-Rechtsprechung die Grundlage entzogen.

Handlungsempfehlung:

Der Bundesfinanzhof hat insofern gegen die in der zentralen Dienstanweisung für die Familienkassen niedergelegte Verwaltungsauffassung entschieden. Das bedeutet für die Praxis, dass dann, wenn die übrigen Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes erfüllt sind, Eltern seit Januar 2012 das Kindergeld auch in dem Fall beanspruchen können, in dem ihr Kind z.B. mit einem gut verdienenden Partner verheiratet ist. Wird der Kindergeldantrag abgelehnt, so muss hiergegen dann mit Verweis auf dieses Urteil vorgegangen werden.

4 Zum Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung bei Überweisung von Kontoguthaben

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25.4.2013 (Aktenzeichen 3 K 2972/12 Erb) ist eine Schenkung von Kontoguthaben erst mit der Gutschrift auf dem Konto des Beschenkten ausgeführt. Eine Schenkung sei somit dann vollzogen, wenn der Bedachte das erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden soll. Grundsätzlich sei hierbei der Zeitpunkt maßgebend, in dem auch die zivilrechtliche Schenkung bewirkt ist. In der bloßen Abgabe eines Schenkungsversprechens liege noch keine freigebige Zuwendung, weil es bis zur Erfüllung des Versprechens an einer Bereicherung des Empfängers fehle. Somit hänge der Zeitpunkt der Schenkung nicht vom Willen der Beteiligten ab und könne daher auch nicht vereinbart werden.

Hinweis:

Der Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung kann z.B. für die Ermittlung von Freibeträgen maßgebend sein, da insoweit Schenkungen innerhalb von zehn Jahren zusammengefasst werden.

Handlungsempfehlung:

Daher sollte im Falle der Schenkung von Kontoguthaben der Überweisungszeitpunkt bewusst gewählt werden.

5 Kosten für den Einbau eines Treppenlifts als außergewöhnliche Belastung

Streitig war, ob Aufwendungen für den Einbau eines Treppenlifts als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Der Hausarzt hatte bestätigt, dass dem fast 90-jährigen Stpfl. seit September 2005 eine weitgehende Einschränkung der Gehfähigkeit bestehe. Das Zurücklegen kurzer Strecken sei ohne Hilfsmittel (Rollator oder Rollstuhl) nicht möglich. Mit Hilfsmitteln seien Gehversuche für den Patienten mit starken Schmerzen verbunden. Treppensteigen sei ihm unmöglich. Die Voraussetzungen für eine Schwerbehinderung mit außergewöhnlicher Gehbehinderung waren nach Ansicht des Hausarzts gegeben. Der Einbau eines Treppenlifts war Ende 2005 erfolgt. Die Bestätigung des Arzts stammte aus dem Oktober 2006. Finanzamt und Finanzgericht berücksichtigten die geltend gemachten Kosten für diesen Einbau nicht als außergewöhnliche Belastung, da kein vor dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestelltes amtsärztliches Gutachten bzw. keine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung vorlag.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 6.2.2014 (Aktenzeichen VI R 61/12) entschieden, dass der Abzug zulässig sei. Insbesondere sei die Zwangsläufigkeit und damit die medizinische Notwendigkeit von Aufwendungen für den Einbau eines Treppenlifts nicht formalisiert nachzuweisen. Es bedürfe also keines amtsärztlichen Gutachtens oder einer vor Einbau des Treppenlifts ausgestellten ärztlichen Bescheinigung. Entscheidungsrelevant war, dass dieser gesetzlich vorgeschriebene formalisierte Nachweis u.a. für Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens im Sinne des Sozialgesetzbuchs geführt werden müsse. Ein Treppenlift sei allerdings kein Hilfsmittel im Sinne dieser Definition. Da es an einer gesetzlichen Vorgabe darüber, wie der Nachweis über die Zwangsläufigkeit zu führen ist, fehle, seien die allgemeinen Beweisregeln anzuwenden.

Hinweis:

Bei folgenden Maßnahmen ist die Zwangsläufigkeit dagegen zwingend durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu führen:

- eine Bade- oder Heilkur; bei einer Vorsorgekur ist auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei einer Klimakur der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer zu bescheinigen;
- eine psychotherapeutische Behandlung; die Fortführung einer Behandlung nach Ablauf der Bezuschussung durch die Krankenversicherung steht einem Behandlungsbeginn gleich;
- eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an Legasthenie oder einer anderen Behinderung leidenden Kindes des Stpfl.;
- die Notwendigkeit der Betreuung des Stpfl. durch eine Begleitperson, sofern sich diese nicht bereits aus dem Nachweis der Behinderung mittels der entsprechenden Bescheinigung ergibt;
- medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind;
- wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie.

Bei Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln muss vor Erwerb eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers vorliegen.

In allen anderen Fällen - und so auch vorliegend bei den Kosten für den Einbau des Treppenlifts - ist jeder qualifizierte Nachweis, also z.B. eine ärztliche Bescheinigung oder ein ärztliches Gutachten ausreichend. In der Praxis kann es dennoch ratsam sein, in diesen Fällen ein amtsärztliches Gutachten einzuholen, um einem möglichen Streit mit der Finanzverwaltung von vorneherein aus dem Weg zu gehen.

6 Zinsloses Darlehen an Lebensgefährtin löst Schenkungsteuer aus

Der Bundesfinanzhof hat mit dem Urteil vom 27.11.2013 (Aktenzeichen II R 25/12) bestätigt, dass eine zinslose Darlehensgewährung Schenkungsteuer auslöst. Der der Schenkungsteuer unterliegende Vorteil liege in der Zinslosigkeit der Darlehenshingabe, wenn diese unter fremden Dritten üblicherweise nicht zinslos geschehen würde. Im Urteilsfall erfolgte die zinslose Darlehensgewährung an die damalige Lebensgefährtin des Stpfl. Für den Fall, dass ein Lebensgefährte aus Anlass der Eingehung der eheähnlichen Gemeinschaft dem anderen freigebig etwas zuwendet, stellt diese Zuwendung nach Ansicht des Gerichts keine Gegenleistung für die Eingehung der Lebensgemeinschaft und die Eingehung der Lebensgemeinschaft auch keine Gegenleistung für die Zuwendung dar.

Handlungsempfehlung:

Steuerlich wird der Nutzungsvorteil einer zinslosen Darlehensgewährung auf Grund der gesetzlichen Vorgabe mit 5,5 % pro Jahr festgesetzt. Unerheblich ist, ob der allgemeine Kreditzins unter diesem Wert liegt. In der Praxis sollte also ein an den aktuellen Marktbedingungen orientierter möglichst niedriger Zins vereinbart werden, um schenkungsteuerliche Nachteile zu vermeiden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Doppelte Haushaltsführung – aktuelle Rechtsprechung

Besteht eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung, so können durch diese bedingte Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden. Das Vorliegen einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung wird von der Finanzverwaltung oftmals bestritten. Die Rechtsprechung hat in der Vergangenheit hingegen tendenziell zu Gunsten der Stpfl. entschieden. Im Folgenden werden zwei wichtige Urteile zur doppelten Haushaltsführung besprochen.

a) Eigener Hausstand bei wirtschaftlich selbständigen Kindern, die mit ihren Eltern in einem gemeinsamen Haushalt leben

Im Urteilsfall war der Stpfl. als Diplom-Ingenieur in H nichtselbständig tätig. Seit März 2005 war er dort mit Nebenwohnsitz gemeldet und unterhielt eine Wohnung. Diese Wohnung hatte eine Wohnfläche von 75 qm Wohnfläche, bestand aus vier Zimmern, Küche und Bad und war mit Möbeln des Klägers eingerichtet. In L war der Stpfl. mit Hauptwohnsitz gemeldet. Dort befand sich ein im Eigentum des Vaters des Stpfl. stehendes Reihenhaus. Nach den Angaben des Klägers bewohnte er in dem Haus sein altes Kinderzimmer (12,44 qm) und nutzte die übrigen Räumlichkeiten gemeinsam mit seinem Vater. Der Stpfl. legte dar, dass er an den Wochenenden in L Aktivitäten entwickelte (Kino, Konzertbesuche, Karneval, Beschaffung von Kleidung, Buchung von Urlauben usw.). Der Stpfl. war der Ansicht, er habe in L einen eigenen Hausstand unterhalten, der sich in seinem Elternhaus befunden habe. Die Kosten des Haushalts an den Wochenenden (Lebensmittel u.a.) hätte hauptsächlich der Stpfl. getragen, darüber hinaus habe er maßgeblich häusliche Arbeiten (Kochen, Putzen, Rasen mähen, Reparaturen) erledigt. Das Leben in L sei persönlich und finanziell wesentlich von ihm bestritten und bestimmt worden.

Finanzamt und Finanzgericht lehnten eine doppelte Haushaltsführung ab und berücksichtigten lediglich Kosten für Fahrten zwischen den Orten L und H. Der Bundesfinanzhof erkannte dagegen mit Urteil vom 14.11.2013 (Aktenzeichen VI R 10/13) die doppelte Haushaltsführung an. Er hielt an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, wonach bei älteren, wirtschaftlich selbständigen, berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt leben, davon auszugehen sei, dass sie die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen, so dass ihnen dieser Hausstand als „eigener“ zugerechnet werden könne. Diese Regelvermutung gelte insbesondere, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort dem Arbeitnehmer im Wesentlichen nur als Schlafstätte dient, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. hingegen am Heimatort zu verorten ist, weil dort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen.

b) Lebensmittelpunkt eines Alleinstehenden

Die Entscheidung des Finanzgerichts München vom 8.11.2013 (Aktenzeichen 8 K 1295/12) konkretisiert in einem typischen Fall die Kriterien, die zur Bestimmung des Lebensmittelpunkts bei Alleinstehenden herangezogen werden. Sollte sich der Lebensmittelpunkt an den

Beschäftigungsort verlagert haben, scheidet ein Werbungskostenabzug mangels beruflich bedingter doppelter Haushaltsführung aus. Es sind folgende Aspekte zu prüfen:

- Ob ein Wohnort gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt ist, erfordert eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls. Indizien können sich aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnungen sowie aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben. Ebenfalls ist die Entfernung beider Wohnungen sowie die Anzahl der Heimfahrten heranzuziehen.
- Erhebliches Gewicht hat auch der Umstand, zu welchem Wohnort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen.
- Auch ein alleinstehender Arbeitnehmer kann einen doppelten Haushalt führen. Bei nicht verheirateten Arbeitnehmern spricht jedoch, je länger die Auswärtstätigkeit dauert, immer mehr dafür, dass die eigentliche Haushaltsführung und auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Laufe der Zeit an den Beschäftigungsort verlegt wurden und die Heimatwohnung nur noch für Besuchszwecke vorgehalten wird. Eine besondere Prüfung, ob der Lebensmittelpunkt gewechselt hat, ist daher in einem solchen Fall angezeigt.

Im Urteilsfall scheiterte die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung an folgenden Punkten:

- Die Zahl der angegebenen Familienheimfahrten konnte nicht glaubhaft nachgewiesen werden. So war u.a. die Kilometerzahl, die nach Abzug der Kilometer für Heimfahrten von der Gesamtjahresfahrleistung rechnerisch verblieb, außergewöhnlich niedrig, um alle übrigen Privatfahrten abzudecken.
- Im Rahmen der weiteren Gesamtwürdigung aller Umstände erschien es dem Gericht bedeutsam, dass der Stpfl. nach Abschluss seiner Ausbildung im Alter von etwa 19 Jahren im Jahr 2002 seine damalige Wohnung in H aufgegeben hatte. Dies entspreche dem häufig anzutreffenden Verhaltensmuster, dass junge Erwachsene mit Beginn des Berufslebens sich an einem neuen Ort niederlassen, weil in diesem Alter ohnehin ein Wandel der Lebensumstände stattfindet, der mit einem Wechsel der Bezugspersonen oder deren Bedeutung und so mit einem Wandel des örtlichen Bezugs einhergeht. Dieser Wandel drücke sich auch in den jedenfalls nach einer Übergangszeit unbefristeten Arbeitsverhältnissen aus, die eher den Schluss zuließen, dass der Stpfl. am Arbeitsort auch seinen Lebensmittelpunkt gefunden habe.
- Die (zeitweise) Anmeldung der Wohnung am Arbeitsort als „Hauptwohnung“ spreche ebenfalls dafür, dass der Stpfl. diese auch als solche betrachtet hat und die weitere Wohnung in der Nähe seines bisherigen Wohnorts nur gelegentlich für Besuchszwecke unterhielt.
- Größe und Ausstattung der Wohnung am Beschäftigungsort überstieg im vorliegenden Fall die der ursprünglichen Wohnung deutlich. Die Bereitschaft, am Beschäftigungsort eine entsprechend komfortablere Wohnung zu unterhalten, spreche für einen Lebensmittelpunkt am Arbeitsort.
- Der vorgetragenen, aber nicht hinreichend belegten Wahrnehmung von Arztbesuchen am Heimatort komme im Rahmen der Gesamtwürdigung kein besonderes Gewicht zu. Gleiches gelte für die vorgetragene Nutzung eines Kleingartens oder die Mitgliedschaft in einem Sportverein. Eine besondere Intensität der „Verbundenheit“ lasse sich aus diesem Vortrag ohne nähere Erläuterungen und Nachweise nicht ableiten.

- Es sei nicht vorgetragen worden, dass sich typischerweise engste Bezugspersonen wie Kinder und Lebenspartner des Stpfl. am Heimatort befanden. Den Bezugspersonen Mutter, Großmutter und Schwester allein komme nach der Lebenserfahrung kein derart überragendes Gewicht zu.

Handlungsempfehlung:

Eine Entscheidung kann letztlich nur für den Einzelfall unter Abwägung aller Aspekte erfolgen. Deutlich wird, dass eine entsprechende Dokumentation die Durchsetzung der Rechtsposition sehr erleichtert.

8 Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind auch nicht teilweise als Werbungskosten abziehbar

Der Bundesfinanzhof hatte in dem Beschluss vom 13.11.2013 (Aktenzeichen VI B 40/13) keine Zweifel daran, dass Aufwendungen für bürgerliche Kleidung auch nicht teilweise als Werbungskosten abziehbar sind. Diese Frage war nochmals aufgeworfen worden, weil das Gericht in einer anderen Sache das frühere allgemeine Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen mit sowohl beruflicher als auch privater Veranlassung gelockert hatte.

Im vorliegenden Fall räumte der Bundesfinanzhof zwar ein, dass auch eine Aufteilung von Aufwendungen für bürgerliche Kleidung bei feststehender Arbeitszeit möglich ist. Derartige Aufwendungen seien aber nach den Vorschriften über das steuerliche Existenzminimum grundsätzlich dem Anwendungsbereich des Werbungskostenabzugs entzogen und könnten somit steuerlich komplett nicht berücksichtigt werden.

Hinweis:

Steuerlich abzugsfähig sind nur Aufwendungen für typische Berufsbekleidung, wie z.B. berufliche Schutzbekleidung (Arbeits- und Laborkittel, Sicherheitsschuhe), Amtstrachten (Roben, Talare) usw., die nicht für eine private Nutzung in Betracht kommen.

9 Minijobs und Rentenversicherungspflicht

Auf Grund von Gesetzesänderungen besteht Versicherungspflicht in der Rentenversicherung

- für eine geringfügig entlohnte Beschäftigung, die ab dem 1.1.2013 aufgenommen wird und
- für eine bereits vor dem 1.1.2013 aufgenommene geringfügig entlohnte Beschäftigung, wenn das monatliche Arbeitsentgelt auf einen Betrag von 400,01 € bis maximal 450,00 € angehoben wird.

Der Arbeitgeber entrichtet dann einen Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung in Höhe von 15 % bzw. 5 % (bei Minijobs in Privathaushalten). Der Minijobber hat einen Eigenanteil in Höhe von 3,9 % bzw. von 13,9 % (bei Minijobs in Privathaushalten) zu tragen. Das ist der Differenzbetrag zwischen dem allgemeinen Beitragssatz der gesetzlichen Rentenversicherung von derzeit 18,9 % und dem Pauschalbeitrag des Arbeitgebers.

Minijobber, die nicht der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung unterliegen möchten, können sich jederzeit – auch während des laufenden Beschäftigungsverhältnisses – von der Versicherungspflicht in der

Rentenversicherung befreien lassen. Ausgenommen von dieser Möglichkeit sind Minijobber, die bereits vor dem 1.1.2013 Rentenversicherungsbeiträge aufgestockt haben. In diesem Fall bleibt der Minijobber weiterhin versicherungspflichtig und ihm steht kein Befreiungsrecht zu.

Die Befreiung wirkt in der Regel ab Beginn des Kalendermonats, in dem der Minijobber die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht bei dem Arbeitgeber beantragt, frühestens ab Beschäftigungsbeginn. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber der Minijob-Zentrale die Befreiung innerhalb von sechs Wochen (42 Kalendertagen) nach Eingang des Befreiungsantrags meldet. Dies erfolgt in der Meldung zur Sozialversicherung (SV-Meldung) mit der Beitragsgruppe „5“ in der Rentenversicherung.

Hinweis:

Meldet der Arbeitgeber der Minijob-Zentrale die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht eines Minijobbers nicht spätestens innerhalb von sechs Wochen nach Eingang des schriftlichen Befreiungsantrags des Minijobbers, wirkt die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht erst nach Ablauf des Kalendermonats, der dem Kalendermonat des Eingangs der die Befreiung anzeigenden Meldung bei der Minijob-Zentrale folgt.

Insoweit gewährt die Minijob-Zentrale aber eine Übergangserleichterung:

- Hat der Arbeitgeber in Entgelterhöhungsfällen (also bei bereits vor dem 1.1.2013 bestehenden Minijobs mit Anhebung des Arbeitsentgelts über 400 € hinaus) einen fristgerechten Antrag vom Arbeitnehmer auf Befreiung von der Rentenversicherungspflicht zu den Entgeltunterlagen genommen, dies bislang jedoch nicht der Minijob-Zentrale gemeldet, muss diese fehlende Meldung nicht nachgeholt werden. Der Arbeitnehmer ist dennoch von der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung befreit. Diese Meldeerleichterung gilt bis zum 30.6.2014.
- Liegt bei Entgelterhöhungsfällen allerdings gar kein Befreiungsantrag des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber vor, besteht vom Tag der Entgelterhöhung bis zum Tag vor Wirksamkeit der Befreiung eine Rentenversicherungspflicht.

Hinweis:

Ab dem 1.7.2014 muss der Arbeitgeber für neue Beschäftigungsverhältnisse bzw. in Entgelterhöhungsfällen den Eingang des Antrags auf Befreiung von der Rentenversicherungspflicht zwingend innerhalb von sechs Wochen der Minijob-Zentrale anzeigen. Fehlt der Befreiungsantrag des Arbeitnehmers, besteht von Beginn der Beschäftigung bzw. der Entgelterhöhung an bis zur Wirksamkeit der Befreiung Versicherungspflicht in der Rentenversicherung. Beiträge zur Kranken-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung sind daneben nach den pauschalen Sätzen vom Arbeitgeber zu zahlen.

10 Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei Überlassung eines Firmenwagens

In der Praxis finden sich Fälle, bei denen der Arbeitnehmer zu den Fahrzeugkosten für einen ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen einen Eigenbeitrag leisten muss. Dann stellt sich die Frage, ob sich dies auf die Bemessung des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils, der mit der Privatnutzung des Firmenwagens entsteht,

auswirkt. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass in dem Fall, in dem der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für das ihm auch zur privaten Nutzung überlassene Firmenfahrzeug eine Nutzungsgebühr zahlt und der Arbeitnehmer den Anteil der Privatfahrten nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, der ermittelte private Nutzungswert um die geleistete Nutzungsvergütung zu kürzen ist. Das Sächsische Finanzgericht stellt aber mit Urteil vom 5.2.2014 (Aktenzeichen 4 K 2256/09) klar, dass der der Lohnsteuer zu unterwerfende geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung maximal bis zu einem Betrag von 0 € zu kürzen ist. Die gezahlten Nutzungsgebühren könnten – auch wenn diese den nach der 1 %-Regel ermittelten geldwerten Vorteil übersteigen – nicht zum Entstehen eines negativen Arbeitslohns bezüglich der Nutzungsüberlassung führen; sie seien nicht als Werbungskosten zu qualifizieren.

Zum Hintergrund: Die Finanzverwaltung hat zur lohnsteuerlichen Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Kosten eines Firmenwagens mit Schreiben vom 19.4.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/11/10004, DOK 2013/0356498) Stellung genommen. Insoweit ist zunächst zu differenzieren zwischen

- a) einem **Nutzungsentgelt** und
- b) der **Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten** (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer.

Der der Lohnsteuer zu unterwerfende Nutzungswert aus der Privatnutzung des Firmenwagens wird nur durch ein Nutzungsentgelt gemindert. Dabei ist unerheblich, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kfz bemessen wird. Nutzungsentgelt ist ein(e) arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage

- vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- vereinbarter, an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale) oder
- vom Arbeitnehmer übernommene Leasingrate.

Die vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer ist kein an der tatsächlichen Nutzung bemessenes Nutzungsentgelt und mindert nicht den lohnsteuerpflichtigen Nutzungsvorteil.

Hinweis:

Ein Nutzungsentgelt liegt auch dann nicht vor, wenn einzelne Kraftfahrzeugkosten zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder, wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kraftfahrzeugkosten abgerechnet werden.

Ein den Nutzungswert minderndes Nutzungsentgelt muss daher arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage für die Zurverfügungstellung des betrieblichen Kfz vereinbart worden sein und darf nicht die Weiterbelastung einzelner Kraftfahrzeugkosten zum Gegenstand haben. Wie der Arbeitgeber das pauschale Nutzungsentgelt kalkuliert, ist dagegen unerheblich.

Bei der Frage nach den steuerlichen Konsequenzen der Vereinbarung eines Nutzungsentgelts ist nun danach zu unterscheiden, wie der geldwerte

Vorteil ermittelt wird: entweder mittels der Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode:

- **Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung:** Der mittels der 1 %-Regelung ermittelte pauschale Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt zu kürzen.

Beispiel: In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt zu zahlen hat, das sich aus einer Monatspauschale in Höhe von 200 € und privat veranlassten Treibstoffkosten zusammensetzt. In diesem Fall handelt es sich nur in Höhe der Monatspauschale von 200 € um ein Nutzungsentgelt, welches den geldwerten Vorteil mindert.

- **Fahrtenbuchmethode:** Bei der Fahrtenbuchmethode fließen vom Arbeitnehmer selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten – von vornherein – nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert. Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.

Beispiel: In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt in Höhe von 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat. In diesem Fall handelt es sich um ein Nutzungsentgelt. Der individuelle Nutzungswert ist um dieses Nutzungsentgelt zu kürzen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob statt der Übernahme von Einzelkosten ein fester Monatsbetrag für die Privatnutzung vom Arbeitnehmer gezahlt wird.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Kein Vorsteuerabzug bei fehlender eindeutiger Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen in der Rechnung

Rechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn diese alle erforderlichen Angaben enthalten. So muss u.a. die erbrachte Leistung bezeichnet sein. Es ist allerdings nicht zwingend notwendig, dass alle erforderlichen Rechnungsangaben in der Rechnung selbst aufgeführt sind, vielmehr kann insoweit auch auf andere Dokumente verwiesen werden. Werden in einer Rechnung die erbrachten Leistungen nicht bezeichnet, sondern wird stattdessen auf andere Geschäftsunterlagen Bezug genommen, muss allerdings nach der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 13.12.2013 (Aktenzeichen 5 K 914/08) diese Bezugnahme eindeutig sein und sich auf schriftliche Vereinbarungen beziehen. Die Angabe „gemäß unserer Vereinbarung“ stelle eine ungenügende Bezugnahme dar und bewirke mangels Nachprüfbarkeit der konkret erbrachten Leistungen den Verlust des Vorsteuerabzugsrechts. Der Aufwand zur Identifizierung einer Leistung müsse dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet wird. Sofern zur Leistungsbeschreibung auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen wird,

müssten die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet werden.

Das bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.1.2014 (Aktenzeichen V R 28/13). Das Gericht betonte aber auch, dass die in Bezug genommenen Unterlagen nicht der Rechnung beigefügt werden müssen.

Handlungsempfehlung:

Eingangsrechnungen sollten sehr sorgfältig daraufhin überprüft werden, ob diese den gesetzlichen Anforderungen genügen. Ansonsten sollte beim Rechnungsaussteller eine berichtigte Rechnung angefordert werden. Eine eventuell notwendige Rechnungsberichtigung bzw. Rechnungsergänzung kann nur der Aussteller der Rechnung vornehmen.

Zwingend sind möglichst exakte Leistungsbeschreibungen. Wird auf andere Dokumente Bezug genommen, so muss dieser Verweis eindeutig sein. Auch sind diese anderen Dokumente dann zusammen mit der Rechnung aufzubewahren.

12 Gebäuderestwert und Abbruchkosten eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes keine vergeblichen Werbungskosten

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 27.11.2013 (Aktenzeichen 7 K 2413/11) sind der Restwert eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes und die Abbruchkosten (nachträglich) den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzurechnen, wenn das alte Gebäude zwar abgerissen wurde, um einen Neubau zu errichten, die Errichtung eines neuen Gebäudes aber letztlich unterbleibt. Würde in dieser Konstellation ein neues Gebäude errichtet, so würden der Restwert des bisherigen Gebäudes und die Abbruchkosten in die Herstellungskosten des neuen Gebäudes eingehen.

Fraglich im vorliegenden Fall war, welche Bedeutung die Verwendungsabsicht des bestehenden Gebäudes zum Erwerbszeitpunkt hatte, da die ursprüngliche Planung zur Errichtung eines Neubaus aufgegeben wurde. Das Finanzgericht sieht die Verwendungsabsicht zum Erwerbszeitpunkt insoweit nicht als ausschlaggebend an. Vielmehr sei auf die letztlich tatsächliche spätere Grundstücksnutzung durch den Erwerber abzustellen. Dies bedeutet für Konstellationen wie im Streitfall, dass ein Stpfl., der ein noch nicht verbrauchtes Altgebäude in Abbruchabsicht erworben hat, um auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens zu erfassen hat, falls er sich nach dem Abbruch entschließt, nun doch kein neues Gebäude herzustellen. Eine Geltendmachung der Kosten über die Abschreibung ist somit (ebenfalls) nicht möglich, da Grund und Boden nicht abschreibungsfähig ist.

Wird ein Gebäude oder ein Gebäudeteil abgerissen, sind für die steuerrechtliche Behandlung grundsätzlich folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Der Stpfl. hatte das Gebäude auf einem ihm bereits gehörenden Grundstück errichtet oder er hat das Gebäude in der Absicht erworben, es als Gebäude tatsächlich zu nutzen (**Erwerb ohne Abbruchabsicht**):

→ In diesen Fällen sind im Jahr des Abbruchs die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes sofort abziehbare Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Dies gilt bei einem in

Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude auch für die Teile, deren Abbruch nicht geplant war. Die darauf entfallenden Abbruchkosten und der anteilige Restbuchwert sind ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln. Die auf die in Abbruchabsicht erworbenen Teile des Gebäudes entfallenden Abbruchkosten und der anteilige Restbuchwert hingegen sind nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens, sofern kein neues Gebäude errichtet wird.

2. Der Stpfl. hat das Gebäude zum Zweck des Abbruchs erworben (**Erwerb mit Abbruchabsicht**): Weiter ist dann zu differenzieren:

- a) War das Gebäude technisch oder wirtschaftlich nicht verbraucht, gehören die Anschaffungskosten des Gebäudes und die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neu entstehenden Wirtschaftsguts, wenn der Abbruch des Gebäudes mit der Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Besteht kein Zusammenhang mit einer Neuerrichtung, liegen Anschaffungskosten des Grund und Bodens vor. Müssen bei einem in Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude umfangreichere Teile als geplant abgerissen werden, gehören die Abbruchkosten und der Restwert des abgerissenen Gebäudes insoweit zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes, als sie auf Gebäudeteile entfallen, bei denen im Erwerbszeitpunkt der Abbruch sowieso geplant war. Dieser Anteil ist ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln. Der andere Teil der Abbruchkosten sowie des Restwerts des Gebäudes sind als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens zu behandeln.
- b) War das Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs objektiv wertlos, entfällt der volle Anschaffungspreis auf den Grund und Boden. Für die Abbruchkosten gilt Buchstabe a) entsprechend.

3. Der Stpfl. plant den Abbruch eines zum Privatvermögen gehörenden Gebäudes und die Errichtung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes (**Einlage mit Abbruchabsicht**):

- In dieser Konstellation gehören der Wert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neu zu errichtenden Gebäudes. Das alte Gebäude wird hierbei in das Betriebsvermögen eingelegt. Die Bewertung hat mit dem Verkehrswert zu erfolgen. Dabei ist der Einlagewert des Gebäudes nicht schon deshalb mit 0 € anzusetzen ist, weil sein Abbruch beabsichtigt ist.

Hinweis:

Für einen Erwerb in Abbruchabsicht spricht nach Auffassung der Rechtsprechung, wenn der Abbruch innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren seit dem Erwerb geschieht. Dieser Anscheinsbeweis kann im Einzelfall durch aussagekräftige Nachweise über die beabsichtigte Nutzung widerlegt werden.

13 Gewerbesteuer: Abgrenzung freiberuflicher von gewerblichen Einkünften

Vielfach strittig ist die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften. Von Bedeutung ist dies v.a. deshalb, weil gewerbliche Einkünfte neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer unterliegen, freiberufliche dagegen nicht. Zwar wird bei gewerblichen Einkünften zum Ausgleich der Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer wiederum eine Steuerermäßigung gewährt. Jedoch ist gerade in Städten mit Gewerbesteuer-Hebesätzen von deutlich über 400 % – und derzeit sind Gewerbesteuer-Hebesätze bis zu 500 % keine Seltenheit – die Einstufung als gewerbliche Tätigkeit nachteilig, da die Steuerermäßigung auf das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags begrenzt ist und die Minderung der Einkommensteuer die gewerbesteuerliche Mehrbelastung somit vielfach nicht ausgleicht. Bei Freiberuflern ist diese Abgrenzung v.a. deshalb strittig, weil die gesetzliche Aufzählung der freiberuflichen Einkünfte (sog. Katalogberufe) in der Praxis mit dem Wandel der Berufsfelder oft nicht Schritt hält. Hinzuweisen ist auf zwei aktuelle Urteile:

Genügt bei einem Autodidakten das theoretische Wissen entsprechend eines Bachelorstudiengangs zur Bejahung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit?

Strittig war im zugrundeliegenden Fall, über welches Wissen ein Autodidakt verfügen muss, damit vergleichbare Kenntnisse zu denen eines beratenden Ingenieurs gegeben sind. Der Stpfl. übte eine Tätigkeit als Bauleiter und Fachplaner für technische Gebäudeausrüstung (TGA) mit den Schwerpunkten Gas/Wasser/Heizung/Raumlufttechnik aus. Zu prüfen war nun zunächst, ob die vom Stpfl. erworbenen Kenntnisse der Tiefe und der Breite nach dem Wissen des Kernbereichs eines Ingenieurstudiums entsprechen.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.11.2013 (Aktenzeichen 1 K 1129/09) muss das autodidaktisch erworbene Wissen mindestens demjenigen eines Absolventen eines dreijährigen technischen Bachelorstudiengangs an einer Fachhochschule entsprechen. In Anbetracht der durch die Hochschulreform im sogenannten „Bologna-Prozess“ bewirkten Veränderungen, die auch ihren Niederschlag in den Ingenieurgesetzen der Länder gefunden haben, dürfen auch diese Absolventen mittlerweile die (geschützte) Berufsbezeichnung Ingenieur führen.

Hinweis:

Im Urteilsfall war dies zu verneinen, doch ist dieses Urteil für vergleichbare Fallgestaltungen von Bedeutung, da hiermit der Bewertungsmaßstab an die jetzige Studiensituation angepasst wurde.

Genügt bei einem Autodidakten das theoretische Wissen eines Absolventen der Fachhochschule?

In dem Streitfall befasste sich das Finanzgericht München mit der Frage, ob der Stpfl. im Streitjahr mit seinen Dienstleistungen auf dem Gebiet der EDV gewerblich tätig war oder einen – ingenieurähnlichen – freien Beruf ausübte. Der Stpfl. legte im Jahr 1981 die Prüfung als Handelsfachwirt ab. In den Folgejahren nahm er an Lehrgängen zu IBM System/38, zu den Themen Basisschulung Textverarbeitung und Systemverwaltung, zu verschiedenen Themen in Zusammenhang mit dem Datenbanksystem JD Edwards und zur Unternehmenssoftware SAP R/3 teil. Beschäftigt war er als Programmierer, später vorwiegend in Zusammenhang mit dem Datenbanksystem JD

Edwards. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Stpfl. mangels ausreichender Kenntnisse insbesondere in dem Kernfach Mathematik gewerblich tätig gewesen sei.

Das Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 18.10.2012 (Aktenzeichen 5 K 2066/08) die Ansicht des Finanzamts und führte hierzu aus, dass ohne ausreichende Grundlagen in den Bereichen Mathematik, Statistik und Operations Research der Nachweis, dass die Kenntnisse mit denen eines Wirtschaftsinformatikers vergleichbar sind, nicht geführt werden kann. Maßgeblich seien Kenntnisse, über die ein Absolvent der (Fach-)Hochschule des Streitjahres verfügt.

Hinweis:

Diese Urteile verdeutlichen, dass für den Einzelfall möglichst genau nachgewiesen werden sollte, welche für einen Beruf erforderlichen Fähigkeiten erworben wurden.

14 Betriebsaufgabegewinn nur unter engen Bedingungen steuersatzbegünstigt

Ein Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs wird bei der Einkommensteuer begünstigt besteuert: Unter bestimmten Bedingungen kommt auf diesen Gewinn nur ein ermäßigter Steuersatz zur Anwendung, der 56 % des sich ansonsten ergebenden Durchschnittssteuersatzes beträgt.

Der Bundesfinanzhof hat nun in dem Urteil vom 5.2.2014 (Aktenzeichen X R 22/12) nochmals klargestellt, dass eine begünstigte Besteuerung voraussetzt, dass im Rahmen der Betriebsaufgabe alle vorhandenen stillen Reserven realisiert und dann besteuert werden. Im Urteilsfall waren in engem zeitlichen Zusammenhang (im Streitfall: ca. ein Monat) vor der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter mit hohen stillen Reserven zum Buchwert auf eine andere Personengesellschaft ausgegliedert worden, um die Versteuerung dieser stillen Reserven zu verhindern. Diese Vorgehensweise hat der Bundesfinanzhof aber abgelehnt. Ein begünstigt zu steuernder Aufgabegewinn wurde somit nach Ansicht des Gerichts nicht erzielt.

Hinweis:

Im Einzelfall kann die Steuersatzbegünstigung bei einer Betriebsaufgabe materiell sehr bedeutsam sein. In diesen Fällen sollte grundsätzlich eine vorausschauende Planung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

15 Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung von Lagerentgelten

Die Oberfinanzdirektion NRW hat mit Verfügung vom 3.2.2014 (Aktenzeichen G 1422 - 2014/0008) nochmals klargestellt, dass Lagerentgelte i.S.d. §§ 467 ff. HGB bei der Gewerbesteuer nicht (anteilig) als Miet- oder Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter hinzugerechnet werden. Bei einem Lagervertrag i.S.d. §§ 467 ff. HGB handelt es sich um ein spezialrechtlich geregeltes unternehmerisches Verwahrgeschäft. Gegenstand eines Lagervertrags zwischen dem Einlagerer und dem Lagerhalter ist neben der Lagerortsgestellung auch die Aufbewahrung dieser Lagergüter und damit die Übernahme von Obhutspflichten für das eingelagerte Gut (z.B. ordnungsgemäße Unterbringung, Ein- und Ausgangskontrolle sowie regelmäßige Überprüfung und Beobachtung des Lagerguts, Schutz vor rechtswidrigem Zugriff Dritter u.a.). Diese Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters für das eingelagerte Gut stellen das Hauptmerkmal eines Lagervertrags dar und geben ihm damit das Gepräge in der Form, dass ein Vertragsgebilde

besonderer Art entsteht, welches nicht mehr nur als ein Nebeneinander von gleichwertigen Leistungen verschiedener Vertragstypen charakterisiert werden kann.

Entgelte aus Lagerverträgen i.S.d. §§ 467 ff. HGB sind daher nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, weil die handelsrechtlichen besonderen Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters die Mietvertrags- (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertragsbestandteile (§§ 581 ff. BGB) überlagern.

Hinweis:

Die Oberfinanzdirektion weist ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei den gesetzlichen Regelungen der §§ 467 ff. HGB um dispositives Recht handelt, so dass der Lagervertrag im Einzelfall nach den vertraglichen Regelungen zur Lagerung und Aufbewahrung der Lagergüter von einem Mietvertrag (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertrag (§§ 581 ff. BGB) abzugrenzen ist. Von einer gewerbesteuerlich hinzurechnungspflichtigen Miete/Pacht ist insbesondere dann auszugehen, wenn der Einlagerer selbst die Obhut über das eingelagerte Gut übernimmt und sein Vertragspartner ihm in erster Linie lediglich die zur Lagerung erforderlichen Räume zur Verfügung stellt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten sich vertragliche Vereinbarungen möglichst nah an den Vorgaben des Handelsgesetzbuchs anlehnen, damit eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung vermieden wird.

16 Übernommene Lohnsteuer auf Geschenke als Betriebsausgabe abzugsfähig?

Zuwendungen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer oder an Dritte, insbesondere Geschäftspartner, können bei diesen der Lohnsteuer bzw. der Einkommensteuer unterliegen. Um Fragen der Besteuerung beim Empfänger der Geschenke aus dem Weg zu gehen und insbesondere die Empfänger auch nicht benennen zu müssen, kann der Unternehmer die bei den Empfängern entstehende Steuer durch Pauschalsteuer nach § 37b EStG in Höhe von 30 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) übernehmen. Damit ist dann die Besteuerung bei den Empfängern abgegolten. Umstritten ist in diesen Fällen, ob die übernommene Pauschalsteuer auf Geschenke im steuerlichen Sinne (also bei fehlendem Nachweis bzw. Überschreiten der 35 €-Grenze) vom Unternehmer als Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann. Die Finanzverwaltung lehnt dies ab. Das Finanzgericht Niedersachsen hat mit Urteil vom 16.1.2014 (Aktenzeichen 10 K 326/13) die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Nun ist aber unter dem Aktenzeichen IV R 13/14 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtslage noch nicht endgültig geklärt ist.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte bei entsprechenden Sachverhalten Einspruch gegen den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid oder den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid und den Gewerbebesteuermessbescheid eingelegt, der Rechtsbehelf in seiner Begründung auf das vor dem Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren gestützt sowie auf das Ruhen des Verfahrens kraft Gesetzes hingewiesen werden.

17 Vorsteuerabzug bei Betrugsabsicht des Lieferers

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 13.2.2014 (Rechtssache C-18/13 - „Maks Pen EOOD“) erneut betont, dass der Versagung des Vorsteuerabzugs bei Lieferung in Betrugsabsicht enge Grenzen gesetzt sind. Die Versagung des Vorsteuerabzugs komme insbesondere nur dann in Betracht, wenn auf Grund der von den Steuerbehörden beigebrachten objektiven Umstände feststeht, dass der Stpfl. wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in einen Betrug einbezogen war. Der EuGH betont also die Nachweispflicht des Finanzamts.

Handlungsempfehlung:

Die deutsche Finanzverwaltung geht dagegen derzeit noch zu Lasten der Stpfl. von strengen Nachweispflichten der Stpfl. aus. So zuletzt das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 7.2.2014 (Aktenzeichen IV D 2 - S 7100/12/10003, DOK 2014/116307). Aus diesem Grund sollte gerade in betrugsanfälligen Branchen oder bei Bezug von Waren von einem bislang noch nicht bekannten Lieferanten sehr sorgfältig dokumentiert werden, dass vom Stpfl. zuvor ausreichende Informationen über den Lieferanten und die getätigten Umsätze eingeholt wurden. Im Falle des Vorliegens einer Betrugsabsicht des Lieferers ist anzuraten, sich auf das Urteil des EuGH und damit auf die Nachweispflicht des Finanzamts zu berufen.

18 Vorsteuerabzug aus Vorleistungen, die in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem oder mehreren Ausgangsumsätzen stehen

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist neben den formellen Bedingungen, wie dem Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung, dass die Vorleistungen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit Ausgangsleistungen stehen, die nach den gesetzlichen Regelungen den Vorsteuerabzug zulassen. So ist z.B. der Vorsteuerabzug gegeben, wenn die Eingangsleistung unmittelbar der Ausführung von im Inland steuerpflichtigen Lieferungen oder sonstigen Leistungen dient. Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten entgeltlichen Leistungen sind. In diesen Fällen stellt sich allerdings die Frage, ob und in welcher Höhe ein Vorsteuerabzug möglich ist, wenn die Ausgangsumsätze sowohl solche sind, die ihrerseits den Vorsteuerabzug zulassen, als auch solche, die den Vorsteuerabzug nicht zulassen. Als Beispiel kann eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft genannt werden, die selbst sowohl gewerbliche Einheiten umsatzsteuerpflichtig als auch Wohneinheiten umsatzsteuerfrei vermietet. Nur für erstere Umsätze ist der Vorsteuerabzug möglich.

Mit Urteil vom 24.4.2013 (Aktenzeichen XI R 25/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens regelmäßig auf das Verhältnis der gesamten Umsätze im Besteuerungszeitraum abzustellen ist. Ein im Voranmeldungsverfahren vorläufiger Aufteilungsschlüssel ist im Rahmen der Jahreserklärung zu überprüfen und ggf. anzupassen. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 10.4.2014 (Aktenzeichen IV D 2 - S 7306/13/10001, DOK

2014/0338741) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung allgemein angewandt wird.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen ist also nach Ablauf des Jahres der Vorsteueraufteilungsmaßstab zu überprüfen und ggf. in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung eine Korrektur vorzunehmen.

19 Leistungsaustausch oder Schadensersatz

Im Umsatzsteuerrecht ist genau zwischen einem Leistungsaustausch einerseits (der der Umsatzsteuer unterliegt) und einem echten Schadensersatz (der nicht der Umsatzsteuer unterliegt) zu unterscheiden. Mit Urteil vom 16.1.2014 (Aktenzeichen VR 22/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch insbesondere dann vorliegen, wenn ein Unternehmer auf eine ihm zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet.

Im Urteilsfall hatte die Stpfl. mit einer Kundin einen Vertrag über eine EDV-Dienstleistung abgeschlossen. Der Vertrag sah eine Kündigungsfrist von neun Monaten zum Jahresende vor. Mit Schreiben vom 16.10.2002 kündigte die Kundin den Dienstleistungsvertrag zum Ablauf des 31.12.2003. Gleichzeitig erklärte sie jedoch, dass sie bereits mit Ablauf des 31.12.2002 keine Dienstleistungen der Stpfl. mehr in Anspruch nehmen werde. Auf Grund der vorzeitigen Vertragsbeendigung schlossen die Stpfl. und die Kundin einen Vergleich. Darin wurde u.a. vereinbart, dass die Stpfl. als Vergütung für nicht erbrachte Leistungen bzw. als „Schadensersatz“ eine Geldzahlung von der Kundin erhält. Diese Zahlung behandelte die Stpfl. umsatzsteuerlich als nicht steuerbaren Schadensersatz.

Der Bundesfinanzhof hingegen hat in seinem Urteil festgestellt, dass die „Schadensersatzzahlung“ der Umsatzsteuer unterliegt. Das Gericht geht von einem Leistungsaustausch aus, weil die Stpfl. mit ihrem in dem Vergleich vereinbarten entgeltlichen Verzicht auf ihre Rechte aus dem IT-Dienstleistungsvertrag eine steuerbare sonstige Leistung erbracht hat. Die Kundin habe durch den Vergleich einen Vorteil erlangt, weil sie ohne weitere (gerichtliche) Streitigkeiten vorzeitig aus dem erst mit Wirkung ab 1.1.2004 gekündigten Vertrag entlassen worden ist. Der Vergleich stellt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs als vertragliche Vereinbarung einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung der Stpfl. in Form des Verzichts und dem von ihr empfangenen Entgelt her. Dies genüge für die Annahme eines Leistungsaustauschs.

Hinweis:

Bei Leistungen auf Grund eines gegenseitigen Vertrags (z.B. einer Vergleichsvereinbarung) sind die Voraussetzungen für das Vorliegen eines der Umsatzsteuer unterliegenden Leistungsaustauschs regelmäßig erfüllt.

20 Keine Minderung der Umsatzsteuer bei Kassenfehlbeträgen

Das Finanzgericht Köln hatte über folgenden Fall zu urteilen: Der Unternehmer betrieb in mehreren Filialen den Einzelhandel mit Büchern und Zeitschriften. Im Rahmen einer durch das Finanzamt durchgeführten Betriebsprüfung stellte dieses fest, dass der Unternehmer die durch Vergleich der Soll- und der Istbestände ermittelten Kassenfehlbeträge als

Entgeltminderungen bei den zu 7 % umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen behandelt hatte. Die Ursachen für diese Kassendifferenzen lagen nach Auffassung des Prüfers in Irrtümern bei Bargeldrückgaben, unbelegten Bargeldausgaben und unbefugten Entnahmen von Bargeld (Diebstähle etc.). Der Prüfer und dem folgend auch das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass die Kassenfehlbeträge nicht zu einer Minderung der Umsatzsteuer führten. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage für die Umsätze werde durch die Fehlbeträge nicht bewirkt. Die Netto-Kassenfehlbeträge seien daher als umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu behandeln.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 23.10.2013 (Aktenzeichen 4 K 266/10) diese Auffassung bestätigt. Insbesondere konnten die Ursachen für die Kassenfehlbeträge nicht hinreichend geklärt werden. Es war nicht zu klären, inwiefern die Kassenfehlbeträge auf überhöhten Geldrückgaben beruhten. Nur sofern eindeutig feststeht, dass die Fehlbeträge auf Irrtümer bei der Bargeldrückgabe zurückzuführen sind, komme eine Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage in Betracht. In diesem Fall gelte als Kaufpreis nicht das Vereinbarte, sondern das, was tatsächlich vereinnahmt wird. Vereinnahmt werde das, was als Ergebnis des Geldwechselgeschäfts übrig bleibt und in die Kasse gelegt werden kann. Können hingegen andere Gründe, wie z.B. Diebstahl, nicht ausgeschlossen werden, dürfe eine Minderung in Höhe der Netto-Kassendifferenz nicht erfolgen.

Hinweis:

Kassenfehlbeträge mindern also die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage im Grundsatz nicht. Dies kann nur dann anders sein, wenn die Ursachen für die Kassenfehlbeträge ausreichend nachgewiesen werden; die auf überhöhten Geldrückgaben beruhenden Kassenfehlbeträge mindern dann die Umsatzsteuer.

Für Personengesellschaften

21 Gewerbesteuerermäßigung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Auch bei Personengesellschaften, die gewerbliche Einkünfte erzielen, wird zum Ausgleich der Mehrbelastung durch Gewerbesteuer eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer auf Ebene der Gesellschafter gewährt. Bei Personengesellschaften muss hierfür der für die Gesellschaft festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden, damit bei diesen dann die Steuerermäßigung zur Einkommensteuer ermittelt werden kann. Die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags erfolgt entsprechend der gesetzlichen Vorgabe nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, der sich im Zweifel aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt.

Strittig ist die Frage, wie die Verteilung der auf die einzelnen Mitunternehmer einer Personengesellschaft entfallenden Anteile am Gewerbesteuer-Messbetrag vorzunehmen ist, wenn unterjährig Gesellschafter aus der Gesellschaft ausgeschieden sind. Hierzu werden zwei unterschiedliche Ansichten vertreten:

- Nach einer Ansicht ist für die Aufteilung der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Wirtschaftsjahrs maßgeblich. Dies hat zur Folge, dass die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung ausschließlich dem Erwerber bzw. den verbliebenen Gesellschaftern zusteht. Diese Lösung kann allerdings zu erheblichen Anrechnungs-Überhängen und vor allem auch Belastungsverschiebungen zwischen den Gesellschaftern führen, da die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte einschließlich Veräußerungsgewinn und die Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags auseinanderfallen. Im Zweifel wäre dies mittels Ausgleichszahlungen auf Basis von Steuerklauseln auszugleichen.
- Die andere in der Literatur vertretene Auffassung hält es daher für sachgerechter, den Gewerbesteuer-Messbetrag zeitanteilig entsprechend den unterjährig jeweils gültigen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüsseln auf die Gesellschafter zu verteilen. Diese Meinung wird auch von der Finanzverwaltung vertreten.

Hinweis:

Aktuell haben sich mit dieser Problematik das Finanzgericht Baden-Württemberg (Urteil vom 10.12.2013, Aktenzeichen 5 K 1181/10) und das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Urteil vom 16.11.2012, Aktenzeichen 3 K 2305/10) befasst. Gegen beide Urteile ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage weiterhin offen ist.

Handlungsempfehlung:

Wegen der im Einzelfall großen materiellen Bedeutung sollten Belastungsverschiebungen zwischen den Gesellschaftern durch vertraglich festgelegte Steuerklauseln aufgefangen werden. Im konkreten Fall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um das gewünschte Ergebnis zu erzielen.

22 GmbH & Co. GbR führt nicht zu gewerblichen Einkünften

In der Rechtsprechung des Bundesgerichtshof ist mittlerweile geklärt, dass bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) die persönliche Haftung der Gesellschafter nicht generell ausgeschlossen werden kann, sondern dies vielmehr nur durch eine individualvertragliche Vereinbarung mit den Gläubigern der Gesellschaft zu erreichen ist. Hieraus zieht die Finanzverwaltung die Schlussfolgerung (so Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17.3.2014, Aktenzeichen IV C 6 - S 2241/07/10004, DOK 2014/0252207), dass bei einer GbR keine gewerbliche Prägung vorliegt, wenn lediglich die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist und die Haftung der übrigen Gesellschafter durch individualvertragliche Vereinbarungen ausgeschlossen ist (sog. „GmbH & Co GbR“). Durch den individuell vereinbarten Haftungsausschluss für die jeweiligen Vertragsabschlüsse bleibe die Rechtstellung als persönlich haftender Gesellschafter unberührt. Auch für die ertragsteuerliche Beurteilung der Einkunftsart habe der Haftungsausschluss keine Bedeutung. Denn nur für den Fall, dass eine GmbH alleinige persönlich haftende Gesellschafterin wäre, sei eine gewerbliche Prägung gegeben. Aus dem Vorgenannten ergibt sich, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung allein durch die Rechtsform das Ergebnis nicht erreicht werden kann, dass die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen darstellen.

Sofern bisher trotz vereinbarter Haftungsausschlüsse eine gewerbliche Prägung angenommen wurde, drohen mit dem durch die Handhabung der

Finanzverwaltung entstehenden Wegfall der gewerblichen Prägung nun Entnahmen bzw. eine Betriebsaufgabe. Die Finanzverwaltung gewährt betroffenen Gesellschaften eine Übergangsregelung. Insoweit ist ein Handeln bis zum 31.12.2014 notwendig.

Handlungsempfehlung:

In der Rechtsprechung ist diese Frage noch umstritten. Dennoch sollten betroffene Gesellschaften steuerlichen Rat einholen, damit geprüft werden kann, ob ein Handeln geboten ist.

23 Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung – Gefahr der Gewerblichkeit bei Freiberufler–Personengesellschaften

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf in dem Urteil vom 19.9.2013 (Aktenzeichen 11 K 3969/11 F) lässt bereits die fehlende Beteiligung am laufenden Gewinn eines Unternehmens das Mitunternehmerisiko und damit im Ergebnis die Mitunternehmerschaft entfallen. Eine mitunternehmerische Beteiligung setze die Teilhabe am Erfolg bzw. den Gewinnchancen des Unternehmens zwingend voraus. Diese Teilhabe werde nicht durch eine Umsatzbeteiligung begründet. Ein Gesellschafter, der nicht als Mitunternehmer angesehen wird, werde steuerlich wie ein Fremdkapitalgeber behandelt. Die Gewinnanteile der nicht mitunternehmerisch beteiligten Gesellschafter seien im Regelfall Betriebsausgaben. Nicht mitunternehmerisch beteiligte Gesellschafter seien nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einzubeziehen; deren Anteil sei bereits bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen. Die fehlende Teilhabe am Erfolg des Unternehmens könne auch nicht durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen werden.

Im Urteilsfall ging es um den Zusammenschluss von Freiberuflern (Augenärzten). Eine Gesellschafterin war bis zum 31.3.2001 zu 0 % an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt und konnte mit Wirkung zum 31.3.2001 ein Drittel der Praxis erwerben. Hinsichtlich der Gewinnabrede vereinbarten die Parteien, dass diese Gesellschafterin bis zum 31.3.2001 jährlich 37 % vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200 000 DM und 42 % vom eigenen Honorarumsatz für die darüber liegende Summe erhielt, sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wurde. Nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung (Erwerb von einem Drittel der Praxis) sollte sie einen Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend ihrer Beteiligung erhalten.

Hinweis:

Da bei Personengesellschaften die Rechte und Pflichten der Gesellschafter sehr frei geregelt werden können und in der Praxis auch nur selten dem Leitbild des Handelsgesetzbuchs entsprechen, müssen im jeweiligen Einzelfall die Regelungen des Gesellschaftsvertrags sorgfältig gewürdigt werden.

Die besondere Brisanz der Feststellung der fehlenden Mitunternehmerstellung der einen Gesellschafterin liegt nun aber in Folgendem: Sind Freiberufler in einer Personengesellschaft zusammengeschlossen, so werden nur dann freiberufliche Einkünfte erzielt, wenn die Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung aller Gesellschafter geprägt ist. Dies war bezüglich der von der nicht als Mitunternehmerin eingestuften Gesellschafterin eigenverantwortlich behandelten Patienten nicht der Fall. Nach Ansicht des

Finanzgerichts Düsseldorf liegen nun – so die Entscheidung in dem Parallelverfahren unter dem Aktenzeichen 11 K 3969/11 G – insgesamt gewerbliche Einkünfte der Mitunternehmerschaft vor.

Hinweis:

Zu dem dargestellten und von dem Finanzgericht Düsseldorf entschiedenen Fall ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 63/13 die Revision anhängig.

24 Wegfall der erbschaftsteuerlichen Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens

Nach derzeit geltendem Recht können Anteile an einer Personengesellschaft unter bestimmten Bedingungen erbschaftsteuerlich begünstigt übertragen werden. Die Begünstigung reicht bis zu einer vollständigen Freistellung von der Erbschaftsteuer.

Handlungsempfehlung:

Diese sehr deutliche Begünstigung von Unternehmensvermögen steht aktuell auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts (Aktenzeichen 1 BvL 21/12). Es wird erwartet, dass das Gericht noch in diesem Jahr eine Entscheidung fällt. Nach derzeitigem Erkenntnisstand kann aktuell noch das in vielen Fällen sehr günstige Recht genutzt werden. Vor dem Hintergrund der bevorstehenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts sollte bei anstehenden Schenkungen über Unternehmensvermögen bzw. Anteilen an einer Personengesellschaft jetzt noch sorgfältig geprüft werden, ob eine Schenkung Sinn macht und diese sollte dann ggf. kurzfristig vollzogen werden. Der nicht vollständig auszuschließende Fall, dass das Bundesverfassungsgericht das derzeitige Recht rückwirkend für nicht rechtens erklärt, kann durch eine Vertragsklausel abgesichert werden.

Die Vergünstigung ist aber an verschiedene Bedingungen geknüpft. Insbesondere darf die begünstigt übertragene Beteiligung an der Personengesellschaft innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach dem unentgeltlichen Erwerb nicht veräußert werden. Mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen II R 36/12) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass es unmaßgeblich ist, aus welchem Grund die Veräußerung erfolgt und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig stattfindet. Im Streitfall hatte die Erbin einen Teil der KG-Anteile zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen hingegeben. Dies sei im Grunde eine schädliche Veräußerung.

Andererseits hat der Bundesfinanzhof auch zu Gunsten des Stpfl. entschieden, dass dann, wenn der Erwerber bereits vorher Gesellschafter der Personengesellschaft war und nun noch weitere Anteile unentgeltlich und begünstigt erhält, eine spätere Veräußerung eines Teilanteils nur dann und insoweit schädlich ist, als dieser veräußerte Anteil höher ist als der ursprüngliche Gesellschaftsanteil (vor dem weiteren unentgeltlichen Erwerb). Der Bundesfinanzhof unterstellt also zu Gunsten des Stpfl., dass zunächst der schon bestehende Anteil und erst dann der begünstigt übertragene Teilanteil veräußert wird. In diesen Konstellationen ist also nicht jedwede Veräußerung schädlich.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist der Behaltenszeitraum sehr sorgfältig zu überwachen, da ein Verstoß gegen die Behaltensregeln zu deutlichen Steuerbelastungen führen kann.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

25 Neues Musterverfahren zur Abgeltungsteuer

Seit Einführung der Abgeltungsteuer ist im Bereich der Kapitaleinkünfte ein Abzug tatsächlich entstandener Werbungskosten grundsätzlich nicht mehr möglich. Diese sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag von 801 € bzw. 1 602 € (bei Zusammenveranlagung von Ehegatten) abgegolten. Ob diese gesetzliche Vorgabe mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Einklang steht, ist umstritten. Nunmehr ist erneut ein diesbezügliches Klageverfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 18/14 beim Bundesfinanzhof anhängig. In diesem Fall hatten die Steuerzahler ein Darlehen zur Finanzierung ihrer Kapitalanlage aufgenommen. Das Finanzamt will die tatsächlich angefallenen Finanzierungszinsen – über den Sparer-Pauschbetrag hinaus – nicht steuermindernd berücksichtigen. Dagegen richtet sich das Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof.

Der Bundesfinanzhof hat damit über ein weiteres Verfahren zum Werbungskostenabzug zu entscheiden. In einem anderen, bereits seit dem Jahr 2013 anhängigen Revisionsverfahren geht es um einen Fall, bei dem der persönliche Steuersatz des Stpfl. unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt. Im Streitfall wurde ein Antrag auf Günstigerprüfung gestellt. Die Kapitaleinkünfte wurden deshalb in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen und unterlagen dem tariflichen Steuersatz. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte es diesbezüglich für unzulässig erklärt, dass der Werbungskostenabzug beschränkt wird und es ließ im Rahmen der Günstigerprüfung den Abzug tatsächlicher Werbungskosten zu. Gegen diese Entscheidung hat die Finanzverwaltung Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt (Aktenzeichen des Revisionsverfahren: VIII R 13/13). In dem o.g., unter dem Aktenzeichen VIII R 18/14 ebenfalls beim Bundesfinanzhof verhandelten Fall liegt der persönliche Steuersatz der Stpfl. mit rund 27 % leicht über dem Abgeltungsteuersatz.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollte vorsorglich ein Werbungskostenabzug geltend gemacht werden. Ein diesbezügliches Einspruchsverfahren kann dann bis zur Entscheidung in den genannten Fällen ruhen.

26 Altverluste aus Aktiengeschäften doch noch nach dem 31.12.2013 verrechen-bar?

Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften, die bis zum 31.12.2008 entstanden waren, konnten auch nach damaligem Recht nicht mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Vielmehr wurden die Verluste in

Folgejahre vorgetragen und dort mit angefallenen Gewinnen aus Wertpapierveräußerungen verrechnet. Mit der Neuregelung über die Einkünfte aus Wertpapiergeschäften im Jahr 2009 wurde eine gesetzliche Übergangsregelung für bis zum 31.12.2008 entstandene Verluste eingeführt, wonach diese bis zum 31.12.2013 mit erzielten Wertpapierveräußerungsgewinnen verrechnet werden konnten. Zum 31.12.2013 noch bestehende Altverluste sind nach der gesetzlichen Übergangsregelung endgültig verfallen.

Nun mehren sich in der Literatur die Stimmen, die diese Übergangsregelung für verfassungswidrig halten und damit die Chance sehen, dass auch nach dem 31.12.2013 noch Gewinne aus Aktiengeschäften mit diesen Altverlusten verrechnet werden können.

Handlungsempfehlung:

Konnten bis Ende 2013 nicht alle Altverluste verrechnet werden, so sollte für 2014 eine Verrechnung beantragt und ein ablehnender Bescheid offen gehalten werden.

27 Darlehensverhältnisse zwischen Angehörigen

Gerade mit Darlehensverträgen zwischen Familienangehörigen werden oftmals Einkommensquellen innerhalb der Familie unter steuerlichen Gesichtspunkten gestaltet. Die Finanzverwaltung wendet für die steuerrechtliche Anerkennung der Darlehensverhältnisse sehr enge Maßstäbe an. Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.4.2014 (Aktenzeichen IV C 6 - S 2144/07/10004, DOK 2014/0061930) weist die Finanzverwaltung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.10.2013 (Aktenzeichen X R 26/11) hin, welches die Finanzverwaltung nun allgemein anwendet. Der Bundesfinanzhof hatte sich zu Darlehensverhältnissen zwischen Angehörigen, die nicht nur dem Interesse des Schuldners an der Erlangung zusätzlicher Mittel außerhalb einer Bankfinanzierung dienen, sondern auch das Interesse des Gläubigers an einer gut verzinslichen Geldanlage berücksichtigen, geäußert. Als Maßstab für den Fremdvergleich könnten nicht allein die Vertragsgestaltungen, die zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten üblich sind, sondern ergänzend auch Vereinbarungen aus dem Bereich der Geldanlage heranzuziehen sein.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall können sich die vertraglichen Vereinbarungen, z.B. hinsichtlich der Zinshöhe und der Zinszahlung (regelmäßige Zinsauszahlung oder Stehenlassen der Zinsen), also auch an den Kapitalanlagemöglichkeiten des Gläubigers orientieren. In der Praxis sollten die Interessen der beteiligten Parteien möglichst umfassend dokumentiert werden.

Für Hauseigentümer

28 Kein Teilabzug privater Gebäudekosten durch eine auf dem Hausdach installierte Photovoltaikanlage

Mit Urteil vom 17.10.2013 (Aktenzeichen III R 27/12) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Kosten eines privaten, nicht zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes sich auch nicht anteilig steuerlich abziehen lassen, wenn auf dem Dach eine Photovoltaikanlage betrieben wird.

Im Urteilsfall wurde auf den Dächern zweier Hallen jeweils eine Photovoltaikanlage installiert und der erzeugte Strom in das öffentliche Netz eingespeist. Die Einspeisevergütungen wurden als gewerbliche Einkünfte erfasst. Die Hallen als solche hatte der Stpfl. zu einem geringen Mietzins an seine Ehefrau überlassen, die darin u.a. eine Pferdepenion betrieb. Das Finanzamt erkannte die Vermietung der beiden Hallen an die Ehefrau mangels Überschusserzielungsabsicht nicht als steuerrelevant an und berücksichtigte die Hallenkosten daher nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es erkannte die Kosten auch nicht (anteilig) als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage an.

Der Bundesfinanzhof bestätigte diese rechtliche Behandlung. Das Gericht geht davon aus, dass die Photovoltaikanlagen und die Hallen jeweils eigenständige Wirtschaftsgüter sind und die Hallen nicht (auch nicht teilweise) zum Betriebsvermögen des Betriebs „Stromerzeugung“ gehören. Die Benutzung der Hallen als Aufstellbasis für die Photovoltaikanlagen führt nach Auffassung des Gerichts nicht dazu, dass ein Teil der Hallenkosten bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte berücksichtigt wird. Eine Aufteilung der Aufwendungen zwischen der – im Urteilsfall: privaten – Hallennutzung und der gewerblichen Hallen(dach)nutzung sei nicht möglich.

Hinweis:

Dies bedeutet einerseits, dass Kosten der Halle oder des Hauses bei den Einkünften aus der Photovoltaikanlage nicht abzugsfähig sind. Das gilt entsprechend auch für Anlagen auf einem privat genutzten Haus. Andererseits wird mit diesem Urteil aber auch klargestellt, dass das Haus auch nicht (teilweise) zum Betriebsvermögen gehört und damit bei einer evtl. späteren Veräußerung des Gebäudes außerhalb der Spekulationsfrist keine Einkommensteuer anfällt.

Weiterhin ist hervorzuheben, dass hinsichtlich der Verpachtung der Hallen für die Pferdepenion im konkreten Fall eine Gewinnerzielungsabsicht verneint wurde, so dass eine Geltendmachung der entsprechenden Kosten bei den Vermietungseinkünften nicht in Frage kam. Da die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit nur bei Wohnungen zum Tragen kommt, war hier eine Einzelfallprüfung anhand einer Überschussprognose durchzuführen. Die Mieteinnahmen reichten im Streitfall aber noch nicht einmal aus, um die auf das Gebäude und die sonstigen vermieteten Gegenstände entfallende Abschreibung abzudecken. In Anbetracht der auf der Ausgabenseite zusätzlich

anzusetzenden Instandhaltungsaufwendungen war eine Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen.

29 Veräußerung von Grundstücken durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

Wird eine fremdvermietete Immobilie innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ veräußert, so unterliegt der entstehende Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer. Dies gilt nicht nur dann, wenn die Immobilie unmittelbar vom Stpfl. gehalten wird, sondern auch dann, wenn diese zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehört, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.1.2014 (Aktenzeichen IX R 9/13) klarstellte.

Hinweis:

Letztlich offen blieb in diesem Verfahren die Frage, ob ein steuerlich (anteilig) zu erfassender Gewinn entsteht, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft beitritt und dann innerhalb der Zehnjahresfrist eine Immobilie aus dem Bestand der vermögensverwaltenden Personengesellschaft veräußert wird, die sich aber insgesamt schon mehr als 10 Jahre im Bestand der Gesellschaft befindet. In der Literatur wird diese Frage bejaht. Danach soll also nicht auf die Haltedauer des Grundstücks durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft abgestellt werden, sondern auf den Zeitraum, in dem das Grundstück (anteilig) dem Gesellschafter zuzurechnen ist.

30 Erbschaftsteuerbegünstigung für vermietete Immobilien

Bei Vererbung vermieteter Immobilien wird ein Wertabschlag von 10 % im Rahmen der Ermittlung der Erbschaftsteuer vorgenommen. Insoweit ist das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 12.3.2014 (Aktenzeichen 3 K 1/14) zu beachten. Hiernach ist die erbschaftsteuerliche Vergünstigung versagt, wenn ein bebautes Grundstück erstmals mehr als 1 ½ Jahre nach dem Tod des Erblassers vermietet wird. Strittig war, ob es darauf ankommt, dass das Grundstück im Erwerbszeitpunkt vermietet war, oder ob eine zu diesem Zeitpunkt bestehende Vermietungsabsicht ausreicht.

Im vorliegenden Fall argumentiert das Finanzgericht, dass sich aus dem Zusammenhang der Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes ergebe, dass grundsätzlich nur bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu Wohnzwecken vermietet werden, mit einem verminderten Wert anzusetzen sind. Es handele sich insoweit um eine Bewertungsvorschrift und hinsichtlich der Bewertung sei auf den Todeszeitpunkt abzustellen.

Hinweis:

Ausnahmsweise genügt eine Vermietungsabsicht bei Leerstand wegen Mieterwechsels oder Durchführung von Modernisierungs- oder Renovierungsmaßnahmen. Nach Auffassung des Gerichts ist bei einem Leerstand im Besteuerungszeitpunkt zu verlangen, dass die Vermietungsabsicht durch Nachweis eines „zeitnah“ bzw. „innerhalb einer angemessenen Frist“ nach dem Stichtag abgeschlossenen Mietverhältnisses belegt wird.

31 Berichtigung zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden

Der Bundesfinanzhof hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen, auf welche Weise eine zu hohe Abschreibung bei Gebäuden im Privatvermögen berichtigt werden kann, wenn die entsprechenden Steuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden können.

Hintergrund ist, dass im Einkommensteuergesetz die Abschreibungssätze für Gebäude vorgegeben sind. Im Grundfall sind Wohngebäude über 50 Jahre, also mit jährlich 2 % abzuschreiben. Hiervon abweichend konnten bei Gebäuden im Privatvermögen unter bestimmten Voraussetzungen Abschreibungsbeträge in festen, über die Nutzungsdauer fallenden Staffelsätzen zwischen 7 % und 1,25 % (sog. degressive AfA) abgezogen werden. Sind für ein Gebäude allerdings Sonderabschreibungen vorgenommen worden, wie z.B. eine Zeitlang in den östlichen Bundesländern, ist gesetzlich vorgeschrieben, dass sich die AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung nach dem Restwert und den unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden gleichbleibenden Staffelsätzen (sog. lineare AfA) bemisst.

Im Streitfall hatte der Kläger zunächst Sondergebietsabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz i.H.v. 50 % der von ihm für den Erwerb eines Mehrfamilienhauses im Jahr 1995 geleisteten Anzahlung in Anspruch genommen und anschließend nach Fertigstellung und Ablauf des Begünstigungszeitraums das Gebäude – entgegen den gesetzlichen Vorgaben – ab 1996 degressiv nach festen Staffelsätzen abgeschrieben. Nachdem das Finanzamt 2009 festgestellt hatte, dass die degressive AfA zu Unrecht in Anspruch genommen worden war, berichtigte es in den (verfahrensrechtlich noch offenen) Streitjahren 2007 bis 2009 die AfA, indem es die (typisierte) 50-jährige Gesamtnutzungsdauer um den fünfjährigen Begünstigungszeitraum der Sonderabschreibung verringerte und den so neu ermittelten AfA-Satz von 2,22 % auf den nach Abzug der bereits geltend gemachten AfA-Beträge ermittelten Restwert des Gebäudes bis zur vollen Absetzung in Abzug brachte. Da das Abschreibungsvolumen auf Grund der überhöhten Abschreibung in den bestandskräftigen Veranlagungen der Vorjahre zum 1.1.2007 bereits auf 41 784 € reduziert war, konnte nur noch für die Jahre 2007 bis 2009 eine entsprechende Abschreibung gewährt werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.11.2013 (Aktenzeichen IX R 12/13) die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung der AfA bestätigt. Das Gericht hat zunächst entschieden, dass eine degressive AfA nach Vornahme einer Sonderabschreibung ausgeschlossen ist.

Sind für ein Gebäude in einem Veranlagungszeitraum daher Sonderabschreibungen vorgenommen worden, bemesse sich nach Ablauf des Begünstigungszeitraums die Restwertabschreibung nach dem unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden linearen Prozentsatz. Wurden degressive Abschreibungen zu Unrecht vorgenommen, sei die Berichtigung zu hoch vorgenommener und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer AfA bei Gebäuden im Privatvermögen in folgender Weise vorzunehmen:

Ab dem ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Jahr werden die gesetzlich vorgeschriebenen Abschreibungssätze auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des noch vorhandenen Restbuchwerts angewendet. Damit kommt es im Ergebnis zu einer Verkürzung der Abschreibungsdauer, weil nach Abzug der unzulässigen AfA-Beträge von einem geringeren Restwert ausgegangen wird.

Handlungsempfehlung:

Der Abschreibungsverlauf sollte sorgfältig anhand eines Abschreibungsplans verfolgt werden. Dies erscheint gerade wegen des sehr langen Abschreibungszeitraums in der Praxis wichtig.

32 Grundstückserwerb gegen unentgeltliche Pflegeleistung

Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen stellt mit Verfügung vom 21.2.2014 (Aktenzeichen S 4521 - 128 - St 262) klar, dass die in einem Grundstücksvertrag eingegangene Verpflichtung des Erwerbers, den Veräußerer im Bedarfsfall unentgeltlich zu pflegen, eine Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung darstellt und damit in die Ermittlung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen ist.

Der Jahreswert der Leistung richtet sich nach dem Umfang der Pflege, die wiederum vom Grad der Bedürftigkeit abhängt.

Ist der Erwerber eine ausgebildete Pflegekraft, sind die Leistungen mit den Sätzen nach § 36 SGB XI anzusetzen.

Ist der Erwerber keine ausgebildete Kraft, sind die Leistungen mit den Sätzen für das Pflegegeld nach § 37 SGB XI zu bewerten.

Hinsichtlich der Steuerfestsetzung ist zu unterscheiden:

- Die Gegenleistung ist sofort zu besteuern, wenn die Pflegebedürftigkeit bei Vertragsabschluss schon besteht.
- Besteht die Pflegebedürftigkeit bei Vertragsabschluss noch nicht, ist sie aufschiebend bedingt; ihr Entstehen hängt nämlich davon ab, ob der Veräußerer jemals pflegebedürftig wird. Falls es sich um eine persönlich vom Erwerber zu erbringende Leistung handelt, ist die Verpflichtung außerdem davon abhängig, dass der Erwerber den Eintritt der Pflegebedürftigkeit erlebt und dass er zur Pflege im Stande ist. Die Grunderwerbsteuer ist in diesem Fall ohne Berücksichtigung der Pflegeverpflichtung festzusetzen. Tritt später die Bedingung ein, so ist dies vom Grundstückserwerber dem Finanzamt anzuzeigen, damit eine Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer erfolgen kann.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen der unentgeltlichen Grundstücksübertragung gegen Vereinbarung von Pflegeleistungen ist zu beachten, dass durch die anfallende Grunderwerbsteuer eine Zahlungsverpflichtung besteht. Es sollte im Vorfeld eine Ermittlung erfolgen, um die Folgen abschätzen zu können.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

33 Keine Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG bei un-terjährigem Hinzuerwerb von Anteilen

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09“ ist in 2013 die Steuerpflicht für sog.

Streubesitzdividenden (Dividenden aus Beteiligungen von weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals) eingeführt worden. Damit sollen die Unterschiede bei der Kapitalertragsteuer zwischen in- und ausländischen Investoren im Bereich der Streubesitzdividenden dadurch beseitigt werden, dass nun auch **Dividendenerträge** inländischer Kapitalgesellschaften aus kleineren Unternehmensbeteiligungen (d.h. bei einer Beteiligung von weniger als 10 %) besteuert werden. Dabei wird entscheidend auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Wirtschaftsjahrs abgestellt. Dagegen bleiben **Gewinne aus der Veräußerung** von Streubesitzbeteiligungen auch weiterhin gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei.

Für einen unterjährigen Erwerb einer Beteiligung regelt das Gesetz, dass der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt gilt. Hinsichtlich der Auslegung dieser Rückbeziehungsfiktion werden verschiedene Ansätze vertreten. Vor diesem Hintergrund ist die Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 2.12.2013 (Aktenzeichen S 2750a A - 19 - St 52, DStR 2014, 427) zu sehen, mit dem die FinVerw. zu **verschiedenen Fallkonstellationen** des unterjährigen Hinzuerwerbs von Anteilen, der in besonderem Maße gestaltungsrelevant ist, wie folgt Stellung nimmt:

- **Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres, Hinzuerwerb im Laufe des Jahres von 11 %:** Das Gesetz regelt, dass für Zwecke der Besteuerung der Streubesitzdividenden der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt gilt; durch die Rückbeziehung findet § 8b Abs. 4 KStG auf Erträge aus dieser Beteiligung keine Anwendung, d.h. es erfolgt keine Besteuerung.
- **Beteiligungshöhe zu Beginn des Jahres 4 % Hinzuerwerb im Laufe des Jahres von 7 %:** Zu Beginn des Kalenderjahres besteht eine Beteiligung von weniger als 10 %. Nach dem Hinzuerwerb ist der Stpfl. zu insgesamt 11% beteiligt. Ein Rückbezug auf den Beginn des Jahres erfolgt hier nicht, da nicht mindestens 10 % hinzuerworben wurden; daher sind die Beteiligungserträge in diesem Jahr in voller Höhe steuerpflichtig.
- **Beteiligungshöhe zu Beginn des Jahres 4 % Hinzuerwerb im Laufe des Jahres 11 %:** Zu Beginn des Kalenderjahres besteht eine Beteiligung von weniger als 10 %. Nach dem Hinzuerwerb ist der Stpfl. zu insgesamt 15 % beteiligt. Die Steuerbefreiung greift aber nur für den hinzuerworbenen Anteil von 11 %. Erzielt der Stpfl. im Jahr des Hinzuerwerbs Erträge aus der Beteiligung, sind diese nur insoweit steuerfrei, als sie auf den hinzuerworbenen 11-%igen Anteil entfallen, und steuerpflichtig, soweit sie auf den Anteil von 4 % entfallen.
- **Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres, Erwerb einer Beteiligung von 20 % am 1.4. und einer Beteiligung von 7 % am 1.6.:** Die Steuerbefreiung auf Grund des Rückbezugs zum Jahresbeginn ist nur für den Erwerb der Beteiligung i.H.v. 20 % am 1.4. anzuwenden. Am 1.6. wurde eine Beteiligung von weniger als 10 % erworben, so dass eine Rückbeziehung nicht in Betracht kommt. Erzielt der Stpfl. in diesem Jahr Erträge aus der Beteiligung, sind diese insoweit steuerfrei, als sie auf den am 1.4. erworbenen 20-%igen Anteil entfallen und steuerpflichtig, soweit sie auf den Anteil von 7 % entfallen.
- **Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres; Hinzuerwerb von 5 % von Veräußerer 1 und weiterer 5 % von Veräußerer 2:** Die Steuerbefreiung auf Grund des Rückbezugs auf den Jahresanfang ist nicht anzuwenden, da nicht in einem Erwerbsvorgang mindestens 10 % erworben werden.
- **Erwerb von 15 % und Veräußerung von 10 % im gleichen Jahr, anschließende Ausschüttung:** Der Erwerb der Beteiligung von 15 % gilt als

zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Durch diesen Rückbezug erfolgt keine Besteuerung der Erträge aus dieser Beteiligung, auch wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der Ausschüttung nur noch zu 5 % beteiligt ist. Der Erwerber der Beteiligung, der 10 % hinzuerwirbt, profitiert auch von der Regelung der Rückbeziehung auf den Jahresbeginn und kann daher die auf ihn entfallenden Beteiligungserträge ebenfalls steuerfrei vereinnahmen.

Hinweis:

Im Grundsatz ist die klarstellende Stellungnahme der FinVerw. zu begrüßen. Allerdings erscheint die anteilsbezogene Betrachtung nicht durch den Gesetzeswortlaut gedeckt, z.B. sollte im drittgenannten Fall der unterjährige Hinzuerwerb von 11 % für alle Anteile (also auch die 4 %) auf den Jahresbeginn zurückwirken, so dass sämtliche Gewinnausschüttungen des Jahres aus dieser Beteiligung steuerfrei wären. In einschlägigen Praxisfällen sollten entsprechende Gestaltungen daher nur unter fachlicher Begleitung vorgenommen werden.

34 Darlehenszinsen nach als vGA behandelter Teilwertabschreibung auf das Dar-lehen

Zu der besonders praxisrelevanten Frage der Darlehensgewährung zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter (bzw. einer ihm nahestehenden Person) hat das FG Münster mit dem für die Stpfl. vorteilhaften Urteil vom 18.12.2013 (Aktenzeichen 10 K 2908/11 K, G, F, EFG 2014, 375) Stellung genommen. Im Streitfall hatte die GmbH einer dem alleinigen Gesellschafter nahestehenden Person ein mit 6 % zu verzinsendes Darlehen gewährt, ohne dass Sicherheiten gefordert und bestellt wurden. In der Folge wurde diese Forderung von der GmbH wegen der schlechten finanziellen Verhältnisse des Schuldners auf 0 € abgeschrieben, was auch die FinVerw. im Grundsatz anerkannte. Allerdings sollte die Abschreibung wegen der fehlenden Sicherung des Darlehens als vGA zu werten sein. Zudem lagen nach Ansicht des FA weitere vGA in Gestalt der zivilrechtlich weiterhin entstehenden, aber steuerlich nicht mehr zu erfassenden künftigen Zinsforderungen vor, da auch nach der Teilwertabschreibung noch eine Verzinsungspflicht bestanden habe und der Verzicht auf eine solche Verzinsung als vGA zu behandeln sei.

Das FG Münster bestätigte, dass die Forderung zutreffend auf den Teilwert von 0 € berichtet wurde und eine solche Teilwertabschreibung eines ungesicherten Darlehens eine vGA darstellt. Für die Annahme einer vGA hinsichtlich der unterlassenen Erfassung der Zinsen fehle es jedoch an einer steuerbilanziell zu erfassenden Zinsforderung.

In Abgrenzung zur rein zivilrechtlichen Lage differenziert das FG Münster wie folgt:

- Wird ein Darlehen gewährt, bei dem von vornherein mit einer Rückzahlung nicht zu rechnen ist, handele es sich zivilrechtlich bei dem Darlehensvertrag und der in ihm getroffenen Zinsvereinbarung um ein Scheingeschäft; zivilrechtlich wirksame Zinsforderungen würden nicht entstehen.
- Wird ein verzinsliches Darlehen aus gesellschaftlichen Gründen ohne Gestellung von Sicherheiten gewährt, würden sowohl steuerlich als auch zivilrechtlich ein Darlehensverhältnis und eine wirksame Zinsvereinbarung vorliegen. Ist dann steuerbilanziell wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Darlehensschuldners eine

Teilwertabschreibung vorzunehmen, müsse sie als vGA außerhalb der Bilanz wieder hinzuzugerechnet werden. Dies gelte grundsätzlich auch für die Zinsforderungen, die im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung bereits entstanden sind.

- Zinsforderungen, die jedoch im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung noch nicht entstanden waren, teilen nach Auffassung des FG in der Folge das Schicksal des Darlehens, das abweichend vom Zivilrecht steuerlich dem außerbilanziellen gesellschaftlichen Bereich zugeordnet wird. Steuerlich werde das Darlehen also nicht weiter als ein solches behandelt, sondern als gesellschaftlich veranlasste Zuwendung bewertet. D.h., dass auf Grund der Teilwertberichtigung des Darlehens auch die Zinsen als Nebenleistung zum Darlehen steuerlich dem gesellschaftlichen und nicht mehr dem betrieblichen Bereich zugeordnet würden und daher keine vGA auslösen könnten.

Hinweis:

Das FG Münster hat zwar die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts zugelassen, in einschlägigen Fällen sollte dieses für die Stpfl. günstige Urteil trotzdem Berücksichtigung finden.

35 Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge

Kapitalerträge, die natürliche Personen im Rahmen ihres steuerlichen Privatvermögens erzielen, werden einkommensteuerlich – abweichend von den übrigen Einkünften – mit dem sog. Abgeltungsteuersatz (25 %) erfasst. Die sog. Abgeltungsteuer wird i.d.R. durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle einbehalten und für den Stpfl. an das Finanzamt abgeführt. Hinsichtlich der auf diese Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer gilt derzeit, dass die Stpfl. bei deren Erhebung aktiv mitwirken müssen. Einerseits kann ein Antrag z.B. bei den Kreditinstituten gestellt werden, so dass dort die Kirchensteuer auf die Abgeltungsteuer einbehalten und abgeführt wird. Andererseits ist es auch möglich, auf einen solchen Antrag zu verzichten und die erzielten Kapitalerträge i.V.m. der Einkommensteuererklärung bei seinem Finanzamt zu erklären, welches dann die Kirchensteuer nachträglich erhebt.

Ab dem 1.1.2015 tritt nun diesbezüglich eine Verfahrensänderung in Kraft. Anders als bisher besteht grds. zukünftig kein Wahlrecht mehr, ob die Kirchensteuerbeträge durch die auszahlende Stelle einbehalten werden oder ob die Festsetzung im Veranlagungsverfahren erfolgt. Zukünftig müssen die die Kapitalertragsteuer einbehaltenden Institute beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) unter Verwendung der Steuer-Identifikationsnummer und des Geburtsdatums des Kunden abfragen, ob dieser kirchensteuerpflichtig ist. Ist dies der Fall, so ist zwingend Kirchensteuer auf die Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Im Gegenzug sind nun aber – neben Kreditinstituten und Versicherungen – auch alle weiteren Gesellschaften, die Ausschüttungen an natürliche Personen als Gesellschafter leisten, zu diesem Vorgehen verpflichtet. Dies betrifft also z.B. die GmbH mit Gewinnausschüttungen an ihre Gesellschafter oder auch die Auszahlung von Gewinnanteilen an stille Gesellschafter oder partiarische Darlehensgeber. Daher sind auch diese Gesellschaften nun gesetzlich verpflichtet, jährlich die für den automatisierten Kirchensteuerabzug notwendigen Daten beim BZSt

abzurufen und im Ausschüttungs- bzw. Auszahlungsfall den Kirchensteuerabzug vorzunehmen (automatisierter Datenabruf).

Diese Abfrage muss jedes Jahr im Zeitraum vom 1.9. bis 31.10. – und zwar erstmals schon in 2014 – durchgeführt werden. Da allerdings die Gesellschafter der Weitergabe ihrer Informationen zur Religionszugehörigkeit gegenüber dem BZSt widersprechen können (mittels einer Sperrvermerkserklärung auf einem amtlichen Vordruck), sind sie im Vorfeld – ebenfalls jährlich – über die Abfrage zu informieren und auf das Widerspruchsrecht hinzuweisen. Über eingelegte Sperrvermerke informiert das BZSt i.Ü. alljährlich das jeweilige Wohnsitzfinanzamt, da der Stpfl. in diesen Fällen zur Abgabe einer entsprechenden Steuererklärung verpflichtet ist.

Hinweis:

Auch wenn das Verfahren erst für Ausschüttungen ab 2015 gilt, besteht für GmbHs auf Grund des Abfragezeitraums schon jetzt Handlungsbedarf, und zwar unabhängig von der Frage, ob Ausschüttungen für 2015 überhaupt geplant sind. Denn der automatisierte Datenabruf ist infolge der gesetzlichen Neuregelung auch, allein auf Grund der Möglichkeit, Ausschüttungen durchzuführen, für GmbHs verpflichtend. Dies gilt selbst dann, wenn die Religionszugehörigkeit der Gesellschafter den Gesellschaften bereits bekannt ist (z.B. bei sog. Ein-Mann-GmbHs).

Handlungsempfehlung:

Es wird folgendes Vorgehen empfohlen:

1. Zunächst sind die Gesellschafter zeitnah über die gesetzliche Neuregelung und dabei insbesondere über das Widerspruchsrecht zu informieren. Die Benachrichtigung hat so zeitig zu erfolgen, dass den Gesellschaftern noch die Möglichkeit verbleibt, bis spätestens zum 30.6. der Weitergabe der Information zu widersprechen.

2. Dann sollten die Gesellschaften prüfen, ob ihnen die für die Abfrage der Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) beim BZSt erforderlichen Angaben ihrer Gesellschafter vorliegen, nämlich die Steueridentifikationsmerkmale sowie die Geburtsdaten sämtlicher abzufragender Gesellschafter.

3. Schließlich sind die technischen Voraussetzungen der Abfrage der Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) zu schaffen. Hierzu bedarf es der Zertifizierung für das BZStOnline-Portal sowie der fachlichen Zulassung zum Kirchensteuerabzugsverfahren.

Nähere Informationen halten – neben der Homepage des BZSt – auch die steuerlichen Berater bereit, die ebenfalls mit dem weiteren jährlichen Verfahren der Abfrage der KiStAM beauftragt werden können. Die einmalige Registrierung durch die in der GmbH verantwortliche Person ist allerdings unabdingbar.

36 Schuldzinsen für die Finanzierung nachträglicher Anschaffungskosten einer aufgegebenen GmbH-Beteiligung als Werbungskosten abzugsfähig

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn bzw. 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. Als in die Berechnung dieses Gewinns bzw. Verlusts einzubeziehende sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung 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 sind.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH v. 29.10.2013 (Aktenzeichen VIII R 13/11, BStBl II 2014, 251) zu sehen, mit dem dieser seine bisherige Rechtsprechung zu Gunsten der Stpfl. weiterentwickelt hat. Im Streitfall hatte der mit 99 % beteiligte GmbH-Gesellschafter 1994 gegenüber einer Bank für die Schulden der GmbH eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen. Die GmbH ging 1995 in Konkurs und der Gesellschafter wurde im Jahr 1998 aus der Bürgschaft in Anspruch genommen, so dass ihm nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung entstanden. Zur Finanzierung der Verpflichtung nahm der Gesellschafter im Jahr 1998 ein Darlehen auf. Die insoweit im Streitjahr 2001 entrichteten Zinsen wollte er als Auflösungsverlust nach § 17 EStG geltend machen, was ihm das Finanzamt aber verwehrte.

Zu dieser Sachlage hat der BFH nun festgestellt,

- dass auf Grund des gesetzlichen Paradigmenwechsels im Jahr 1999 (sehr deutliche Absenkung der Mindestbeteiligungsquote in § 17 EStG, so dass im Grunde nahezu alle GmbH-Gesellschafter von dieser Vorschrift erfasst werden) entsprechend nachlaufende Schuldzinsen, die nicht durch den Veräußerungserlös oder die Verwertung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter beglichen werden können, grundsätzlich als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen abzuziehen sind, und
- dass nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung solche nachlaufenden Schuldzinsen bis einschließlich 1998 steuerrechtlich nicht abziehbar waren (weil sie der nicht steuerbaren Vermögensebene zugeordnet wurden).
- An der bisherigen Rechtsprechung hält der BFH nun explizit nicht mehr fest, d.h. nachträgliche Finanzierungskosten können unabhängig vom Jahr der Veräußerung oder der Aufgabe der Beteiligung als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH klargestellt, dass die Abziehbarkeit entsprechend nachlaufender Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unabhängig vom Zeitpunkt der Aufgabe oder der Veräußerung der Beteiligung ist, d.h. auch für Zeiträume vor 1999 gilt. Der Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung spielt also keine Rolle, es kommt allein darauf an, dass die Zinszahlungen durch die Beteiligung an der GmbH ausgelöst wurden bzw. werden.

Für die Rechtslage seit Einführung der Abgeltungsteuer (1.1.2009), nach der der Werbungskostenabzug auf den Sparer-Pauschbetrag von 801 € begrenzt ist, steht allerdings noch die höchstrichterliche Klärung der Frage aus, ob die nachlaufenden Schuldzinsen von diesem Werbungskostenabzugsverbot erfasst werden. Insoweit können die Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfsverfahrens nur im konkreten Einzelfall abgeschätzt werden.

37 Tilgung von Bürgschaftsverpflichtungen durch nur mittelbar beteiligten GmbH-Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit

Das FG Köln hat mit Urteil v. 28.5.2013 (Aktenzeichen 15 K 259/12, EFG 2014, 256) einen Sachverhalt entschieden, in dem der Geschäftsführer der Gesellschaft mittelbar selbst an dieser beteiligt war. Dieser Geschäftsführer hatte im Zuge eines Sanierungskonzepts eine selbstschuldnerische Bürgschaft für die GmbH i.H.v. 163 400 € übernommen, aus der er nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in 2009 vollumfänglich in Anspruch genommen wurde.

Während das Finanzamt die Berücksichtigung dieser Zahlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ablehnte, hat das FG Köln den Werbungskostenabzug mit folgenden Hinweisen zugelassen:

- Bei GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern könne die Übernahme einer Bürgschaft sowohl durch die Arbeitnehmerstellung als auch durch die Gesellschafterstellung veranlasst sein. Wenn dabei Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang stehen, seien sie nach der Rechtsprechung des BFH bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung haben (BFH v. 16.11.2011, VI R 97/10, BStBl II 2012, 343).
- Ist der Gesellschafter/Geschäftsführer nicht nur unwesentlich am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt, so gelte eine Bürgschaftsübernahme immer dann als durch die Gesellschafterstellung veranlasst, wenn ein steuermindernder Abzug der Aufwendungen aus einer Anwendung des § 17 EStG möglich ist. Wäre daher im Streitfall der Geschäftsführer unmittelbar an der GmbH beteiligt gewesen, so wären nach Ansicht des BFH seine Aufwendungen auf Grund der Bürgschaft als Auflösungsverlust im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen gewesen, ein Werbungskostenabzug wäre dann ausgeschlossen.
- Im Urteilsfall war der Geschäftsführer, der erhebliche Gehalts- und Tantiemезahlungen erhielt, allerdings nur mittelbar beteiligt, so dass die Bürgschaftsübernahme im Zusammenhang mit der Arbeitnehmereigenschaft stand. Nach Auffassung des FG Köln verdrängt eine mittelbare Beteiligung den Zusammenhang mit der Arbeitnehmerstellung nicht, so dass der Werbungskostenabzug im Streitfall zu gewähren war. Ein Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsverpflichtung und dem Arbeitsverhältnis konnte angenommen werden, da die Geschäftsführer-Gehälter, die aufgrund des Anstellungsvertrags erzielt wurden, von der Bürgschaftshingabe abhängig waren.

Hinweis:

Das FG Köln hat explizit die Revision wegen der Frage zugelassen, ob bei mittelbarer Beteiligung - wie bei einer fehlgeschlagenen Beteiligung auch - eine Berücksichtigung der Verluste als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfolgen muss (unter dem Aktenzeichen VI R 58/13 beim BFH anhängig). In einschlägigen Praxisfällen sollte der entsprechende Werbungskostenabzug begehrt werden.

38 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Angemessene Gesamtausstattung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern

Mit Beschluss vom 9.10.2013 (Aktenzeichen I B 100/12, BFH/NV 2014, 385) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Angemessenheit der Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern für die Fälle der Bestellung mehrerer Geschäftsführer bestätigt: Die Bestimmung der angemessenen Gesamtausstattung von Gesellschafter-Geschäftsführern unterliege keinen festen Regeln. Vielmehr sei der angemessene Betrag im Einzelfall zu schätzen, wobei regelmäßig eine Bandbreite von Beträgen als angemessen angesehen werden müsse.

Bei der Bestellung mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer (insbesondere bei kleineren GmbHs) dürfe aber ein aus einer Gehaltsstrukturuntersuchung abgeleiteter Vergleichswert nicht rein schematisch mit der Anzahl der Geschäftsführer multipliziert werden. Vielmehr sei zu prüfen, wie eine mit Fremdgeschäftsführern bestückte Kapitalgesellschaft deren Leistung vergütet hätte. Dabei könne es im Einzelfall durchaus sachgerecht sein, einen für die Gesamtgeschäftsführung ermittelten Wert durch die Anzahl der Geschäftsführer zu dividieren. Ergänzend sei dabei stets aber auch zu prüfen, ob der so gefundene Wert im Hinblick auf besondere Aufgaben oder Qualifikationen des jeweiligen Geschäftsführers korrigiert werden muss. Im Streitfall hatte das FG mit Rücksicht darauf, dass beide Gesellschafter Geschäftsführer waren, einen Gehaltsabschlag von 25 % als angemessen erachtet und die über die angemessene Gesamtausstattung hinausgehenden Zahlungen als vGA qualifiziert.

Hinweis:

Es ist anzuraten, für den Einzelfall in regelmäßigen Abständen eine Überprüfung der vereinbarten Gesellschafter-Geschäftsführergehälter durchzuführen.

b) Erdienenszeitraum bei einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer – generell und bei Hinterbliebenenversorgung

Mit Entscheidungen v. 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 26/12, www.stotax-first.de) und v. 27.11.2013 (Aktenzeichen I R 17/13, www.stotax-first.de) hat der BFH zur Frage des Erdienenszeitraums bei einer Pensionszusage Stellung genommen.

Im ersten Streitfall hatte eine GmbH dem mit 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Alter von 62 Jahren eine Pensionszusage erteilt, nach der dieser bei Ausscheiden aus der Firma mit Erreichen der Altersgrenze eine Altersrente von monatlich 500 € erhalten sollte. Die Altersgrenze wurde auf 67 Jahre festgelegt.

Im zweiten Streitfall hatte eine GmbH ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer im Dezember 1989 eine Pensionszusage mit Witwenversorgung zu Gunsten der konkret bezeichneten Ehefrau zugesagt, die in 1997 verstarb. In 1999 wurde eine Ergänzungsvereinbarung geschlossen, mit der die bisherige Witwenversorgung wieder aufleben sollte und zwar zu Gunsten der neuen Lebensgefährtin des Gesellschafter-Geschäftsführers, die dieser im Jahr 2000 heiratete.

In beiden Streitfällen war zu klären, ob die im Alter von 62 Jahren zugesagte Pension bzw. die Hinterbliebenenversorgung zu Gunsten der zweiten Ehefrau erdienbar waren. Der BFH hat in beiden Fällen zu Ungunsten der GmbHs entschieden.

Nach seiner ständigen Rechtsprechung stellt es – sowohl beim beherrschenden als auch beim nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer – ein starkes Indiz für die fehlende Erdienbarkeit dar, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage das 60. Lebensjahr bereits vollendet hat. Daran hält der BFH auch weiterhin fest, weil der Arbeitgeber nach der allgemeinen Lebenserfahrung nur noch mit einer zeitlich eng begrenzten Tätigkeit des Arbeitnehmers bis zum Eintritt des Pensionsfalls rechnen könne.

Trotz der gestiegenen Lebenserwartungen bleibe das Risiko einer nachlassenden Arbeitsfähigkeit bestehen. Bei über 60-Jährigen könne weiterhin nicht von einer Erdienbarkeit der Pensionszusage ausgegangen werden. Der BFH hat im Übrigen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Prüfung der Erdienbarkeit insbesondere nicht im Hinblick darauf entbehrlich ist, dass die Pensionszusage auch in die Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtbezüge einbezogen wird.

Sieht eine Versorgungszusage eine individuelle Hinterbliebenenversorgung vor und verstirbt der begünstigte Ehegatte, so ist die Hinterbliebenenversorgung nach Auffassung des BFH endgültig entfallen.

Soll zu einem späteren Zeitpunkt ein neuer Lebensgefährte/Ehegatte versorgt werden, gelte diese Hinterbliebenenversorgung als Neuzusage. Der Erdienenszeitraum beginne erneut zu laufen. Somit musste auch die Zusage der Hinterbliebenenversorgung im zweiten Streitfall als vGA qualifiziert werden. Eine steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage komme nur in Frage, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen.

Bis zum vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand des Geschäftsführers lag im entschiedenen Fall allerdings nur ein Zeitraum von 8 Jahren und 10 Monaten, so dass die Witwenversorgung (zu Gunsten der zweiten Ehefrau) nicht mehr erdient werden konnte.

Handlungsempfehlung:

Betreffend die Frage der Erdienbarkeit hat der BFH seine strenge Linie untermauert; diese Kriterien sind in der Praxis sehr sorgfältig zu beachten.

Hinsichtlich der Hinterbliebenenversorgung kann nur angeraten werden, Versorgungszusagen von Gesellschafter-Geschäftsführern in der Praxis daraufhin zu überprüfen, ob sie eine individuelle oder eine kollektive Witwer-/Witwenversorgung vorsehen; ggf. sollten diese zu Gunsten einer kollektiven Witwer-/Witwenversorgung geändert werden. Dabei wird dann der bzw. die Versorgungsberechtigte nicht namentlich benannt, sondern lediglich auf die Eigenschaft des/der in gültiger Ehe lebenden Ehegatten/-gattin abgestellt.

Bei einer kollektiven Witwer-/Witwenversorgung entfällt die Hinterbliebenenversorgung bei Tod des Ehegatten nämlich nicht ersatzlos, sie ruht lediglich. Schließt der Gesellschafter-Geschäftsführer dann später eine neue Ehe, so lebt die alte, bereits erdiente Hinterbliebenenversorgung wieder auf.

Verträge zwischen nahen Angehörigen – Aktuelle Rechtsprechung

39 Besondere Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen

Verträge mit nahen Angehörigen machen nicht nur aus steuerlichen Gründen in vielen Fällen Sinn. Da es aber an dem bei fremden Dritten üblichen Interessengegensatz zwischen den Parteien fehlt, müssen bei solchen Verträgen besondere Regeln eingehalten werden, damit eine steuerliche Anerkennung sichergestellt ist. Nicht zuletzt die Vielzahl an finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen zeigt die besondere Problematik solcher Verträge. Im Folgenden stellen wir zu einzelnen Aspekten dieser Thematik aktuelle Rechtsprechung dar. Diese verdeutlicht nicht nur die bestehenden Rahmenbedingungen, sondern zeigt auch die möglichen Gestaltungsmöglichkeiten auf.

Handlungsempfehlung:

Sollen Verträge mit nahen Angehörigen abgeschlossen werden, so empfiehlt sich generell die Einholung steuerlichen Rats. Werden bestimmte Regeln eingehalten bzw. bestimmte Fehler vermieden, so können solche Verträge mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden.

40 Arbeitsverträge, Beratungsverträge

a) Zielsetzung und steuerliche Problematik

In kleineren Unternehmen arbeiten oftmals auch Familienangehörige mit. Eine Entlohnung dieser Tätigkeit ist nicht zuletzt in vielen Fällen aus steuerlicher Sicht vorteilhaft. So kann der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € genutzt werden und ggf. ist eine Pauschalbesteuerung des Arbeitslohns möglich. Daneben kann ein solches Arbeitsverhältnis zu einer günstigen Abdeckung der Krankenversicherungspflicht führen, wenn der monatliche Lohn 450 € übersteigt. Außerdem können Ansprüche in der Rentenversicherung erworben werden.

Die Problematik bei Arbeitsverhältnissen mit dem Ehegatten oder auch mit Kindern besteht darin, dass abzugrenzen ist zwischen einer Mitarbeit auf **arbeitsvertraglicher Grundlage** einerseits und einer Mitarbeit auf **familienrechtlicher Grundlage** andererseits.

Bei Letzterem besteht die Gefahr, dass die als „Arbeitslohn“ bezeichneten Zahlungen in Wirklichkeit Unterhaltszahlungen oder Zugewinn sind.

Hinweis:

Im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es nach der Rechtsprechung geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernsthaftigkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen. Ein steuerlich relevantes Näheverhältnis zwischen den Beteiligten kann auch mit einem Lebensgefährten oder sogar dessen Eltern bestehen.

Kein Arbeitsverhältnis wird begründet, wenn jemand einen pflegebedürftigen Angehörigen in seinen Haushalt aufnimmt oder Großeltern ihr Enkelkind betreuen. Solche Leistungen vollziehen sich im Regelfall im Rahmen der familiären Lebensgemeinschaft und sind damit einkommensteuerlich nicht relevant.

Hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses sind zwei Prüfschritte erforderlich:

1. Wird das Arbeitsverhältnis dem Grunde nach anerkannt?
2. Falls ja: Ist das gezahlte Arbeitsentgelt fremdüblich?

b) Steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses dem Grunde nach

In Bezug auf Arbeitsverhältnisse geht die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung davon aus, dass Zahlungen an einen im Betrieb des Stpfl. mitarbeitenden Angehörigen als Arbeitslohn zu behandeln und beim Betriebsinhaber als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn

- der Angehörige auf Grund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt wird,
- die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbracht wird und
- der Stpfl. seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt.

Hinweis:

Dabei werden strenge Maßstäbe angelegt. Die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen ist allerdings auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig. Hätte der Stpfl. 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 Stpfl. selbst oder unentgeltlich von Familienangehörigen erledigt werden.

Im **ersten Schritt** ist also zu prüfen, ob ein wirksamer Arbeitsvertrag besteht. Es besteht zwar kein Formzwang, aus Nachweisgründen sollte der Arbeitsvertrag aber möglichst schriftlich abgeschlossen werden.

Hinweis:

Hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung des Arbeitsverhältnisses mit einem minderjährigen Kind ist die Bestellung eines Ergänzungspflegers nicht erforderlich. Arbeitsverhältnisse mit Kindern unter 15 Jahren sind allerdings wegen Verstoßes gegen das Jugendarbeitsschutzgesetz im Allgemeinen nichtig und deshalb auch steuerlich nicht anzuerkennen.

Der Arbeitsvertrag muss vor Beginn der Tätigkeit abgeschlossen werden – rückwirkende Vereinbarungen werden steuerlich nicht anerkannt. In den Arbeitsvertrag sind die üblichen Regelungen aufzunehmen, z.B. Beschreibung des Arbeitsgebiets und der Arbeitszeiten, Urlaub, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Kündigungsfristen usw.

So hat z.B. das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 4.7.2012 (Aktenzeichen 9 K 4673/08 E, Rev. BFH: IX R 37/12) einen zwischen getrennt lebenden Ehegatten geschlossenen Arbeitsvertrag, in dem die Vereinbarung des Umfangs der Wochenarbeitszeit sowie der konkreten Arbeitszeiten fehlte, als nicht fremdüblich abgelehnt.

Handlungsempfehlung:

Es ist sinnvoll, als Basis für den konkreten Arbeitsvertrag einen üblichen Musterarbeitsvertrag heranzuziehen.

In einem **zweiten Schritt** ist zu prüfen, ob der Arbeitsvertrag tatsächlich vollzogen wurde. Insbesondere muss der Stpfl. 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, in vielen Fällen bietet sich die Führung eines Arbeitszeitrachweises (Stundenaufschreibung) an.

Hinweis:

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 6.11.2012 (Aktenzeichen 9 K 2351/12 E) entschieden, dass ein Ehegatten-Arbeitsverhältnis steuerlich nur anzuerkennen ist, wenn die Arbeitsleistung durch Festlegung der Arbeitszeiten geregelt oder durch Stundenaufzeichnungen nachgewiesen werden kann. Dem Urteil lag allerdings ein Fall zu Grunde, bei dem sich die Arbeitszeiten nicht bereits aus der Tätigkeit an sich ergaben.

Der Arbeitgeber hat zudem insbesondere die Pflicht zur regelmäßigen Lohnzahlung und die Abführung von Sozialabgaben zu erfüllen.

Hinweis:

Es ist anzuraten, den Nettolohn zum vertraglich vereinbarten Termin auf ein Konto zu überweisen, auf das nur der mitarbeitende Familienangehörige Zugriff hat. Wird anders verfahren, z.B. bei einem Ehegatten-Arbeitsverhältnis der Lohn auf ein Konto gezahlt, über das die Ehegatten gemeinsam verfügen können, oder wird der Lohn wiederholt verspätet ausgezahlt, so scheidet hieran noch nicht die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses. Jedoch kann dies als Indiz dafür gewertet werden, dass die Vereinbarung tatsächlich nicht durchgeführt wird.

Soll der Lohn bar ausgezahlt werden, so müsste dies im Vertrag als Auszahlungsmöglichkeit vereinbart sein und die Auszahlung sollte nur gegen Quittung erfolgen.

c) Steuerliche Anerkennung der Höhe des Arbeitslohns

aa) Maßstab: Fremdüblicher Arbeitslohn

Wird das Arbeitsverhältnis dem Grunde nach anerkannt, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob der gezahlte Arbeitslohn fremdüblich ist. Entscheidend für die Bemessung der Höhe der Vergütung sind üblicherweise die konkrete Arbeitsplatzbeschreibung und die tatsächlich an einem bestimmten Arbeitsplatz zu verrichtenden Tätigkeiten. Ist z.B. der Arbeitnehmer auf Grund Berufsausbildung bzw. Berufserfahrung im Grunde für die Tätigkeit überqualifiziert, so rechtfertigt dies keinen höheren Arbeitslohn. Ein fremder Dritter würde den konkreten Arbeitsplatz im Zweifel mit einem Arbeitnehmer besetzen, der die geforderte berufliche Qualifikation nachweist, aber auch nicht mehr.

Hinweis:

Neben dem laufenden Arbeitslohn können auch die unter Fremden üblichen Zusatzleistungen vereinbart werden. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.2.2014 (Aktenzeichen X B 181/13) klargestellt, dass im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses auch ein Firmenwagen zur privaten Nutzung

überlassen werden kann. Allerdings müssten auch hier die konkreten Konditionen fremdüblich sein. Im Streitfall hatte das Niedersächsische Finanzgericht als Vorinstanz die Fremdüblichkeit der Pkw-Überlassung im Hinblick auf den zwischen dem Kläger und der Ehefrau vereinbarten Inhalt des Arbeitsverhältnisses (einfache Büro- und Reinigungsarbeiten), die geringe Höhe der Vergütung und die im Gegensatz dazu stehende uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit eines hochwertigen Pkw verneint (Urteil vom 21.8.2013, Aktenzeichen 3 K 475/11). Der BFH hat mit seinem o.g. Beschluss die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt.

bb) Unangemessen hoher Arbeitslohn

Wird ein unangemessen hoher Arbeitslohn gezahlt, so berührt dies allein die steuerliche Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses dem Grunde nach nicht. So hat jedenfalls das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 7.1.2014 (Aktenzeichen 9 K 135/12) entschieden. Auch in diesem Fall ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob das Arbeitsverhältnis dem Grunde nach anzuerkennen ist. Ist dies zu bejahen, so wird eine überhöhte Gegenleistung beschränkt und nur in der angemessenen Höhe als Arbeitslohn und Betriebsausgabe anerkannt.

Es ging um folgenden Streitfall: Der Stpfl. war verheiratet und erzielte als IT-Berater und Systemmanager Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die Ehefrau war Hausfrau. Nach eigenen Angaben war sie darüber hinaus im Betrieb des Stpfl. als Bürogehilfin auf sog. 400 €-Basis beschäftigt.

Ein schriftlicher Arbeitsvertrag konnte zu dem Ehegatten-Arbeitsverhältnis nicht vorgelegt werden. Der Stpfl. gab eine Beschreibung des Tätigkeitsfelds seiner Ehefrau ab. Die von der Betriebsprüfung angeforderten Arbeitsnachweise legte der Stpfl. nicht vor.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens führte das Finanzamt eine Befragung der Ehefrau durch und kam zu dem Ergebnis, dass sie glaubhaft dargelegt habe, die vom Stpfl. beschriebenen Tätigkeiten der Art nach auch tatsächlich verrichtet zu haben. Danach war nach Auffassung des Finanzamts davon auszugehen, dass sich der Stpfl. und seine Ehefrau als Vertragsparteien über die Arbeitsbedingungen, d.h. die Art der Arbeitsleistung und das für die Arbeitsleistung geschuldete Entgelt, einig gewesen seien. Als Indiz für einen vereinbarungsgemäßen Vollzug des Arbeitsverhältnisses und damit für dessen betriebliche Veranlassung komme überdies auch in Betracht, dass der Stpfl. für die Ehefrau Sozialversicherungsaufwand abgeführt hat.

Der Höhe nach wurde das gewährte Arbeitsentgelt jedoch nicht als angemessen eingestuft. Angemessen sei vielmehr der Arbeitslohn einer Bürogehilfin, der mit einem Stundenlohn von 10 € beziffert wurde. Auf Grund dieses Stundenlohns ergab sich ein monatlicher Nettolohn von 200 €, der als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Stpfl. anerkannt wurde. Die darüber hinausgehenden Zahlungen wurden steuerlich nicht anerkannt.

Es bleibt hiernach festzuhalten, dass der Teil des „Arbeitslohns“, der über das fremdübliche hinausgeht, keine „Gegenleistung“ für erbrachte Arbeitsleistungen darstellt, sondern der privaten (familienrechtlichen) Sphäre zuzuordnen ist. Insoweit ist der Betriebsausgabenabzug auf Seiten des Arbeitgebers zu kürzen und auf Seiten des Arbeitnehmers ist ein geringerer Arbeitslohn anzusetzen.

cc) Unangemessen niedriger Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hatte über einen anders gelagerten Fall zu entscheiden. Im Urteilsfall konnte festgestellt werden, dass die Angehörigen (im Streitfall die Eltern) für den Kläger gearbeitet hatten und zwar in einem Umfang, der die vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit überstieg. Da sich fremde Arbeitnehmer auf eine solche unbezahlte Mehrarbeit nicht eingelassen hätten, war die Finanzverwaltung der Ansicht, dass die Arbeitsverträge einem Fremdvergleich nicht standhielten, so dass 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.

d) Anerkennung eines Beratungsvertrags

Können aus dem lohnsteuerlichen Ansatz und der Sozialversicherungspflicht eines mitarbeitenden Ehegatten keine Vorteile gezogen werden, so wird vielfach versucht, das Arbeitsverhältnis z.B. als Beratungsvertrag auszugestalten, so dass der Ehegatte gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte erzielt.

Die Abgrenzung vom Arbeitsverhältnis ist nach den üblichen Kriterien vorzunehmen. Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung, eigene Gefahr und unter eigener Verantwortung verrichtet wird. Im Gegensatz hierzu sprechen für eine Arbeitnehmereigenschaft folgende Merkmale: persönliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit, feste Arbeitszeiten, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit, kein Unternehmerrisiko, keine Unternehmerinitiative, kein Kapitaleinsatz, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs.

So hatte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz über folgenden Fall zu entscheiden: Die Klägerin ist gelernte Arzthelferin und bei ihrem Ehemann, einem Zahnarzt, beschäftigt. Im Jahr 2006 führte sie ein sog. Statusfeststellungsverfahren bei ihrer Krankenversicherung durch. Die Krankenversicherung kam zu dem Ergebnis, dass die Tätigkeit der Klägerin in der Zahnarztpraxis ihres Ehemannes nicht als abhängiges, sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis zu werten sei und befreite die Klägerin rückwirkend zum 1.1.1997 von der Sozialversicherungspflicht. Infolgedessen erstattete die Deutsche Rentenversicherung die zu Unrecht erhobenen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Rentenversicherung an die Klägerin zurück. Das Finanzamt führte sodann eine Betriebsprüfung durch. Nach Auffassung des Finanzamts war das Arbeitsverhältnis der Klägerin mit ihrem Ehemann auch steuerlich nicht anzuerkennen. Es behandelte die von der Klägerin erklärten Einnahmen als gewerbliche Einnahmen.

Das Finanzgericht stufte mit Urteil vom 23.1.2014 (Aktenzeichen 6 K 2294/11) die Tätigkeit dagegen als Arbeitsverhältnis ein. Das Gericht betonte, dass die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung für die

steuerrechtliche Beurteilung, ob eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit vorliegt, keine Bindungswirkung hat. Im Urteilsfall sprachen aber z.B. der feste Monatslohn, feste Arbeitszeiten und die Weisungsgebundenheit für eine steuerliche Arbeitnehmertätigkeit.

Hinweis:

In der Praxis wird – soweit der Ehegatte nicht ansonsten auch beratend tätig ist – eine Beratungstätigkeit schwer begründbar sein. Dann müsste insbesondere dargestellt werden, dass der Ehegatte nur das Arbeitsergebnis und nicht etwa die Arbeitsleistung schuldet. Gerade bei Routinetätigkeiten dürfte dies regelmäßig nicht gegeben sein.

41 Mietverträge

a) Mietvertrag zwischen Ehegatten

Zwischen Ehegatten kann steuerwirksam ein Miet- oder Pachtvertrag abgeschlossen werden mit der Wirkung, dass die Miete oder Pacht beim zahlenden Ehegatten als Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) steuermindernd geltend gemacht werden kann. Der vermietende/verpachtende Ehegatte hat die Zahlungen als Betriebseinnahmen oder Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Allerdings ist die Vertragsgestaltung so durchzuführen, wie sie auch zwischen fremden Dritten üblich wäre. Dies hat das Finanzgericht Köln in dem Urteil vom 22.10.2012 (Aktenzeichen 7 K 2964/09) nochmals betont. Nach dieser Entscheidung ist einem Pachtvertrag zwischen Ehegatten die steuerliche Anerkennung in vollem Umfang zu versagen, wenn der Pachtzins ohne weitere Vereinbarungen in ständig wechselnder Höhe jeweils „nach der aktuellen Kassenlage“ gezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn die unregelmäßigen Zahlungen auf Liquiditätsprobleme des Pächters zurückzuführen sind, die von keiner der Vertragsparteien zu vertreten sind.

Ähnlich hat auch das Finanzgericht Düsseldorf in dem Urteil vom 21.5.2010 (Aktenzeichen 1 K 292/09 E) entschieden. Danach kann ein zwischen Ehegatten abgeschlossener Mietvertrag steuerlich nicht anerkannt werden, wenn der Vermieter-Ehegatte dem Mieter-Ehegatten die Miete alsbald nach Eingang wieder zurückzahlt.

Hinzuweisen ist auch auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.1.2013 (Aktenzeichen IX R 70/10). Entschieden wurde, dass dann, wenn der Vermieter bei von Beginn an unregelmäßig und später gänzlich eingestellten Mietzahlungen keine Kündigung ausspricht, kein einkommensteuerlich beachtliches Verhalten vorliegt, sondern dies als Handeln ausschließlich aus privaten Gründen zu verstehen ist. Das Gericht weist des Weiteren darauf hin, dass, sofern es am tatsächlichen Vollzug des Vereinbarten fehlt, nicht mehr geprüft werden muss, ob das Vereinbarte einem Fremdvergleich standhält.

b) Entgeltliche Übertragung von Mietimmobilien zwischen Ehegatten

Durch die Übertragung von Mietimmobilien, die bereits mehr als zehn Jahre gehalten werden, können zwischen Ehegatten erhebliche steuerliche Vorteile erzielt werden. Zu nennen sind z.B.:

- Die entgeltliche Grundstücksübertragung zum Verkehrswert führt zu einer Anhebung des Abschreibungsvolumens.

- Durch Finanzierung des Erwerbs mittels Übernahme privater Verbindlichkeiten können Zinsaufwendungen steuermindernd geltend gemacht werden.

Hinweis:

Eine Grundstücksübertragung zwischen Ehegatten ist von der Grunderwerbsteuer befreit.

Diese Ziele werden allerdings nur dann erreicht, wenn der Übertragungsvertrag steuerlich anerkannt wird. Dabei ist vor allem auf drei Aspekte zu achten:

1. Die Ehegatten müssen die Ernsthaftigkeit des geschlossenen Grundstückskaufvertrags nachweisen können.
2. Die im Kaufvertrag geschlossenen Vereinbarungen müssen fremdüblich sein.
3. „Hin- und Hergeschäfte“ zwischen den Ehegatten im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Kaufvertrag sind zu vermeiden.

Hinweis:

Derartige Gestaltungen sind steuerlich komplex und bedürfen daher einer steuerlichen Beratung.

42 Darlehensverträge

a) Differenzierung nach dem Anlass der Darlehensaufnahme

Gerade mit Darlehensverträgen zwischen Familienangehörigen werden oftmals Einkommensquellen innerhalb der Familie unter steuerlichen Gesichtspunkten gestaltet. Die Finanzverwaltung wendet für die steuerrechtliche Anerkennung der Darlehensverhältnisse sehr enge Maßstäbe an.

Mit Urteil vom 22.10.2013 (Aktenzeichen X R 26/11) hat der Bundesfinanzhof dagegen entschieden, dass die Intensität der Prüfung des Fremdvergleichs bei Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen vom Anlass der Darlehensaufnahme abhängig ist.

- Der Fremdvergleich ist strikt vorzunehmen, wenn die Darlehensmittel dem Darlehensgeber zuvor vom Darlehensnehmer geschenkt worden sind. Gleiches gilt, wenn in einem Rechtsverhältnis, für das die laufende Auszahlung der geschuldeten Vergütung charakteristisch ist, die tatsächliche Auszahlung durch eine Darlehensvereinbarung ersetzt wird.
- Dient das Angehörigendarlehen hingegen der Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern und ist die Darlehensaufnahme daher unmittelbar durch die Einkunftserzielung veranlasst, tritt die Bedeutung der Unüblichkeit einzelner Klauseln des Darlehensvertrags zurück. Entscheidend sind in diesen Fällen vielmehr die tatsächliche Durchführung der Zinsvereinbarung und die fremdübliche Verteilung der Vertragschancen und -risiken.

b) Keine Anwendung des Abgeltungssteuersatzes

Wird das Darlehensverhältnis steuerlich anerkannt, so ist allerdings zu beachten, dass die Darlehenszinsen im Regelfall nicht dem vergleichsweise günstigen Abgeltungssteuersatz von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag), sondern dem normalen Steuertarif unterliegen. Diese Ausnahme von der

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes greift dann, wenn die Zinsen bei einer nahestehenden Person als Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Dies stellte das Finanzgericht München in dem Urteil vom 26.2.2013 (Aktenzeichen 11 K 2365/10) klar. Die Nichtanwendung des Abgeltungsteuersatzes erfolgt, um einen Missbrauch von Gestaltungen zu verhindern. Ansonsten könnte bei nahen Angehörigen das Darlehensverhältnis genutzt werden, um die Zinsen auf der einen Seite nur mit 25 % Abgeltungsteuer zu versteuern, auf der anderen Seite aber als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen, was sich in Höhe des regulären Einkommensteuersatz, der bis zu 45 % betragen kann, auswirken würde.

Der Abgeltungsteuersatz kommt bei privaten Angehörigen nicht zur Anwendung, da es in diesen Fällen typischerweise an einem bei Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt und daher eher die abstrakte Gefahr einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne einer Steuersatzspreizung besteht, wie die Rechtsprechung schon mehrfach entschied.

Hinweis:

Allerdings ist zu beachten, dass gegen die Urteile der Finanzgerichte zur Nichtanwendung des Abgeltungsteuersatzes Revisionen beim Bundesfinanzhof anhängig sind. Dabei wird insbesondere die Frage gestellt, ob die Sonderregelung, nach der in diesen Fällen die Abgeltungsteuer nicht gelten soll, wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist und ob der unbestimmte Rechtsbegriff der „einander nahestehenden Personen“ auch Angehörige erfasst. Insoweit sollten die Steuerveranlagungen der Angehörigen, in denen die Zinseinnahmen erfasst werden, verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater