

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 9.10.2014

Mandantenrundschriften Nr. 3/2014

Erbschaftsteuer · Kindergeld · Arbeitszimmer · Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen · elektronische Kontoauszüge · Pensionszusagen · Kirchensteuerabzugsverfahren

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

das aktuell geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz befindet sich zurzeit auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts. Die mündliche Verhandlung hierzu hat am 8.7.2014 stattgefunden. Mit einer Entscheidung ist daher bis zum Jahresende 2014 zu rechnen. Damit bleibt noch ein gewisses Zeitfenster, um die derzeit noch sehr weitgehenden Vergünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen, welche bis zu einer vollständigen Steuerfreistellung reichen, zu nutzen. Wie es nach der Entscheidung des Gerichts weitergeht, ist ungewiss.

Der Bundesfinanzhof hat eine Reihe wichtiger Urteile zur Besteuerung der Arbeitnehmer verkündet. So ergingen Entscheidungen zu Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei einem Pool- bzw. Telearbeitsplatz und die Frage, inwieweit neben der Entfernungspauschale ein Werbungskostenabzug ausnahmsweise noch möglich ist.

Das Steueranpassungsgesetz Kroatien ist am 30.7.2014 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden. Damit ist eine Vielzahl an Detailänderungen in Kraft getreten. Hervorzuheben sind die Änderungen hinsichtlich der Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen. Der Gesetzgeber hat die bisherige

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)

Ansicht der Finanzverwaltung nun gesetzlich festgeschrieben, nachdem diese zwischenzeitlich vom Bundesfinanzhof verworfen worden war.

Im Bereich der Bilanzierung ist das aktuelle Schreiben der Finanzverwaltung zu den Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung zu erwähnen. Zu diesem in der Praxis sehr streitanfälligen Thema hat die Finanzverwaltung nun mit der aktualisierten Verwaltungsanweisung insbesondere auf die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung reagiert.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Bundesverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer
- 2 Aktuelle Urteile zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 3 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Pool- bzw. Telearbeitsplatz
- 4 Häusliches Arbeitszimmer – Wann steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?
- 5 Entfernungspauschale deckt auch außergewöhnliche Aufwendungen ab

Für Unternehmer und Freiberufler

- 6 Umsatzsteuer-Vorauszahlungen bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 7 Gesetzliche Neuregelung zum Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen
- 8 Erweiterung des Übergangs der Umsatzsteuerschuldnerschaft
- 9 Umsatzsteuerfreiheit von Unterrichtsleistungen privater Lehrer umfasst auch die Aus- und Fortbildung
- 10 Unangemessener Fahrzeugaufwand eines Freiberuflers
- 11 Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung
- 12 Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen
- 13 Verluste werden nur bei Einkünfteerzielungsabsicht anerkannt

Für Personengesellschaften

- 14 Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaft führt zu anteiligem Untergang von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen
- 15 Kann vor einer unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften Sonderbetriebsvermögen veräußert werden?

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Verluste aus der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Ein-ünften verrechenbar

- 17 Zahlungen aus erworbenen Lebensversicherungen unterliegen zukünftig der Besteuerung

Für Hauseigentümer

- 18 Aufwendungen für die verkehrstechnische Anbindung eines Grundstücks
19 Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
21 Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Ausnahmen vom Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge
22 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG
23 Zufluss von Vergütungen bei dem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH
24 Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer
25 Umsatzantieme ohne „Gewinnabsaugung“ ist keine vGA

Aktuelle steuerliche Fragen rund um Immobilien

- 26 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen
27 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie
28 Vorfälligkeitsentschädigung bei Immobilienverkauf keine Werbungskosten
29 Grenzen der Anerkennung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen
30 Umsatzsteuerliche Vermietung und Verpachtung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Bundesverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer

Das aktuell geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz befindet sich zurzeit auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts. Gegenstand des Verfahrens ist die Frage, ob das Gesetz gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Grundgesetz verstößt. Streitpunkt sind die sogenannten Verschonungsregeln für Betriebsvermögen. Danach kann Betriebsvermögen unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich günstiger übertragen werden als Privatvermögen. Vielfach kann eine vollständige Steuerfreistellung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen erreicht werden.

Der Gesetzgeber hatte die Verschonungsregeln eingeführt, weil damit der Erhalt von Arbeitsplätzen und sonstige Gemeinwohlgründe gefördert werden sollten. Der Bundesfinanzhof hält die Verschonung hingegen für verfassungswidrig.

Unter dem Aktenzeichen 1 BvR 21/12 hat am 8.7.2014 zu dem beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren die mündliche Verhandlung stattgefunden. Dies bedeutet, dass mit dem Urteil des Gerichts frühestens im Herbst dieses Jahres zu rechnen ist.

Handlungsempfehlung:

Es ist offen, wie das Gericht entscheiden wird. Es wird aber ganz überwiegend davon ausgegangen, dass, für den Fall, in dem eine Verfassungswidrigkeit des derzeitigen Gesetzes festgestellt wird, dies nicht zu einer rückwirkenden Nichtanwendung des Gesetzes führt, sondern dem Gesetzgeber eine (kurz bemessene) Frist zur Änderung des Gesetzes gegeben wird. Dies bedeutet, dass derzeit noch die vielfach sehr günstigen Regelungen durch vorweggenommene Erbfolgen genutzt werden können. Ist also eine Übertragung von Betriebsvermögen beabsichtigt, so ist sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, ob bereits jetzt gehandelt werden sollte. Derartige Schenkungen können ggf. vertraglich mit einem Rücktrittsvorbehalt verbunden werden. Zu beachten ist, dass solche Gestaltungen einer sorgfältigen Planung und auch einer umfassenden außersteuerlichen Abwägung bedürfen, so dass in einschlägigen Fällen baldmöglichst mit diesen Überlegungen begonnen werden sollte.

2 Aktuelle Urteile zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag

a) Kindergeld während eines dualen Studiums

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.4.2014 (Aktenzeichen 4 K 635/14 Kg) bleibt der Anspruch auf Kindergeld bestehen, wenn das Kind nach Abschluss der Erstausbildung ein Studium zu einem weiteren Berufsabschluss fortsetzt und es darüber hinaus einer Erwerbstätigkeit in einem Ausbildungsdienstverhältnis nachgeht. Im Streitfall nahm der Sohn des Stpfl. im Rahmen eines kombinierten Ausbildungs- und Studiumpakets parallel zu seiner Ausbildung zum Industriekaufmann ein Studium zum „Bachelor of Arts“ auf.

Nach bestandener Prüfung zum Industriekaufmann übernahm der Ausbildungsbetrieb die monatlichen Studiengebühren und der Sohn des Stpfl. erhielt bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 24 Stunden weiterhin die im Ausbildungsvertrag vereinbarte Ausbildungsvergütung. Die Studieninhalte stimmten inhaltlich mit der Beschäftigung im Unternehmen überein.

Nach Ansicht des Gerichts war auch die weitere Berufsausbildung kindergeldrechtlich begünstigt. Zwar überschritt der Umfang der „Erwerbstätigkeit“ des Sohns die Unschädlichkeitsgrenze von 20 Stunden/Woche.

Allerdings fand die weitere – duale – Berufsausbildung im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses statt, so dass aus diesem Grund die Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze nach Ansicht des Finanzgerichts unbeachtlich war.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass eine neben der Ausbildung durchgeführte Berufstätigkeit auch bei Überschreiten der gesetzlichen Grenzen nicht zwingend kindergeldschädlich sein muss.

b) Freiwilliges soziales Jahr als Verlängerungsgrund für Kindergeldzahlung

Nach der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts des Saarlands vom 30.1.2014 (Aktenzeichen 2 K 1346/13) führt die Ableistung eines freiwilligen sozialen Jahrs nicht zur Verlängerung der Kindergeldzahlung über das 25. Lebensjahr des Kindes hinaus. Nach der gesetzlichen Regelung komme eine Verlängerung des Kindergeldanspruchs über das 25. Lebensjahr hinaus nur in Frage bei der Ableistung des gesetzlichen Grundwehrdiensts oder Zivildiensts.

Gleiches gelte, wenn anstelle des gesetzlichen Grundwehrdiensts eine freiwillige Verpflichtung für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst erfolgt bzw. eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausgeübt wird. Die Möglichkeit einer analogen Anwendung des Gesetzes auf ein freiwilliges soziales Jahr sieht das Finanzgericht nicht.

Handlungsempfehlung:

Ob Verlängerungstatbestände vorliegen, nach denen das Kindergeld über die Regelaltersgrenze hinaus gezahlt wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Da der gesetzliche Grundwehr- und Zivildienst zum 1.7.2011 abgeschafft wurde, kommen nur noch Kinder in den Genuss dieses Verlängerungstatbestands, die ihren Dienst noch ableisten mussten.

c) EuGH-Vorlage zur Kindergeldberechtigung in Fällen mit EU-Auslandsbezug

Der Bundesfinanzhof hat durch Beschluss vom 8.5.2014 (Aktenzeichen III R 17/13) den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Wege des Vorabentscheidungsersuchens um die Beantwortung von Rechtsfragen gebeten, die sich bei der Bestimmung des Kindergeldberechtigten mit Bezug zum EU-Ausland ergeben können.

Es geht um folgenden Streitfall:

Der in Deutschland wohnende Stpfl. ist von seiner früheren Ehefrau, die zusammen mit dem gemeinsamen Kind in Polen lebt, geschieden. Er war zeitweise nichtselbständig beschäftigt und zu anderen Zeiten arbeitslos. Seine Ehefrau war in Polen erwerbstätig, hatte jedoch wegen der nach polnischem Recht bestehenden Einkommensgrenze keinen Anspruch auf polnische Familienleistungen. Der Stpfl. beantragte in Deutschland Kindergeld für das in Polen lebende Kind. Die Familienkasse lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass die Kindsmutter anspruchsberechtigt sei.

Das Finanzgericht gab dem Stpfl. Recht und verpflichtete die Familienkasse zur Kindergeldzahlung an ihn. Es war der Ansicht, die Kindergeldberechtigung des Stpfl. ergebe sich aus deutschem Recht. Die ab Mai 2010 geltende EU-Verordnung Nr. 883/2004, durch welche die Systeme der sozialen Sicherheit koordiniert werden sollen, sowie die dazu ergangene Durchführungsverordnung begründen nach Ansicht des Finanzgerichts keinen Kindergeldanspruch der in Polen lebenden Mutter. Die Richter setzten sich in ihrer Entscheidung mit einer speziellen Vorschrift dieser Durchführungsordnung auseinander. Die Vorschrift fingiert, dass „alle beteiligten Personen“ in dem Land leben, in dem der Anspruch auf Kindergeld erhoben wird. Wäre zu unterstellen, dass die vom Stpfl. geschiedene Kindsmutter mit dem gemeinsamen Kind in einer eigenen Wohnung in Deutschland lebt, so stünde ihr das Kindergeld zu. Nach deutschem Recht ist bei getrennt lebenden Eltern nämlich derjenige

Elternteil kindergeldberechtigt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Das Finanzgericht war jedoch trotz dieser Regelung der Ansicht, die entsprechende EU-Verordnung lasse den Anspruch auf Kindergeld von im Inland lebenden Personen nach deutschem Recht nicht entfallen. Es vertrat damit die gleiche Rechtsmeinung wie die überwiegende Mehrzahl der deutschen Finanzgerichte, die sich bereits mit dieser Streitfrage befasst hatten.

Der Bundesfinanzhof hat nun den Europäischen Gerichtshof um Beantwortung der Frage gebeten, ob die in der EU-Verordnung enthaltene Fiktion des gemeinsamen Wohnlands dazu führt, dass das in Deutschland vorgesehene Kindergeld an den im Ausland getrennt lebenden Elternteil, bei dem das gemeinsame Kind wohnt, zu zahlen ist. Weiterhin hat er angefragt, ob für den Fall, dass der im Ausland lebende Elternteil nach dieser Regelung kindergeldberechtigt sein sollte, der im Inland lebende Elternteil dennoch anspruchsberechtigt ist, wenn der andere Elternteil keinen Antrag auf Kindergeld gestellt hat, und nach welchem Zeitraum von einer unterbliebenen Antragstellung auszugehen wäre.

Handlungsempfehlung:

In vergleichbaren Fällen sollte vorsorglich Kindergeld beantragt und die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs abgewartet werden.

d) Kindergeld für volljährige Kinder – Einkunftsgrenze bis 2011

Bis zum Jahr 2011 war der Bezug von Kindergeld bei volljährigen Kindern an eine Einkünfte- und Bezüge-Grenze von 8 004 € gekoppelt. Konkret bestimmte das Gesetz, dass für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hatte und sich in Ausbildung befand, ein Anspruch auf Kindergeld und Kinderfreibetrag nur dann bestand, wenn das Kind Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet waren, von nicht mehr als 8 004 € im Kalenderjahr hatte. Die Ermittlung der Einkünfte hatte dabei nach den üblichen Regeln zu erfolgen. Insoweit ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.2.2014 (Aktenzeichen III R 60/13) zur Frage des Abzugs von Fahrtkosten im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses von Bedeutung. Das Gericht hat entschieden, dass die Ausbildungsstätte ungeachtet der zeitlichen Befristung des Ausbildungsverhältnisses als regelmäßige Arbeitsstätte einzustufen ist und daher Fahrtkosten zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte nur mittels der Entfernungspauschale, also mit 0,30 € je Entfernungskilometer, angesetzt werden können. Die Fahrten zur Berufsschule können dagegen nach Reisekostengrundsätzen, also mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer, berücksichtigt werden.

Hinweis:

Noch offene Streitfälle können nunmehr auf dieser Basis entschieden werden. Seit 2012 ist das Kindergeld bei volljährigen Kindern nicht mehr an eine Einkünfte- und Bezügelgrenze gekoppelt.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Pool- bzw. Telearbeitsplatz

Gesetzlich ist festgelegt, dass **im Grundsatz** die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Hiervon gibt es **zwei wichtige Ausnahmen**:

1. Bildet das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung**, dürfen die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden.
2. Bildet das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung und steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung**, sind die Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € pro Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

Hinweis:

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten **Einrichtungsgegenstände** und Geräte im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Computer, Drucker), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.

In nicht wenigen Fällen ist strittig, ob das Merkmal, dass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, erfüllt und damit zumindest ein betragsmäßig begrenzter Kostenabzug möglich ist. In den Urteilen vom 26.2.2014 (Aktenzeichen VI R 37/13 und VI R 40/12) hat sich der Bundesfinanzhof zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Falle eines Pool- bzw. eines Telearbeitsplatzes geäußert.

Im Fall mit dem Aktenzeichen VI R 37/13 hatte der Stpfl., ein Großbetriebsprüfer eines Finanzamts, an der Dienststelle keinen festen Arbeitsplatz, sondern teilte sich für die vor- und nachbereitenden Arbeiten der Prüfungen mit weiteren sieben Großbetriebsprüfern drei Arbeitsplätze (sog. **Poolarbeitsplätze**). Das Finanzamt berücksichtigte die für das häusliche Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen mit der Begründung nicht, dass ein Großbetriebsprüfer seinen Arbeitsplatz an der Dienststelle nicht tagtäglich aufsuchen müsse und der Poolarbeitsplatz deshalb als „anderer“ Arbeitsplatz ausreichend sei. Das Finanzgericht ließ dagegen den Abzug von Kosten bis zu 1.250 € für das häusliche Arbeitszimmer zu.

Der Streitfall VI R 40/12 betraf einen Stpfl., der sich in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen sog. **Telearbeitsplatz** eingerichtet hatte, an dem er gemäß einer Vereinbarung mit seinem Dienstherrn an bestimmten Wochentagen (Montag und Freitag) seine Arbeitsleistung erbrachte. Das Finanzamt versagte den Werbungskostenabzug für das häusliche Arbeitszimmer. Das Finanzgericht gab der hiergegen erhobenen Klage mit der Begründung statt, der Telearbeitsplatz entspreche schon nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers, was zur Folge habe, dass der Abzug

der Kosten unbeschränkt möglich sei. Zudem stünde dem Stpfl. an den häuslichen Arbeitstagen kein anderer Arbeitsplatz an der Dienststelle zur Verfügung.

Der Bundesfinanzhof hat diese Fälle nun wie folgt beurteilt:

- Mit Urteil VI R 37/13 wurde bestätigt, dass in dem diesem Urteil zu Grunde liegenden Fall die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer abzugsfähig sind, da der **Poolarbeitsplatz** an der Dienststelle dem Stpfl. nicht in dem zur Verrichtung seiner gesamten Innendienstarbeiten (Fallauswahl, Fertigen der Prüfberichte etc.) konkret erforderlichen Umfang zur Verfügung gestanden habe. Dies müsse aber nicht bei jedem Poolarbeitsplatz so sein.

Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass ein Poolarbeitszimmer ein „anderer“ Arbeitsplatz sein kann und zwar dann, wenn bei diesem – anders als im Streitfall – auf Grund der Umstände des Einzelfalls (ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen, ggf. dienstliche Nutzungseinteilung etc.) gewährleistet ist, dass der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen kann.

- Im Fall VI R 40/12 hat der Bundesfinanzhof dagegen die Vorentscheidung aufgehoben und die Klage abgewiesen. Der vom Stpfl. genutzte **Telearbeitsplatz** entspreche grundsätzlich dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers, da der Raum büromäßig genutzt wurde und der Erledigung gedanklicher, schriftlicher und verwaltungstechnischer Arbeiten diene. Zudem habe dem Stpfl. an der Dienststelle auch ein „anderer“ Arbeitsplatz „zur Verfügung“ gestanden. Denn dem Stpfl. sei es weder untersagt gewesen, seinen dienstlichen Arbeitsplatz jederzeit und damit auch an den eigentlich häuslichen Arbeitstagen zu nutzen, noch sei die Nutzung des dienstlichen Arbeitsplatzes in tatsächlicher Hinsicht in irgendeiner Weise eingeschränkt gewesen. Damit lehnte der Bundesfinanzhof den Werbungskostenabzug für den Telearbeitsplatz ab.

Hinweis:

Steht dem Arbeitnehmer ein Poolarbeitsplatz zur Verfügung, so entscheiden die Nutzungsmöglichkeiten im Einzelfall darüber, ob dem Arbeitnehmer hierdurch „ein anderer Arbeitsplatz“ i.S.d. Gesetzes zur Verfügung steht und damit der Werbungskostenabzug für die Kosten des Arbeitszimmers ausgeschlossen ist. Bei Telearbeitsplätzen ist darauf abzustellen, ob dem Arbeitnehmer an den häuslichen Arbeitstagen auch ein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber uneingeschränkt zur Verfügung steht.

4 Häusliches Arbeitszimmer – Wann steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?

Nach den ab 2007 geltenden gesetzlichen Vorgaben kann ein Stpfl. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehen.

Von diesem Grundsatz gibt es zwei Ausnahmen:

- Das Abzugsverbot gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall ist die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 € begrenzt.
- Die Beschränkung des Abzugs der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

In der Praxis ist vielfach strittig, ob dem Arbeitnehmer ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Hierzu hat nun der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen VI R 11/12) wichtige **Abgrenzungsleitlinien** aufgestellt. Zunächst der Grundsatz: Ein „anderer Arbeitsplatz“ im Sinne der Abzugsbeschränkung ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist.

Weitere Anforderungen an seine Beschaffenheit seien grundsätzlich nicht zu stellen. Er stehe aber nur dann „für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ... zur Verfügung“, wenn ihn der Stpfl. in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Insoweit sind zwei Aspekte zu prüfen:

- Ist der Arbeitsplatz zur Erledigung der Tätigkeiten des Stpfl. geeignet?

Diesbezüglich ist die Größe und Ausstattung des Raums zu prüfen. Im Urteilsfall lag insoweit die Besonderheit vor, dass der Raum nicht genutzt werden konnte, weil wegen Sanierungsbedarfs Gesundheitsgefahr bestand. Insofern stand im Ergebnis hier also kein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung.

- Ist der Arbeitsplatz dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewiesen worden?

Der Arbeitnehmer hat bei der Inanspruchnahme und Ausgestaltung eines „anderen Arbeitsplatzes“ das Direktionsrecht des Arbeitgebers zu beachten. Ein „anderer Arbeitsplatz“ steht daher erst dann zur Verfügung, wenn der Arbeitgeber dies entsprechend verfügt hat.

Hinweis:

Dies zeigt für die Praxis, dass zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Verhältnisse per Arbeitsanweisung klargestellt werden sollten. Allerdings gilt, dass selbst wenn eine entsprechende Arbeitsanweisung gegeben ist, der Arbeitsplatz aber zur Erledigung der Tätigkeiten nicht geeignet ist, kein „anderer Arbeitsplatz“ vorliegt.

5 Entfernungspauschale deckt auch außergewöhnliche Aufwendungen ab

Mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 29/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass auch außergewöhnliche Kosten, wie die Reparaturkosten in Folge einer Falschbetankung, durch die Entfernungspauschale abgegolten sind.

Im Urteilsfall hatte der Arbeitnehmer auf dem Weg von seinem Wohnort zur Arbeitsstelle an der Tankstelle irrtümlich Benzin anstatt Diesel getankt.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung beantragte er neben der Entfernungspauschale (0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte; jetzt: erste Tätigkeitsstätte) den Abzug der durch die Falschbetankung verursachten Reparaturaufwendungen in Höhe von ca. 4 200 €. Das Finanzamt versagte den Werbungskostenabzug.

Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof. Das Gericht entschied, dass die Reparaturaufwendungen nicht als Werbungskosten neben der Entfernungspauschale abgezogen werden können, da auch außergewöhnliche Aufwendungen durch die Entfernungspauschale abgegolten sind. Dies folge aus dem Wortlaut des Gesetzes („sämtliche

Aufwendungen“), aus der Systematik und dem Sinn und Zweck der Vorschrift, da diese maßgeblich auch der Steuervereinfachung dienen soll.

Hinweis:

Seit 2001 sind mit der Entfernungspauschale grundsätzlich alle Fahrzeugkosten abgegolten. Nur Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder auf einer zu berücksichtigenden Familienheimfahrt entstanden sind, werden weiterhin als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten neben der Entfernungspauschale berücksichtigt.

Für Unternehmer und Freiberufler

6 Umsatzsteuer-Vorauszahlungen bei Einnahmen-Überschussrechnung

Wir der steuerliche Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, so sind Ausgaben im Grundsatz dann anzusetzen, wenn diese geleistet werden. Hiervon abweichend sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben aber in dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit anzusetzen, wenn diese kurze Zeit nach dem Jahreswechsel geleistet werden. Als kurze Zeit gilt nach ständiger Rechtsprechung ein Zeitraum von zehn Tagen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die Anfang Januar geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November des Vorjahrs noch dem vergangenen Jahr als Ausgabe zuzuordnen ist. Fällt nun der Fälligkeitstag – im Grundsatz der 10. des Monats – auf einen Samstag oder Sonntag, so verschiebt sich die Fälligkeit auf den nächstfolgenden Werktag. Bislang ist ungeklärt, ob auch in dem Fall, in dem die 10-Tage-Grenze nur wegen dieser „Wochenendregelung“ überschritten wird, die Umsatzsteuerzahlung noch dem abgelaufenen Jahr zugeordnet werden kann. Die Finanzverwaltung sieht in diesen Fällen die 10-Tage-Grenze als nicht mehr eingehalten, wie die Oberfinanzdirektion NRW mit Kurzmitteilung vom 7.3.2014 bekannt gegeben hat.

Diese Rechtsauffassung wurde mit Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.2.2012 (3 K 468/11) bestätigt. Der Kläger hatte hier am Montag, dem 11.1.2010, die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 2009 gezahlt und als Betriebsausgabe für das Jahr 2009 behandelt. Das Finanzgericht führte aus, dass eine Erweiterung der Höchstgrenze von zehn Tagen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht in Betracht komme. Gegen dieses Urteil ist nun aber vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 34/12 die Revision anhängig, so dass die endgültige Klärung dieser Frage noch aussteht.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte geprüft werden, ob unter Hinweis auf das anhängige Revisionsverfahren die Auffassung der Finanzverwaltung nicht geteilt wird. Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung sowohl auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung als auch auf die Fälligkeit abstellt. Beides muss innerhalb der 10-Tages-Frist liegen. In Bezug auf andere regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen wäre somit nach Verwaltungsauffassung auch bei einer Zahlung vor dem 10. Januar, aber

bei Fälligkeit nach dem 10. Januar, die Zahlung nicht dem Vorjahr als Jahr der wirtschaftlichen Verursachung zuzuordnen.

Handlungsempfehlung:

Um etwaigen Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung aus dem Weg zu gehen, müsste Anfang Januar 2015 die entsprechende Zahlung per Überweisung noch bis zum 10. Januar geleistet werden.

7 Gesetzliche Neuregelung zum Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen

Der Bundesfinanzhof hatte die bisherige Praxis hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen verworfen. Gemäß der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geht die Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen nur dann auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser die Eingangsleistung zur Erbringung eigener Bauleistungen verwendet. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist nach der Rechtsprechung also auf die konkrete Ausgangsleistung des Empfängers der Bauleistung abzustellen. Unerheblich sei, in welchem Umfang der Leistungsempfänger im Übrigen Bauleistungen erbringt oder ob sich der Leistende und der Leistungsempfänger über den Übergang der Steuerschuldnerschaft einigen.

Der Gesetzgeber hat nun auf die mit dieser Rechtsprechung entstandene Unsicherheit reagiert und im Ergebnis die **frühere Verwaltungsauffassung gesetzlich festgeschrieben**. Nach der neuen gesetzlichen Regelung führen Bauleistungen unabhängig von der konkreten Verwendung dieser Eingangsleistungen durch den Leistungsempfänger zum Übergang der Steuerschuldnerschaft, sofern der Leistungsempfänger Unternehmer ist und nachhaltig Bauleistungen erbringt. Davon ist auszugehen, wenn das Finanzamt dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung darüber erteilt hat, dass er als Unternehmer entsprechende Leistungen erbringt. Das Finanzamt hat die Bescheinigung auf längstens drei Jahre zu befristen und kann diese nur mit Wirkung für die Zukunft zurücknehmen.

Laut Gesetzesbegründung ist auch weiterhin von der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen auszugehen, wenn diese mindestens 10 % des Weltumsatzes des Leistungsempfängers betragen. Allerdings wird hier keine gesetzliche Festschreibung für erforderlich angesehen, da durch die festgelegte Bescheinigungspraxis Rechtssicherheit für die Beteiligten erreicht wird.

Hinweis:

Auch nach der gesetzlichen Neuregelung fallen im Einklang mit der aktuellen Rechtsprechung Bauträger nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift, da deren Ausgangsumsätze nicht als Bauleistungen anzusehen sind.

Im Fall von **Gebäudereinigungsleistungen** sind ebenfalls entsprechende Regelungen eingeführt worden. Somit geht die Steuerschuldnerschaft über, wenn der Leistungsempfänger selbst nachhaltig solche Leistungen erbringt, wovon bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung der Finanzverwaltung auszugehen ist.

Weiterhin wird festgeschrieben, dass in dem Fall, in dem der Leistungsempfänger und der Leistende übereinstimmend die Vorgaben zum Übergang der Steuerschuldnerschaft anwenden, der Leistungsempfänger ungeachtet dessen, ob die Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sind, als

Steuerschuldner gilt. Diese Fiktion gilt sowohl im Falle von Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen als auch in weiteren Fällen, etwa bei Lieferungen von Gas und Elektrizität durch im Inland ansässige Unternehmer oder bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten. Voraussetzung ist jedoch, dass hierdurch keine Steuerausfälle entstehen.

Die Neuregelungen treten am **1.10.2014** in Kraft.

Hinweis:

Betroffene Stpfl. müssen sich auf diese Rahmenbedingungen nun einstellen. Hinsichtlich der Behandlung von Altfällen und möglicherweise erforderlichen oder sinnvollen Korrekturen ist steuerlicher Rat einzuholen.

8 Erweiterung des Übergangs der Umsatzsteuerschuldnerschaft

Neben der Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand wurde auch die Lieferung von **Tablet-Computern und Spielkonsolen** in den Katalog der Leistungen aufgenommen, bei denen der Leistungsempfänger unter weiteren Voraussetzungen Schuldner der Umsatzsteuer ist. Zudem führt künftig auch die Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen, die in einer Anlage zum Umsatzsteuergesetz abschließend aufgeführt werden, zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger.

Hinweis:

In diesen Fällen ist eine geänderte Rechnungsstellung und Anmeldung der Umsatzsteuer erforderlich.

9 Umsatzsteuerfreiheit von Unterrichtsleistungen privater Lehrer umfasst auch die Aus- und Fortbildung

Umsatzsteuerfrei sind nach der Regelung des deutschen Umsatzsteuergesetzes die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an Hochschulen und öffentlich allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen. Auch Unterrichtsleistungen an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen fallen unter die Steuerbefreiung, soweit diese als Ersatzschulen staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Der Bundesfinanzhof hat schon mehrfach festgestellt, dass diese nationale Regelung das höherrangige EU-Recht nur unvollkommen abbildet. Das EU-Recht sei hinsichtlich der Steuerbefreiung weitergehend.

Unter Änderung seiner Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen V R 3/13) entschieden, dass die maßgebliche EU-Richtlinie auch die Aus- und Fortbildung erfasst.

Im Urteilssachverhalt erbrachte die Stpfl. als Diplom-Sozialpädagogin und Diplom-Organisationsberaterin Supervisionsleistungen für Träger der Wohlfahrtspflege, der Jugendhilfe, der Psychiatrie, für Suchtberatungsstellen sowie für Diakonie und Caritas. Dabei führte sie für ihre Auftraggeber Supervisionen mit deren Mitarbeitern durch. Darüber hinaus erbrachte sie auch Lehrsupervisionsleistungen. Ihr war von der zuständigen

Bezirksregierung zur Vorlage bei den Finanzbehörden bescheinigt worden, dass sie die Leistung „Supervision und Lehrsupervision“ als berufliche Bildungsmaßnahme nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG ordnungsgemäß durchführe.

Unter Verweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs wird im Schrifttum geltend gemacht, dass nach der einschlägigen EU-Richtlinie nicht nur Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, sondern auch Unterrichtseinheiten, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen, steuerfrei sein können. Dem schließt sich nun auch unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung der Bundesfinanzhof an. Es komme nicht darauf an, dass der Privatlehrer an einer Schule oder Hochschule tätig ist, sich an Schüler oder Hochschüler wendet oder es sich um einen in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteten Unterricht handelt.

Die einschlägige EU-Richtlinie beziehe sich vielmehr auf jegliche Aus- und Fortbildung, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat. Entgegen der Auffassung des Finanzamts sei ein Lehrplan nicht unabdingbar für die Steuerfreiheit. Daher könnten auch Supervisionsleistungen steuerfrei sein.

Im Streitfall konnte der Bundesfinanzhof allerdings noch nicht endgültig über die umsatzsteuerliche Steuerbefreiung entscheiden, da insoweit noch eine Aufklärung des Sachverhalts hinsichtlich der gegenüber den einzelnen Auftraggebern erbrachten Leistungen erforderlich ist. Bejaht wurde die Steuerfreiheit für die Lehrsupervisionen. Im Übrigen führt das Gericht aber aus, dass auch eine Einstufung der weiteren Supervisionsleistungen als Aus- und Fortbildung in Frage kommen kann.

Handlungsempfehlung:

Auf Grund dieser geänderten Rechtsprechung ist für den Einzelfall zu prüfen, ob Unterrichtsleistungen privater Lehrer als umsatzsteuerfrei eingestuft werden können. Insoweit kann auch die Rückforderung erklärter Umsatzsteuer für die Vergangenheit begehrt werden, soweit diese Jahre verfahrensrechtlich noch änderbar sind. In diesen Fällen ist allerdings die erfolgte Rechnungsstellung zu beachten und ggf. zu berichtigen.

10 Unangemessener Fahrzeugaufwand eines Freiberuflers

Im Grundsatz sind alle betrieblich veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig. Dabei ist es unerheblich, ob diese Aufwendungen einen üblichen Rahmen umfassen oder gar betrieblich einen Nutzen aufweisen. Dem Betriebsausgabenabzug steht grundsätzlich nicht entgegen, wenn es sich um vergebliche, ungewöhnliche oder gar unwirtschaftliche Aufwendungen handelt. Vielmehr kann der Stpfl. grundsätzlich frei entscheiden, welche Aufwendungen er für seinen Betrieb tätigen will. Selbst gesetzes- und sittenwidrige Aufwendungen können Betriebsausgaben sein.

Dieser Grundsatz erfährt allerdings eine gesetzliche Einschränkung. Gesetzlich ist geregelt, dass ein Betriebsausgabenabzug für „Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“, nicht in Betracht kommt.

Dass diese Grenzen in der Praxis zu beachten sind, zeigt der aktuell mit Urteil vom 29.4.2014 (Aktenzeichen VIII R 20/12) durch den

Bundesfinanzhof entschiedene Fall: Die Beteiligten stritten darüber, ob Aufwendungen für einen Sportwagen (Ferrari Spider) als Betriebsausgaben eines selbständig tätigen Tierarztes einkommensteuerrechtlich abziehbar sind. Der Stpfl. betrieb eine Tierarztpraxis für Kleintiere. Als betriebliches Fahrzeug hielt er in allen Streitjahren einen VW Multivan, dessen privater Nutzungsanteil nach der 1 %-Regelung angesetzt wurde. Zusätzlich leaste er einen Ferrari Spider, einen 400 PS-Sportwagen. Für das Fahrzeug führte er seit Nutzungsbeginn ein Fahrtenbuch. Danach betrug die Gesamtfahrleistung im Jahr 2005 550 km; eine Strecke von 104 km diente dem Besuch einer Kollegin wegen eines Narkosegeräts, die übrigen Fahrten dienten der Unterhaltung des Fahrzeugs (Überführung, Tanken und Reifenwechsel). 2006 fuhr er mit dem Ferrari Spider insgesamt 3 794 km, wobei 3 456 km auf neun Fahrten zu weiter entfernten Fortbildungsveranstaltungen entfielen. Weitere betriebliche Fahrten unternahm der Stpfl. nicht. 2007 betrug die Gesamtfahrleistung 2 387 km; davon waren Fahrten im Umfang von 2 113 km betrieblich veranlasst (fünfmal zu Fortbildungsveranstaltungen und zu einem Gerichtstermin). Der Stpfl. ermittelte für das Fahrzeug die Gesamtkosten und mittels Fahrtenbuch den Privatanteil. Den betrieblichen Anteil machte er in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre als Betriebsausgaben geltend – so für 2006 bei Kosten je Kilometer von ca. 9,50 €. Das Finanzamt zog hingegen für die betrieblichen Fahrten nur pauschal 1 € je Kilometer ab, da nur dieser Aufwand als angemessen anzusehen sei. Das Finanzgericht bestätigte im Grundsatz die Ansicht des Finanzamts, erhöhte den als angemessen anzusehenden Kilometeraufwand des Fahrzeugs aber unter Rückgriff auf durchschnittliche Fahrtkostenberechnungen in Internetforen auf 2 €.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts. Zunächst wurde herausgestellt, dass das Fahrzeug, welches überwiegend betrieblich genutzt wurde, dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Die Unangemessenheit von Aufwendungen stelle nicht die betriebliche Veranlassung in Frage. Jedoch sei der Abzug unangemessener Aufwendungen auch für die Beschaffung ausschließlich betrieblich genutzter Pkw gesetzlich nicht zulässig. Ob die Aufwendungen für das Fahrzeug unangemessen sind, bestimmt sich nach Ansicht des Gerichts danach, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen nach den Umständen des Einzelfalles ebenfalls auf sich genommen haben würde. Bei der Würdigung seien die Größe des Unternehmens, die Höhe des Umsatzes und des Gewinns, die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg sowie die Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben heranzuziehen.

Auf dieser Grundlage hat das Finanzgericht nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ohne Rechtsfehler die Kfz-Aufwendungen als unangemessen angesehen. Einerseits fehle es wegen des absolut geringen betrieblichen Nutzungsumfanges des Sportwagens sowie wegen der Beschränkung der wenigen Fahrten auf Reisen zu Fortbildungsveranstaltungen oder Gerichtsterminen an Einsatz in der berufstypischen tierärztlichen Betreuung. Andererseits seien derartige Aufwendungen wegen des hohen Repräsentations- sowie privaten Affektionswerts eines Luxus sportwagens für seine Nutzer unangemessen. Ebenso hat der Bundesfinanzhof es als zulässig angesehen, zur Berechnung des angemessenen Teils der Aufwendungen auf durchschnittliche Fahrtkostenberechnungen für aufwendigere Modelle gängiger Marken der Oberklasse in Internetforen zurückzugreifen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei allen Betriebsausgaben, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, ein Nachweis der Angemessenheit der Aufwendungen zu führen ist. Insoweit sollte vom Stpfl. eine entsprechende Dokumentation erfolgen. Insbesondere ist der betriebliche Nutzen der getätigten Aufwendungen von Bedeutung.

11 Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung

Im Jahresabschluss ist grundsätzlich zu prüfen, ob neben eventuell vorzunehmenden laufenden Abschreibungen Wertkorrekturen erforderlich sind. Handelsrechtlich wird in diesen Fällen von außerplanmäßigen Abschreibungen und steuerlich von Teilwertabschreibungen gesprochen. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 16.7.2014 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2171–b/09/10002) die Verwaltungsauffassung zu den Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung aktualisiert und teilweise auch geändert. Kernpunkte dieses Schreibens sind folgende:

- Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass der Teilwert eines Wirtschaftsguts dessen Anschaffungskosten – ggf. vermindert um planmäßige Abschreibungen – entspricht. Die **Teilwertvermutung** kann widerlegt werden, wenn der Stpfl. anhand konkreter Tatsachen und Umstände darlegt und nachweist, dass die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Wirtschaftsguts von Anfang an eine Fehlmaßnahme war, oder dass zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem maßgeblichen Bilanzstichtag Umstände eingetreten sind, die die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts nachträglich zur Fehlmaßnahme werden lassen.
- Der Teilwert von **zum Absatz bestimmten Waren** kann retrograd ermittelt werden. Dabei sind – vereinfachend gesagt – vom voraussichtlichen Verkaufspreis die noch anfallenden Kosten abzuziehen. Wenn bei rentabel geführten Betrieben der Verkaufspreis bewusst nicht kostendeckend kalkuliert ist (sog. Verlustprodukte), ist eine Teilwertabschreibung aber nicht zulässig.
- Für die Umstände, die einen niedrigeren Teilwert rechtfertigen können, trägt der Stpfl. die **Nachweispflicht** (sog. Beweislast). Dies gilt auch für die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung bzw. für die Feststellung, dass eine Wertaufholung nicht erforderlich ist.

Hinweis:

Insoweit muss der Bilanzierende sehr sorgfältig dokumentieren, warum ein niedrigerer Teilwert anzusetzen ist und warum an den folgenden Bilanzstichtagen der niedrigere Teilwert weiterhin vorliegt.

- Grundlegende Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung ist das Vorliegen einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung**. Insoweit ist zu differenzieren:
 - **Abnutzbares Anlagevermögen:** Voraussetzung für das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist, dass der Wert zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Für die verbleibende Nutzungsdauer ist bei Gebäuden auf die gesetzliche Nutzungsdauer bzw. bei anderen Wirtschaftsgütern auf die amtlichen AfA-Tabellen abzustellen. Dies gilt

auch dann, wenn der Stpfl. beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. hat eine Maschine Anfang des Jahres 01 zu Anschaffungskosten von 100 000 € erworben. Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre, die jährliche AfA beträgt 10 000 €. Zum Bilanzstichtag im Jahre 02 beträgt der Teilwert nur noch 30 000 € bei einer Restnutzungsdauer von acht Jahren.

Lösung: Eine Teilwertabschreibung auf 30 000 € ist zulässig. Die Minderung ist voraussichtlich von Dauer, da der niedrigere Teilwert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung erst nach fünf Jahren (Ende Jahr 07), d.h., erst nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer, erreicht würde.

- **Grundstücke:** Bei Grundstücken rechtfertigen marktbedingte Schwankungen keine Teilwertabschreibung. Anders kann dies sein, wenn ein Grundstück Altlasten aufweist, jedoch mangels akuter Umweltgefährdung keine sofortige Beseitigung der Altlasten erforderlich ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. ist Eigentümer eines mit Altlasten verseuchten Grundstücks. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen 200 000 €. Zum Bilanzstichtag ermittelt ein Gutachter den Wert des Grundstücks auf Grund der festgestellten Altlast mit nur noch 10 000 €. Aus umweltrechtlichen Gründen ist der Stpfl. grundsätzlich verpflichtet, die Altlast zu beseitigen. Mangels akuter Umweltgefährdung wird die zuständige Behörde die Schadensbeseitigung jedoch erst fordern, wenn der Stpfl. die derzeitige Nutzung des Grundstücks ändert. Die Bildung einer Rückstellung ist aus diesem Grund nicht zulässig.

Lösung: Eine Teilwertabschreibung i.H.v. 190 000 € auf den vom Gutachter ermittelten Wert ist zulässig. Zwar ist der Stpfl. grundsätzlich verpflichtet, die Altlast zu beseitigen. Allerdings ist nicht zu erwarten, dass der Stpfl. in absehbarer Zeit behördlich zur Beseitigung des Schadens aufgefordert wird, da eine Nutzungsänderung des Grundstücks nicht geplant ist. Aus der Sicht am Bilanzstichtag ist daher von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung des Grundstücks auszugehen. Wird die Altlast später beseitigt und erhöht sich dementsprechend der Wert des Grundstücks, ist eine Zuschreibung bis höchstens zu den ursprünglichen Anschaffungskosten vorzunehmen.

- **Wertpapiere:** Da festverzinsliche Wertpapiere i.d.R. bei Fälligkeit zum Nominalwert eingelöst werden, scheidet eine Teilwertabschreibung grundsätzlich aus. Bei börsennotierten Aktien erfordert eine Wertberichtigung, dass der Kurs am Bilanzstichtag um mehr als 5 % (Bagatellgrenze) unter dem Börsenwert beim Aktienerwerb liegt.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. hat festverzinsliche Wertpapiere mit einer Restlaufzeit von vier Jahren, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, zum Wert von 102 % des Nennwerts erworben. Die Papiere werden bei Fälligkeit zu 100 % des Nennwerts eingelöst. Auf Grund einer nachhaltigen

Änderung des Zinsniveaus unterschreitet der Börsenkurs den Einlösebetrag zum Bilanzstichtag auf Dauer und beträgt zum Bilanzstichtag nur noch 98 %.

Lösung: Eine Teilwertabschreibung ist nur auf 100 % des Nennwerts zulässig, weil die Papiere bei Fälligkeit zum Nennwert eingelöst werden. Der niedrigere Börsenkurs am Bilanzstichtag ist für den Stpfl. nicht von Dauer, da die Rückzahlung zu 100 % des Nennwerts bei Fälligkeit für den Stpfl. gesichert ist.

- **Umlaufvermögen:** Bestätigt wird der bisherige Grundsatz, dass bei einem Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens von einer dauerhaften Wertminderung ausgegangen werden kann, wenn diese bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder dem vorherigen Verkauf bzw. Verbrauch anhält. Dabei sind auch zusätzliche werterhellende Erkenntnisse (z.B. allgemeine Marktentwicklung) zu berücksichtigen. Allerdings sind wertbegründende Erkenntnisse nach dem Bilanzstichtag nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. hat eine Forderung aus einem Kredit im Nennwert von 100 gegenüber der Y-KG. Wegen unerwarteter Zahlungsausfälle ist die Y-KG im Laufe des Wirtschaftsjahrs notleidend geworden. Am Bilanzstichtag kann die Forderung des Stpfl. deshalb nur i.H.v. 20 % bedient werden. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung stellt die Y-KG wider Erwarten eine Sicherheit i.H.v. 30 % der Forderung.

Lösung: Am Bilanzstichtag ist eine Teilwertabschreibung auf die Forderung des Stpfl. i.H.v. 80 % zulässig, da mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nur mit einem Zahlungseingang von 20 % gerechnet werden kann. Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert. Dieses - nach dem Bilanzstichtag eingetretene - Ereignis ist jedoch als wertbegründend und daher als zusätzliche Erkenntnis nicht zu berücksichtigen.

- Ist der Wert eines Wirtschaftsguts nach einer vorhergehenden Teilwertabschreibung wieder gestiegen, ist diese Werterhöhung bis zur Bewertungsobergrenze auch steuerlich als Wertaufholung zu berücksichtigen. Als Bewertungsobergrenze sind die ggf. durch planmäßige Abschreibung fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten heranzuziehen.

Hinweis:

Nach erfolgter Teilwertabschreibung muss der Stpfl. zu jedem folgenden Bilanzstichtag nachweisen, dass die Voraussetzungen für eine frühere Teilwertabschreibung weiterhin vorliegen. Kann dieser Nachweis nicht erbracht werden, ist eine Wertaufholung zwingend.

12 Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen

Stpfl. mit Gewinneinkünften nutzen verstärkt das **Onlinebanking-Verfahren**. Kontoauszüge werden daher zunehmend in digitaler Form von den Banken an die Kunden übermittelt. Teilweise handelt es sich um Unterlagen in Bilddateiformaten (z.B. Kontoauszüge im tif- oder pdf-Format), teilweise auch um Daten in maschinell auswertbarer Form (z. B. als csv-Datei). Das Landesamt für Steuern Bayern hat mit der Verfügung vom 19.5.2014 (Aktenzeichen S 0317.1.1-3/3 St 42) zu den steuerlichen Aufbewahrungs-

und Archivierungspflichten Stellung genommen. Danach ist Folgendes zu beachten:

Wird der Kontoauszug elektronisch übermittelt, so ist die übermittelte Datei aufbewahrungspflichtig, da es sich um ein originär digitales Dokument handelt. Der Ausdruck des elektronischen Kontoauszugs und die anschließende Löschung des digitalen Dokuments verstoßen gegen die Aufbewahrungspflichten. Der Ausdruck stellt lediglich eine Kopie des elektronischen Kontoauszugs dar und ist beweisrechtlich einem originären Papierkontoauszug nicht gleichgestellt.

Hinsichtlich der Aufbewahrungspflichten ist zu beachten, dass das dabei angewandte Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) entsprechen muss. Die ausschließliche digitale Aufbewahrung setzt nach den GoBS voraus, dass standardisierte Sicherheitsverfahren eingesetzt werden und die Verfahren und die vorhandenen Daten den Anforderungen der Abgabenordnung, den GoB und den GoBS in Bezug auf Vollständigkeit, Richtigkeit und Unveränderbarkeit entsprechen. Die in digitaler Form eingegangenen Unterlagen sind in dieser Form aufzubewahren und dürfen innerhalb der Aufbewahrungsfrist nicht verändert oder gelöscht werden.

Hinsichtlich elektronischer Kontoauszüge müssen daher insbesondere folgende Kriterien erfüllt werden:

- Bei der Führung der Bücher und Aufzeichnungen auf Datenträgern muss sichergestellt sein, dass während der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.
- Aus der System- und Verfahrensdokumentation muss erkennbar sein, auf welche Weise elektronische Eingangsdokumente aufbewahrt, archiviert und weiterverarbeitet werden.
- Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, erfasst werden und zudem nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bei originär digitalen Dokumenten muss hard- und softwaremäßig sichergestellt sein, dass während des Übertragungsvorgangs auf das Speichermedium eine Bearbeitung nicht möglich ist.
- Durch den Buchführungspflichtigen sind Verfahrenskontrollen zur Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Geschäftsvorfälle sowie deren Bestätigung (Autorisation) durchzuführen.

Die Übermittlung von Kontoumsatzdaten an den Bankkunden in auswertbaren Formaten (z.B. als xls- oder csv-Datei) dient in der Regel der maschinellen Weiterverarbeitung der Umsatzdaten im empfangenden System. Bei dieser Form der Übermittlung ist insbesondere die Unveränderbarkeit der empfangenen Daten von der Einspielung in das System bis zum erfassten und verarbeiteten Buchungssatz sicherzustellen. Soweit also Kontoinformationen in digitaler Form an DV-gestützte Buchführungssysteme übermittelt werden, die dort aber – z.B. in Form von Buchungssatzvorschlägen – änderbar oder unterdrückbar sind, ist lediglich die digitale Aufbewahrung der xls- oder csv-Datei nicht ausreichend. Das eingesetzte System muss vielmehr die Unveränderbarkeit der Daten bis zur buchungsmäßigen Verarbeitung des Geschäftsvorfalles gewährleisten und dies muss auch in der Verfahrensdokumentation entsprechend beschrieben werden.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass ein schlichtes Abspeichern der Dokumente nicht ausreichend ist. Vielmehr müssen diese in ein den GoB und den GoBS konformes Archivierungsprogramm übernommen werden. Die im Unternehmen dabei eingesetzten Verfahren müssen ausreichend dokumentiert werden. Das konkret eingesetzte Verfahren sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats ausgewählt und regelmäßig geprüft werden.

13 Verluste werden nur bei Einkünfteerzielungsabsicht anerkannt

Verluste aus betrieblichen Einnahmequellen werden nur dann steuerlich anerkannt, wenn die Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird. Damit sind Tätigkeiten abzugrenzen, die als Liebhaberei eingestuft werden. Eine solche liegt vor, wenn Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern aus persönlichen Motiven erfolgen.

Nach gefestigter Rechtsprechung trägt der Stpfl. insbesondere in Verlustsituationen die Beweislast, dass die Tätigkeit mit der Absicht betrieben wird, während der Dauer der Ausübung einen (Total-)Gewinn zu erzielen.

Da es sich bei der Gewinnerzielungsabsicht um eine Vorstellung des Stpfl. und somit um eine innere Tatsache handelt, sind zur steuerlichen Würdigung äußerliche Merkmale als Beweisanzeichen heranzuziehen.

Hierzu ist auf zwei aktuelle Finanzgerichtsurteile hinzuweisen:

- Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 23.1.2014 (Aktenzeichen 5 K 618/12) über folgenden Fall entschieden: Streitig war, ob sich Verluste des Stpfl. als **Psychotherapeut** einkommensmindernd auswirken. Der Ehemann erzielt gewerbliche Einkünfte aus Landschafts- und Gartenpflege (im Streitjahr: 45 497 €) und hat im Streitjahr Verluste aus der Tätigkeit als Psychotherapeut i.H.v. 3 039,28 € erklärt.

Die Aufwendungen im Bereich „Psychotherapie“ ergaben sich nahezu ausschließlich aus Reise- und Fortbildungskosten. Das Gericht entschied, dass die geltend gemachten Verluste aus Psychotherapie wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit berücksichtigt werden können.

Entscheidend sei, dass aus dieser Tätigkeit im Zeitraum 2004 bis 2009 ausschließlich Verluste erzielt wurden. Das Unterlassen geeigneter Umstrukturierungs- sowie Werbemaßnahmen sei im Hinblick auf das darin liegende nicht marktgerechte Verhalten bei langjährigen Verlusten ein gewichtiges Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Auch seien die positiven gewerblichen Einkünfte zur Verlustkompensation geeignet gewesen, sodass ein steuerlicher Vorteil als Beweggrund für die Verlustgenerierung der Stpfl. angenommen werden kann. In dem Verfahren legten die Stpfl. einen Businessplan vor, der alsbald Gewinne versprach. Diesen verwarf aber das Finanzgericht. Es führt vielmehr aus, dass ein während des Verfahrens vorgelegter einseitiger Businessplan, der kurzfristig das Erzielen von Gewinnen ausweist, von vornherein nicht zum Nachweis eines von Anfang an schlüssigen Betriebskonzepts geeignet sei.

- Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 8.5.2014 (Aktenzeichen 6 K 1486/11) einen verlustbringenden **Friseursalon** als Liebhabereibetrieb eingestuft.

Die Stpfl. war Friseurmeisterin, der Ehemann erzielte als technischer Angestellter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Die Stpfl. eröffnete zunächst einen kleinen Friseursalon (ein Sitzplatz und ein Waschbecken) in ihrer Mietwohnung. Nach zwei Jahren zogen sie und ihr Ehemann in ein (jedem zur Hälfte gehörendes) Eigenheim. Einen Teil des Hauses mietete die Stpfl. von Ihrem Ehemann und betrieb dort ihren Friseursalon, den sie auf zwei Waschbecken und vier Sitzplätze erweiterte. In der Zeit von 1992 bis 2008 erwirtschaftete sie Verluste i.H.v. insgesamt ca. 66 681 €. Auf Grund verschiedener privater Umstände (Schwangerschaft, Kindererziehung, Krankheit) war die Stpfl. nicht in der Lage, die Tätigkeit während dieser Zeit auszuüben.

Als Einnahmen wurde lediglich der Eigenverbrauch erklärt. Als Ausgaben wurden Kosten für das Vorhalten der Infrastruktur angegeben, die eine spätere Wiederaufnahme des Betriebes ermöglichen sollten. Entscheidend für die Einstufung als Liebhabereibetrieb sei, dass der Betrieb von seiner Struktur her nicht geeignet gewesen sei, die angefallenen Kosten auszugleichen und auch keine Maßnahmen ergriffen worden seien, um die Kostensituation zu ändern. Die Verluste beruhten zudem überwiegend auf Hauskosten und Abschreibungen. Dabei handle es sich um Ausgaben, die entweder „in der Familie bleiben“ würden (Hauskosten) oder nur fiktiver Natur seien (Abschreibungen).

Hinweis:

Diese Fälle verdeutlichen, dass zum einen schon frühzeitig ein Businessplan erstellt werden sollte.

Wenn eine längere Verlustphase vorliegt, müssen zum anderen Maßnahmen ergriffen werden, um die Einnahmen zu steigern bzw. die Kosten zu senken. Dies muss ausreichend dokumentiert werden.

Für Personengesellschaften

14 Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaft führt zu anteiligem Untergang von gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen

Ergibt sich bei der Ermittlung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage ein Verlust, so kann dieser im Grundsatz in den folgenden Jahren mit positiven Gewerbeerträgen verrechnet werden. Dies setzt allerdings voraus, dass Unternehmens- und Unternehmeridentität besteht. Bei Personengesellschaften führt demnach die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse dazu, dass ein etwaiger vortragsfähiger Gewerbeverlust untergeht, soweit er auf ausgeschiedene Gesellschafter entfällt. Eine Verrechnung des dann verbleibenden Verlustvortrags in späteren Jahren ist nur noch mit dem Teil des Gewerbeertrags möglich, der auf die Mitunternehmer entfällt, die zur Zeit der Verlustentstehung beteiligt waren. Hierzu werden die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Personengesellschaft jährlich den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zugerechnet. Bei Ausscheiden eines Gesellschafters mindert sich der Verlustvortrag um den durch diesen Gesellschafter erlittenen Verlust. Auch positive Gewerbeerträge werden auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt und nur mit den diesen zuvor zugewiesenen Verlusten verrechnet.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 24.4.2014 (Aktenzeichen IV R 34/10) auch für den Fall, dass an einer Personengesellschaft eine atypisch stille Beteiligung begründet wird. Dieser Vorgang führt dazu, dass die Personengesellschaft ihren Betrieb in eine neu entstehende Personengesellschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft einbringt. Zuvor entstandene Verluste können nur noch mit dem Teil des Gewerbeertrags der atypisch stillen Gesellschaft verrechnet werden, der auf die ursprüngliche Personengesellschaft und damit mittelbar auf deren damalige Gesellschafter entfällt. Soweit der Gewerbeertrag auf den atypisch stillen Gesellschafter entfällt, können die Verluste nicht verrechnet werden.

Hinweis:

Bestehen gewerbsteuerliche Verlustvorträge, so ist jede Änderung im Gesellschafterbestand und jede Umstrukturierung sorgfältig daraufhin zu untersuchen, ob möglicherweise Verlustvorträge wegfallen. In diesen Fällen muss geprüft werden, ob vor diesem Ereignis noch eine Nutzung der Verlustvorträge möglich ist.

15 Kann vor einer unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften Sonderbetriebsvermögen veräußert werden?

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften – so z.B. in Fällen der vorweggenommenen Erbfolge oder in Erbfällen – erfolgt steuerlich ohne Aufdeckung stiller Reserven. Gesetzlich ist eine Fortführung der steuerlichen Buchwerte vorgesehen, sofern alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber übergehen. Die Voraussetzungen für die steuerneutrale Übertragung sind im Einzelnen aber umstritten. Das Finanzgericht Münster hat hierzu aktuell mit Urteil vom 9.5.2014 (Aktenzeichen 12 K 3303/11 F) einen Fall entschieden, bei dem unmittelbar vor der Übertragung der Beteiligung wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens des bisherigen Gesellschafters veräußert wurden. Als Sonderbetriebsvermögen versteht man alle Wirtschaftsgüter, die sich im Eigentum eines Gesellschafters befinden, aber der Personengesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden. Entgegen der Verwaltungsauffassung entschied das Gericht, dass die Veräußerung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens im zeitlichen Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen der Buchwertfortführung nicht entgegenstehe. Die von der Rechtsprechung entwickelte Gesamtplanbetrachtung, wonach mehrere zeitlich auseinanderfallende, aber auf einem einheitlichen Plan beruhende Veräußerungen bzw. Übertragungen steuerlich einheitlich zu beurteilen sind, gelte zwar für die begünstigte Betriebsveräußerung, nicht jedoch für die Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen IV R 29/14 vor dem Bundesfinanzhof die Revision anhängig. Insoweit bleibt abzuwarten, ob sich die Auffassung des Finanzgerichts bestätigt. Grundsätzlich gilt, dass in zeitlichem Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Anteilsübertragung erfolgende Veräußerungen von funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern kritisch sind und solche Vorgänge stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats umfassend geprüft werden sollten. Beabsichtigte Gestaltungen können ggf. durch Einholung einer Verbindlichen Auskunft bei der Finanzverwaltung abgesichert werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Verluste aus der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Einkünften verrechenbar

Seit 2009 werden Kapitaleinkünfte grundsätzlich nicht dem normalen Steuertarif, sondern der 25 %igen Abgeltungsteuer unterworfen. In Folge der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber insbesondere aber auch festgelegt, dass bei diesen Kapitaleinkünften Werbungskosten mit dem Sparer-Pauschbetrag abgegolten sind, also tatsächlich angefallene Werbungskosten nicht geltend gemacht werden können. Zudem wurde bestimmt, dass Verluste aus der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Einkünften verrechenbar sind.

Dieses Verlustverrechnungsverbot legt die Finanzverwaltung soweit aus, dass Verluste aus Kapitaleinkünften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, auch nicht mit anderen, dem normalen Tarif unterliegenden Kapitaleinkünften ausgeglichen werden können. Dies hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 22.1.2014 (Aktenzeichen 2 K 1485/12) bestätigt. Nach diesem Urteil wird eine Verlustverrechnung auch nicht dadurch eröffnet, dass von der gesetzlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, die an sich der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte in die normale Veranlagung einzubeziehen (sog. Günstigerprüfung). Daneben wurde auch entschieden, dass der bei den der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht ausgenutzte Sparer-Pauschbetrag nicht übertragbar ist auf die (ausnahmsweise) dem Tarif unterliegenden Kapitaleinkünfte.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 11/14 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Dennoch muss wohl derzeit davon ausgegangen werden, dass Verluste von der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Einkünften verrechenbar sind, auch nicht mit solchen Kapitaleinkünften, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen.

17 Zahlungen aus erworbenen Lebensversicherungen unterliegen zukünftig der Besteuerung

Gesetzlich wurde neu geregelt, dass Leistungen von Lebensversicherungen im Todesfall, welche grundsätzlich nicht steuerbar sind, in Höhe des Ertrags, also der Differenz zwischen Leistung und Aufwendungen für die Versicherung, für nach dem 31.12.2014 eingetretene Versicherungsfälle als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden, wenn der Stpfl. die Versicherungsansprüche entgeltlich erworben hat (sog. gebrauchte Lebensversicherungen). Dieses gilt nicht für Erwerbe durch die versicherte Person oder wenn aus anderen Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtlicher, erbrechtlicher oder familienrechtlicher Art durch Übertragung von Ansprüchen aus Versicherungsverträgen erfüllt werden.

Hinweis:

Mit dieser Neuregelung reagiert der Gesetzgeber auf in jüngerer Vergangenheit bekannt gewordene Steuersparmodelle, bei denen im größeren Stile insbesondere Lebensversicherungen erworben wurden, um im Todesfall der versicherten Person den Ertragsanteil steuerfrei vereinnahmen zu können.

Für Hauseigentümer

18 Aufwendungen für die verkehrstechnische Anbindung eines Grundstücks

Zu den Anschaffungskosten eines Grundstücks gehören nicht nur der Kaufpreis und die Anschaffungsnebenkosten, wie bspw. Notargebühren und Grunderwerbsteuer, sondern auch alle weiteren Aufwendungen, um das Grundstück in einen nutzbaren Zustand zu versetzen. Daher stellen z.B. Beiträge zur erstmaligen Erschließung eines Grundstücks grundsätzlich nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Strittig war nun, ob auch solche Erschließungskosten zu den Anschaffungskosten gehören, die nicht in unmittelbarem örtlichen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Im Streitfall sollte auf einer landwirtschaftlichen Fläche ein Nahversorgungszentrum errichtet werden. In dem vorhabenbezogenen Bebauungsplan war vorgesehen, dass im Rahmen der Planung eine Straßenkreuzung in unmittelbarer Nähe des Grundstücks zu einem Minikreisel ausgebaut und ein kombinierter Rad- und Fußweg erstellt wird, um das Grundstück verkehrstechnisch zu erschließen. Diese Maßnahmen waren vom Stpfl. zu tragen.

Das Finanzgericht Hamburg hat die dem Stpfl. insoweit entstandenen Kosten (im Streitfall ca. 149 832 €) mit Urteil vom 11.2.2014 (Aktenzeichen 8 K 62/13) als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens und nicht etwa als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben eingestuft. Es argumentiert, dass nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks immer dann vorliegen, wenn diese der Benutzbarkeit des Grundstücks zugute kommen und zu einer Wertsteigerung des Grundstücks führen. Im Streitfall waren die Erschließungsmaßnahmen notwendig, damit der Bebauungsplan entsprechend den Vorstellungen des Stpfl. geändert wurde und eine Baugenehmigung erteilt werden konnte. Damit dienten die Aufwendungen einerseits der Herstellung der Benutzbarkeit des Grundstücks, führten aber andererseits auch zu einer Werterhöhung, da der Wert des Grundstücks auf Grund der Änderung des Bebauungsplans ganz erheblich – die Grundstücksfläche befand sich, wie bereits ausgeführt, auf einem vormals als landwirtschaftliche Fläche ausgewiesenen Bereich – stieg.

Hinweis:

Werden Kosten für Erschließungsmaßnahmen eines Grundstücks getragen, so liegen in der Regel keine sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor, sondern diese Kosten sind als Anschaffungskosten des Grund und Bodens einzustufen. Dabei muss es sich nicht um eine erstmalige Erschließungsmaßnahme bezogen auf das Grundstück in seiner bisherigen Nutzung handeln. Letztlich ist im Einzelfall zu prüfen, wie solche Kosten steuerlich einzuordnen sind. Durch die

Zuordnung der Kosten zum Grund und Boden ist eine Berücksichtigung der Aufwendungen auch nicht über die Abschreibung möglich.

19 Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage

Grundstücke werden oftmals mit der Verpflichtung zur Einräumung eines Wohnrechts am Grundstück verschenkt. Derartige Duldungsauflagen mindern bei der Schenkungsteuer die Bereicherung und damit eine – soweit die persönlichen Freibeträge überschritten sind – eventuell anfallende Schenkungsteuer. Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen hingegen regelmäßig nicht der Grunderwerbsteuer.

Soweit eine Schenkung jedoch unter einer Auflage wie der Einräumung eines Wohnrechts erfolgt, die bei der Schenkungsteuer abziehbar ist, unterliegt der Vorgang hinsichtlich des Werts der Auflage insoweit als entgeltlicher Erwerb der Grunderwerbsteuer.

In diesen Fällen stellt sich die Frage, wie die Belastung des Grundstücks durch das Wohnrecht bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen ist. Hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.11.2013 (Aktenzeichen II R 38/12) festgestellt, dass bei der Grunderwerbsteuer die Auflage zur Einräumung eines Wohnrechts nicht mit dem schenkungsteuerlichen Wert abzuziehen ist. Der schenkungsteuerliche Wert des Wohnrechts sei insoweit nicht bindend. Vielmehr sei die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach eigenen Regeln zu ermitteln.

Zu beachten ist, dass auch bei einem entgeltlichen Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers oder durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind oder deren Verwandtschaft durch die Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist, oder durch Stiefkinder oder Ehegatten oder Lebenspartner dieser Personen, dieser Erwerb von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Soweit also eine Schenkung unter Vorbehalt eines Wohnrechts an eine der genannten Personen erfolgt und in Bezug auf die Auflage von einer Entgeltlichkeit der Übertragung auszugehen ist, so fällt auch auf den Wert des Wohnrechts auf Grund anderer Steuerbefreiungsvorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes **in diesen Fällen** keine Steuer an. Nicht befreit ist dagegen insbesondere ein solcher entgeltlicher Erwerb durch Geschwister oder deren Abkömmlinge.

Handlungsempfehlung:

Bei derartigen Vorgängen ist die Einholung steuerlichen Rats anzuraten, da vielfach Gestaltungsmöglichkeiten bestehen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Kein Mindest-Pensionsalter für die Bildung der Pensionsrückstellung zu Gunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteil vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 72/12, HFR 2014, 397) hat der BFH entschieden, dass die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kein Mindestalter voraussetzt.

Im Streitfall hatte die GmbH dem Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage auf das 60. Lebensjahr erteilt. Im Laufe der Zeit wurde der Geschäftsführer durch den Hinzuerwerb von Anteilen allerdings zum Mehrheitsgesellschafter. Die FinVerw. wollte daraufhin die Pensionsrückstellung teilweise ertragswirksam auflösen und der Berechnung – wie in R 6a Abs. 8 EStR vorgesehen – die Vollendung des 65. Lebensjahrs zu Grunde legen.

Dem ist der BFH mit der Begründung entgegengetreten, dass § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 EStG für die Berechnung der Pensionsrückstellung gerade kein Mindestpensionsalter vorgebe, sondern lediglich auf den in der Versorgungsvereinbarung vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles abstelle. Dies gelte auch für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob die FinVerw. diese Entscheidung allgemein anwenden wird, da in diesem Fall R 6a Abs. 8 der für die FinVerw. bindenden Einkommensteuerrichtlinien aufgehoben werden müsste. Der BFH hat in seiner Entscheidung allerdings offen gelassen, ob die vergleichsweise höheren Zuführungen zur Pensionsrückstellung, die durch das Abstellen auf das 60. Lebensjahr verursacht werden, möglicherweise vGA darstellen.

Ebenfalls offen gelassen hat der BFH, warum bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern immer noch das 65. Lebensjahr fremdüblich sein soll, während bei Fremdarbeitnehmern allgemein akzeptiert ist, dass bereits das 60. – für neuere Zusagen das 62. – Lebensjahr als frühestes Pensionsalter vereinbart werden darf, ohne die Anerkennung der Vereinbarung als betriebliche Altersversorgung zu gefährden. Hier ist zu fordern, dass der BFH dieses allgemein anerkannte Pensionsalter auch für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer endlich akzeptiert und darin nicht eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung sieht.

Handlungsempfehlung:

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass natürlich in allen Fällen zu prüfen ist, ob die Pension bis zum vorgesehenen Pensionsalter überhaupt verdient werden kann.

b) Bezug von Pensionsleistungen trotz Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers

Zur Frage der steuerlichen Würdigung des Bezugs von Pensionsleistungen durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitiger Fortführung des Dienstverhältnisses („Doppelverdienst“) hat der BFH mit Urteil vom 23.10.2013 (Aktenzeichen I R 60/12, HFR 2014, 421) seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und fortgeführt.

Im Streitfall hatte eine GmbH ihren beiden zu je 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern Versorgungszusagen erteilt (Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung). Nach dem Inhalt der Zusagen war das Ausscheiden aus dem Dienst für die Gesellschaft jedoch nicht Voraussetzung für die Zahlungen. Mit Erreichen des 67. Lebensjahrs, was nach der vereinbarten Versorgungszusage mit einem der Gesellschafter zum Eintritt des Versorgungsfalls führen sollte, vereinbarte dieser Gesellschafter mit der GmbH eine Reduzierung seiner Geschäftsführertätigkeit auf 20 %. Dies wurde – verbunden mit einer entsprechenden Gehaltsabsenkung auf 25 % des ursprünglichen Gehalts – umgesetzt. Gleichzeitig bezog der Gesellschafter-Geschäftsführer auch schon die vereinbarte Pension.

Die streitige Frage, ob die Zahlung der Pension zu einer vGA führt, hat der BFH mit folgenden Überlegungen bejaht:

- Explizit gegen die Position der FinVerw. vertritt der BFH die Auffassung, dass das Ausscheiden aus den Diensten der GmbH nicht grundsätzlich Voraussetzung für die Anerkennung der betrieblichen Altersversorgung ist. Es genüge vielmehr, wenn für den Eintritt des Versorgungsfalls nur die Vollendung des festgelegten Lebensjahrs vorgesehen ist.
- Allerdings hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zur Vermeidung einer vGA nach Auffassung des BFH verlangt, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit aufgeschoben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat.
- Daher liege im Streitfall eine vGA vor, an der auch die Reduktion von Arbeitszeit und Gehalt nichts ändere. Denn eine solche in der Vergangenheit erdiente Altersrente solle doch „in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen“.

Hinweis:

Der BFH zeigt explizit den Weg aus dieser vGA-Problematik, indem er darauf verweist, dass der „verrentete“ Geschäftsführer ggf. in anderer Funktion, z.B. als Berater, für die Kapitalgesellschaft tätig werden und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen könne. Alternativ könnte erwogen werden, den Eintritt des Rentenbeginns unter Vereinbarung eines versicherungsmathematisch errechneten Barwertausgleichs hinauszuschieben. Unschädlich ist nach Ansicht des BFH auch, wenn ein Geschäftsführer neben dem laufenden Gehalt Altersbezüge bezieht, die aus einem anderen, früheren Dienstverhältnis herrühren.

c) vGA bei vorzeitiger Abfindung einer dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erteilten Versorgungszusage

Mit zwei Entscheidungen vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 28/13, HFR 2014, 424) und vom 23.10.2013 (Aktenzeichen I R 89/12, HFR 2014, 423)

hat der BFH zur Frage der vor Beendigung des Dienstverhältnisses geleisteten – also vorzeitigen – Abfindung einer dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erteilten Versorgungszusage Stellung genommen.

Im Sachverhalt I R 89/12 war in der Versorgungszusage vereinbart, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit Ausscheiden aus den Diensten der GmbH nach dem vollendeten 60. Lebensjahr bzw. bei früherem Ausscheiden infolge von Invalidität mit Vollendung des 60. Lebensjahrs eine Kapitalzahlung erhalten sollte. Bei vorzeitigem Tod sollte eine Auszahlung an die Witwe, ggf. an die Kinder erfolgen. Ungeachtet dieser Vereinbarung hatte die GmbH mit Fälligkeit der Rückdeckungsversicherung eine Kapitalauszahlung an den Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommen, obwohl dieser sein Dienstverhältnis noch nicht beendet hatte.

Im Sachverhalt I R 28/13 wollte der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer die GmbH zwecks Unternehmensnachfolge (teilweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf den Sohn) von der zu seinen Gunsten bestehenden Pensionsverpflichtung befreien. Nach dem Geschäftsführungsvertrag stand ihm mit Beendigung der Geschäftsführertätigkeit mit oder nach Vollendung des 65. Lebensjahrs ein lebenslanges Ruhegehalt zu, entsprechend bei Invalidität. Im Todesfall sollte seine Ehefrau eine Hinterbliebenenversorgung i.H.v. 60 % erhalten. Eine Kapitalabfindung sah die ursprüngliche Versorgungszusage nicht vor. Diese wurde erst im Rahmen eines Nachtrags zum Geschäftsführungsvertrag kurze Zeit vor Auszahlung der Abfindung vereinbart und entsprach nicht dem Barwert der Anwartschaft, sondern war niedriger.

In beiden Sachverhalten beurteilte der BFH die Zahlung der Abfindung als vGA. Denn sofern die Fälligkeit der Leistung in der Versorgungszusage auch vom Ausscheiden aus den Diensten der GmbH abhängig gemacht wird, führe ein Verstoß hiergegen zwangsläufig zur vGA, da bei einem fremden Dritten überprüft worden wäre, wann die Zahlung zu erfolgen hat. Dass die GmbH sich im Sachverhalt I R 89/12 allein auf den Zeitpunkt der Auszahlung des Versicherungsguthabens durch die Rückdeckungsversicherung verlassen hat, ohne auf die vertraglich vereinbarte Fälligkeit zu achten, sei allein der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers geschuldet.

Auch die nachträgliche Abfindungsvereinbarung im Sachverhalt I R 28/13 sah der BFH nicht als ausreichend an. Eine solche „spontane“ Vereinbarung stellt nach Auffassung des Gerichts einen Verstoß gegen das Erfordernis einer klaren, eindeutigen und vorherigen Abmachung zwischen der GmbH und dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer dar, wodurch eine (Mit-)Veranlassung der geleisteten Zahlung im Gesellschaftlichen indiziert sei. Im Übrigen sei davon auszugehen, dass ein fremder Dritter einer solchen Vereinbarung über eine Abfindung allein der bereits verdienten Versorgungsanwartschaft – und zudem unterhalb des Anwartschaftsbarwerts – kaum zugestimmt hätte.

Hinweis:

Die beiden Urteile dürften den praktischen Umgang mit der Abfindung von Versorgungszusagen künftig noch schwieriger gestalten, da der BFH nachträgliche Abfindungsvereinbarungen – anders als bisher wohl die FinVerw. – grundsätzlich nicht anerkennt. Ggf. besteht noch die Möglichkeit, eine nachträgliche Abfindungsvereinbarung aufzunehmen, wenn das Pensionsalter bereits erreicht ist. Eine vorzeitige Abfindung kann jedenfalls ohne rechtliches Risiko nicht mehr

nachträglich vereinbart werden, so dass im konkreten Einzelfall fachlicher Rat unverzichtbar ist. Es bleibt abzuwarten, wie sich die FinVerw. dazu positioniert.

d) Annahme einer vGA bei Fehlbuchungen

Mit Beschluss vom 18.3.2014 (Aktenzeichen V B 33/13, BFH/NV 2014, 907) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Problematik der Annahme von vGA bei Fehlbuchungen im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde bestätigt. Danach kann nur bei sog. Fehlbuchungen, die auf einem Versehen beruhen, das Entstehen einer vGA verhindert werden. Handelt es sich demgegenüber bei dem Bilanzierungsfehler um einen außerbetrieblichen, z.B. durch den Gesellschafter oder den Geschäftsführer bewusst veranlassten Vorgang, komme eine bilanzielle Neutralisierung nicht in Betracht. Zwar könne auch dann die Bilanz durch Aktivierung einer Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter zu berichtigen sein, diese Forderung sei aber eine Einlageforderung und verhindere damit nicht die vGA.

Handlungsempfehlung:

Da der BFH keine weiteren Feststellungen dazu trifft, wie in der Praxis „versehentliche Fehlbuchungen“ von „beabsichtigten Fehlbuchungen“ zu trennen sein sollen, ist in der Buchhaltung ein hohes Maß an Sorgfalt unabdingbar. Bei dem bereits mit früherem Urteil entschiedenen Fall, bei dem die Leistung eines Versicherers zur Entschädigung eines betrieblichen Schadens auf dem Privatkonto des Gesellschafters verbucht wurde, war nach Ansicht des BFH nicht von einem Versehen auszugehen.

e) Annahme einer vGA bei Risikogeschäften zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit rechtskräftigem Urteil vom 17.12.2013 (Aktenzeichen 6 K 1949/10, EFG 2014, 579) hat das FG München entschieden, dass

- vGA nicht vorliegen, wenn Währungsspekulationsgeschäfte mit fremden Dritten, z.B. an der Börse, getätigt werden,
- vGA aber dann anzunehmen sind, wenn die GmbH das Währungsrisiko unmittelbar gegenüber ihrem als Geschäftsführer tätigen Alleingesellschafter eingeht.

Im Streitfall hatte eine GmbH ihrem Alleingesellschafter zwischen 2001 und 2006 zahlreiche Darlehen in japanischen Yen gewährt und alljährlich Währungsverluste hinnehmen müssen, die die FinVerw. als vGA behandelte. Dieser Würdigung stimmt das FG München mit der Begründung zu, dass unternehmerisches Handeln zwar stets risikobehaftet ist, dass aber der unternehmerische Gestaltungsspielraum bei Eigengeschäften eines Geschäftsführers deutlich eingeschränkt sei. Vor diesem Hintergrund seien die in Rede stehenden Währungsgeschäfte als durch das Gesellschaftsverhältnis anzusehen, da diesen keine betriebliche Notwendigkeit zu Grunde gelegen und es die Vertragsgestaltung ermöglicht habe, „mit geringem Risiko in der GmbH erzielte Gewinne steuerfrei ins Privatvermögen zu verlagern“, weil die Währungsgewinne des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Streitjahren steuerfreie Spekulationsgewinne waren. Lediglich auf Seiten des Gesellschafter-Geschäftsführers war also eine Vorteilhaftigkeit der Vertragsgestaltung ersichtlich.

Handlungsempfehlung:

Derartige außergewöhnliche Geschäfte bedürfen immer einer besonderen steuerlichen Prüfung.

21 Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Ausnahmen vom Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge

Kapitalerträge, die natürliche Personen im Rahmen ihres steuerlichen Privatvermögens nach § 20 EStG erzielen, werden einkommensteuerlich – abweichend von den übrigen Einkünften – mit dem sog. Abgeltungsteuersatz von 25 % besteuert. Die sog. Abgeltungsteuer wird i.d.R. durch die auszahlende Stelle einbehalten und für die Stpfl. abgeführt. Hinsichtlich der auf diese Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer galt bislang, dass die Stpfl. bei deren Erhebung aktiv mitwirken mussten. So musste der Stpfl. entweder der die Kapitalertragsteuer einbehaltenden Stelle seine Konfession mitteilen und so einen Einbehalt der Kirchensteuer begehren. Tat er dies nicht, mussten die Kapitalerträge im Rahmen der Steuererklärung zwecks Nacherhebung der Kirchensteuer deklariert werden. Ab dem 1.1.2015 tritt nun aber eine Verfahrensänderung in Kraft. Künftig wird die Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge automatisch einbehalten und an die steuererhebenden Religionsgemeinschaften über die Finanzverwaltung abgeführt. Die Stpfl. müssen ab diesem Zeitpunkt nichts weiter veranlassen, um ihren kirchensteuerlichen Pflichten im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer nachzukommen. Gesetzlich wurde hierzu für die Schuldner der Kapitalerträge eine Verpflichtung eingeführt, jährlich die für den automatisierten Kirchensteuerabzug notwendigen Daten beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu erfragen und im Auszahlungsfall den Kirchensteuerabzug vorzunehmen (automatisierter Datenabruf).

Parallel dazu sind – neben Kreditinstituten und Versicherungen – auch **alle Gesellschaften, die Ausschüttungen an natürliche Personen als Gesellschafter leisten, also auch GmbHs, sowie auch Gesellschaften, die Vergütungen an stille Gesellschafter zahlen, zur Teilnahme am Datenabruf und zur Vornahme des Kirchensteuerabzugs verpflichtet.** Damit ist für die ausschüttenden Gesellschaften (und ihre steuerlichen Berater) ein erheblicher Mehraufwand verbunden.

Vor diesem Hintergrund ist hervorzuheben, dass sich aus dem aktuell vom Bundesfinanzministerium vorgelegten Vordruckmuster für die Kapitalertragsteuer-Anmeldung 2015 sowie aus dem Entwurf des Merkblatts zur Kapitalertragsteuer-Anmeldung 2015 folgende zwei Ausnahmen entnehmen lassen:

- Bei sog. Ein-Mann-Gesellschaften (Ein-Mann-GmbH) soll auf die gesetzlich geforderte Registrierung und Abfrage beim BZSt verzichtet werden, wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer konfessionslos ist bzw. keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört.
- Steht zum Zeitpunkt der Regelabfrage mit Sicherheit fest, dass im Folgejahr keine Ausschüttung vorgenommen werden wird, weil diese beispielsweise vertraglich bzw. durch Gesellschafterbeschluss ausgeschlossen wurde, so wird ebenfalls auf die gesetzlich geforderte Abfrage beim BZSt verzichtet.

Handlungsempfehlung:

Auch wenn das Abzugsverfahren erst für Ausschüttungen ab 2015 gilt, besteht für GmbHs auf Grund des Abfragezeitraums schon seit einigen Monaten

Handlungsbedarf. Dieses unabhängig von der Frage, ob bereits heute Ausschüttungen für 2015 überhaupt geplant sind – außer für den Fall, dass eine Gewinnausschüttung schon jetzt definitiv ausgeschlossen ist. Der Deutsche Steuerberaterverband bemüht sich i.Ü. um weitere Vereinfachungs- und ggf. auch Nichtbeanstandungsregelungen für 2015, so dass die künftige Rechtsentwicklung hier sorgfältig zu beobachten ist.

22 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG

Wenn eine GmbH einen Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert, dann ist der Gewinn aus dieser Veräußerung bei der veräußernden GmbH steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG). Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem veräußerten Anteil stehen, sind dann allerdings nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG im „Umkehrschluss“ nicht abziehbar. Dabei wird durch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG auch der Abzug von Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen sowie durch Satz 4 der Abzug von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Darlehenssicherheiten ausgeschlossen.

Mit seinem Urteil vom 12.3.2014 (Aktenzeichen I R 87/12, GmbHR 2014, 764) hat der BFH dazu festgestellt, dass diese Abzugsverbote weder aus rechtssystematischer noch aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beanstanden sind.

Handlungsempfehlung:

Damit müssen sich Kapitalgesellschaften darauf einstellen, dass wirtschaftliche Verluste aus Engagements in andere Kapitalgesellschaften regelmäßig steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

23 Zufluss von Vergütungen bei dem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH

Mit Beschluss vom 2.6.2014 (Aktenzeichen III B 153/13, www.stotax-first.de) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Zufluss von Vergütungen bei dem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH bestätigt.

Im Streitfall war ein Stpfl., der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte, freiberuflich in der Baubranche tätig und zudem Alleingesellschafter und Geschäftsführer mehrerer GmbHs, die mit der Planung, Errichtung und Vermarktung von Gebäuden beschäftigt waren, u.a. einer Bauträger-GmbH und einer Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH. Gegenüber dieser Bauträger-GmbH erbrachte er Leistungen, die sich in deren Bilanz zum 31.12.2000 als Verbindlichkeiten aus abgerechneten Leistungen i.H.v. rd. 1,3 Mio. DM und Rückstellungen für nicht abgerechnete Leistungen i.H.v. 650 000 DM niederschlugen. Im Dezember 2000 schlossen die beiden GmbHs einen Vertrag, nach dem die Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH diese Verpflichtungen zum 1.1.2001 übernehmen sollte. Der Stpfl. erklärte am 7.1.2001, dass er bis zur Vermarktung eines bestimmten Bauprojekts auf die Geltendmachung der bereits abgerechneten Honorare und auf die Abrechnung der noch nicht abgerechneten Leistungen verzichte und mit diesen Forderungen im Rang hinter sämtliche Verbindlichkeiten der Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH zurücktrete.

In der Folge erfasste die Finanzverwaltung die entsprechenden Honorare als Erträge des Jahres 2001 im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung, da bei dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ein Zufluss von Einnahmen auch vor Zahlung oder Gutschrift eintreten könne. Die insoweit erforderliche Fälligkeit des Anspruchs sei im Streitfall durch die Vereinbarungen vom 7.1.2001 eingetreten.

Der BFH bestätigt dieses Ergebnis und führt aus, dass bei einem beherrschenden Gesellschafter der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen ist, da ein beherrschender Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Diese Zuflussregel gelte jedenfalls dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Dabei seien zivilrechtliche Vereinbarungen über die Fälligkeit einer Vergütung grundsätzlich auch im Steuerrecht beachtlich.

Hinweis:

Für steuerplanerische Zwecke ist bei beherrschenden GmbH-Gesellschaftern nach der vorgenannten Rechtsprechung sorgfältig darauf zu achten, dass auch schon durch vertragliche Vereinbarungen und ohne Gutschrift auf dem Gesellschafterkonto ein Zufluss von Erträgen und damit die Ertragsbesteuerung eintreten kann.

24 Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 13.3.2014 (Aktenzeichen 10 K 2606/12, EFG 2014, 1141) hat das FG Köln entschieden, dass bei Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer hinsichtlich des Fremdvergleichsmaßstabs auf die Kostenmiete und nicht etwa auf die Vergleichsmiete abzustellen ist.

Im Streitfall hatten – vereinfacht dargestellt – zwei organschaftlich verbundene GmbHs ihren Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils eine Wohnung vermietet:

- Im ersten Fall wurde eine sog. Luxusimmobilie mit Schwimmbad und 244 m² Wohnfläche an die Minderheitsgesellschafterin vermietet. Dabei war die Vermietung schon im Arbeitsvertrag vereinbart worden. Die Miete, die auf das Geschäftsführergehalt angerechnet wurde, lag unter der ortsüblichen Miete und war nicht kostendeckend.
- Im zweiten Fall wurde – ebenfalls zu einem nicht kostendeckenden Mietzins – eine „normale Wohnung“ an den Mehrheitsgesellschafter vermietet.

Zu diesen Sachverhalten stellt das FG Köln fest, dass

- dann von einer **vGA** auszugehen ist, wenn die GmbH als Vermieterin eine unangemessen niedrige Miete verlangt;
- bei arbeitsvertraglicher Regelung der Vermietung der Sachbezug als **Arbeitslohn** zwar im Grundsatz mit der Marktmiete zu bewerten ist, dass aber ausnahmsweise, nämlich bei über das übliche Maß hinaus besonders gestalteten Objekten (sog. Luxusimmobilien) als angemessene Miete die Kostenmiete inklusive Kapitalverzinsung anzusetzen ist (Kostenmiete bei Luxusimmobilien);

- aber auch bei fehlender arbeitsvertraglicher Regelung und bei „normalen Immobilien“ als grundsätzlicher Vergleichsmaßstab für das mögliche Vorliegen einer vGA die Kostenmiete anzusetzen ist (Kostenmiete auch bei „normalen Immobilien“). Insoweit entfällt die praxisferne Differenzierung zwischen durchschnittlichen und besonders aufwendig gestalteten Immobilien. Entscheidend ist, dass im Rahmen eines anzustellenden Fremdvergleichs ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nur dann bereit sein würde, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu privaten Wohnzwecken und somit im Interesse des Gesellschafters zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe – zzgl. Gewinnaufschlag – erstattet werden. Insoweit kann nicht auf die Marktmiete, sondern nur auf die Kostenmiete abgestellt werden.

Hinweis:

Bei der Berechnung der Kostenmiete ist die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz zu Grunde zu legen, wobei aber eine erhöhte Absetzung für Abnutzung für Baudenkmäler nicht, eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals aber sehr wohl berücksichtigt werden muss. Hinzu kommt ein Gewinnzuschlag, dessen Ansatz die Richter im Streitfall i.H.v. 10 % nicht beanstandet haben.

25 Umsatztantieme ohne „Gewinnabsaugung“ ist keine vGA

In der Gestaltungspraxis wird von der Vereinbarung sog. Umsatztantiemen, d.h. von Tantiemen, die nicht nach dem Gewinn, sondern nach dem Umsatz bemessen werden, grundsätzlich abgeraten, da diese nach der ständigen Rechtsprechung steuerlich regelmäßig nicht anerkannt, sondern als vGA eingestuft werden. Zu den seltenen Fällen der Anerkennung (in denen also ein Vergütungsanreiz auf anderem Wege nicht erzielbar wäre) zählen die Aufbauphase einer GmbH sowie Umsatztantiemen an einen für den Vertrieb zuständigen Geschäftsführer. In solchen Fällen muss allerdings zur steuerlichen Anerkennung einer Umsatztantieme sichergestellt sein, dass deren Zahlung zeitlich beschränkt bleibt; ggf. ist unter dem Aspekt des Fremdvergleichs auch eine Beschränkung der Höhe nach ratsam. Die restriktive Würdigung der Umsatztantiemen beruht auf der Überlegung, dass diese – im Gegensatz zu den (üblichen) Gehaltsbezügen – dem eigenen Gewinnstreben einer Kapitalgesellschaft entgegenstehen und mit dem Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden sind.

Vor diesem Hintergrund ist nun das rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 8.4.2014 (Aktenzeichen 6 K 6216/12, EFG 2014, 1332) zu sehen, mit dem das FG eine allgemein formulierte Ausnahme zugelassen hat. Im Streitfall waren über die Aufbauphase einer GmbH hinweg Umsatztantiemen gezahlt worden, die weder zeitlich noch der Höhe nach begrenzt waren. Trotzdem hat das FG diese Umsatztantiemen – „unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls“ – anerkannt, weil eine Gewinnabsaugung in den Streitjahren ausgeschlossen war. Denn einerseits war der Vomhundertsatz der Umsatztantieme gering (0,5 % des Umsatzes), andererseits war der Vomhundertsatz der zugleich vereinbarten Gewinnantiente erheblich höher (7 % des Gewinns), so dass die Geschäftsführer an einem „wirtschaftlich nachteiligen Hochpushen“ der Umsätze ohne gleichzeitige Ertragssteigerung nach Ansicht des Gerichts kein Interesse haben konnten.

Hinweis:

Für die Besteuerungspraxis lässt sich dem Urteil entnehmen, dass die steuerlich Einstufung einer Umsatzantieme als vGA „kein in Stein gemeißelter Grundsatz“ ist. Konkret wird es also darauf ankommen darzulegen, dass ganz allgemein eine Gewinnabsaugung ausgeschlossen ist oder aber eine spezielle Ausnahmesituation vorliegt.

Aktuelle steuerliche Fragen rund um Immobilien

26 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen

Der Bundesfinanzhof ist der restriktiven Auslegung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Abgrenzung von haushaltsnahen Dienstleistungen entgegen getreten. Mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 55/12) hat das Gericht entschieden, dass auch die Inanspruchnahme von Diensten, die **jenseits der Grundstücksgrenze** auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund geleistet werden, als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt sein kann. Im Urteilsfall ging es um die Kosten der Schneeräumung auf dem öffentlichen Gehweg entlang der Grundstücksgrenze.

Einschränkend hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass es sich dabei allerdings um Tätigkeiten handeln muss, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn der Stpfl. als Eigentümer oder Mieter zur Reinigung und Schneeräumung von öffentlichen Straßen und (Geh-)Wegen verpflichtet ist.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung schließt bislang Leistungen außerhalb des Grundstücks von der Steuerermäßigung grundsätzlich aus. Diese restriktive Haltung ist nun nicht mehr haltbar. Eine Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil ist allerdings noch nicht erfolgt.

Die Grundsätze dieses Urteils dürften auch auf vergleichbare Fälle übertragbar sein, wie Kosten für einen Wachdienst, Arbeitskosten für die Erstellung einer Stützmauer oder einer Umzäunung, Kosten der Straßenreinigung, Pflege von Außenanlagen, Lohnkosten für die Erstellung des Hausanschlusses, Gartenpflegearbeiten, Reinigung der Abflussrohre usw.

27 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie

a) Grundsätzliche Möglichkeit des Abzugs nachträglicher Schuldzinsen

Wird zur Finanzierung eines Vermietungsobjekts ein Darlehen aufgenommen, so sind die anfallenden Darlehenszinsen als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Vermietungsobjekt steuermindernd anzusetzen. Strittig war in der

Vergangenheit, wie mit Schuldzinsen zu verfahren ist, die nach Veräußerung des Vermietungsobjekts anfallen (sog. nachträgliche Schuldzinsen), weil der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu tilgen. Bereits mit Urteil vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) hatte der Bundesfinanzhof einen Fall entschieden, in dem solche nachträglichen Schuldzinsen bei einem Objekt angefallen waren, welches innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ für private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 Einkommensteuergesetz veräußert wurde. Für diese Fallgestaltung hatte das Gericht den Abzug nachträglicher Schuldzinsen anerkannt. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.4.2014 (Aktenzeichen IX R 45/13) den Abzug auch für den Fall anerkannt, dass die Veräußerung außerhalb der Zehnjahresfrist erfolgt und damit die Veräußerung selbst nicht der Besteuerung unterliegt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) beteiligt, die im Jahr 1996 ein Mehrfamilienhaus errichtete, welches nach Fertigstellung der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diente. Die GbR veräußerte das Mehrfamilienhaus im Jahr 2007 – nach Ablauf der Veräußerungsfrist des § 23 Einkommensteuergesetz. Der Erlös aus der nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie reichte nicht aus, um die im Zuge der Herstellung des Objekts aufgenommenen Darlehensverbindlichkeiten vollständig auszugleichen. Das verbliebene Restdarlehen wurde daher anteilig durch den Kläger getilgt. Hierfür musste er ein neues (Umschuldungs-)Darlehen aufnehmen; die auf dieses Darlehen gezahlten Schuldzinsen machte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2009 und 2010 als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Schuldzinsen nicht. Der Bundesfinanzhof bejahte dagegen im Grundsatz den Werbungskostenabzug. Im konkreten Fall ist nun abschließend noch festzustellen, ob der erzielte Veräußerungserlös tatsächlich nicht ausreichte, um die bestehenden Restschulden zu tilgen.

Nach Auffassung des Gerichts entfällt der einmal begründete wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang eines Darlehens mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht mit der Veräußerung der mit den Darlehensmitteln angeschafften Immobilie. Voraussetzung für den Abzug als Werbungskosten ist, dass der Stpfl. den aus der Veräußerung der bislang vermieteten Immobilie erzielten Erlös – soweit nicht Tilgungshindernisse entgegenstehen – stets und in vollem Umfang zur Ablösung des Anschaffungsdarlehens verwendet. Auch auf Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen erkennt das Gericht grundsätzlich an, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung bewegt. Für das Vorliegen einer Marktüblichkeit ist regelmäßig auch eine vertraglich fixierte Tilgungsvereinbarung erforderlich.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist also sorgfältig zu dokumentieren, in welchem Umfang oder aus welchen Gründen eine Tilgung bestehender Restverbindlichkeiten aus dem Veräußerungserlös nicht möglich ist.

Soweit steuerliche Veranlagungen offen sind, kann ein Werbungskostenabzug derartiger Schuldzinsen auch für die Vergangenheit noch begehrt werden.

b) Kein Abzug nachträglicher Schuldzinsen, wenn Einkünfteerzielungsabsicht fehlt

Dass nachträgliche Schuldzinsen grundsätzlich abzugsfähig sind, soweit diese anfallen, weil der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu tilgen, hat der Bundesfinanzhof – wie vorgehend bereits ausgeführt – nun also klargestellt. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.1.2014 (Aktenzeichen IX R 37/12) zeigt aber die Grenzen dieses Grundsatzes auf. Das Gericht entschied, dass ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von sog. „nachträglichen Schuldzinsen“ mit früheren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen sei, wenn der Stpfl. zwar ursprünglich mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. 1999 ein u.a. mit einer Gaststätte und mit sieben Ferienwohnungen bebautes Grundstück, aus dem er in den Streitjahren 2003 bis 2006 (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Wegen mangelnder Rentabilität des Gesamtobjekts versuchte der Kläger parallel zu seinen Vermietungsbemühungen ab Mai 2003, das Objekt zu veräußern, was letztlich 2008 gelang. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Kläger seine Einkünfteerzielungsabsicht mit Blick auf die seit 2003 unternommenen Verkaufsbemühungen aufgegeben habe. Es berücksichtigte dementsprechend die vom Kläger in den Streitjahren ermittelten Einkünfte aus der Immobilie nicht.

Der Bundesfinanzhof konnte letztlich auf Grundlage der Sachverhaltsermittlungen des Finanzgerichts nicht entscheiden, zu welchem Zeitpunkt die Einkünfteerzielungsabsicht aufgegeben wurde. Dies war unklar, weil auch nach Beginn der Veräußerungsbemühungen im März 2003 noch einzelne Wohnungen bzw. Gebäudeteile vermietet gewesen sind.

Insofern betont der Bundesfinanzhof, dass die Frage der Einkünfteerzielung objektbezogen auf das einzelne Vermietungsobjekt zu beziehen ist und nicht etwa auf die Gesamtimmobilie.

Im vorliegenden Fall ging es u.a. um Ferienwohnungen, die vom Eigentümer in Eigenregie vermietet und im Übrigen nicht selbst genutzt wurden. Bzgl. solcher Ferienwohnungen kommen Leerstandszeiten, in denen die Wohnung zur Vermietung bereitgehalten wird, regelmäßig vor. Dies spricht nach Ansicht des Gerichts noch nicht gegen eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht.

Hinweis:

Gerade in den Fällen, in denen alternativ zu einer Vermietung auch eine Veräußerung des Objekts in Erwägung gezogen wird, sollte sehr sorgfältig dokumentiert werden, bis zu welchem Zeitpunkt eine Vermietung tatsächlich erfolgte bzw. ernsthafte Vermietungsbemühungen bestanden. Liegt bei Verkauf der Immobilie schon keine Einkünfteerzielungsabsicht mehr vor, so können nachträgliche Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Immobilie nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden.

28 Vorfälligkeitsentschädigung bei Immobilienverkauf keine Werbungskosten

Mit Urteil vom 11.2.2014 (Aktenzeichen IX R 42/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine Vorfälligkeitsentschädigung

grundsätzlich nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar ist. Im Urteilsfall veräußerte die Stpfl. ein von ihr im Jahre 1999 erworbenes und seitdem vermietetes Immobilienobjekt im Jahr 2010. Im Veräußerungsvertrag hatte sich die Stpfl. zur lastenfreien Übertragung des Grundstücks verpflichtet. Im Zuge der Ablösung einer Restschuld aus den zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Objekts aufgenommenen Darlehen hatte die Stpfl. Vorfälligkeitsentschädigungen zu leisten, die diese im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machte. Das Finanzamt berücksichtigte die Vorfälligkeitsentschädigungen nicht. Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof.

Festzustellen ist zunächst, dass Schuldzinsen, die mit Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zu den Werbungskosten zählen. Der Begriff der Schuldzinsen umfasst auch eine zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehens gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung, denn diese ist Nutzungsentgelt für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital. Im Streitfall konnte die Stpfl. die geleisteten Vorfälligkeitsentschädigungen gleichwohl nicht bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen; es fehlte nach Ansicht des Gerichts insoweit an einem wirtschaftlichen Zusammenhang (sog. Veranlassungszusammenhang) mit steuerbaren Einkünften. Zwar beruhe eine Vorfälligkeitsentschädigung auf dem ursprünglichen Darlehen, das mit Blick auf die Finanzierung der Anschaffungskosten einer fremdvermieteten Immobilie aufgenommen wurde. Jedoch sei das für die Annahme eines Veranlassungszusammenhangs maßgebliche „auslösende Moment“ nicht der seinerzeitige Abschluss des Darlehensvertrags, sondern gerade dessen vorzeitige Ablösung. Diese mit der Darlehensgläubigerin vereinbarte Vertragsanpassung habe die Stpfl. aber nur vorgenommen, weil sie sich zur lastenfreien Veräußerung des Grundstücks verpflichtet hatte. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Vorfälligkeitsentschädigung und der vormaligen Vermietung der Immobilie wird durch die Veräußerung überlagert bzw. ersetzt von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang.

Hinweis:

Das Gericht betont, dass auch die aktuelle Rechtsprechung zum Abzug nachträglicher Schuldzinsen (Urteile des Bundesfinanzhofs vom 20.6.2012, Aktenzeichen IX R 67/10, und vom 8.4.2014, Aktenzeichen IX R 45/13) keine andere Beurteilung zulasse, denn der Stpfl. habe die im Veräußerungszeitpunkt noch bestehenden Darlehensverbindlichkeiten vollständig durch den aus der Veräußerung der Immobilie erzielten Erlös tilgen können. Es weist jedoch darauf hin, dass die Vorfälligkeitsentschädigung als Veräußerungskosten in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts einbezogen werden kann, sofern die Veräußerung innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb erfolgt und somit ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vorliegt.

29 Grenzen der Anerkennung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen

a) Anerkennung setzt Einkünfteerzielungsabsicht voraus

Im Grundsatz werden Mietverträge unter nahen Angehörigen auch steuerlich anerkannt. Allerdings müssen die Gestaltung und die tatsächliche Durchführung denen zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Dies hat nun

der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.10.2013 (Aktenzeichen IX R 2/13) nochmals betont. Der Urteilsfall war besonders gelagert. Doch sind folgende Aspekte der Urteilsbegründung von allgemeiner Bedeutung:

- Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass diese Tätigkeit mit dem Ziel der Erreichung eines Totalüberschusses (Gewinnerzielungsabsicht) betrieben wird. Somit sind auch langfristige Werbungskostenüberschüsse („Verluste“) steuerlich anzuerkennen. Diese Grundsätze gelten jedoch nur für die Vermietung von Wohnungen. Bei Gewerbeimmobilien muss im Einzelfall festgestellt werden, ob der Stpfl. beabsichtigt (hat), auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.
- Die Einkünfteerzielungsabsicht ist für jede vermietete Immobilie gesondert, d.h. objektbezogen, zu prüfen. Sie ist nur dann auf das gesamte Grundstück zu beziehen, wenn sich auch die Vermietungstätigkeit einheitlich auf das gesamte Grundstück richtet. Wird nur ein auf einem Grundstück gelegenes Gebäude oder ein Gebäudeteil vermietet oder verpachtet, bezieht sich die Einkünfteerzielungsabsicht nur hierauf. Gleiches gilt für unterschiedlich vermietete Objekte auf einem Grundstück (z.B. Mietwohnung, Gewerbeimmobilien). Maßgeblich ist also das einzelne Mietverhältnis.
- Mietverträge unter nahen Angehörigen sind dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt. Ein Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Mietrechtliche Gestaltungen sind insbesondere dann unangemessen, wenn derjenige, der einen Gebäudeteil für eigene Zwecke benötigt, einem anderen daran die wirtschaftliche Verfügungsmacht einräumt, um ihn anschließend von diesem wieder zurückzumieten.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei Mietverhältnissen unter nahen Angehörigen ist also sehr sorgfältig darauf zu achten, dass die gewählte Gestaltung fremdüblich ist und eine Einkünfteerzielungsabsicht begründet werden kann.

b) Anforderungen an einen Mietvertrag unter Angehörigen

Mietverträge unter Angehörigen werden grundsätzlich nur dann anerkannt, wenn diese einem Fremdvergleich standhalten. Was hierfür Voraussetzung ist, ist in der Praxis oftmals zwischen Stpfl. und Finanzverwaltung strittig.

Insoweit sind die Ausführungen des Finanzgerichts Hamburg in dem Urteil vom 17.12.2013 (Aktenzeichen 6 K 147/12) hilfreich. Das Finanzgericht stellt Folgendes fest:

- Ein Mietvertrag zwischen einem Stpfl. und seinen Eltern ist dann anzuerkennen, wenn die Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt worden sind. Die Nichtdurchführung der Nebenkostenabrechnung hat in diesem Zusammenhang kein ausschlaggebendes Gewicht.
- Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung ist grundsätzlich von dem Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, solange der Mietzins nicht weniger als 66 % (bis 2012 lag diese gesetzliche Quote noch bei 75 %) der ortsüblichen Marktmiete beträgt.

Maßgeblich für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete sind die objektiven Umstände, insbesondere die tatsächliche Größe und nicht die im Mietvertrag angegebene Größe des Mietobjekts. Die ortsübliche Miete ist die am Wohnungsmarkt für nach Lage, Art und Ausstattung vergleichbare Objekte erzielbare Miete. Zur Ermittlung der erzielbaren Miete kann auf einen Mietspiegel oder ein Sachverständigengutachten zurückgegriffen werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte darauf geachtet werden, dass die Abwicklung des Angehörigenmietvertrags möglichst wie unter fremden Dritten erfolgt.

30 Umsatzsteuerliche Vermietung und Verpachtung

a) Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Immobilien

Die Vermietung und Verpachtung von Immobilien ist im Grundsatz umsatzsteuerfrei. Dies bedeutet aber auch, dass aus Eingangsleistungen hinsichtlich des Gebäudes sowohl bei der Errichtung als auch bei laufenden Kosten ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist.

Der Vermieter kann jedoch zur Umsatzsteuer optieren, wenn der Mieter bzw. Pächter seinerseits das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Somit kann zumeist insbesondere bei gewerblichen Einheiten für die Umsatzsteuer optiert werden, so dass insoweit für den Hauseigentümer auch der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen möglich ist.

Wird eine Immobilie nur teilweise für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, so ist für diesen Teilbereich eine Option möglich.

Als Beispiel kann eine Immobilie angeführt werden, deren Erdgeschoss als Einzelhandelsgeschäft genutzt wird und deren erstes und zweites Obergeschoss Wohnzwecken dienen. Eine Option zur Umsatzbesteuerung ist nur für das Erdgeschoss möglich.

In diesen Fällen ist hinsichtlich der Vorsteuerbeträge zu unterscheiden:

- Vorsteuern, die direkt dem Erdgeschoss zugeordnet werden können, sind abzugsfähig. Dies kann bspw. die Vorsteuer aus dem Strombezug oder auch aus einer Reparaturrechnung für das Erdgeschoss sein.
- Vorsteuern für die Gesamtimmobilie, so z.B. die Reparatur des Dachs oder das Streichen der Fassade, müssen aufgeteilt werden und sind dann nur insoweit abzugsfähig, als diese auf das Erdgeschoss entfallen.

Im zweitgenannten Fall ist ein Aufteilungsschlüssel zu bestimmen. Klarheit hat hinsichtlich der Bestimmung eines solchen Aufteilungsschlüssels nun das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.5.2014 (Aktenzeichen V R 1/10) gebracht. Danach gilt:

- Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel.
- Vorsteuerbeträge sind aber dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

Hinweis:

Im Regelfall erfolgt also eine Aufteilung der Vorsteuern nach den Nutzflächen. Die Vorsteuerbeträge sind aber nicht nach dem Verhältnis der Flächen sondern dem der Umsätze aufteilbar, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen, z.B. wegen der Höhe der Räume, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung, erhebliche Unterschiede aufweist.

Handlungsempfehlung:

Soll vom Flächenschlüssel abgewichen werden, was vielfach auf Grund der höheren Mieten im gewerblichen Bereich vorteilhaft ist, so muss sorgfältig begründet und dokumentiert werden, welche Gründe für den Umsatzschlüssel sprechen.

b) Option zur Umsatzsteuer bei Grundstücksverkauf

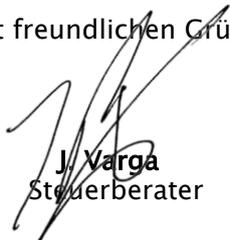
Grundstücksverkäufe sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Ein solcher Umsatz kann als steuerpflichtig behandelt werden, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Gesetzlich vorgegeben ist, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei einem Grundstücksumsatz nur in dem notariell zu beurkundenden Kaufvertrag erklärt werden kann.

Bislang nicht abschließend geklärt ist, bis zu welchem Zeitpunkt eine solche Optionsausübung erfolgen kann. Das Finanzgericht Niedersachsen hat in dem Urteil vom 22.8.2013 (Aktenzeichen 16 K 286/12) entschieden, dass gesetzlich keine zeitliche Vorgabe besteht, innerhalb derer die Optionsausübung stattfinden muss. Nach Auffassung des Gerichts kann die Vorschrift nicht dahingehend ausgelegt werden, dass nur in dem ersten notariellen Vertrag abschließend eine Vereinbarung über eine Option getroffen werden kann, die danach keiner Ergänzung mehr zugänglich wäre.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen XI R 40/13 anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig entschieden ist. Wegen der materiell hohen Bedeutung sollte vor Abschluss des notariellen Kaufvertrags dringend steuerlicher Rat eingeholt werden, damit sorgfältig geprüft wird, ob eine Option zur Umsatzsteuer sinnvoll ist oder nicht.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater