

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 26.4.2016

Mandantenrundschriften Nr. 1/2016

Rechtsprechung zum Kindergeld • Job-Ticket • Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus • Grundsatzentscheidung zum häuslichen Arbeitszimmer • Zinsschranke verfassungswidrig? • Bewertung von Pensionsrückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

zunächst möchten wir Ihnen eine erfreuliche Mitteilung in eigener Sache machen. Herr Rechtsanwalt Liebig wurde mit Beschluss der Rechtsanwaltskammer Hamm vom 8.3.2016 zum **Fachanwalt für Steuerrecht** ernannt.

Der Jahreswechsel bringt geänderte steuerlich relevante Werte mit sich, die wir im Nachfolgenden darstellen.

Der Gesetzgeber reagiert nun doch auf bestehende Problemfelder. So hat das Bundeskabinett am 3.2.2016 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus gebilligt. Mit der Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung soll die Schaffung neuer Mietwohnungen im unteren und mittleren Preissegment in ausgewiesenen Gebieten steuerlich gefördert werden. Für Investoren kann die vorgesehene steuerliche Förderung durchaus ein erheblicher Anreiz sein. Allerdings bleibt abzuwarten, ob der Gesetzentwurf in dieser Fassung auch tatsächlich durch Bundestag und Bundesrat verabschiedet wird.

Weiterhin ist noch ganz kurzfristig eine gesetzliche Änderung hinsichtlich der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz umgesetzt worden,

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

AXEL LIEBIG*2
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

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)

deren Anwendung sogar noch auf den Jahresabschluss zum 31.12.2015 möglich ist. Damit begegnet der Gesetzgeber der Problematik, dass die stetig sinkenden Zinssätze am Kapitalmarkt zu deutlichen Anstiegen der Pensionsrückstellungen führen, was die betroffenen Unternehmen stark belastet, ohne dass auf der Aktivseite gegenläufige Wertsteigerungen ausgewiesen werden können.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Haushaltsnahe Dienstleistung: Versorgung und Betreuung eines Haustiers begünstigt
- 2 Schenkungsteuer: Zuwendender bei Vollzug eines formunwirksamen Schenkungsversprechens eines Erblassers
- 3 Kindergeld: Anforderungen an den Nachweis als Ausbildungssuchender
- 4 Kindergeld: Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung
- 5 Steuerrelevante Tätigkeiten auf Internetplattformen („eBay“)
- 6 Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus
- 7 Verlustberücksichtigung bei Übungsleitern
- 8 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Steuerermäßigung für Aufwendungen für ein Notrufsystem in einer Seniorenresidenz
- 9 Tilgungsvermutung bei Unkenntnis des Finanzamts über Scheidung
- 10 Erbschaftsteuerliche Behandlung von Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 11 Sachbezug „Job-Ticket“: (lohn-)steuerliche Behandlung und Zuflusszeitpunkt
- 12 Umsatzbesteuerung der unentgeltlichen Zurverfügungstellung von Sportanlagen durch einen Arbeitgeber an seine Mitarbeiter
- 13 Besprochene Kassetten und Excel-Tabellen sind kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
- 14 Grundsatzentscheidung zum häuslichen Arbeitszimmer: Kein Abzug bei gemischt genutzten Räumen
- 15 Geburtstagsfeier mit Kollegen kann steuerlich absetzbar sein
- 16 Kein Lohn durch eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH oder eines Krankenhauses
- 17 Tarifiermäßigung für Entschädigungen bei geringfügiger Teilauszahlung in einem anderen Jahr

Für Unternehmer und Freiberufler

- 18 Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Kein Betriebsausgabenabzug bei Nutzung eines nach der sog. 1 %-Regelung versteuerten Dienstwagens eines Arbeitnehmers
- 19 Bevorstehende Änderung der Vorschriften zur Bewertung von Pensionsrückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss

- 20 Bundesfinanzhof hält Zinsschranke für verfassungswidrig
- 21 Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz bei der Lieferung von E-Books?
- 22 Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
- 23 Umsatzsteuerfreiheit des von einem Privatlehrer erbrachten Fahrschulunterrichts?

Für Personengesellschaften

- 24 Teilentgeltliche Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft
- 25 Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 26 Verfassungsmäßigkeit der Abschaffung des Werbungskostenabzugs bei Kapitaleinkünften bestätigt
- 27 Werbungskostenabzugsverbot für Aufwendungen im Jahr 2009, die im Zusammenhang mit vor 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen stehen

Für Hauseigentümer

- 28 Blockheizkraftwerk in der Regel unselbständiger Gebäudebestandteil und kein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut
- 29 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für ein Familienheim
- 30 Steuerliche Anerkennung der Überlassung einer Mietwohnung an unterhaltsberechtigter Tochter
- 31 Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA: Beachtlichkeit einer vertraglichen Abrede
- 32 Risikolebensversicherungsbeiträge keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 33 Energetische Sanierung als anschaffungsnahe Aufwendungen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 34 Einkünftezurechnung von Bürgschaftsverlusten eines Geschäftsführers
- 35 Verlust aus GmbH-Beteiligung: Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Zuführung von Eigenkapital zur Ablösung einer Bürgschaft
- 36 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 37 Haftung der Alleingeschäftsführerin für Gewerbesteuerschulden einer UG
- 38 Ermittlung des Veräußerungsgewinns beim Aktientausch
- 39 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 40 Aufwendungen für die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft gegenüber Mandanten durch Gesellschafter-Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit
- 41 Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden der GmbH (sog. Mittelvorsorgepflicht)

Für alle Steuerpflichtigen

1 Haushaltsnahe Dienstleistung: Versorgung und Betreuung eines Haustiers begünstigt

Mit Urteil vom 3.9.2015 (Aktenzeichen VI R 13/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Versorgung und Betreuung eines im Haushalt des Stpfl. aufgenommenen Haustiers als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt sein kann.

Im Urteilsfall ließen die Stpfl. während des Urlaubs ihre Hauskatze von der „Tier- und Wohnungsbetreuung A“ in ihrer Wohnung betreuen. Hierfür wurde ihnen ein Betrag in Höhe von 302,90 € in Rechnung gestellt. In ihrer Einkommensteuererklärung beantragten sie für diese Aufwendungen eine Steuerermäßigung. Nach der einschlägigen gesetzlichen Regelung ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer um 20 %, höchstens 4 000 €, der Aufwendungen des Stpfl. für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen. Das Finanzamt versagte den beantragten Steuervorteil.

Dem ist der Bundesfinanzhof entgegengetreten. Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen sei zu gewähren, wenn die in Anspruch genommene Leistung eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweist oder damit im Zusammenhang steht. Davon sei insbesondere bei hauswirtschaftlichen Verrichtungen, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen, auszugehen. Deshalb sei auch die Versorgung und Betreuung eines im Haushalt des Stpfl. aufgenommenen Haustiers eine haushaltsnahe Dienstleistung. Denn Tätigkeiten wie das Füttern, die Fellpflege, das Ausführen und die sonstige Beschäftigung des Tiers oder im Zusammenhang mit dem Tier erforderliche Reinigungsarbeiten fielen regelmäßig an und würden typischerweise durch den Stpfl. selbst oder andere Haushaltsangehörige erledigt.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof setzt hinsichtlich dieser Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer also seine Rechtsprechung zu Gunsten der Stpfl. fort. In einschlägigen Fällen können – soweit verfahrensrechtlich möglich – auch für vergangene Jahre entsprechende Beträge geltend gemacht werden. Voraussetzung ist stets, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung mittels Überweisung geleistet wurde.

2 Schenkungsteuer: Zuwendender bei Vollzug eines formunwirksamen Schenkungsversprechens eines Erblassers

Bei der Schenkungsteuer ist auch bei Zuwendungen von Eltern an ihre Kinder entscheidend, von welchem Elternteil die Zuwendung erbracht wird, da die schenkungsteuerlichen Freibeträge personenbezogen ermittelt werden. Nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist zur Gültigkeit eines Vertrags, durch den eine Schenkung versprochen wird, die notarielle Beurkundung des Versprechens erforderlich. Wird diese Formvorschrift nicht eingehalten, was in der Praxis sehr häufig der Fall ist, wird der Mangel der Form durch die Bewirkung der versprochenen Zuwendung geheilt, also durch tatsächlichen Vollzug der Schenkung. Der Bundesfinanzhof hatte nun über den Fall zu entscheiden, bei dem nach den Ausführungen des Stpfl.

diesem ein Schenkungsversprechen der Eltern über einen Geldbetrag gegeben wurde, das nicht der vorgeschriebenen Form entsprach (keine notarielle Beglaubigung). Nachdem der Vater verstarb, wurde die Leistung auf Grund des Schenkungsversprechens durch die Mutter als Alleinerbin aus dem Vermögen des Verstorbenen an den Stpfl. erbracht. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der in Rede stehende Geldbetrag zunächst durch den Tod des Vaters auf die Mutter übergegangen sei und sie diesen dann selbst wiederum weiterschenkte. Insgesamt wurde also nur ein Freibetrag für Schenkungen eines Elternteils gewährt. Der Stpfl. ging hingegen von Zuwendungen jeweils von beiden Elternteilen und somit von einer Verdoppelung des Freibetrags aus, da ursprünglich von beiden Eltern das Schenkungsversprechen gegeben worden sei.

Der Bundesfinanzhof stellt in dem Urteil vom 23.6.2015 (Aktenzeichen II R 52/13) heraus, dass in dem Fall, in dem ein Erblasser einem Bedachten eine Leistung schenkweise versprochen hat, ohne die hierfür erforderliche Form einzuhalten, und dann das formnichtige Schenkungsversprechen nach seinem Ableben durch Bewirkung der versprochenen Leistung aus seinem Vermögen vollzogen wird, der Erblasser Zuwendender im Sinne des Schenkungsteuergesetzes ist. Die Zuwendung werde also direkt vom Erblasser an den Bedachten erbracht. Eine Schenkung des Verstorbenen sei anzunehmen, da der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger die Zuwendung auf Grund der auf ihn übergegangenen Verpflichtung gegenüber dem Bedachten erfüllen müsse. Der vorherige Vermögensübergang auf den Erben führe nicht zu einer Änderung der Person des Zuwendenden. Es seien also die Freibeträge für beide Elternteile anzusetzen.

Hinweis:

In diesen Fällen ist entscheidend, dass der Nachweis gelingt, dass der Verstorbene bereits die Schenkung versprochen hat. Im besten Fall liegt hierzu ein schriftliches Schenkungsversprechen vor. Insoweit ist immer auf eine ausreichende Dokumentation zu achten.

3 Kindergeld: Anforderungen an den Nachweis als Ausbildungssuchender

Für ein volljähriges Kind, das das 21. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, wird Kindergeld gewährt, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist. Zur Erfüllung des letztgenannten Tatbestandsmerkmals genügt die Meldung als Arbeitsuchender; die übrigen Merkmale der Arbeitslosigkeit im Sinne der relevanten Vorschrift, wie Eigenbemühungen und Verfügbarkeit, brauchen nicht nachgewiesen zu werden. Für ein über 18 Jahre altes Kind besteht neben den erstgenannten Voraussetzungen außerdem ein Anspruch auf Kindergeld u.a. dann, wenn das Kind eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 18.6.2015 (Aktenzeichen VI R 10/14) klargestellt, dass der Registrierung als Ausbildungssuchender für den Anspruch auf Kindergeld keine (echte) Tatbestandswirkung zukommt. Diese gelte deshalb als Indiz für das Bemühen des Kindes um einen Ausbildungsplatz auch dann fort, wenn die Agentur für Arbeit nach der – auch formlos möglichen – Meldung des Kindes die Registrierung ohne Grund wieder löscht. Der Anspruch auf Kindergeld könne also nicht allein deshalb abgelehnt werden, weil das Kind bei der Arbeitsagentur nicht mehr als ausbildungs- oder arbeitssuchend registriert ist. Entscheidend sei vielmehr, ob das Kind entsprechend gemeldet war. Dieser Wille des Kindes zur Erlangung eines Arbeits- oder Ausbildungsplatzes sei dann im Einzelfall

nachzuweisen. Wenn die Arbeitsagentur die Registrierung des Kindes – aus welchen Gründen auch immer – löscht, sei dies nicht entscheidend.

Hinweis:

Das Bemühen um einen Ausbildungsplatz ist glaubhaft zu machen. Pauschale Angaben, das Kind sei im fraglichen Zeitraum ausbildungsbereit gewesen, es habe sich ständig um einen Ausbildungsplatz bemüht oder sei stets bei der Agentur für Arbeit als ausbildungssuchend gemeldet gewesen, reichen nicht aus. Um einer missbräuchlichen Inanspruchnahme des Kindergelds entgegenzuwirken, muss sich die Ausbildungsbereitschaft des Kindes durch belegbare Bemühungen um einen Ausbildungsplatz objektiviert haben. Nachgewiesen werden kann das ernsthafte Bemühen um einen Ausbildungsplatz z.B. durch eine Bescheinigung der Agentur für Arbeit, dass das Kind als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle registriert ist. Als Nachweis können aber z.B. auch erfolgte Bewerbungen auf Arbeitsstellen dienen.

4 Kindergeld: Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung

Mit Urteil vom 3.9.2015 (Aktenzeichen VI R 9/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Masterstudium jedenfalls dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist, wenn es zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist (sog. konsekutives Masterstudium). Damit besteht unter diesen Voraussetzungen auch **nach Abschluss eines Bachelorstudiengangs ein Anspruch auf Kindergeld**.

Der Sohn der Stpfl. beendete im April 2013 den Studiengang Wirtschaftsmathematik an einer Universität mit dem Bachelor-Abschluss. Seit dem Wintersemester 2012/2013 war er dort bereits für den Masterstudiengang ebenfalls im Bereich Wirtschaftsmathematik eingeschrieben und führte diesen Studiengang nach Erlangung des Bachelor-Abschlusses fort. Daneben war er 21,5 Stunden wöchentlich als studentische Hilfskraft und als Nachhilfelehrer tätig. Die Familienkasse hob die zu Gunsten der Stpfl. erfolgte Kindergeldfestsetzung ab dem Erreichen des Bachelor-Abschlusses auf. Sie ging dabei davon aus, dass die Erstausbildung des Sohns mit diesem Abschluss beendet sei. Eine grundsätzlich mögliche Weitergewährung bis zum Abschluss des Masterstudiums sei nicht möglich, da das Kind während des Studiums mehr als 20 Stunden pro Woche gearbeitet hat.

Nach der ab 2012 geltenden Gesetzesfassung ist Kindergeld auch weiterhin für ein in Ausbildung befindliches Kind zu gewähren, solange das Kind nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat. Es kommt dabei grundsätzlich nicht darauf an, ob es sich um eine Erst-, Zweit- oder Drittausbildung handelt. Allerdings entfällt der Kindergeldanspruch, wenn das Kind nach seiner Erstausbildung neben einer weiteren Ausbildung regelmäßig mehr als 20 Stunden pro Woche arbeitet. Der Bundesfinanzhof entschied nun zu Gunsten der Stpfl., dass im Streitfall das unmittelbar im Anschluss an das Bachelorstudium durchgeführte Masterstudium nicht als weitere Ausbildung, sondern noch als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu werten ist. Er stellte insoweit darauf ab, dass **Bachelor- und Masterstudium in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang durchgeführt wurden** (sog. konsekutives Masterstudium) und sich daher als integrative Teile einer einheitlichen Erstausbildung darstellten. Da die Erstausbildung im Streitfall mit der Erlangung des Bachelor-Abschlusses noch nicht beendet war, sei unerheblich, dass der Sohn der Stpfl. bis zur Erlangung des Masterabschlusses mehr als 20 Stunden pro Woche gearbeitet hatte.

Hinweis 1:

Dies bedeutet, dass ein Nebenerwerb mit mehr als 20 Stunden pro Woche neben dem Studium nicht zwingend zum Verlust des Kindergeldanspruchs führt.

Hinweis 2:

Im Übrigen hat das Finanzgericht Sachsen mit Urteil vom 17.6.2015 (Aktenzeichen 4 K 357/11 Kg) entschieden, dass die universitäre Berufsausbildung grundsätzlich nicht schon mit Ablegung der letzten Prüfung, sondern erst mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses endet, es sei denn, das volljährige Kind nimmt schon vor der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses eine Vollzeitberufstätigkeit im angestrebten Beruf auf. Im Urteilsfall erfolgte die Bekanntgabe der Prüfungsentscheidung erst sechs Monate nach der letzten Prüfung.

5 Steuerrelevante Tätigkeiten auf Internetplattformen („eBay“)

Vermehrt haben die Steuergerichte darüber zu entscheiden, ob Verkaufstätigkeiten über die Handelsplattform „eBay“ unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeiten sind, die dann auch steuerlich – grds. bei der Umsatzsteuer, der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer – zu erfassen sind. Im Urteil vom 12.8.2015 (Aktenzeichen XI R 43/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass derjenige, der planmäßig, wiederholt und mit erheblichem Organisationsaufwand mind. 140 „fremde Pelzmäntel“ im eigenen Namen verkauft, Unternehmer ist, so dass die Verkäufe umsatzsteuerlich zu erfassen sind.

Die Stpfl. trug vor, dass im Zuge der Auflösung des umfangreichen Junggesellenhaushalts ihres Ehemanns sowie des Haushalts ihrer verstorbenen Schwiegermutter eine große Anzahl privat gebrauchter Haushaltsgegenstände sowie Pelzmäntel über eBay verkauft worden sei. Die veräußerten Pelze hätten ihrer Schwiegermutter gehört und seien zwischen 1960 und 1985 angeschafft worden. Anlässlich des Umzugs ihrer Schwiegermutter in ein Altenheim im Jahr 1991 seien diese an ihren Ehemann übergeben worden. Auf Grund der lange vergangenen Zeit und dreier weiterer Umzüge habe sie hierüber keine Unterlagen mehr. Hinsichtlich der veräußerten Pelzmäntel folgte der Bundesfinanzhof der Argumentation der Stpfl. nicht.

Hinweis 1:

Die Abgrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit von steuerlich nicht relevanten „privaten“ Tätigkeiten kann nur für den Einzelfall erfolgen. Entscheidend ist, ob die Tätigkeiten über die schlichte Veräußerung nicht mehr benötigter privater Gegenstände durch eine Privatperson über ein Verkäuferkonto erheblich hinausgehen und damit als aktive händlertypische Maßnahme einzustufen sind. Ein maßgebliches Beurteilungskriterium dafür, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, besteht darin, dass der Eigentümer aktive Schritte zur Vermarktung unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender. Auch die Dauer des Zeitraums, währenddessen Lieferungen erfolgen, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen sind entscheidungsrelevant.

Keine im umsatzsteuerlichen Sinne unternehmerische Tätigkeit wird i.A. bei Sammlern angenommen, die z.B. eine private Briefmarken- oder Münzsammlung auflösen. Im vorliegenden Fall wurde der Verkauf der Pelzmäntel vom Gericht klar von Sammlerveräußerungen von Münzen und Briefmarken abgegrenzt. Zum einen veräußerte die Stpfl. nicht eigene, sondern fremde Pelzmäntel, da sich diese im Eigentum des

Ehemanns befanden. Zum anderen handelte es sich nicht um Sammlerstücke, sondern um Gebrauchsgegenstände.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sollte diese Frage geprüft werden, damit ggf. bestehende steuerliche Pflichten erfüllt werden. Ansonsten drohen auch strafrechtliche Konsequenzen.

Hinweis 2:

Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung zunehmend versucht, an Informationen über Handelsaktivitäten auf solchen Internetplattformen zu gelangen. So hat das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 30.6.2015 (Aktenzeichen 9 K 343/14) die deutsche Tochter-GmbH einer ausländischen Unternehmensgruppe, die eine Internethandelsplattform betreibt, über die Drittanbieter (Privatpersonen, Händler) Gegenstände zum Verkauf anbieten, verpflichtet, auf Ersuchen des Finanzamts ein Sammelauskunftsersuchen zu beantworten. Das Finanzamt verlangte im Streitfall Angaben (Namen, Anschriften, Geburtsdaten, Datum, Umfang und Art der Verkäufe) zu allen in Niedersachsen ansässigen Nutzern, die unter einem Pseudonym aufgetreten sind und in einem bestimmten Zeitraum jährlich mindestens Verkäufe i.H.v. 17 500 € über die Plattform abgewickelt haben.

6 Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Das Bundeskabinett hat am 3.2.2016 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus gebilligt. Mit der Einführung sollen Anreize zur Schaffung neuer Mietwohnungen im unteren und mittleren Preissegment in ausgewiesenen Fördergebieten geschaffen werden. Vorgesehen ist eine zeitlich befristete, neben der linearen Abschreibung absetzbaren, degressiv ausgestaltete Sonderabschreibung i.H.v. 10 % im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung sowie im Folgejahr und i.H.v. 9 % im darauf folgenden dritten Jahr für die Anschaffung oder Herstellung neuer – nicht also bereits bestehender – Mietwohngebäude (auch Eigentumswohnungen). Ein Gebäude ist zum Zeitpunkt der Anschaffung neu, wenn es bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Die Sonderabschreibung ist an die Voraussetzung geknüpft, dass das begünstigte Objekt mindestens zehn Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient.

Die Förderung soll in zweifacher Weise beschränkt werden:

- Die Förderung der Investitionen ist auf ein ausgewiesenes Fördergebiet beschränkt, das an die Mietstufen des Wohngelds anknüpft (Anlage zu § 1 Abs. 3 Wohngeldverordnung). Gemeinden mit Mietstufen IV bis VI, deren Mietniveau um mindestens 5 % oberhalb des Bundesdurchschnitts liegt, sollen zum Fördergebiet gehören. Zusätzlich werden auch Gebiete mit Mietpreisbremse (auf Grund des § 556d BGB) und Gebiete mit abgesenkter Kappungsgrenze (auf Grund des § 558 Abs. 2 Satz 2 und 3 BGB) in das förderfähige Gebiet einbezogen.
- Für die Förderung wird die Einhaltung einer Baukostenobergrenze von 3 000 € je Quadratmeter Wohnfläche vorausgesetzt, von der maximal 2 000 € je Quadratmeter Wohnfläche gefördert werden.

Vorgesehen ist eine zeitliche Begrenzung auf Baumaßnahmen, mit denen in den Jahren 2016 bis 2018 begonnen wird. Maßgebend ist der Bauantrag oder die Bauanzeige. Auch für Fälle der Anschaffung eines neuen Gebäudes

soll auf das Datum des Bauantrags abgestellt werden. Auf den Zeitpunkt der Fertigstellung soll es für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung grds. nicht ankommen. Die Sonderabschreibung soll erstmals im Jahr der Fertigstellung bzw. Anschaffung erfolgen können. Sie soll letztmalig im Jahr 2022 möglich sein.

Hinweis:

Die genaue Ausgestaltung der Förderung kann sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch ändern. Insofern muss dieses im konkreten Fall beobachtet werden. Auch ist zu beachten, dass die steuerliche Förderung unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Genehmigung durch die Europäische Kommission steht. Die Regelung darf daher nicht vor Genehmigungserteilung in Kraft treten.

7 Verlustberücksichtigung bei Übungsleitern

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen sind bis zu einem Betrag von 2 400 € im Jahr steuerfrei.

Fraglich ist, wie mit einer solchen Tätigkeit zusammenhängende Ausgaben behandelt werden. Gesetzlich ist bestimmt, dass bei Einnahmen über dem steuerfreien Betrag von 2 400 € Ausgaben steuerlich geltend gemacht werden können, soweit auch diese den Freibetrag übersteigen. Das Gesetz trifft nun aber keine Aussage für den Fall, dass die Einnahmen den Freibetrag nicht übersteigen, die Ausgaben jedoch höher als der Freibetrag sind und im Ergebnis wirtschaftlich ein Verlust entsteht. Zu diesem Fall lässt das Thüringer Finanzgericht mit Urteil vom 30.9.2015 (Aktenzeichen 3 K 480/14) auch einen Betriebsausgabenabzug in Höhe der den Freibetrag übersteigenden Ausgaben zu, so dass die negativen Einkünfte mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Handlungsempfehlung:

Die Finanzverwaltung verweigert in diesen Konstellationen bislang einen Abzug von Ausgaben, da nach den einschlägigen Verwaltungsanweisungen ein Abzug von Kosten nur dann zulässig sein soll, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den Freibetrag in Höhe von 2 400 € übersteigen. Gegen das angesprochene Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen III R 23/15 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Rechtsfrage dann endgültig geklärt wird. Bis dahin kann in Erwägung gezogen werden, vorsorglich etwaige Verluste geltend zu machen.

8 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Steuerermäßigung für Aufwendungen für ein Notrufsystem in einer Seniorenresidenz

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 3.9.2015 (Aktenzeichen VI R 18/14) entschieden, dass Aufwendungen für ein Notrufsystem, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt, als haushaltsnahe Dienstleistungen die Einkommensteuer ermäßigen können. Der Stpfl. bewohnte eine Drei-Zimmer-Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ in einer Seniorenresidenz. Neben dem Mietvertrag mit dem Eigentümer der Wohnung schloss er mit dem Betreiber der Residenz einen Seniorenbetreuungsvertrag ab. Darin verpflichtete sich der Betreiber u.a. dazu, dem Stpfl. 24 Stunden pro Tag ein Notrufsystem

zur Verfügung zu stellen, einschließlich des für die Nachtwache und die Soforthilfe im Notfall erforderlichen Fachpersonals.

Der Bundesfinanzhof hat diese Leistungen als haushaltsnahe Dienstleistungen eingestuft. „Haushaltsnah“ seien solche Leistungen, die im Zusammenhang zur Haushaltsführung stehen und gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden. Eine solche Rufbereitschaft würden typischerweise in einer Haushaltsgemeinschaft zusammenlebende Familien- oder sonstige Haushaltsangehörige leisten. Auch sei die Voraussetzung erfüllt gewesen, dass diese Leistungen im Haushalt des Stpfl. erbracht wurden.

Hinweis:

Vielfach – und so auch im Urteilsfall – sind diese Leistungen mit der Betreuungspauschale für sämtliche Leistungen im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ abgegolten. In diesem Fall muss der auf die Leistungen für das Notrufsystem entfallende Anteil aus der Betreuungspauschale herausgerechnet werden. Vorteilhaft ist, wenn dieser Anteil im Vertrag oder in der Rechnung separat ausgewiesen wird. Im Urteilsfall enthielt die Betreuungspauschale – neben weiteren Bestandteilen – auch Kosten für Hausmeister und Hausreinigung, die ebenfalls als haushaltsnahe Dienstleistungen geltend gemacht werden können.

9 Tilgungsvermutung bei Unkenntnis des Finanzamts über Scheidung

Dem Bundesfinanzhof lag folgender Fall zur Entscheidung vor: Die Ehe des Stpfl. wurde am 30.1.2008 geschieden. Mit noch an die Eheleute adressierten Bescheiden vom 9.7.2008 bzw. 19.9.2008 setzte das Finanzamt für das III. und IV. Quartal 2008 Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von jeweils 5 165 € fest, die der Stpfl. im Jahr 2008 von seinem Geschäfts- und Privatkonto zahlte. Erst mit der vom Stpfl. am 21.5.2010 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 erfuhr das Finanzamt von der Scheidung. Daraufhin erteilte es dem Stpfl. eine neue Steuernummer und erließ den an den Stpfl. gerichteten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 14.9.2010 (Einzelveranlagung). Das Finanzamt rechnete die vom Stpfl. für den Veranlagungszeitraum 2008 insgesamt geleisteten Vorauszahlungen nur zur Hälfte auf die hierin festgesetzten Steuern an. Der Einspruch des Stpfl. gegen die Anrechnungsverfügung blieb ohne Erfolg.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Beschluss vom 13.5.2015 (Aktenzeichen VII R 38/14) diese Vorgehensweise des Finanzamts. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei nach den gesetzlichen Vorgaben derjenige anrechnungsberechtigt, auf dessen Rechnung, nicht aber derjenige, auf dessen Kosten gezahlt worden ist. Es komme also nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt wurde, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem Finanzamt erkennbar ist, getilgt werden sollte. Ist bei der Zahlung eines Gesamtschuldners kein abweichender Tilgungswille erkennbar, sei in der Regel anzunehmen, dass der Gesamtschuldner nur seine eigene Steuerschuld tilgen wollte. Etwas anderes gelte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei der Zahlung eines Ehegatten auf die Gesamtschuld der Ehepartner. Solange die Ehe besteht und die Eheleute nicht dauernd getrennt leben, sei hier auf Grund der zwischen Ehepartnern bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft im Allgemeinen davon auszugehen, dass derjenige Ehegatte, der auf die gemeinsame Steuerschuld zahlt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten begleichen will. Hiervon habe das Finanz-

amt im vorliegenden Fall mangels anderer Kenntnis im Zeitpunkt der Zahlung ausgehen müssen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass bereits bei einer zerrütteten Ehe dem Finanzamt angezeigt werden sollte, auf wessen Schuld eine Zahlung erfolgen soll. Insoweit ist auch wichtig, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.5.2015 (Aktenzeichen VII R 41/14) entschieden hat, dass eine rückwirkende Änderung einer Tilgungsbestimmung nicht möglich ist. Im Zweifel sollte in solchen Situationen bei jeder Zahlung eine ausdrückliche schriftliche Tilgungsbestimmung erfolgen.

Der BFH weist zudem nochmals darauf hin, dass nach dem Urteil des BFH vom 22.3.2011 (Aktenzeichen VII R 42/10) eine Erstattung von Vorauszahlungen bei fehlender Tilgungsbestimmung nur hinsichtlich desjenigen Betrags in Betracht kommt, um den die Vorauszahlungen die Summe der für beide Ehegatten festgesetzten Einkommensteuer übersteigt. Nur die nach Verrechnung mit beiden Steuerfestsetzungen verbleibenden Vorauszahlungen könnten hälftig auf die beiden Stpfl. aufgeteilt und erstattet werden. Es finde keine Einzelbetrachtung der Ehegatten statt.

10 Erbschaftsteuerliche Behandlung von Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers

In der Praxis haben die Erben oftmals Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers zu tragen. Die Finanzverwaltung hat nun mit gleich lautendem Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11.12.2015 zur erbschaftsteuerlichen Behandlung dieser Kosten Stellung genommen.

Vom Erben getragene Steuerberatungskosten, die im Rahmen der Einkommensteuerpflicht des Erblassers anfallen, insb. Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuer-Erklärung des Erblassers, stellen keine Nachlassregelungskosten oder Kosten zur Erlangung des Erwerbs dar und mindern daher insoweit nicht die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer.

Diese Kosten können jedoch als Erblasserschulden abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten darstellen, soweit sie vom Erblasser herrühren. Als Nachlassverbindlichkeiten mindern diese dann auch die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Eine Erblasserschuld setzt voraus, dass der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten den Steuerberater beauftragt hat (Verursacherprinzip). Hierunter fällt auch eine über den Tod des Erblassers hinausgehende Beauftragung, solange diese nicht durch eine Kündigung seitens des Erben beendet wird. Beauftragt erst der Erbe nach dem Tod des Erblassers den Steuerberater, liegen keine Erblasserschulden vor.

Hinweis:

Diese Grundsätze gelten auch für Steuerberatungskosten, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung bzw. Selbstanzeige für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen entstehen. Abzugsfähige Erblasserschulden liegen also nicht vor, wenn der Erbe selbst zur Erfüllung seiner vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten einen Steuerberater beauftragt, da in diesem Fall die Beratungskosten erst durch den Erben begründet werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

11 Sachbezug „Job-Ticket“: (lohn-)steuerliche Behandlung und Zuflusszeitpunkt

a) Zuflusszeitpunkt des Sachbezugs und Nutzung der 44 €-Freigrenze

Die Attraktivität des Unternehmens als Arbeitgeber kann durch Zusatzleistungen gesteigert werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn diese lohnsteuerlich begünstigt sind. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat mit Verfügung vom 12.8.2015 (Aktenzeichen S 2334.2.1-98/5 St32) zur lohnsteuerlichen Behandlung von „Job-Tickets“ Stellung genommen, welche in der Praxis eine häufig gewählte Form der Sonderleistungen an die Arbeitnehmer darstellen.

Im Grundsatz ist zu beachten, dass in dem Fall, in dem der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Job-Tickets verbilligt oder unentgeltlich zur Verfügung stellt, insoweit grds. ein geldwerter Vorteil (Sachbezug) vorliegt. Ein geldwerter Vorteil ist dagegen nicht anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ein Job-Ticket zu dem mit dem Verkehrsträger vereinbarten Preis überlässt. Aber selbst dann, wenn ein Sachbezug vorliegt, muss dieser nicht zu einer Lohnsteuerbelastung führen. Insoweit sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der geldwerte Vorteil aus der Zurverfügungstellung eines Job-Tickets wird grds. mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort bewertet. Da es sich um einen Sachbezug handelt, ist die Anwendbarkeit der **44 €-Freigrenze** zu prüfen. Für die Feststellung, ob die Freigrenze überschritten wird, sind alle in einem Kalendermonat zufließenden Sachbezüge zusammenzurechnen. Wird diese Freigrenze überschritten, ist der gesamte Sachbezug steuerpflichtig. Wird der geldwerte Vorteil aus der verbilligten Gewährung des Job-Tickets oder ein anderer geldwerter Vorteil pauschal lohnversteuert, wird dieser bei der Prüfung der 44 €-Freigrenze nicht berücksichtigt.

Hinweis:

Wird die 44 €-Freigrenze nur geringfügig überschritten und wären damit die Sachbezüge in vollem Umfang lohnsteuerpflichtig, so kann die Steuerfreiheit durch eine Zuzahlung des Arbeitnehmers zum Job-Ticket „gerettet“ werden. Diese Zuzahlung mindert den geldwerten Vorteil.

- Für die Versteuerung des geldwerten Vorteils und insbesondere für die Anwendung der 44 €-Freigrenze ist entscheidend, **wann der Sachbezug „Job-Ticket“ zufließt**. Die 44 €-Freigrenze ist bei der monatlichen Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket anwendbar, auch wenn das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum gilt. Hiervon betroffen sind z.B. Fälle, in denen tatsächlich monatliche Tickets („Monatsmarken“) monatlich ausgehändigt werden, oder in denen Tickets, welche an sich für einen längeren Zeitraum gelten, aber jeden Monat „aktiviert/freigeschaltet“ werden. Sehen die Tarif- und Nutzungsbestimmungen für ein Job-Ticket vor, dass die jeweilige monatliche Fahrberechtigung durch die rechtzeitige monatliche Zahlung des Arbeitgebers an das Verkehrsunternehmen erworben wird, fließt der geldwerte

Vorteil aus dem Sachbezug „Job-Ticket“ monatlich – und nicht bei Kauf/Teilnahmeerklärung für den gesamten Gültigkeitszeitraum – zu.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber zum 1.1.2016 unentgeltlich eine Fahrkarte für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte („Job-Ticket“). Die Karte hat den Aufdruck „gültig bis 31.12.2017“. Nach den Tarifbestimmungen des Verkehrsanbieters wird während der Gültigkeitsdauer 1.1.2016 – 31.12.2017 die monatliche Fahrberechtigung durch die rechtzeitige monatliche Zahlung erworben. Nach der zutreffenden Berechnung des Arbeitgebers beträgt der geldwerte Vorteil aus dem Sachbezug „Job-Ticket“ monatlich 42 €. Weitere Sachbezüge liegen nicht vor.

Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge ist anwendbar. Da es sich um die monatliche Fahrberechtigung eines Job-Tickets handelt, das für einen längeren Zeitraum gilt, fließt der geldwerte Vorteil aus dem Sachbezug monatlich zu. Der geldwerte Vorteil von monatlich 42 € übersteigt die 44 € -Freigrenze nicht, so dass er nicht zu versteuern ist.

Handlungsanweisung:

Im konkreten Fall kann die lohnsteuerliche Behandlung durch eine Anrufungsauskunft abgesichert werden.

Hinweis:

Ist jedoch nach den Tarifbestimmungen des Verkehrsanbieters davon auszugehen, dass dem Arbeitnehmer eine Jahreskarte zur Verfügung gestellt wird, fließt dem Arbeitnehmer der gesamte Jahresvorteil mit dem (einmaligem) Erwerb der Jahreskarte zu. Dies soll nach dem BFH-Urteil vom 14.11.2012 (Aktenzeichen VI R 56/11) auch dann gelten, wenn ein Jobticket verbilligt überlassen wird, jederzeit kündbar ist und ein Eigenanteil vom Arbeitnehmer in monatlichen Beträgen zu zahlen ist. Da in diesem Fall die Freigrenze in Höhe von 44 € regelmäßig überschritten wird, ist der Jahresbetrag des Sachbezugs in diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu versteuern.

Wird Arbeitnehmern eines Verkehrsträgers ein geldwerter Vorteil aus dem Sachbezug „Job-Ticket“ gewährt, so kann der Freibetrag von 1 080 € je Jahr genutzt werden.

b) Lohnsteuerpauschalierung

Kann die 44 €-Freigrenze nicht genutzt werden und liegen in der unentgeltlichen bzw. verbilligten Zurverfügungstellung des Job-Tickets dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfende Sachbezüge vor, so kann die Lohnsteuer vom Arbeitgeber mit 15 % pauschaliert werden.

Hinweis:

Die Pauschalierung gilt grds. nur für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Fahrtkostenzuschüsse (eine Barlohnnumwandlung ist also nicht zulässig) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Pauschalierung ist auf den Betrag beschränkt, den der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden. Da die tatsächlichen Fahrtkosten für öffentliche Verkehrsmittel aber grundsätzlich in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar sind, können sie in voller Höhe pauschaliert werden.

Zu beachten ist allerdings, dass dieses Wahlrecht des Arbeitgebers, die

Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu pauschalieren, nicht durch einen Antrag, sondern durch Anmeldung der mit einem Pauschsteuersatz erhobenen Lohnsteuer ausgeübt wird, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.9.2015 (Aktenzeichen VI R 69/14) entschieden hat. Im Urteilsfall wurden geldwerte Vorteile aus solchen Sachbezügen auf Grund falscher Einschätzung zunächst nicht der Lohnsteuer unterworfen. Dies wurde im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung aufgegriffen und das Finanzamt erließ einen Lohnsteuerhaftungsbescheid unter Zugrundelegung eines Bruttosteuersatzes von 30,10 %. Nach einem Streit auch über die Höhe des anzusetzenden Vorteils beantragte der Stpfl. erstmals im finanzgerichtlichen Verfahren die Anwendung des Pauschalsteuersatzes. Das Finanzgericht bestätigte den vom Finanzamt angewendeten Steuersatz, denn das Pauschalierungswahlrecht sei erst nach Ausschreibung oder Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen für den Pauschalierungszeitraum und damit verspätet ausgeübt worden. Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat – da vorliegend nicht einschlägig – ausdrücklich die Frage offen gelassen, ob das Wahlrecht des Arbeitgebers, die Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** zu pauschalieren, noch nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigungen ausgeübt werden kann.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist also dringend darauf zu achten, dass der Antrag auf Pauschalierung der Lohnsteuer in der richtigen Form und rechtzeitig geltend gemacht wird.

12 Umsatzbesteuerung der unentgeltlichen Zurverfügungstellung von Sportanlagen durch einen Arbeitgeber an seine Mitarbeiter

Bei geldwerten Vorteilen an die Mitarbeiter sind nicht nur lohnsteuerliche, sondern auch umsatzsteuerliche Aspekte zu beachten. So hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 1.10.2015 (Aktenzeichen 5 K 1994/13 U) entschieden, dass in dem Fall, in dem ein Arbeitgeber die Kosten für gesundheitsfördernde Trainingsprogramme der Arbeitnehmer übernimmt, dies ausnahmsweise im überwiegenden betrieblichen Interesse liegt, wenn das Programm bzw. die geförderte Maßnahme einer spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des Arbeitnehmers vorbeugt oder ihr entgegenwirkt. Allgemeine in der Freizeit stattfindende gesundheitspräventive Maßnahmen lägen aber zu allererst im persönlichen Interesse der Arbeitnehmer und seien daher als unentgeltliche Wertabgaben der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Im Urteilsfall standen den Arbeitnehmern im konzern-eigenen Fitnessstudio Räume mit verschiedenen Kraftgeräten sowie Kursangebote wie Spinning, Aerobic, Steppaerobic, Pilates, Rückenschule etc. zur Verfügung. Mangels arbeitsvertraglicher Regelung sei hierin auch nicht eine Gegenleistung für die von den Arbeitnehmern aufgewendete Arbeitsleistung und damit Arbeitslohn zu sehen gewesen. Diese Leistungen sind nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Als Indizien, die gegen ein überwiegend betriebliches Interesse des Arbeitgebers sprachen, nannte das Gericht die fehlende Teilnahmeverpflichtung an den Angeboten sowie die Tatsache, dass die Nutzung nur außerhalb der Arbeitszeit erfolgen durfte.

Handlungsempfehlung:

Ein überwiegendes betriebliches Interesse an einer solchen Leistung müsste im Einzelfall sorgfältig nachgewiesen werden. Die allgemeine Gesundheitsvorsorge liegt zwar auch im Interesse eines Arbeitgebers, aber zu allererst im persönlichen Interesse der Arbeitnehmer. Es müsste vielmehr nachgewiesen werden, dass die Angebote spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigungen der Gesundheit ihrer Arbeitnehmer vorbeugen oder ihnen entgegenwirken sollen.

13 Besprochene Kassetten und Excel-Tabellen sind kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 18.6.2015 (Aktenzeichen 10 K 33/15) bestätigt – wie bereits andere Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit in der Vergangenheit – die hohen formalen Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zum Nachweis der privat bzw. dienstlich gefahrenen Kilometer, wenn für den geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis nicht die 1 %-Regelung angesetzt werden soll, sondern die tatsächlichen Kosten zu Grunde gelegt werden sollen. Entschieden wurde in dem vorliegenden Verfahren, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht vorliegt, wenn es in der Form eines Diktiergeräts geführt wird. Im Streitfall wurden zu Beginn einer jeden Fahrt der Zweck der Fahrt, das Datum und der Kilometerstand diktiert, während der Fahrt wurden besondere Vorkommnisse wie Staus, Straßensperrungen und Umleitungen und zum Ende der Fahrt wiederum der Kilometerstand diktiert. Die Ansagen auf den Bändern (Kassetten) wurden zweimal wöchentlich in Excel-Tabellen übertragen, die ausgedruckten Blätter als lose Blätter gesammelt und erst am Jahresende gebunden, die Bänder aufbewahrt und nicht überspielt.

Zwar sei der Begriff des „ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs“ gesetzlich nicht definiert, aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folge allerdings, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils (Privatfahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssten. Dazu gehöre auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist. Eine mithilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genüge diesen Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder zumindest in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offen gelegt werden.

Im entschiedenen Fall schieden die Excel-Tabellen bereits deshalb als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch aus, weil sie das ganze Jahr über als lose Blätter gesammelt und erst am Jahresende gebunden wurden. Außerdem waren sie jederzeit änderbar. Auch die besprochenen Kassetten des Diktiergeräts stellten nach Ansicht des Gerichts kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch dar. Denn die Bänder waren mit den heutigen technischen Möglichkeiten ebenfalls jederzeit änderbar und konnten zudem immer neu besprochen werden. Auch eine Überprüfung, ob die Angaben auf den Bändern „eins zu eins“ in die Excel-Tabellen übertragen wurden, habe nicht mit vertretbarem Aufwand erfolgen können.

Hinweis:

Bestätigt werden die hohen formalen Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, welche in der Praxis dringend zu beachten sind.

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich die folgenden Angaben erforderlich:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

14 Grundsatzentscheidung zum häuslichen Arbeitszimmer: Kein Abzug bei gemischt genutzten Räumen

Für die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers gilt eine gesetzliche Abzugsbeschränkung:

- Im Grundsatz sind die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers steuerlich nicht abzugsfähig.
- Ein Abzug bis zu maximal 1 250 € ist unter der Voraussetzung zulässig, dass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.
- Ein weiter gehender Abzug ist nur möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet.

Können Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer dem Grunde nach abgezogen werden, so ist allerdings stets zu prüfen, ob überhaupt die räumlichen Kriterien für ein solches erfüllt sind. So war im vorliegenden Fall strittig, ob auch anteilige Kosten für einen Arbeitsbereich in einem ansonsten privat genutzten Raum – sog. Arbeitsecke – abziehbar sind. Diese Frage hat nun der Große Senat des Bundesfinanzhofs mit Beschluss vom 27.7.2015 (Aktenzeichen GrS 1/14) geklärt. Der Bundesfinanzhof vertritt ein enges Verständnis des Arbeitszimmerbegriffs. Danach setze ein häusliches Arbeitszimmer neben einem büromäßig eingerichteten Raum voraus, dass es ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Fehlt es hieran, seien die Aufwendungen hierfür insgesamt nicht abziehbar. Damit scheidet eine Aufteilung und anteilige Berücksichtigung im Umfang der betrieblichen oder beruflichen Verwendung aus.

In dem der Entscheidung des Großen Senats zu Grunde liegenden Verfahren war streitig, ob Kosten für einen Wohnraum, der zu 60 % zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und zu 40 % privat genutzt wird, anteilig als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Dies hat der Bundesfinanzhof abgelehnt.

Die enge Auslegung des Begriffs des häuslichen Arbeitszimmers dient nach Auffassung des Bundesfinanzhofs dazu, den betrieblich/beruflichen und den privaten Bereich sachgerecht voneinander abzugrenzen, Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden und den Verwaltungsvollzug zu erleichtern. Im Fall einer Aufteilung seien diese Ziele nicht zu erreichen, da sich der Umfang der jeweiligen Nutzung innerhalb der Wohnung des Stpfl. wegen

des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung sowie dem grundrechtlichen Schutz der Wohnung nach Art. 13 GG nicht objektiv überprüfen lasse. Behauptungen des Stpfl., zu welcher Zeit er auf welche Weise ein in die häusliche Sphäre eingebundenes Zimmer nutzt, seien regelmäßig nicht verifizierbar. Insbesondere wird ein Nutzungszeitenbuch nicht als geeignete Grundlage für eine Aufteilung anerkannt, da die darin enthaltenen Angaben keinen über eine bloße Behauptung des Stpfl. hinausgehenden Beweiswert hätten. Ebenso mangle es an Maßstäben für eine schätzungsweise Aufteilung der jeweiligen Nutzungszeiten. Eine sachgerechte Abgrenzung des betrieblichen/beruflichen Bereichs von der privaten Lebensführung sei daher im Fall einer Aufteilung nach Ansicht des Gerichts nicht gewährleistet. Auch der mit der Regelung verfolgte Vereinfachungszweck würde nach Ansicht des Gerichts in sein Gegenteil verkehrt, müsste man die vom Stpfl. geltend gemachten jeweiligen zeitlichen Nutzungsanteile – soweit überhaupt möglich – im Einzelnen auf ihre Plausibilität überprüfen. Entschieden ist mit diesem Beschluss, dass Aufwendungen für eine sog. „Arbeitsecke“ nicht abzugsfähig sind, da derartige Räume schon ihrer Art und ihrer Einrichtung nach erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen.

Hinweis:

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten Einrichtungsgegenstände (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt. Aufwendungen hierfür können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies gilt auch für den Fall, dass das der Raum wegen einer nicht unerheblichen privaten Mitbenutzung steuerlich nicht als Arbeitszimmer anerkannt wird.

Ebenso unberührt von der Entscheidung des Bundesfinanzhofs bleibt der Fall, dass es sich um Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Stpfl. handelt, die ausschließlich betrieblich genutzt werden, aber nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, z.B. bei einer Werkstatt, einem Tonstudio oder einer Notfallpraxis. In diesen Fällen muss sich aber die betriebliche Widmung des Raumes anhand objektiver Kriterien, wie der Ausstattung, der Zugänglichkeit durch Kunden o.Ä., erkennen lassen, damit der Raum steuerlich anerkannt wird.

15 Geburtstagsfeier mit Kollegen kann steuerlich absetzbar sein

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 12.11.2015 (Aktenzeichen 6 K 1868/13) entschieden, dass die Kosten einer Geburtstagsfeier, zu der ausschließlich Arbeitskollegen eingeladen wurden, als Werbungskosten abziehbar sind. Im Urteilsfall lud der alleinige Geschäftsführer einer GmbH anlässlich seines 60. Geburtstags ca. 70 Personen zu einer Geburtstagsfeier ein. Es handelte sich dabei ausschließlich um Arbeitskollegen bzw. Mitarbeiter, einige Rentner und den Aufsichtsratsvorsitzenden. Die Feier fand in Räumen des Unternehmens statt.

Die Bewirtungskosten seien als Werbungskosten abziehbar, weil die Geburtstagsfeier beruflich veranlasst gewesen sei, so das FG Rheinland-Pfalz. Ein Geburtstag stelle zwar ein privates Ereignis dar. Der Stpfl. habe allerdings zu der fraglichen Feier keine privaten Freunde oder Verwandte eingeladen, sondern nur Personen aus dem beruflichen Umfeld. Auch sei die Veranstaltung in Räumen des Arbeitgebers (Werkstatthalle) und – zumindest teilweise – während der Arbeitszeit durchgeführt worden und manche Gäste hätten sogar noch ihre Arbeitskleidung getragen. Der Kostenaufwand liege mit ca. 35 € je Person zudem deutlich unter dem Betrag, den der Stpfl. für

seine Feiern mit privaten Freunden und Familienmitgliedern ausgegeben habe. Der Anlass einer Feier sei zwar ein erhebliches Indiz, nicht aber das allein entscheidende Kriterium für die Beurteilung der beruflichen oder privaten Veranlassung von Bewirtungsaufwendungen. Bei der gebotenen Gesamtwürdigung ist nach der Ansicht des Finanzgerichts deshalb von beruflich veranlassten Aufwendungen auszugehen.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass in solchen – eher seltener gelagerten – Fällen auch bei Feiern aus privaten Anlässen ein Werbungskostenabzug eröffnet sein kann. Ein Rechtsmittel hat das Finanzgericht nicht zugelassen, so dass der Weg zum Bundesfinanzhof in diesem Fall zunächst nicht offen steht. Allerdings hat das Finanzamt die Möglichkeit, Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof einzulegen.

16 Kein Lohn durch eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH oder eines Krankenhauses

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 19.11.2015 (Aktenzeichen VI R 74/14), dass die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH nicht zu Lohn bei den angestellten Anwälten führt. Die Rechtsanwalts-GmbH wende den Arbeitnehmern durch die Beitragszahlung weder Geld noch einen geldwerten Vorteil in Form des Versicherungsschutzes zu. Der BFH führt hierzu aus, dass Vorteile keinen Arbeitslohncharakter besitzen, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Die Berufshaftpflichtversicherung diene der Deckung der sich aus der Berufstätigkeit der Rechtsanwalts-GmbH ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden und somit dem eigenen Versicherungsschutz des Arbeitgebers. Zudem sei der Abschluss einer derartigen Versicherung gesetzlich vorgeschrieben und notwendige Voraussetzung für die gewerbliche rechtsberatende Tätigkeit einer Rechtsanwalts-gesellschaft.

Mit Urteil vom gleichen Datum (Aktenzeichen VI R 47/14) wurde dies auch für die Mitversicherung angestellter Klinikärzte in der Betriebshaftpflichtversicherung eines Krankenhauses bestätigt. Die Mitversicherung sei kein Lohn, da diese keine Gegenleistung für die Beschäftigung darstelle.

Hinweis:

Diese Grundsätze dürften auch auf vergleichbare Berufsgruppen übertragbar sein.

17 Tarifiermäßigung für Entschädigungen bei geringfügiger Teilauszahlung in einem anderen Jahr

Die Tarifiermäßigung einer Entschädigung setzt grundsätzlich deren zusammengeballten Zufluss in einem Kalenderjahr mit dem Ergebnis einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionssteigerung voraus. Unschädlich ist eine geringfügige Teilauszahlung in einem anderen Jahr, wenn sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen und wenn die Nebenleistung geringfügig ist. Die etwaige Geringfügigkeit ist nach den Verhältnissen im Einzelfall zu bestimmen.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 46/14) kann eine Nebenleistung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, wenn sie

niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung. Nach der Urteilsbegründung entstünden bei Nichtgewährung der Steuerermäßigung auf die Hauptleistung wirtschaftlich „unsinnige“ Gestaltungen, da sich der Stpfl. dann besser stünde, wenn er die Teilauszahlung nicht erhalten würde. Die Teilauszahlung würde (vor Steuern) dann noch nicht einmal den steuerlichen Nachteil ausgleichen, den sie verursacht hat. Die Teilauszahlung belief sich im Streitfall auf 8,87 % der Gesamtabfindung oder 9,73 % der Hauptleistung. Eine geringfügige Nebenleistung hat der Bundesfinanzhof in einem früheren Urteil nicht mehr angenommen, wenn sie mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt.

Hinweis:

Die Frage, wann eine Nebenleistung noch als geringfügig einzustufen ist, kann nur für den Einzelfall entschieden werden. Im Urteilsfall war auch zu Gunsten des Stpfl. zu berücksichtigen, dass dieser auf die Höhe der Abfindung und die Modalitäten ihrer Auszahlung offenbar keinen entscheidenden Einfluss hatte.

Für Unternehmer und Freiberufler

18 Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Kein Betriebsausgabenabzug bei Nutzung eines nach der sog. 1 %-Regelung versteuerten Dienstwagens eines Arbeitnehmers

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.7.2015 (Aktenzeichen III R 33/14) entschieden, dass ein Arbeitnehmer, der einen ihm von seinem Arbeitgeber überlassenen Pkw auch für seine selbständige Tätigkeit nutzen darf, bei dieser Tätigkeit keine Betriebsausgaben für den Pkw abziehen kann, wenn der Arbeitgeber sämtliche Kosten des Pkw getragen hat und die private Nutzungsüberlassung nach der sog. 1 %-Regelung versteuert worden ist.

Im Urteilsfall erzielte der Stpfl. als Unternehmensberater sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger als auch aus selbständiger Arbeit. Sein Arbeitgeber stellte ihm einen Dienstwagen zur Verfügung, den der Stpfl. uneingeschränkt für Fahrten im Rahmen seiner Angestelltentätigkeit sowie im privaten und freiberuflichen Bereich nutzen durfte. Sämtliche Kosten des Pkw trug der Arbeitgeber des Stpfl. Von den 60 000 km, die der Stpfl. im Streitjahr 2008 zurückgelegt hatte, entfielen 37 000 km auf die Angestelltentätigkeit, 18 000 km auf die freiberufliche Tätigkeit und 5 000 km auf private Fahrten. Für die private Nutzungsüberlassung des Pkw erfolgte eine Besteuerung des Sachbezugs auf der Basis des Bruttolistenpreises des Pkw nach der sog. 1 %-Regelung. Bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit machte der Stpfl. für den Pkw Betriebsausgaben geltend. Diese ermittelte er, indem er den versteuerten Sachbezug (1 %-Regelung) im Verhältnis der betrieblichen Fahrten zu den privaten Fahrten aufteilte. Das Finanzamt lehnte den Betriebsausgabenabzug ab.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Der Abzug von Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit setze voraus, dass beim Stpfl. selbst und nicht bei Dritten Aufwendungen entstanden sind. Die Aufwendungen müssten zudem durch die selbständige

Tätigkeit veranlasst worden sein. Im Streitfall trug jedoch der Arbeitgeber des Stpfl. sämtliche Kosten des Pkw und es habe kein Fall vorgelegen, in dem man dem Stpfl. ausnahmsweise die Aufwendungen des Arbeitgebers als eigene hätte zurechnen können. Die Anwendung der 1 %-Regelung sei unabhängig davon erfolgt, ob und wie der Arbeitnehmer den Pkw tatsächlich nutzte. Es würden sich daher für den Arbeitnehmer auf der Einnahmenseite keine nachteiligen Folgen daraus ergeben, dass er den Dienstwagen auch zur Erzielung anderer Einkünfte einsetzte. Entsprechend könne dann im Rahmen der anderen Einkünfte, hier der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nicht davon ausgegangen werden, dass beim Stpfl. ein Wertabfluss stattfand.

Hinweis:

Nicht entschieden wurde, wie sich der Fall darstellen würde, wenn der Stpfl. ein Fahrtenbuch geführt hätte. Dann käme ein Betriebsausgabenabzug möglicherweise in Betracht, wenn der Stpfl. eigenständige geldwerte Vorteile sowohl für die private als auch für die freiberufliche Nutzung zu versteuern hätte, die nach den jeweils tatsächlich gefahrenen Kilometern zu ermitteln wären.

19 Bevorstehende Änderung der Vorschriften zur Bewertung von Pensionsrückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Der Deutsche Bundestag hat am 18.2.2016 und der Bundesrat am 26.2.2016 das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften beschlossen. Das Gesetz sieht vor, dass im Rahmen der **handelsrechtlichen** Bewertung von Pensionsrückstellungen bei der Durchschnittsbetrachtung zur Ermittlung des Zinssatzes nicht mehr auf die vergangenen sieben, sondern auf die vergangenen zehn Geschäftsjahre abzustellen ist, so dass sich das sinkende Zinsniveau verzögert auswirkt. Die Regelung gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden. Sie darf aber auch schon auf Jahresabschlüsse angewendet werden, die sich auf ein Geschäftsjahr beziehen, das nach dem 31.12.2014 beginnt und vor dem 1.1.2016 endet, d.h. eine rückwirkende Anwendung ist wahlweise möglich.

Für die Unternehmen ergeben sich dadurch einzelfallabhängig deutliche Entlastungen, da die Rückstellungen stark durch das niedrige Zinsumfeld in die Höhe getrieben wurden. Da demgegenüber auf der Aktivseite keine aus Zinsänderungen hervorgehenden Wertsteigerungen gezeigt werden dürfen, kommt es durch das sinkende Zinsniveau nicht nur zu einer starken Ergebnisbelastung, sondern auch zu einer „verzerrten“ Darstellung der wirtschaftlichen Lage der bilanzierenden Unternehmen.

Die Neuregelung bewirkt eine Verschiebung auf der Passivseite der Bilanz, indem der Anteil des Fremdkapitals zu Gunsten des Eigenkapitals reduziert wird. Zudem entsteht auf Grund des geringeren Ansatzes der Rückstellung im Vergleich zu dem Ansatz nach der bisher geltenden Regelung zunächst ein geringerer Aufwand und damit ein höherer Gewinnausweis. Da sich dieser höhere Gewinnausweis ausschließlich aus einer geänderten gesetzlichen Vorgabe und nicht aus der Geschäftstätigkeit selbst ergibt, soll eine Ausschüttung des Unterschiedsbetrags nicht erfolgen dürfen (sog. Ausschüttungssperre). Die Unternehmen werden deshalb verpflichtet, laufend den Unterschiedsbetrag, der sich zwischen der 7- und 10-jährigen Durchschnittsbetrachtung ergibt, zu ermitteln. Dieser Unterschiedsbetrag ist zudem im Anhang anzugeben.

Handlungsempfehlung:

Bilanzierende Unternehmen, die in der Bilanz Pensionsrückstellungen ausweisen, sollten daher prüfen, ob für die Abschlüsse das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung der Neuregelung ausgeübt werden soll. An der **steuerlichen** Bewertung mit einem festen Zinssatz von 6 % ändert sich nichts.

20 Bundesfinanzhof hält Zinsschranke für verfassungswidrig

Betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar. Hiervon abweichend wird unter bestimmten Bedingungen gesetzlich eine Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen, die den Zinsertrag übersteigen, angeordnet (sog. Zinsschranke). Voraussetzung für die Anwendung der Zinsschranke ist insbesondere, dass der Saldo der Zinsaufwendungen und der Zinserträge mindestens 3 Mio. € ausmacht. Zinsaufwendungen, die auf Grund der Zinsschranke nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen in den folgenden Wirtschaftsjahren die Zinsaufwendungen und sind unter erneuter Beachtung der Zinsschrankenregelung in den folgenden Wirtschaftsjahren abzugsfähig. Insbesondere bei Immobilienunternehmen und auch bei anderen Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierung kann die Anwendung der Zinsschranke zu hohen steuerlichen Mehrbelastungen führen.

Der Bundesfinanzhof hält die Regelung zur Zinsschranke für verfassungswidrig und hat nun mit Beschluss vom 14.10.2015 (Aktenzeichen I R 20/15) die Rechtssache dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Den Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes begründet der Bundesfinanzhof damit, dass die Zinsschranke das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Stpfl. verletze. Die Zinsschranke missachte das objektive Nettoprinzip, da nicht mehr das Nettoeinkommen der Besteuerung zu Grunde gelegt werde. Das Abzugsverbot rechtfertige sich mangels folgerichtiger Umsetzung auch weder durch den vom historischen Gesetzgeber angeführten Zweck der Eigenkapitalstärkung noch durch das Ziel der Sicherung des deutschen Steuersubstrats. Gleiches gelte für das Anliegen, unkalkulierbare Steuerausfälle zu vermeiden.

Im Streitfall wurde die Zinsschranke bei der zu einem inländischen Konzern gehörenden Kapitalgesellschaft, die in der Immobilienbranche tätig ist, angewandt und der Betriebsausgabenabzug nach Maßgabe der Zinsschranke begrenzt. Darüber hinaus entfiel der zum Ende des ersten Streitjahrs festgestellte Zinsvortrag im Folgejahr infolge einer betriebsbezogenen Umstrukturierung. Die Steuerbelastung in diesem „reinen Inlandsfall“ (keine Finanzierung aus dem Ausland) wertet der Bundesfinanzhof aus den vorgenannten Gründen als gleichheitswidrigen Eingriff in den Kernbereich des ertragsteuerrechtlichen Nettoprinzips, der auch nicht durch den Aspekt der Missbrauchsverhinderung gerechtfertigt werden könne.

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Steuerbescheide sollten dringend verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

21 Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz bei der Lieferung von E-Books?

Mit Wirkung zum 1.1.2015 wurde das Umsatzsteuergesetz angepasst. Nach

dem Willen des Gesetzgebers unterliegen seither auch die Lieferung, die Einfuhr, der innergemeinschaftliche Erwerb sowie die Vermietung von Hörbüchern dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für Umsätze nach dem 31.12.2014 wie in der untenstehenden Übersicht zu unterscheiden.

Mit Urteil vom 3.12.2015 (Aktenzeichen V R 43/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Überlassung digitaler oder elektronischer Sprachwerke (wie z.B. E-Books) bei der Umsatzsteuer nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Steuersatzermäßigung gelte nur für Bücher auf physischen Trägern (Printwerk). Handelt es sich demgegenüber um eine „elektronisch erbrachte Dienstleistung“, sei der Regelsteuersatz anzuwenden. Der vom Bundesfinanzhof entschiedene Streitfall betrifft die sog. „Online-Ausleihe“ digitalisierter Sprachwerke (E-Books). Die Stpfl. räumte u.a. inländischen Bibliotheken Nutzungsrechte an digitalisierten Sprachwerken ein. Dies ermöglichte den Bibliotheksnutzern, die lizenzierten Sprachwerke über das Internet direkt von den Servern der Stpfl. abzurufen und für einen begrenzten Zeitraum zu nutzen. Finanzamt und Finanzgericht unterwarfen die Leistungen der Stpfl. an die Bibliotheken dem Regelsteuersatz.

Der Bundesfinanzhof bestätigte zwar die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Vermietung der in der Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz genannten Bücher. Digitale Sprachwerke seien aber keine Bücher im Sinne dieser Anlage 2. Das folge insbesondere aus dem Unionsrecht, das dem nationalen Umsatzsteuerrecht zu Grunde liege. Danach sei eine Steuersatzermäßigung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen – wie das Überlassen oder die Vermietung digitalisierter Bücher – ausdrücklich ausgeschlossen. Der Bundesfinanzhof verneinte in diesen Fällen auch eine steuersatzermäßigte Einräumung von Rechten im Sinne des Urheberrechtsgesetzes, da auch insoweit eine elektronische Erbringung schädlich sei.

Leistung		Anmerkung	Steuersatz
Buch/Zeitung	Überlassung in Form eines Druckerzeugnisses		7 %
	Internetdownload eines E-Books/E-Papers	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %
	Online-Verleih eines E-Books/E-Papers	Die entgeltliche Nutzungsüberlassung von digitalen Informationsquellen durch Bibliotheken steht nicht der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten aus dem Urheberrechtsgesetz (UrhG) gleich, so dass der ermäßigte Steuersatz keine Anwendung findet. Die Überlassung der eLibrarys an die Bibliotheken durch die Verlage unterliegt ebenfalls dem allgemeinen Steuersatz.	19 %
	Lieferung eines Druckerzeugnisses mit Zugang zu E-Book/Hörbuch/E-Paper	Wird neben der Abgabe eines Druckerzeugnisses auch gleichzeitig der elektronische Zugang zum E-Book oder Hörbuch bzw. E-Paper eingeräumt, handelt es sich jeweils um eigenständige, gesondert zu würdigende Leistungen. Hat der Leistungsempfänger für die Einräumung	7 % / 19 %

		des Zugangs zum E-Book bzw. E-Paper ein gesondertes Entgelt zu entrichten, ist dies die Bemessungsgrundlage für die auf elektronischem Wege erbrachte Leistung. Erfolgt der Zugang ohne gesondert vereinbartes Entgelt, ist der Gesamtkaufpreis aufzuteilen.	
Hörbuch	Überlassung auf einem Speichermedium	Hörbücher – ausgenommen Hörbücher, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Abs. 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes bestehen – unterliegen dem ermäßigten Steuersatz.	7 %
	Internetdownload	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %
Hörspiel	Überlassung auf einem Speichermedium	Die Steuerermäßigung für Hörbücher greift für Hörspiele nicht. Hörspiele unterscheiden sich von Lesungen in der Regel dadurch, dass diesen ein Drehbuch zu Grunde liegt, ähnlich einem Filmwerk. Sie bedienen sich des Stoffs des Buches als Grundlage für eine eigene Geschichte.	19 %
	Internetdownload	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %
Hörzeit-schrift/-zeitung	Überlassung auf einem Speichermedium	Die Steuerermäßigung für Hörbücher greift für Hörzeitschriften und -zeitungen nicht. Diese erscheinen üblicherweise periodisch und geben Informationen mit aktuellem Bezug, z.B. aus Politik, Wirtschaft, Sport und Feuilleton oder aus bestimmten abgegrenzten Fachthemengebieten, wieder.	19 %
	Internetdownload	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %

Hinweis:

Bedeutsam ist dieses Urteil auch deshalb, weil auf dessen Grundlage davon auszugehen sein dürfte, dass auch die Lieferung von E-Books via Datenträger dem Regelsteuersatz unterliegt. Im konkreten Streitfall hatte der Bundesfinanzhof hierüber allerdings nicht zu entscheiden.

Handlungsempfehlung:

Abzuwarten bleibt, wie die Finanzverwaltung hinsichtlich der Lieferung von E-Books via Datenträger auf dieses Urteil reagiert. Betroffene Verlage, Buchhandlungen usw. sollten die weitere Entwicklung sorgfältig beobachten.

22 Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Für die zu erwartenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist sowohl in der Handelsbilanz als auch in der steuerlichen Gewinnermittlung zwingend eine Rückstellung für un-

gewisse Verbindlichkeiten zu bilden, weil dafür eine öffentlich-rechtliche Aufbewahrungspflicht besteht. Die OFD Niedersachsen hat mit Verfügung vom 5.10.2015 (Aktenzeichen S 2137 – 106 – St 221/St 222) zu Einzelheiten der Berechnung Stellung genommen. Hervorzuheben sind folgende Aspekte:

Bei der Bildung dieser Rückstellung ist zu berücksichtigen, welche Unterlagen tatsächlich aufbewahrungspflichtig sind und wie lange die Aufbewahrungspflicht für einzelne Unterlagen noch besteht. Werden Unterlagen freiwillig länger aufbewahrt, fehlt es an der rechtlichen Verpflichtung. Eine Rückstellung kommt insoweit nicht in Betracht.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass die steuerlichen Aufbewahrungsfristen nicht enden, bevor die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist, so dass sich in der Praxis vielfach durch steuerliche Außenprüfungen oder Rechtsbehelfe die gesetzlichen Fristen verlängern können. Aus diesem Grunde muss die Aufbewahrungspflicht individuell bestimmt werden.

Die Rückstellung ist in der steuerlichen Gewinnermittlung mit dem Betrag zu passivieren, der nach den Preisverhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags für die Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich notwendig ist. Bei der Berechnung sind folgende Kosten einzubeziehen:

- Einmaliger Aufwand für das Einscannen oder die Einlagerung der am Bilanzstichtag noch nicht archivierten Unterlagen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr, für das Brennen von DVD/CD und für die Datensicherung (Sach- und Personalkosten). Die Kosten für die fortlaufende Archivierung im laufenden Veranlagungszeitraum bis zum Bilanzstichtag sind nicht einzubeziehen.
- Raumkosten (anteilige Miete bzw. Gebäude-AfA, Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Instandhaltung, Heizung, Strom) für Räumlichkeiten, die der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen dienen. Soweit im Zusammenhang mit der digitalen Speicherung noch ein Raumbedarf besteht (z.B. für einen anteiligen PC-Arbeitsplatz, bei größeren Betrieben für einen [anteiligen] Server oder für Lagerungszwecke), sind die Raumkosten zu berücksichtigen. Bei kleineren und mittleren Betrieben dürfte nur noch ein geringer Platzbedarf bestehen, der entsprechend auch nur anteilig zu berücksichtigen ist.
- Vorhandene Einrichtungsgegenstände (AfA für Regale und Schränke), es sei denn, diese sind bereits abgeschrieben.
- Anteilige Finanzierungskosten für den Server, den PC oder die Archivräume.
- Zinsanteil aus Leasingraten (z.B. für die o.g. technischen Geräte oder für Archivräume), wenn der Leasingnehmer nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands ist.

Nicht rückstellungsfähig sind

- die Kosten für die zukünftige Anschaffung von zusätzlichen Regalen und Ordnern,
- die Kosten für die Entsorgung der Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist und
- die Kosten für die Einlagerung künftig entstehender Unterlagen.

Die Rückstellung kann nach zwei Methoden berechnet werden:

- Erste Möglichkeit: Die jährlichen Kosten werden für die Unterlagen eines jeden aufzubewahrenden Jahrs gesondert ermittelt. Dieser Betrag ist dann jeweils mit der Anzahl der Jahre bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist zu multiplizieren.
- Zweite Möglichkeit: Die jährlich anfallenden rückstellungsfähigen Kosten können mit dem Faktor 5,5 multipliziert werden (arithmetisches Mittel der Jahre eins bis zehn). In der Praxis wird die Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen üblicherweise nach dieser Berechnungsmethode ermittelt. Eine Unterscheidung zwischen den zehn und sechs Jahre lang aufzubewahrenden Unterlagen kann in der Regel insoweit aus Vereinfachungsgründen unterbleiben. Die Aufwendungen für das Einscannen, die Einlagerung und Datensicherung fallen nur einmal an; sie sind deshalb nicht zu vervielfältigen.

Beispiel I: Aufbewahrung in digitaler Form

Das Einzelunternehmen X bewahrt seine Geschäftsunterlagen in digitaler Form am Arbeitsplatz des Büromitarbeiters auf. Zusätzlich wird eine Datensicherungs-DVD in einem Büroschrank verwahrt:

AfA und Unterhaltskosten für PC-Arbeitsplatz (anteilige Raumkosten für 2 qm zuzüglich anteilige AfA PC-Arbeitsplatz jährlich)	600,00 €
(anteilige) AfA für den Büroschrank (jährlich)	100,00 €
Kosten für die Datensicherung (einmalig)	5,00 €

Die Rückstellung kann wie folgt berechnet werden:

anteilige Sachkosten für den PC-Arbeitsplatz	600,00 €
AfA für den Büroschrank	100,00 €
jährlich anfallende rückstellungsfähige Kosten	700,00 €
multipliziert mit Faktor 5,5 =	3 850,00 €
Kosten für die Datensicherung (einmalig)	5,00 €
Rückstellungsbetrag	3 855,00 €

Beispiel II: Aufbewahrung in Papierform

Das Einzelunternehmen X bewahrt seine Geschäftsunterlagen in Papierform in einem Nebenraum seines Betriebsgebäudes mit einer Größe von 10 qm auf. Nach dem Bilanzstichtag ist mit folgenden Aufwendungen für die Aufbewahrung von (vorhandenen) Geschäftsunterlagen zu rechnen:

anteilige AfA und Unterhaltskosten für den Nebenraum (10 qm, jährlich)	800,00 €
AfA für Einrichtungsgegenstände (jährlich)	300,00 €
Kosten der Soft- und Hardware für die Lesbarmachung der Daten	200,00 €
Kosten für die Datensicherung (einmalig)	100,00 €

Die Rückstellung kann wie folgt berechnet werden:

anteilige AfA und Unterhaltskosten für den Nebenraum	800,00 €
--	----------

AfA für Einrichtungsgegenstände	300,00 €
Kosten für die Hard- und Software zur Lesbarmachung der Daten	200,00 €
jährlich anfallende rückstellungsfähige Kosten	1 300,00 €
multipliziert mit Faktor 5,5 =	7 150,00 €
Kosten der Datensicherung	100,00 €
Rückstellungsbetrag	<u>7 250,00 €</u>

23 Umsatzsteuerfreiheit des von einem Privatlehrer erbrachten Fahrschulunterrichts?

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes mit Beschluss vom 10.11.2015 (Aktenzeichen 5 V 5144/15) ernstliche Zweifel an der Umsatzsteuerpflicht von Umsätzen, die im Zusammenhang mit der Erteilung von Fahrschulunterricht stehen, geäußert.

Das Finanzgericht argumentiert, dass die Fahrausbildung nicht darauf beschränkt sei, verkehrstechnische Fähigkeiten zu schulen, sondern den Teilnehmern auch weitere, dem Gemeinwohl dienende Kenntnisse vermitteln soll. So habe der Verordnungsgeber in der Fahrschüler-Ausbildungsordnung bestimmt, dass die Bereitschaft und Fähigkeit zum rücksichtsvollen und partnerschaftlichen Verhalten gefördert, das Bewusstsein für die Bedeutung von Emotionen beim Fahren geschult und die Verantwortung für Leben und Gesundheit, Umwelt und Eigentum im Unterricht behandelt werden sollen. Damit spreche bei summarischer Prüfung vieles dafür, dass Fahrschulunterricht nach den europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie umsatzsteuerfrei sei.

Die einschlägige Vorschrift des Unionsrechts, nach der der von Privatlehrern erteilte Schulunterricht von der Umsatzsteuer befreit ist, erfasse Tätigkeiten, bei denen in Schulen und Hochschulen die Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern und Studenten entwickelt werden, sofern diese nicht den Charakter einer Freizeitgestaltung haben. Der Bundesfinanzhof hatte in der jüngeren Rechtsprechung etwa für Schülern erteilten Schwimmunterricht oder Kurse an einer Kampfsportschule und in einem Ballettstudio als umsatzsteuerfreie Leistungen eingeordnet.

Handlungsempfehlung:

Eine endgültige Entscheidung in dieser Frage steht noch aus. Jedenfalls sollten entsprechende Umsatzsteuerveranlagungen verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Für Personengesellschaften

24 Teilentgeltliche Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Überträgt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft einzelne Wirt-

schaftsgüter aus einem eigenen Betriebsvermögen (z.B. Einzelunternehmen) in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto und somit gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so wird dieser Vorgang als unentgeltlich angesehen, so dass die Buchwerte des Wirtschaftsguts fortgeführt werden, mithin stille Reserven nicht aufgedeckt und damit (zunächst) nicht versteuert werden müssen. Anders ist dies dann, wenn als Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsguts ein Entgelt gewährt wird, welches auch in der Übernahme einer Verbindlichkeit oder der Gutschrift auf einem Privatkonto (Darlehenskonto) bestehen kann. In diesem Fall wird ein entgeltlicher Vorgang gesehen und mithin vorhandene stille Reserven werden aufgedeckt und somit besteuert. Bedeutung hat dies insbesondere bei der Einbringung von Grundstücken.

Strittig ist nun der Fall, in dem sowohl eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto erfolgt als auch eine sonstige Gegenleistung gewährt wird, z.B. eine Gutschrift auf einem Privatkonto (Darlehenskonto) erfolgt. Bei einer solchen teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften werden zwei Lösungswege vertreten:

- Die Finanzverwaltung teilt den Vorgang in ein voll unentgeltliches und ein voll entgeltliches Geschäft auf und ordnet den Buchwert anteilig den beiden Teilen des Geschäfts zu (sog. strenge Trennungstheorie). Für die Bestimmung der Entgeltlichkeitsquote wird die sonstige Gegenleistung, die nicht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt, mit dem Teilwert (Verkehrswert) des übertragenen Wirtschaftsguts ins Verhältnis gesetzt. Durch diese Berechnung ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts in der Regel ein Gewinnrealisierungsbetrag, da der auf die entgeltliche Übertragung entfallende Teilwert den anteiligen Buchwert meist übersteigt. Für den unentgeltlichen Teil der Übertragung kann der anteilige Buchwert ohne Aufdeckung von stillen Reserven fortgeführt werden.
- Der IV. Senat des Bundesfinanzhof vertritt dagegen eine „modifizierte Trennungstheorie“. Danach wird das Rechtsgeschäft ebenfalls in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt. Allerdings wird der gesamte Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts nur dem entgeltlichen Teil zugerechnet, sodass eine Gewinnrealisierung nur eintritt, soweit die Gegenleistung über dem Buchwert liegt. Unterschreitet die Gegenleistung den gesamten Buchwert, wird eine Gewinnrealisation verneint. Diese Rechtsprechung wird von der Finanzverwaltung nicht angewendet.

Nun hat der X. Senat des Bundesfinanzhofs diese Frage mit Beschluss vom 27.10.2015 (Aktenzeichen X R 28/12) dem übergeordneten Großen Senat zur Entscheidung vorgelegt. Der X. Senat folgt anders als der IV. Senat der Auffassung der Finanzverwaltung. Abzuwarten bleibt, wie der Große Senat diese Frage entscheidet.

Hinweis:

Im Einzelfall kann diese Frage erhebliche steuerliche Folgen nach sich ziehen. Bei teilentgeltlichen Übertragungen von einzelnen Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft besteht also derzeit Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerlichen Folgen.

25 Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II

Bringt ein Gesellschafter ein einzelnes Wirtschaftsgut aus seinem Einzelun-

ternehmen in die Personengesellschaft ein, so kommen hierfür verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten in Betracht. Erfolgt die Gutschrift für die Einbringung auf dem Kapitalkonto I, welches für die Gesellschaftsrechte wie insbesondere das Gewinnbezugsrecht maßgebend ist, so handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang. Erfolgt die Gutschrift dagegen auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto, so handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang. Dies hat steuerliche Auswirkungen sowohl auf Seiten des Einbringenden als auch auf Seiten der Personengesellschaft. Insbesondere knüpft hieran die Frage, ob und in welchem Umfang stille Reserven aufgedeckt werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.7.2015 (Aktenzeichen IV R 15/14) entschieden, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts durch einen Kommanditisten auf eine KG unentgeltlich erfolgt, wenn der Gegenwert allein auf einem Kapitalkonto II mit gesellschaftsrechtlichem Kapitalcharakter gutgeschrieben wird und die Gesellschaftsrechte sich ausschließlich nach dem Kapitalkonto I (Festkapital) richten. Damit widerspricht der Bundesfinanzhof ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung.

Handlungsempfehlung:

Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten. Die Gestaltungsmöglichkeiten dürften sich durch diese Rechtsprechung nun aber erhöht haben. Soll eine unentgeltliche Einbringung erfolgen, so konnte dies bislang nur über ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto erfolgen, was den Nachteil hat, dass die mit eingebrachten stillen Reserven dann nicht mehr dem einbringenden Gesellschafter zugeordnet sind. Diese Problematik kann nun nach der aktuellen Rechtsprechung gelöst werden. Im konkreten Fall ist jedenfalls eine sorgfältige Festlegung der Gegenleistung für die Einbringung vorzunehmen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

26 Verfassungsmäßigkeit der Abschaffung des Werbungskostenabzugs bei Kapitaleinkünften bestätigt

Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist unter Anwendung der Abgeltungssteuer mit einem Steuersatz von 25 % der Abzug tatsächlich angefallener Werbungskosten ausdrücklich ausgeschlossen. Diese sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € bzw. 1 602 € bei der Zusammenveranlagung abgegolten. Dass dieser Ausschluss des Abzugs tatsächlich angefallener Werbungskosten verfassungsgemäß ist, hat nun nochmals das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 30.9.2015 (Aktenzeichen 3 K 1277/11 E) bestätigt. Der mit dem Abzugsverbot verbundene Verstoß gegen das steuerliche Nettoprinzip sei unbedenklich und der Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € als eine vom Gesetzgeber vorgesehene Typisierung der Werbungskosten möglich und zulässig.

Hinweis:

Vor dem Bundesfinanzhof ist in dieser Frage allerdings noch das unter dem Aktenzeichen IX R 48/14 geführte Verfahren anhängig, so dass eine endgültige Klärung noch nicht erfolgt ist. Die Aussichten, dass der Werbungskostenabzugsausschluss

als verfassungswidrig eingestuft wird, werden allerdings im Fachschrifttum als gering eingeschätzt.

27 Werbungskostenabzugsverbot für Aufwendungen im Jahr 2009, die im Zusammenhang mit vor 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen stehen

Bekanntlich ist seit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ein Abzug tatsächlich angefallener Werbungskosten gesetzlich ausgeschlossen. Diese sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag abgegolten. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.6.2015 (Aktenzeichen VIII R 12/14) die Verfassungsmäßigkeit dieses Werbungskostenabzugsverbots nochmals bestätigt.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass das Werbungskostenabzugsverbot auch dann Anwendung findet, wenn nach dem 31.12.2008 getätigte Ausgaben mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind

Handlungsempfehlung:

Das vielfach in Frage gestellte Werbungskostenabzugsverbot bei Kapitaleinkünften unter Geltung der Abgeltungsteuer wurde nun abermals bestätigt. Die verdeutlicht, dass in der Praxis Werbungskosten vermieden werden sollten.

Für Hauseigentümer

28 Blockheizkraftwerk in der Regel unselbständiger Gebäudebestandteil und kein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut

Bislang wurden sowohl dachintegrierte Photovoltaikanlagen als auch Blockheizkraftwerke wie selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter behandelt. Dies hatte zur Folge, dass Investitionsabzugsbeträge bzw. Sonderabschreibungen nach dem Einkommensteuergesetz in Frage kamen und die Abschreibung nicht nach den Maßgaben der Gebäudeabschreibung, sondern gesondert für diese Wirtschaftsgüter zu bemessen war. Hinsichtlich der Behandlung von dachintegrierten Photovoltaikanlagen wird diese Auffassung beibehalten, hinsichtlich von Blockheizkraftwerken, soweit diese nicht als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, wird sie aber ausdrücklich aufgegeben, wie das Bayerische Landesamt für Steuern mit Schreiben vom 1.10.2015 (Aktenzeichen S 2240.1.1.-6/2 St32) mitteilt.

Anlass hierfür war u.a. das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23.9.2014 (Aktenzeichen 3 K 2163/12). Das Finanzgericht führt aus, dass der eigentliche Zweck des Blockheizkraftwerks in der Beheizung des Gebäudes und der Versorgung desselben mit warmem Wasser liege. Es diene damit vorrangig dazu, das Gebäude nutzbar zu machen und sei als unselbständiger Gebäudeteil anzusehen. Im Urteilsfall führte der Ersatz der bisherigen Heizungsanlage in einem Vermietungsobjekt durch ein Blockheizkraftwerk zu sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen des vermieteten Objekts.

Handlungsempfehlung:

Aus Vertrauensschutzgründen räumt die Finanzverwaltung dem Stpfl. ein Wahlrecht ein, die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin anzuwenden auf alle Blockheizkraftwerke, die vor dem 31.12.2015 angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt worden sind. Es ist gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder des Feststellungsverfahrens spätestens für den Veranlagungszeitraum 2015 auszuüben.

Hinweis:

Insbesondere bei Einbau eines Blockheizkraftwerks im Rahmen einer Sanierung wirkt sich die geänderte Rechtsprechung günstig aus.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzgericht die Frage offen gelassen, ob der Verkauf des mit dem Blockheizkraftwerk erzeugten Stroms als gewerbliche Tätigkeit einzu-stufen ist oder aber, weil der Strom ganz überwiegend an die Mieter verkauft wurde, dies als unselbständige Nebenleistung zu den Vermietungseinkünften zu qualifizieren ist. Insoweit ist jeweils im konkreten Fall festzustellen, wie der erzeugte Strom und die anfallende Wärme genutzt werden.

29 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für ein Familienheim

Erbschaftsteuerfrei ist u.a. der Erwerb von Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück durch Kinder und der Kinder verstorbener Kinder von Todes wegen, soweit zum einen der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Zum anderen muss die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein (Familienheim) und zudem darf die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigen. Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

a) Steuerbefreiung trotz verzögerter Selbstnutzung?

Mit Urteil vom 23.6.2015 hat der Bundesfinanzhof (Aktenzeichen II R 39/13) entschieden, dass Kinder des Erblassers ein vom Erblasser zu Wohnzwecken genutztes Familienheim steuerfrei erwerben können, wenn sie innerhalb angemessener Zeit nach dem Erbfall die Absicht fassen, das Familienheim selbst für eigene Wohnzwecke zu nutzen, und diese Absicht durch den Einzug auch tatsächlich umsetzen. Angemessen sei regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach Erbfall. Dem Erwerber sei zunächst eine gewisse Zeit einzuräumen, um zu prüfen, ob er in die Wohnung einzieht. Hat er den Entschluss zum Einzug gefasst, benötige er i.d.R. weitere Zeit für Renovierung bzw. Gestaltung der Wohnung für eigene Wohnzwecke sowie für die Durchführung des Umzugs.

In dem vorliegenden Fall waren der Stpfl. und seine Schwester je zur Hälfte Miterben ihres Ende 2010 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörte ein Zweifamilienhaus. Eine Wohnung war vom Vater und der Schwester gemeinsam genutzt worden; eine Wohnung war fremdvermietet. Ende 2011 zog der Stpfl. mit seiner Ehefrau in die vormalige Wohnung des Vaters ein. Bei der Erbauseinandersetzung im März 2012 erhielt der Stpfl. dann das Allei-

neigentum an dem Zweifamilienhaus. Das Finanzamt gewährte die Steuerbefreiung für die selbstgenutzte Wohnung (vormals Wohnung des Vaters) nur entsprechend dem Erbteil des Stpfl. und damit nur zur Hälfte.

Der Bundesfinanzhof folgte dagegen der Rechtsauffassung des Finanzgerichts, dass die Steuerbegünstigung in voller Höhe, also auch für den erst im Rahmen der Erbaueinandersetzung erworbenen Anteil an der Wohnung zu berücksichtigen sei. Dem Stpfl. stehe die Steuerbefreiung für die selbstgenutzte Wohnung zu, weil er ca. ein Jahr nach dem Erbfall und damit innerhalb angemessener Zeit eingezogen sei. Eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung könne auch vorliegen, wenn die Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Erbfall genutzt wird. Allerdings müsse der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat und aus welchem Grund ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war. Unschädlich sei, dass die Erbaueinandersetzung erst über ein Jahr nach dem Erbfall erfolgt sei.

Hinweis:

Die Selbstnutzung durch den Erben muss in angemessener Zeit erfolgen. Vergehen mehr als sechs Monate, so sollten die Gründe für die Verzögerung sorgfältig dokumentiert werden. Der Bundesfinanzhof hat ausdrücklich entschieden, dass die Ansicht der Finanzverwaltung hinsichtlich der zeitlichen Komponente zu eng und damit abzulehnen ist.

b) Steuerbefreiung setzt tatsächliche Nutzung für eigene Wohnzwecke voraus

Mit Urteil vom 23.6.2015 (Aktenzeichen II R 13/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Steuerbefreiung für ein Familienheim zwingend eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraussetzt. Dass der Erbe aus „zwingenden Gründen“ daran gehindert ist, spielte aus Sicht des Gerichts insoweit keine Rolle.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. eine neue Arbeitsstelle in einem ca. 500 km vom geerbten Wohnhaus entfernten Ort angenommen. Er hatte sich gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet, seinen Wohnsitz an den künftigen Dienstort oder in dessen nähere Umgebung zu verlegen. Aus diesem Grund kam es nie zu einer Nutzung des geerbten Wohnhauses des verstorbenen Vaters zu eigenen Wohnzwecken. Der Stpfl. machte dennoch die Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer geltend und argumentierte, dass er aus „zwingenden Gründen“ daran gehindert gewesen sei, das Einfamilienhaus selbst zu nutzen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Ablehnung der Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiung erfasse – unter weiteren Voraussetzungen – u.a. die Wohnung in einem mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstück, wenn die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist. Dies setze voraus, dass der Erwerber die Absicht hat, das Haus selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. Erforderlich sei neben der Widmung der Wohnung zur Selbstnutzung also auch, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Eine Steuerbefreiung für ein Familienheim scheidet aus, wenn der Erwerber von vornherein gehindert ist, die Wohnung in dem von Todes wegen erworbenen Einfamilienhaus für eigene Wohnzwecke zu nutzen und deshalb auch tatsächlich nicht einzieht. Unerheblich sei in diesem Zusammenhang, welche Gründe der Aufnahme einer Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke entge-

genstehen.

Hinweis:

Abzugrenzen ist von dem gesetzlich geregelten Fall, dass ein Erwerber ein Haus durch die Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken als Familienheim bestimmt hat, es auch zunächst selbst nutzt und die Nutzung als Familienheim später innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb entfällt. Diese Aufgabe der Selbstnutzung zu Wohnzwecken führt grundsätzlich zum Wegfall der Steuerbefreiung. Ausnahmsweise ist die Beendigung der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken unschädlich, wenn der Erwerber aus zwingenden Gründen am **weiteren** Bewohnen des Familienheims gehindert ist. Zwingende Gründe, die einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entgegenstehen, können die Steuerbefreiung eines bereits selbst genutzten Familienheims also bestehen lassen. Sie führen jedoch nicht dazu, dass die Steuerbefreiung zu gewähren ist, wenn das Haus von Anfang an nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Nimmt der Erwerber die Selbstnutzung eines Hauses zu eigenen Wohnzwecken überhaupt nicht auf, ist das von Todes wegen erworbene Haus kein Familienheim und damit der Erwerb nicht steuerbefreit.

30 Steuerliche Anerkennung der Überlassung einer Mietwohnung an unterhaltsberechtigter Tochter

Grundsätzlich werden auch Mietverhältnisse mit unterhaltsberechtigten Kindern anerkannt, soweit die Vereinbarungen fremdüblich ausgestaltet sind und tatsächlich auch durchgeführt werden. Die entsprechenden Mieten sind dann zwar als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern, jedoch können auch Werbungskosten geltend gemacht werden. Gerade bei fremdfinanzierten Objekten oder bei höheren Renovierungskosten kann dies attraktiv sein. Wird das Mietverhältnis steuerlich dagegen nicht anerkannt, so scheidet ein Werbungskostenabzug aus, was sich sehr nachteilig auswirken kann.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in dem Urteil vom 20.5.2015 (Aktenzeichen 7 K 1077/14 E) ein Mietverhältnis nicht anerkannt, weil die Tochter den im Mietvertrag festgelegten Mietzins nicht an die Eltern gezahlt hat und eine behauptete Verrechnung der Miete mit dem Unterhalt nicht geregelt war. Die Stpfl. vermieteten seit November 2011 eine 54 Quadratmeter große Wohnung in einem Zweifamilienhaus an ihre Tochter, die bei Abschluss des Mietvertrags noch das Gymnasium besuchte und im Anschluss daran ein Studium aufnahm. Der Mietvertrag sah eine Kaltmiete von 350 € und Nebenkostenvorauszahlungen von 125 € vor. Tatsächlich zahlte die Tochter jedoch keine Miete.

Das Finanzgericht kam zu dem Schluss, dass die Überlassung der Wohnung sich nicht als entgeltliche Nutzungsüberlassung darstelle, sondern als Naturalunterhalt. Bereits der Mietvertrag halte dem anzustellenden Fremdvergleich nicht stand. Vereinbart worden sei die unbare Zahlung der Miete durch Überweisung. Tatsächlich sei aber kein Geld von einem Konto der Tochter der Stpfl. auf ein Konto der Stpfl. geflossen. Auch die behauptete Verrechnung der Miete mit dem Unterhalt führe zu keinem anderen Ergebnis. So sei die Höhe des Unterhaltsanspruchs nicht im Einzelnen festgelegt worden. Ebenso wenig seien die weiteren Barunterhaltsleistungen vereinbart und abgerechnet worden. Zudem sei nicht nachgewiesen worden, dass die Tochter die Wohnung zum selbständigen hauswirtschaftlichen Leben genutzt hat, vielmehr habe sie weiterhin bei den Eltern die Mahlzeiten eingenommen. In der Gesamtschau sprach nach Ansicht des Gerichts somit alles

dafür, dass es den Stpfl. nicht um die entgeltliche Vermietung einer Wohnung, sondern um die Gewährung von Naturalunterhalt in Form der Gestellung von Wohnraum ging.

Hinweis:

Durch den Bundesfinanzhof wurde bereits mehrfach bestätigt, dass auch ein Mietverhältnis mit einem unterhaltsberechtigten Kind anerkannt werden kann, wenn bestimmte „Spielregeln“ eingehalten werden. In der Praxis lässt sich die Anerkennung des Mietverhältnisses leicht sicherstellen, wenn die Miete von dem Kind tatsächlich an die Eltern überwiesen wird und umgekehrt die Eltern den Unterhalt an das Kind überweisen. Auch die Verrechnung mit dem Unterhaltsanspruch dürfte ausreichend sein, wenn klare Abreden über den zu zahlenden Unterhalt vorliegen und auch der Mietvertrag die Verrechnung und eben keine Zahlung vorsieht. Generell gilt, dass unter nahen Angehörigen die Vereinbarungen klar zu treffen und tatsächlich durchzuführen sind.

31 Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA: Beachtlichkeit einer vertraglichen Abrede

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung ist der Kaufpreis der Immobilie auf das Gebäude sowie den Grund und Boden aufzuteilen. Der auf den Grund und Boden entfallende Anteil geht nicht in die Abschreibung ein. Vielfach wird beim Erwerb einer Immobilie nur ein Gesamtkaufpreis vereinbart, so dass für steuerliche Zwecke im Nachhinein eine Kaufpreisaufteilung erfolgen muss. Die Aufteilung ist oft streitanfällig und gerade die Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Kaufpreisaufteilung führt nicht selten zu realitätsfernen und für den Stpfl. ungünstigen Ergebnissen.

Vorteilhaft ist es, wenn von vorneherein eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag erfolgt. Da es sich bei dem Kaufvertrag im Regelfall um eine Vereinbarung zwischen fremden Dritten handelt, kann die vereinbarte Kaufpreisaufteilung für steuerliche Zwecke genutzt werden. Dies hat nun auch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.9.2015 (Aktenzeichen IX R 12/14) betont. Entschieden wurde, dass eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude der Berechnung der AfA auf das Gebäude zu Grunde zu legen ist, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt. Zum anderen sei entscheidend, dass das Finanzgericht auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Auch eine wesentliche Diskrepanz des vereinbarten Grundstückspreises zu den Bodenrichtwerten rechtfertigt grundsätzlich keine vom Vertrag abweichende Aufteilung. Bei der Diskrepanz handele es sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte wiedergibt. Ein solches Indiz könne durch andere Indizien entkräftet werden.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof zeigt zwar auch die Grenzen solcher vertraglichen Absprachen auf, doch bestätigt er die grundsätzliche Beachtlichkeit vertraglicher Abreden. Gerade bei Immobilien, die Besonderheiten aufweisen, wie z.B. eine große Grundstücksgröße oder Mängel im Baubestand, bieten derartige vertragliche Abreden eine sinn-

volle Basis für die Ermittlung der steuerlichen Abschreibungen.

Vertragliche Abreden sind auch dann von Nutzen, wenn der Kaufpreis auch auf selbständig abschreibbare Wirtschaftsgüter, wie z.B. Einbaumöbel, Einbauküche, Außenanlagen oder Photovoltaikanlage entfällt. In diesem Fall empfiehlt es sich, diese Wirtschaftsgüter ausdrücklich in einer Anlage zum Kaufvertrag einzeln zu benennen und zu bewerten.

32 Risikolebensversicherungsbeiträge keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 35/14) mit Beiträgen für Risikolebensversicherungen befasst, welche der Absicherung von Darlehen dienen, die zur Finanzierung der Anschaffungskosten eines der Einkünfteerzielung dienenden Immobilienobjekts aufgenommen werden. Diese können nach dieser Entscheidung auch dann nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, wenn der Versicherungsvertragsabschluss durch das finanzierende Kreditinstitut vorgegeben war. Zwar bestehe zwischen dem Abschluss der Risikolebensversicherungen als Voraussetzung der Immobilienfinanzierung und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Dieser werde aber auf Grund des gleichzeitig bestehenden Veranlassungszusammenhangs durch die private Lebensführung überlagert. Denn vorrangig ermögliche die Versicherung im Todesfall einen schuldenfreien Übergang des Immobilienobjekts auf den Rechtsnachfolger, was dem steuerlich unbeachtlichen Umstand einer Darlehenstilgung im Vermögensbereich des Stpfl. entspreche.

Hinweis:

Bis zu bestimmten Höchstbeträgen können Beiträge zu „Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen“, als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden. In der Praxis läuft dieser Abzug allerdings wegen der gesetzlichen Höchstbeträge oftmals ins Leere.

33 Energetische Sanierung als anschaffungsnahe Aufwendungen

Auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung zählen Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen – sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten. Diese können steuerlich nur über die Gebäude-AfA geltend gemacht werden.

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 12.11.2015 (Aktenzeichen 4 K 571/13) entschieden, dass Aufwendungen für energetische Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes ebenfalls anschaffungsnahe Herstellungskosten darstellen können, wenn sie innerhalb des anschaffungsnahe Zeitraums anfallen. Sofern die 15 %-Grenze insgesamt überschritten wird, handele es sich nicht um Erhaltungsaufwand, so dass ein Sofortabzug als Werbungskosten ausgeschlossen sei. Im Urteilsfall waren die Vermietungsobjekte bei Erwerb betriebsbereit und vollständig vermietet; sie wurden lediglich an den heutigen Standard im Rahmen einer energetischen Sanierung durch Vollwärmeschutz angepasst. Zudem erfolgten eine Erneuerung des Daches sowie ein Austausch von

Fenstern und Türen und eine teilweise Erneuerung der elektrischen Installationen sowie von sanitären Anlagen. Den gesamten Vorgang stufte das Finanzgericht als Modernisierung eines Gebäudes ein; bei den baulichen Veränderungen handele es sich demzufolge um Modernisierungsmaßnahmen, welche grundsätzlich als anschaffungsnahe Herstellungskosten einzustufen seien.

Handlungsempfehlung:

Die Ermittlung etwaiger anschaffungsnaher Aufwendungen kann im Einzelfall komplex sein und sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

34 Einkünftezurechnung von Bürgschaftsverlusten eines Geschäftsführers

Der BFH hat mit Urteil v. 8.7.2015 (Aktenzeichen VI R 77/14, DStR 2015, 2533) zur Einkunftszuordnung von Aufwendungen aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme des Geschäftsführers Stellung genommen. Die Besonderheit des Falls lag darin, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren 2009 bis 2011 zunächst nur als Treuhänder für einen Treugeber zu 60 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt war, möglicherweise (dies war durch die Vorinstanz nicht hinreichend aufgeklärt worden) aber für die Folgejahre eine eigene Beteiligung angestrebt hatte.

Im konkreten Sachverhalt war der Stpfl. seit 2002 Geschäftsführer der GmbH und erhielt für die Tätigkeit ein festes Monatsgehalt, Weihnachtsgeld und eine gewinnabhängige Tantieme. Im Treuhandvertrag über Anteile an der GmbH hatte er sich verpflichtet, sämtliche ihm als Gesellschafter zustehenden Rechte nur gemäß den Weisungen des Treugebers auszuüben und die auf den Geschäftsanteil entfallenden Ausschüttungen an den Treugeber abzuführen. Für die Treuhändertätigkeit erhielt der Geschäftsführer (Stpfl.) keine Vergütung, sondern nur einen Aufwendungsersatz. Im Juni 2003 erteilte der Stpfl. zwei Banken selbstschuldnerische Bürgschaften zur Absicherung von Krediten, die die GmbH zur Finanzierung von Grundstückskäufen aufgenommen hatte. Zu Beginn des Jahres 2004 wurde der Stpfl. als Geschäftsführer abberufen und der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH mangels Masse abgelehnt. In den Streitjahren 2009 bis 2011 wurde der Stpfl. dann aus den Bürgschaften in Anspruch genommen.

Die entsprechenden Zahlungen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Verfahrenskosten machte der Stpfl. in seinen Einkommensteuererklärungen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend, was das Finanzamt und das Finanzgericht allerdings ablehnten. Nach Auffassung des FG Düsseldorf sprächen Einlassungen des Stpfl. in der mündlichen Verhandlung für einen überwiegenden Veranlassungszusammenhang zwischen der Übernahme der Bürgschaften und der angestrebten Beteiligung an der Gesellschaft. Der Treugeber C hätte nämlich dem Stpfl. seinerzeit eine Beteiligung an der GmbH in Aussicht gestellt, um ihn als Geschäftsführer zu gewinnen. Zu einer Beteiligung war es allerdings nicht gekommen.

In Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH dazu klarge-

stellt,

- dass bei GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern die Übernahme einer Bürgschaft sowohl durch die Arbeitnehmerstellung als auch durch die Gesellschafterstellung veranlasst sein kann,
- dass insoweit ein Abzug als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ebenso in Betracht kommen kann wie ein steuermindernder Abzug der Aufwendungen aus einer Anwendung des § 17 EStG und
- dass der Aufwand den Einkünften zuzurechnen ist, zu denen der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht.

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung sei regelmäßig umso mehr anzunehmen, je höher die Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist. Denn ein fremder, nicht beteiligter Geschäftsführer werde nur in Ausnahmefällen bereit sein, zu Gunsten seines offenbar gefährdeten Arbeitsplatzes das Risiko einer Bürgschaft zu übernehmen. Eine nur sehr geringe Beteiligung bei Bürgschaftsübernahme könne im Umkehrschluss als Indiz dafür gewertet werden, dass eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis vorliegt. Dies gelte erst recht, wenn der Arbeitnehmer an der Gesellschaft nicht beteiligt ist und durch die Bürgschaftsübernahme keine weiteren Einkünfte erzielt und dementsprechend damit ausschließlich seine Lohneinkünfte zu sichern und zu erhalten sucht.

Im vorliegenden Fall seien diese Überlegungen in gleicher Weise zu Grunde zu legen. Dabei sei es nicht ausgeschlossen, dass auch im Fall einer gegenwärtig ausgeübten Erwerbstätigkeit ein Erwerbsaufwand wirtschaftlich vorrangig durch eine zunächst nur angestrebte andere Erwerbstätigkeit veranlasst und dementsprechend dieser zuzurechnen sei.

Auch dieses Urteil verdeutlicht, dass die Umstände (u.a. die Frage der Entgeltlichkeit) und Beweggründe der Bürgschaftsübernahme durch einen Geschäftsführer sorgfältig zu dokumentieren sind. Regelmäßig sollte in einschlägigen Praxisfällen der entsprechende Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit begehrt werden, da es bei einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nach aktueller Rechtslage ggf. zu einem Abzugsverbot, mindestens aber zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens kommt, wonach Aufwendungen nur zu 60 % berücksichtigt werden können.

35 Verlust aus GmbH-Beteiligung: Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Zuführung von Eigenkapital zur Ablösung einer Bürgschaft

Das FG Düsseldorf hat mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil v. 18.12.2014 (Aktenzeichen 11 K 3617/13 E, www.stotax-first.de) zu einem Sachverhalt Stellung genommen, in dem eine Ablösung von Gesellschafter-sicherheiten über den Umweg einer Einzahlung des Gesellschafters in das Eigenkapital der GmbH (und eine anschließende Zahlung der GmbH an die Bank) erfolgt war.

Im Streitfall beehrte – verkürzt dargestellt – der Stpfl. die Anerkennung eines Verlusts i.S.d. § 17 EStG aus der Veräußerung einer GmbH-Beteiligung. An dieser A-GmbH waren seit 2003 der Stpfl. sowie seine drei Brüder jeweils zu 24,75 % (und weiterhin der Vater zu 1 %) beteiligt. Der Stpfl. war zudem zum Geschäftsführer bestellt und hatte in 2004 eine Bürgschaft i.H.v. 425 T€ gegenüber der C-Bank übernommen. Ende 2009 stellte die A-GmbH ihren Geschäftsbetrieb ein und veräußerte ihr gesamtes Vermögen. 2010 beschlossen der Stpfl. und seine Brüder zur Vermeidung einer an-

sonsten drohenden Liquidation Zuführungen zur Kapitalrücklage der A-GmbH i.H.v. rd. 281 T€. Daran anschließend beglich die A-GmbH einen Teil ihrer Schulden gegenüber der C-Bank, die ihrerseits auf einen Teil ihrer zinslos gestellten Forderungen verzichtete und darüber hinaus zusagte, keine weiteren Ansprüche gegen die A-GmbH und die Bürgen zu stellen.

Danach veräußerte der Stpfl. seinen Anteil an der GmbH zu einem Kaufpreis von 0 € und beehrte die Anerkennung eines Verlusts i.S.d. § 17 EStG für 2010. Dieser setzte sich zu über 70 T€ aus den Zuführungen in die Kapitalrücklage zusammen. Demgegenüber berücksichtigte das Finanzamt im Wesentlichen nur den anteiligen Verlust der Stammeinlage i.H.v. rd. 12 T€ als (nachträgliche) Anschaffungskosten.

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen und im Rahmen seiner Begründung ausgeführt,

- dass dem Stpfl. weitere Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG durch die Einzahlungen in die Kapitalrücklage nur insoweit entstanden waren, als die A-GmbH diese nicht zur Ablösung der vom Stpfl. gewährten Sicherheiten verwandt hat.
- Zahlungen in die Kapitalrücklage seien zwar grundsätzlich als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigungsfähig. (Nach der Rechtsprechung des BFH setzen nachträgliche Anschaffungskosten voraus, dass die Finanzierungshilfen eigenkapitalersetzenden Charakter haben.) Dienen die Zahlungen dazu, die Inanspruchnahme des Gesellschafters als Sicherungsgeber abzuwenden, würden nicht ohne Weiteres Anschaffungskosten vorliegen.
- Der Aufwand sei in derartigen Fällen durch die Ablösung der Sicherheiten veranlasst und teile deren steuerliche Beurteilung. Und im vorliegenden Sachverhalt sei der Stpfl. zu keinem Zeitpunkt Inhaber eines werthaltigen Rückgriffsanspruchs gegen die A-GmbH gewesen, dessen Ausfall bei ihm zu Anschaffungskosten hätte führen können.

Handlungsempfehlung:

Da das FG die Revision (auch „zur Fortbildung des Rechts“) zugelassen hat, die nun beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 5/15 anhängig ist, sollten einschlägige Fälle offen gehalten werden. Es ist davon auszugehen, dass der BFH auch zu der Frage Stellung nehmen wird, ob die sog. Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts auch für VZ nach 2008 noch fortgelten.

36 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Umsatztantieme eines Vertriebs-Geschäftsführers

Im Urteil vom 21.4.2015 (Aktenzeichen 6 K 867/12, EFG 2015, 2213) hat sich das FG Baden-Württemberg mit der Frage befasst, ob die Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Zulässigkeit von Umsatztantiemen so zu verstehen ist, dass es in allen Fällen – und nicht nur während der Aufbauphase des Unternehmens – einer zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung der Umsatztantieme bedarf. Dies ist vor dem Hintergrund zu beachten, dass umsatzabhängige Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers oder eines dem Gesellschafter nahestehenden Geschäftsführers im Regelfall dem Grunde nach nicht anerkannt werden, also in voller Höhe als vGA eingestuft werden. Begründet wird dies damit, dass die Umsatztantieme für die Kapitalgesellschaft besondere Risiken birgt, weil sie unabhängig von der Erwirtschaftung eines Gewinns zu zahlen ist und die Gefahr in sich birgt, dass die

Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben werden.

In der Aufbau- bzw. Übergangsphase eines Unternehmens kann eine Umsatztantieme anzuerkennen sein. Nach der Rechtsprechung des BFH muss in diesem Fall jedoch bereits im Vertrag von vornherein eine zeitliche und betragsmäßige Begrenzung der Tantieme vorgesehen werden. Das FG Baden-Württemberg ist nun aber zu dem Ergebnis gekommen, dass es für die Vereinbarung einer steuerlich anzuerkennenden Umsatztantieme keiner zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung bedarf, wenn der Tantiemebegünstigte (im Streitfall war dies der als Prokurist tätige Ehegatte des beherrschenden Gesellschafters) tatsächlich ausschließlich für den Vertrieb zuständig ist. Im Zusammenwirken mit den übrigen Lohnbestandteilen dürfe die Umsatztantieme allerdings auch in diesem Fall nicht zu einer unangemessenen Gehaltsausstattung führen.

Zwar sei bei Umsatztantiemen die Gefahr einer Gewinnabsaugung gegeben, da die Umsätze durch den Geschäftsführer zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben werden könnten. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter gewähre daher im Regelfall eine Erfolgsvergütung in Form einer Gewinn- und nicht in Form einer Umsatztantieme. Aus diesem Grund seien Umsatztantiemen i.d.R. als vGA zu beurteilen. Liegen jedoch überzeugende betriebliche und/oder unternehmerische Gründe für die Gewährung einer Umsatz- statt einer Gewinn- Tantieme vor, sei auch eine Umsatztantieme als gewährte Erfolgsbeteiligung nicht als vGA anzusehen. So sei der BFH-Rechtsprechung gerade für die Fälle einer ausschließlichen Vertriebszuständigkeit des Tantiemebegünstigten zu entnehmen, dass es einer zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung der Umsatztantieme nicht bedürfe.

Handlungsempfehlung:

Umsatztantiemen sollten auch nach dieser Entscheidung besonders gelagerten Sachverhalten vorbehalten bleiben; im Zweifelsfall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

b) Zulässigkeit einer sog. „Negativ-Tantieme“ an Gesellschafter-Geschäftsführer

Im Urteil vom 5.5.2015 (Aktenzeichen 6 K 3640/13, EFG 2015, 2215) hat das FG Baden-Württemberg entschieden, dass die Vereinbarung einer sog. „Negativ-Tantieme“, durch die der tantiemeberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer auch an künftigen Verlusten der Körperschaft im Wege eines Verlustvortrags beteiligt wird, steuerlich anzuerkennen ist, weil diese letztendlich der Nachhaltigkeit des Vergütungssystems diene.

Im Streitfall waren beide Gesellschafter-Geschäftsführer zu je 50 % an einer GmbH beteiligt und bezogen je eine Tantieme i.H.v. 25 % des körperschaftsteuerlichen Gewinns. Ab 2005 änderten die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Tantiemeregeln dahingehend, dass nun bei der Berechnung auch etwaige Verlustvorträge zu berücksichtigen sein sollten. So sollte – verkürzt dargestellt – eine negative Tantieme von den schon erdienten, aber zunächst einbehaltenen und noch nicht an die Geschäftsführer ausbezahlten Tantiemeanteilen in Abzug zu bringen sein.

In dieser Gestaltung sah die FinVerw eine vGA mit der Begründung, negative Tantiemen seien in Deutschland (noch) nicht üblich. Das FG hingegen hat das Vorliegen einer vGA verneint, weil die Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Gehaltskomponente im Rahmen der Geschäftsführervergütung fremdüblich und selbst dann anzuerkennen ist, wenn ein bestehender Verlustvortrag in die Bemessungsgrundlage einer solchen Gewinn- Tantieme einbezogen wird. Eine Gewinn- Tantieme diene der Beteiligung am Erfolg der Ge-

sellschaft. Der Erfolg sei hierbei in einer langfristigen Betrachtung zu messen. Eine Minderung der Erfolgsprämie für Zeiträume, in denen unter Leitung des betreffenden Geschäftsführers ein Verlust erzielt wurde, entspreche daher einer „inneren Logik einer Gewinntantieme“.

Handlungsempfehlung:

Für die konkrete Abfassung entsprechender Vereinbarungen ist vor diesem Hintergrund auch die Forderung der Rechtsprechung hervorzuheben, wonach die Tantiemeformel so klar bestimmt sein muss, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung bedarf. Tantiemvereinbarungen sind nämlich dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn sie einen Entscheidungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung enthalten, wenn z.B. der Gesellschafterversammlung grundsätzlich die Möglichkeit eingeräumt wird, eine von der Tantiemvereinbarung abweichende Tantieme festzusetzen.

c) VGA durch Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 20.8.2015 (Aktenzeichen 10 K 12/08, EFG 2015, 1849) hat das FG Köln in Fortführung der BFH-Rechtsprechung entschieden, dass dann eine vGA vorliegt, wenn eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Einfamilienhaus zu einem unangemessen niedrigen Entgelt überlässt. Ein unangemessen niedriges Entgelt soll danach vorliegen, wenn die jährlichen Kosten der GmbH nicht gedeckt werden (sog. Kostenmiete).

Dabei komme es auch nicht darauf an, ob das Entgelt den ortsüblichen Verhältnissen (der sog. Vergleichsmiete) entspricht. Ebenso wenig komme es darauf an, ob das Einfamilienhaus „aufwändig“ oder „normal“ gestaltet ist. Letzteres hatte das FG Köln bereits mit Urteil vom 22.1.2015 (Aktenzeichen 10 K 3204/12, EFG 2015, 843) festgestellt.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH im Jahr 1987 ein Einfamilienhaus erworben und dieses an ihren Alleingesellschafter-Geschäftsführer zu Wohnzwecken vermietet. Daraus hatte die GmbH in allen Streitjahren Verluste erzielt, weil schon die angesetzte AfA die Jahresmiete um 50 % überstieg. Im Zuge einer Außenprüfung gelangte die FinVerw für die Streitjahre 1994–1998 zu dem Ergebnis, dass jeweils hinsichtlich der Differenz zwischen der gezahlten Miete und der Kostenmiete eine vGA vorliege. Das FG Köln hat dieses Ergebnis bestätigt.

Handlungsempfehlung:

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (Az. BFH: I R 71/15). Einschlägige Fälle sollten daher offen gehalten werden, zumal beim BFH ein weiteres einschlägiges Verfahren unter dem Aktenzeichen I R 8/15 anhängig ist.

Hinweis:

In diesem zweiten Verfahren hatte die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg v. 5.8.2014, Aktenzeichen 6 K 24/13, www.stotax-first.de) differenziert entschieden, dass zwar im ersten Schritt grundsätzlich die Kostenmiete anzusetzen sei, dass aber in einem zweiten Schritt dann auf die Vergleichsmiete am Markt abzustellen sei, wenn nach der konkreten Wohnungsmarktsituation auch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die Kostenmiete nicht erzielen könnte, die Ver-

gleichsmiete also niedriger ist. Diesem Ergebnis hält das FG Köln explizit entgegen, dass die (für das Vorliegen einer vGA relevante) gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vermietung bereits darin liege, dass es regelmäßig nicht zum Geschäftsfeld der Gesellschaft gehöre, Einfamilienhäuser zu erwerben und zu privaten Wohnzwecken zu vermieten.

37 Haftung der Alleingeschäftsführerin für Gewerbesteuerschulden einer UG

Mit Urteil vom 13.11.2015 (Aktenzeichen 5 K 526/15) hat sich das VG Koblenz mit der Frage der persönlichen Haftung der Alleingeschäftsführerin einer Unternehmergesellschaft (UG) für die Gewerbesteuerschulden der UG befasst. Im Streitfall war eine UG im Jahr 2009 gegründet und Ende 2012 durch Beschluss des Amtsgerichts, mit dem der Antrag der UG auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse abgelehnt wurde, aufgelöst worden.

Die Geschäftsführerin wurde als Haftungsschuldnerin für die Gewerbesteuerverbindlichkeiten der UG mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen. Zur Begründung der dagegen gerichteten Klage führte die Geschäftsführerin aus, die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Steuerbescheide beruhten auf unrealistischen Steuerschätzungen, tatsächlich seien nur Verluste erwirtschaftet worden. Mangels Buchführungserfahrung habe sie aber keine Steuererklärungen eingereicht und aus Kostengründen auch keinen Steuerberater beauftragt.

Dazu stellt das VG Koblenz fest, dass der angefochtene Haftungsbescheid rechtmäßig ist, da die Klägerin als Haftungsschuldnerin (§ 69 AO i.V.m. § 34 Abs. 1 AO) ermessensfehlerfrei zur Haftung herangezogen worden ist. Als Alleingeschäftsführerin habe sie ihre Pflichten, Steuererklärungen abzugeben (Steuererklärungspflicht) und Steuern zu entrichten (Steuerentrichtungspflicht), vorsätzlich verletzt. Vorsätzlich handele, wer seine Pflichten gekannt und ihre Verletzung gewollt ist. Und dies sei im Streitfall zu bejahen, da es hinsichtlich der genannten Pflichten (unabhängig von der Fähigkeit zur Erfüllung der Pflichten) keiner steuerrechtlichen Fachkenntnisse bedürfe, laienhaftes Wissen also genüge, um deren Vorhandensein zu kennen.

Hinweis:

Für die Geschäftsführungspraxis ist aus der Urteilsbegründung weiter hervorzuheben, dass das VG die sog. Vermögensvorsorgepflicht entscheidungserheblich betont. Danach entsteht, wenn Steueransprüche zu erwarten gewesen sind, die Pflicht, für die Entrichtung dieser Steuern zu sorgen, nicht erst mit der Fälligkeit der Steuer. Vielmehr sei der Vertreter eines Steuerschuldners (z.B. der Geschäftsführer) bereits vor Fälligkeit der Steuern verpflichtet, die Mittel des Steuerschuldners so zu verwalten, dass dieser zur pünktlichen Zahlung erst später fällig werdender Steuerschulden in der Lage ist. Der Geschäftsführer verletze seine Pflichten dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuern, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen.

38 Ermittlung des Veräußerungsgewinns beim Aktientausch

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am

Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hält. Eine qualifizierte Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % vor. Der Gewinn bzw. Verlust bei einer Veräußerung wird durch die Gegenüberstellung von Veräußerungspreis und Anschaffungskosten (unter Berücksichtigung der Veräußerungskosten) ermittelt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 43/14, DStR 2016, 165) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

- dass der Veräußerungspreis mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist, wenn die tatsächlich erhaltene Gegenleistung nicht in Geld, sondern in Sachgütern besteht, und
- dass es für die Bewertung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung der Gegenleistungspflicht ankommt, wenn diese von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns abweichen. Eine Veränderung der wertbestimmenden Umstände wirkt nach Feststellung des BFH materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück.

Im Streitfall hatte der Stpfl. u.a. Aktien der N-AG gegen Aktien der U-AG wie folgt getauscht: Er übertrug das Aktienpaket am 28.2.2002 an die U-AG und erhielt als Gegenleistung 174 194 neue Aktien der U-AG zum vereinbarten Ausgabekurs von 24 € pro Aktie. Die dafür notwendige Kapitalerhöhung bei der U-AG wurde am 13.12.2002 in das Handelsregister eingetragen; an diesem Tag wurden sämtliche neuen Aktien der U-AG dem Depot des Stpfl. gutgeschrieben. Der Börsenkurs der U-Aktie betrug am 28.2.2002 18,69 € und am 13.12.2002 2,20 €. Das FA ermittelte den Veräußerungsgewinn auf der Basis des Börsenkurses vom 28.2.2002 (18,69 €), der Stpfl. begehrte die Berücksichtigung des Börsenkurses vom 13.12.2002 (2,20 €).

Dazu stellt der IX. Senat des BFH fest,

- dass der Veräußerungsgewinn tatsächlich schon am 28.2.2002 mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entstanden ist,
- dass bei einer Gegenleistung in Sachgütern der Veräußerungspreis mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist und es dabei grundsätzlich auf die Umstände im Zeitpunkt der Veräußerung ankommt,
- dass es aber dann auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung ankommt, wenn diese von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns abweichen.

Denn nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, auf die sich der IX. Senat bezieht, komme es nur auf den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn an, so dass später eintretende Veränderungen beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis solange und so weit materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen seien, als der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises noch nicht erfüllt hat.

Im Streitfall sei es zwar nicht zu einer vertraglichen Leistungsstörung gekommen, weil die Vertragsparteien dem Stpfl. einseitig das Kursrisiko zugewiesen hatten. Das ändere jedoch nichts daran, dass der Stpfl. aus dem Vertrag letztlich weniger erhalten hat, als er bei Abschluss des Vertrags annehmen durfte, so dass sich aus seiner Sicht das Ergebnis deshalb nicht wesentlich von dem unterscheidet, bei dem ein Teil der Kaufpreisforderung endgültig ausfällt oder eine vereinbarte Teilleistung dauerhaft nicht erbracht wird. Auch unter dem Aspekt einer sachgerechten, an der individuel-

len Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung sei auf den tatsächlich erzielten Erlös abzustellen.

Hinweis:

Für die Praxis ist nach dem vorliegenden Urteil wie folgt zu differenzieren:

1. Eine Veränderung des Werts der Gegenleistung nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht beeinflusst die Höhe des Veräußerungspreises nicht mehr, es sei denn, der Rechtsgrund für die spätere Änderung wäre im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt gewesen.
2. Tatsächliche oder rechtliche Veränderungen, die – wie im Streitfall – vor Erfüllung des Anspruchs auf die Gegenleistung eintreten, sind allerdings bei der Bestimmung der Höhe des Veräußerungspreises zu berücksichtigen. So beeinflussen z.B. auch realisierte Währungskursveränderungen die Höhe des Veräußerungsgewinns.

39 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA durch überhöhte Geschäftsführervergütungen an Personen, die den Kommanditisten der Mutter-KG nahestehen

Mit Urteil v. 22.10.2015 (Aktenzeichen IV R 7/13, HFR 2016, 131) hat der BFH entschieden, dass die Annahme einer vGA nicht dadurch ausgeschlossen werden kann, dass die Festlegung überhöhter Geschäftsführervergütungen bei der Tochter-GmbH einer KG der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf.

Im konkreten Streitfall hatte – vereinfacht dargestellt – eine GmbH & Co. KG geklagt, der in den Streitjahren 1999 bis 2002 vGA ihrer Tochter-GmbH einkommenserhöhend als Betriebseinnahmen zugerechnet worden waren. Die Annahme von vGA basiert darauf, dass

- einerseits diese GmbH & Co. KG Alleingesellschafterin der Tochter-GmbH war, die ihren drei Geschäftsführern A, G und K unangemessen hohe Gehälter gezahlt hatte und
- andererseits die Kinder dieser Geschäftsführer A, G und K Kommanditisten bei der GmbH & Co. KG waren (die Komplementär-GmbH war nicht am Kapital beteiligt); jedem „Familienstamm“ stand dabei 1/3 der Kommanditanteile zu.

Der Gesellschaftsvertrag der Tochter-GmbH enthielt die Besonderheit, dass ein die Geschäftsführung beratender Beirat zu bilden war,

- der einerseits befugt war, der Geschäftsführung konkrete und generelle Weisungen zu erteilen, und
- der andererseits auch ausschließlich für die Verhandlung, den Abschluss, die Änderung und Auflösung der Dienstverträge der Geschäftsführer, soweit diese zu den Gründungsgesellschaftern gehören (die GmbH wurde ursprünglich auch von A, G und K gegründet), zuständig sein sollte.

Der Beirat bestand aus drei nicht zu den Mitgliedern der Familien gehörenden Personen, die von der Gesellschafterversammlung gewählt wurden. Das Weisungsrecht des Beirats verdrängte das gesetzliche Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung jedoch nicht, so dass die Gesellschafterversammlung Weisungen des Beirats jederzeit widerrufen konnte. Dazu hat der BFH in Bestätigung der Vorinstanz entschieden,

- dass die unangemessenen Teile der von der Tochter-GmbH an A, G und K gezahlten Geschäftsführervergütungen als vGA der Tochter-GmbH Be-

triebseinnahmen der GmbH & Co. KG darstellen, die deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhen,

- weil eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter gegeben sein kann, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person (hier: die Väter der Kommanditisten) aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Hierbei sei unerheblich, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat.
- Diese Voraussetzungen einer vGA könnten auch Leistungen erfüllen, die eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ihres eigenen Gesellschafters (mittelbarer Gesellschafter) erbringt.
- Der Annahme einer vGA stehe auch die statuarische Errichtung eines Beirats bei der Tochter-GmbH nicht entgegen, da der Beirat kein hinreichendes Gegengewicht zu den die Tochter-GmbH gemeinsam beherrschenden Familienstämmen A, G und K darstellte, weil die Gruppe der Kommanditisten (über die Gesellschafterversammlung) jederzeit in der Lage war, etwaige Beschlüsse des Beirats über die Vergütungshöhe abzuändern oder aufzuheben. Auch sei der Beirat einer GmbH nicht mit einem Aufsichtsrat einer AG gleichzustellen. Anders als beim Aufsichtsrat einer AG beruhe die Bildung, Änderung oder Abschaffung eines Beirats lediglich auf der Entscheidung der GmbH-Gesellschafter.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH klargestellt, dass die „Zwischenschaltung“ eines bei GmbHs ohnehin jederzeit auflösbaren Beirats nicht geeignet ist, die gesellschaftliche Veranlassung einer Vermögensverlagerung „auszuhebeln“ – und daher der Annahme einer vGA auch nicht entgegenstehen kann.

b) VGA: Verkauf von Forderungen an nahestehende Person ist kein Gestaltungsmissbrauch

Mit Urteil v. 24.4.2015 (Aktenzeichen 3 K 19/11, EFG 2015, 1150) hat das FG Schleswig-Holstein entschieden, dass der entgeltliche Erwerb einer Gesellschafterforderung – wie auch der Forderung eines Dritten – gegen eine GmbH durch die Ehefrau eines hälftigen Anteilserwerbers im Rahmen eines sog. Mantelkaufs nicht missbräuchlich i.S.d. § 42 AO ist. In dem späteren Forderungsausgleich durch die GmbH liegt nach Auffassung des FG auch keine vGA auf Seiten des an der GmbH beteiligten Ehemanns.

Im Streitfall hatte der Ehemann (Stpfl.) im Jahr 2002 50 % der Anteile an einer GmbH erworben, die über hohe steuerliche Verlustvorträge verfügte und ihren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte. Zeitgleich erwarb die Ehefrau des Stpfl. vom bisherigen Alleingesellschafter Gesellschafterforderungen i.H.v. rd. 350 T€ zum Kaufpreis von rd. 16 T€ sowie weitere Forderungen gegen die GmbH i.H.v. rd. 550 T€ zum Preis von rd. 24 T€ von einem nicht an der GmbH beteiligten Dritten. Die entsprechend in der Bilanz der GmbH ausgewiesenen Verbindlichkeiten von insgesamt rd. 900 T€ blieben dabei zum Nominalbetrag passiviert. Ab dem Jahr 2003 erzielte die GmbH wieder erhebliche Gewinne, da der Stpfl. sein gewinnträchtiges Einzelunternehmen an die GmbH veräußert hatte, so dass auch die Darlehen (in den Jahren 2003 bis 2005) getilgt werden konnten.

Die FinVerw wertete die über die Anschaffungskosten der Ehefrau hinausgehenden Tilgungsleistungen als vGA. Denn die gewählte Gestaltung diene einzig dem Zweck, den bei der GmbH bestehenden Verlustvortrag (im Wege des Mantelkaufs) ungeschmälert zu erhalten und gleichzeitig die gegen die GmbH gerichteten – ursprünglich wertlosen – Forderungen durch eine dem

Anteilserwerber nahestehende Person in ihrem Privatvermögen (also außerhalb der steuerlich erheblichen Einkünfteerzielung) zum Nominalbetrag zu realisieren.

Das FG hat gegen die Auffassung des FA die Annahme einer vGA zurückgewiesen, da die streitbefangenen Zahlungen der GmbH an die Ehefrau nicht als Gewinnausschüttungen, sondern als Darlehnsrückzahlungen anzusehen seien. Die an die Ehefrau abgetretenen Darlehnsforderungen hätten nicht nur zivilrechtlich bestanden, sondern seien auch steuerrechtlich anzuerkennen; ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten sei nicht gegeben. Das wirtschaftliche Ziel der getroffenen Vereinbarungen lag darin, zum einen aus Sicht der Ehefrau als nahe Angehörige des neuen Mitgesellschafters die GmbH von der drohenden Inanspruchnahme der ursprünglichen Forderungsinhaber zu entlasten. Zum anderen aus der Sicht der Veräußerer der Forderungen die auf Grund der bisherigen wirtschaftlichen Situation der GmbH als wertlos einzustufenden Darlehnsrückforderungen zumindest zu einem (geringen) Teil zu realisieren. Die Ehefrau konnte auf Grund der „erwarteten“ Einbringung des gewinnbringenden Einzelunternehmens des Ehemanns in die GmbH realistische Hoffnung auf eine über dem Kaufpreis von 40 000 € liegende Darlehnsrückzahlung seitens der GmbH haben. Diese Möglichkeit zu nutzen ist nach Auffassung des FG „wirtschaftlich vernünftig“. Dass die Ehefrau die über den Kaufpreis hinausgehenden Zahlungen der GmbH auf die abgetretenen Forderungen steuerfrei erhielt, führe nicht zu einem Gestaltungsmissbrauch.

Hinweis:

Das FG Schleswig-Holstein hat explizit die Revision zugelassen, so dass mit Blick auf künftige Gestaltungen die Entscheidung des BFH abzuwarten ist (Aktenzeichen des BFH: VIII R 21/15).

c) Auffassung der Finanzverwaltung zu vGA im Zusammenhang mit Risikogeschäften

Der BFH hatte bereits mit seinen Urteilen v. 31.3.2004 (Aktenzeichen I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482) und v. 8.8.2001 (Aktenzeichen I R 106/99, BStBl II 2003, 487) entschieden, dass die Tätigkeit von Risikogeschäften (Wertpapiergeschäften) durch eine GmbH regelmäßig nicht die Annahme rechtfertige, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt. Die Gesellschaft sei grundsätzlich darin frei, solche Geschäfte und die damit verbundenen Chancen, zugleich aber auch Verlustgefahren wahrzunehmen. Anders als von der FinVerw in den BMF-Schreiben v. 19.12.1996 (BStBl I 1997, 112) und v. 20.5.2003 (BStBl I 2003, 333) vertreten, gelte dies auch dann, wenn der Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen aus den Risikogeschäften einerseits und dem eigentlichen Unternehmensgegenstand der GmbH andererseits ein allenfalls entfernter ist.

Mit seinem aktuellen Schreiben (BMF-Schreiben v. 14.12.2015, Aktenzeichen IV C 2 – S 2742/07/10004, BStBl I 2015, 1091) ist die FinVerw nun dieser Auffassung des BFH gefolgt und hat verfügt, dass das BMF-Schreiben v. 20.5.2003 aufgehoben wird und die diesbezüglichen Regelungen im BMF-Schreiben v. 19.12.1996 nicht länger anzuwenden sind, soweit die Ausführungen den Grundsätzen der genannten BFH-Urteile entgegenstehen.

Hinweis:

Der BFH hatte in den beiden genannten Urteilen aus 2001 und 2004 ausdrücklich darauf abgestellt, dass Kapitalgesellschaften keine sog. außerbetriebliche Sphäre

haben und daher z.B. auch Verluste aus Devisentermingeschäften bei einem Werkzeugmaschinenhändler Betriebsausgaben darstellen. Danach komme es auch nicht darauf an, ob die Durchführung der Geschäfte nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft völlig unüblich oder mit hohen Risiken verbunden ist. Eine vGA ist nach Auffassung des BFH nur in besonderen Ausnahmefällen anzunehmen, z.B. dann, wenn sich die Gesellschaft verpflichtet, zum einen Spekulationsverluste zu tragen, zum anderen Spekulationsgewinne aber an den Gesellschafter abzuführen.

40 Aufwendungen für die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft gegenüber Mandanten durch Gesellschafter-Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit

Mit Urteil v. 15.10.2015 (Aktenzeichen 3 K 472/14 E, www.stotax-first.de) hat das FG Münster die Frage bejaht, ob die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH gegenüber einem Mandanten der GmbH übernommen hat, zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Im konkreten Streitfall war der Stpfl. im Streitjahr 2012 zu 25 % an einer Steuerberatungs-GmbH beteiligt und bei dieser GmbH als Steuerberater tätig. Er bezog auf Grund seiner Anstellung als Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. In 2012 war er aus einer zu Gunsten eines Mandanten eingegangenen Bürgschaft in Anspruch genommen worden. Bei dieser Bürgschaft hatte es sich nach Darstellung des Stpfl. um eine mandatserhaltende Maßnahme gehandelt, die den Fortbestand des Unternehmens des Mandanten und damit auch die Honorarforderung der Steuerberatungs-GmbH habe sichern sollen.

Der Stpfl. begehrte die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Bürgschaftsinanspruchnahme als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Denn diese Aufwendungen seien als Aufwendungen anzusehen, die seine Einnahmen aus beruflicher Tätigkeit sichern und erhalten; sie seien nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung oder gar als privat veranlasste Aufwendungen zu qualifizieren.

Das FG Münster ist dieser Auffassung gefolgt und hat in seiner Begründung – Bezug nehmend auf die Rechtsprechung des BFH – ausgeführt,

- dass Aufwendungen, die mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang stehen, bei der Einkunftsart zu berücksichtigen sind, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung haben, und
- dass solche Aufwendungen der Einkunftsart zuzuordnen sind, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu anderen Einkünften verdrängt.

Der vorliegende Streitfall zeichne sich dadurch aus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht „seiner“ Gesellschaft eine finanzielle Stützungsmaßnahme gewährt, sondern die Bürgschaft für einen von ihm im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses als Steuerberater betreuten Mandanten übernommen hat. Daher scheidet nach Auffassung des FG der von der BFH-Rechtsprechung beschriebene Regelfall der Zuordnung der Aufwendungen zum Gesellschaftsverhältnis und damit zu etwaigen Einkünften gem. § 17 EStG (als nachträgliche Anschaffungskosten) aus.

Im Streitfall vorrangig sei vielmehr der Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Arbeitsverhältnis des Stpfl., schon weil ein Ausfall der Honorarforderung

derung zu Lasten der von ihm als Teil seines Arbeitslohns bezogenen Tantieme gegangen wäre. Der Sichtweise der FinVerw, ein angestellter Steuerberater würde eine derartige Bürgschaft üblicherweise nicht übernehmen, widersprach das FG. Eine derartige Bürgschaftsübernahme gehöre in Einzelfällen zur Mandatsbetreuung im Rahmen einer umfassenden steuerrechtlichen und wirtschaftsberatenden Tätigkeit. Auch sei bei einem Fremdvergleich vielmehr auf einen freiberuflichen Rechtsanwalt abzustellen, bei dem die Inanspruchnahme aus einer zu Gunsten eines Mandanten übernommenen Bürgschaft zu Betriebsausgaben führen würde und nicht die Vermögensebene betreffe.

Handlungsempfehlung:

Das FG Münster hat explizit die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen, so dass die Entscheidung des BFH abzuwarten ist. In einschlägigen Praxisfällen sollte schon jetzt der entsprechende Werbungskostenabzug begehrt werden, und zwar auch für den vom BFH beschriebenen Regelfall, in dem die Bürgschaft für die „eigene“ GmbH übernommen wird.

41 Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden der GmbH (sog. Mittelvorsorgepflicht)

Mit Beschluss v. 11.11.2015 (Aktenzeichen VII B 74/15, www.stotax-first.de) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Geschäftsführerhaftung und zur sog. Mittelvorsorgepflicht bestätigt. Im konkreten Streitfall war der Geschäftsführer einer insolventen GmbH, die persönlich haftende Gesellschafterin und Geschäftsführerin einer GmbH & Co. KG war, als Haftungsschuldner für ausgefallene Umsatzsteuern in Anspruch genommen worden.

Die Vorinstanz hatte dazu entschieden, dass der Geschäftsführer zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen im November 2009 zumindest grob fahrlässig der Steuerentrichtungspflicht nicht nachgekommen sei, da zu dieser Zeit Rechnungen anderer Unternehmen noch zu ca. 70 % beglichen worden waren.

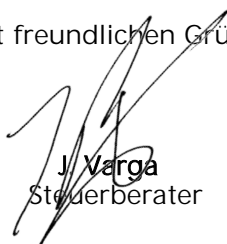
Der BFH hat die Beschwerde des Stpfl. gegen die Entscheidung des FG als unbegründet zurückgewiesen und ausgeführt,

- dass sich ein gesetzlicher Vertreter nach ständiger Rechtsprechung des BFH bereits vor Fälligkeit einer Steuer der Verletzung seiner Pflicht zur Bereithaltung von Mitteln schuldig machen kann und
- dass von dem gesetzlichen Vertreter zu verlangen ist, dass er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält. Diese Pflicht sei vom Eintritt der Fälligkeit der Steuern unabhängig.
- Soweit Steuerschulden durch Erteilung einer Einzugsermächtigung beglichen werden sollen, habe der Geschäftsführer einer GmbH i.Ü. dafür Sorge zu tragen, dass von der Einzugsermächtigung auch Gebrauch gemacht werden kann und dass das Konto eine Deckung aufweist.
- Wenn die Haftung auf Voranmeldungen beruht, die während der Amtszeit des Geschäftsführers abgegeben werden, könne dieser sich nicht darauf berufen, ihm sei weder Grund noch Höhe der Umsatzsteuerforderungen bekannt gewesen.

Hinweis:

Die Frage, ob eine Kapitalgesellschaft verpflichtet ist, Mittel für die Begleichung unbekannter Steuerschulden bereitzuhalten, hat der BFH explizit mit der Begründung offen gelassen, dass es bei der – im Streitfall zu beurteilenden – haftungsbegründenden Pflichtverletzung i.S.d. § 69 AO nicht um die steuerlichen Pflichten der vom Haftenden vertretenen Gesellschaft geht, sondern um die persönliche Pflicht des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft (der die im November 2009 fällig gewordenen Umsatzsteuern nicht entrichtet hat und dem insoweit in dem für die Haftung entscheidenden Zeitpunkt der Verletzung der ihm obliegenden Entrichtungspflicht die Höhe und der Grund der Forderung bekannt waren).

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater