

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 27.9.2016

Mandantenrundschriften Nr. 3/2016

Einigung zur Erbschaftsteuerreform • Rechtsprechung zum Kindergeld • Häusliches Arbeitszimmer • Feier zum Dienstjubiläum • Parkplatzüberlassung bei Hotelübernachtung • Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ • Untervermietung von Wohnungen

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

im Mittelpunkt des Interesses stand die Einigung der Bundesregierung bei der Erbschaftsteuer hinsichtlich der Übertragung von Unternehmensvermögen.

Daneben ist auf die aktuelle Rechtsprechung zum Kindergeld in grenzüberschreitenden Fällen hinzuweisen.

Aktuell ist über Rechtsprechung zur Lohnsteuer zu berichten. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass das Dienstjubiläum ein berufsbezogenes Ereignis ist und somit die Aufwendungen für eine betriebsinterne Feier anlässlich eines Dienstjubiläums – unter bestimmten Voraussetzungen – als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden können.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Vermittlungsausschuss erzielt Einigung zur Erbschaftsteuer
- 2 Kindergeldanspruch bei dem im EU-Ausland lebenden Elternteil
- 3 Kindergeld: Berufstätigkeit voraussetzendes Studium kein Bestandteil einheitlicher Erstausbildung
- 4 Kosten eines Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung absetzbar?

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)

- 5 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Erstattung der Kosten durch eine Versicherung
- 6 Grundstücksschenkung mit Verpflichtung zur Pflege im Bedarfsfall
- 7 Steuerliche Konsequenzen aus dem „Brexit“-Referendum?
- 8 Erhebung des Solidaritätszuschlags verfassungswidrig?
- 9 Aufwendungen für Neubeziehen von Polstermöbeln keine steuerbegünstigte Handwerkerleistung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 10 Häusliches Arbeitszimmer rechtfertigt nicht Berücksichtigung der Aufwendungen für Nebenräume
- 11 Jahressonderzahlungen können auf den gesetzlichen Mindestlohn anrechenbar sein
- 12 Eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR kein Arbeitslohn
- 13 Aufwendungen für betriebsinterne Feier anlässlich des 40. Dienstjubiläums als Werbungskosten abziehbar
- 14 Gesetzlicher Mindestlohn für Bereitschaftszeiten
- 15 Voraussetzung der doppelten Haushaltsführung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 16 Auch bei einer Privatnutzung eines Betriebsfahrzeugs von weniger als 10 % ist eine Entnahme zu buchen
- 17 Ausschluss eines für den Lastentransport hergerichteten VW-Transporters von der Anwendung der 1 %-Regelung
- 18 Realisierung von Währungsgewinnen/-verlusten bei Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehens
- 19 Gewinnausweis aus Provisionsansprüchen eines Reisebüros
- 20 Überlassung von Kaffeeautomaten im Zusammenhang mit der Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver
- 21 EuGH-Vorlagebeschlüsse zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ und zum Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug
- 22 Unentgeltliche Betriebsübertragung steht der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags nicht entgegen
- 23 Kompensation des Mehrergebnisses einer Außenprüfung durch Investitionsabzugsbetrag
- 24 Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings
- 25 Parkplatzgestaltung auf hoteleigenem Parkplatz unterliegt – auch wenn kein gesondertes Entgelt hierfür berechnet wird – dem Regelsteuersatz von 19 %
- 26 Aufwendungen für Werbekalender als Betriebsausgaben oder nicht abzugsfähige Geschenkaufwendungen?
- 27 Strukturwandel zur Liebhaberei führt nicht zur sofortigen Realisierung von stillen Reserven

Für Personengesellschaften

- 28 Bundesfinanzhof verneint Steuerbelastung bei gleitender Generationennachfolge

- 29 Finanzverwaltung bestätigt Rechtsprechung zur Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 30 Finanzverwaltung erkennt die Verluste aus dem Verfall von Optionen an
31 Zinsen auf Rentennachzahlungen zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

Für Hauseigentümer

- 32 Auch Disagio von mehr als 5 % des Darlehensbetrags kann sofort abzugsfähig sein
33 Kein Werbungskostenabzug der noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen durch den Eigentümer nach Nießbrauchbeendigung?
34 Neues „Anreizprogramm Energieeffizienz“ als Alternative zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung
35 Steuerliche Aspekte der kurzfristigen Untervermietung der eigenen Wohnräume

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 36 Gewinnausschüttungen bei Finanzunternehmen/Holdinggesellschaften - geplanter Wegfall der Steuerpflicht
37 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG
38 Keine Beschränkung der Haftung des Geschäftsführers wegen nicht abgeführter Lohnsteuer auf Grund einer internen Aufgabenverteilung
39 Einzahlungen auf einem Zeitwertkonto beim GmbH-Geschäftsführer (Fremdgeschäftsführer) kein Zufluss von Arbeitslohn
40 Ausschluss eines Gesellschafters aus einer Zwei-Personen-GmbH
41 Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für die Anerkennung der Körperschaftsteuerlichen Organschaft
42 Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags bei an außenstehende Gesellschafter zu leistende Ausgleichszahlungen
43 Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG (Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten)
44 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
45 Rückzahlung von Arbeitslohn durch beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer

Steuerliche Aspekte aktuell zum Studienbeginn

- 46 (Weiter-)Gewährung von Kindergeld
47 Steuerlicher Abzug von Studienkosten – Möglichkeiten und Grenzen
48 Lohnsteuer bei eigenem Arbeitsverhältnis von Studenten

Für alle Steuerpflichtigen

1 Vermittlungsausschuss erzielt Einigung zur Erbschaftsteuer

Bund und Länder haben ihren Streit um die Reform der Erbschaftsteuer beigelegt. Nach mehr als siebenstündiger Beratung beschloss der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat in der Nacht zum 22. September 2016 einen Kompromissvorschlag.

Die Vermittler einigten sich bei den bis zuletzt strittigen Kriterien zur Unternehmensbewertung, insbesondere zum Kapitalisierungsfaktor von 13,75 für das vereinfachte Ertragswertverfahren, zum Vorwegabschlag bei Familienunternehmen, zur Optionsverschonung für Verwaltungsvermögen sowie zu den Voraussetzungen für eine Steuerstundung.

Außerdem schlägt der Vermittlungsausschuss Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung vor. So soll es keine Wiedereinführung der so genannten Cash-Gesellschaften geben; Freizeit- und Luxusgegenstände wie Oldtimer, Yachten, Kunstwerke sollen grundsätzlich nicht begünstigt werden. Die Empfehlung enthält zudem weitere technische und klarstellende Änderungen an dem ursprünglichen Bundestagsbeschluss, so bei den Altersvorsorge-Deckungsmitteln und Ausnahmen für vermietete oder verpachtete Grundstücke z.B. von Brauereien.

Mit dem Durchbruch im Vermittlungsausschuss steht ein langes Gesetzgebungsverfahren kurz vor dem Abschluss.

Ende 2014 hatte das Bundesverfassungsgericht die bisherigen Privilegien für Betriebserben als zu weitgehend bezeichnet und dem Gesetzgeber aufgegeben, bis 30. Juni 2016 eine Neuregelung zu finden. Am 20. Juni 2016 einigte sich die Große Koalition auf einen Kompromiss, den der Bundestag am 24. Juni 2016 umsetzte. Der Bundesrat rief am 8. Juli 2016 den Vermittlungsausschuss an, um die neuen Regeln für Firmenerben grundlegend überarbeiten zu lassen.

Der Einigungsvorschlag wird nun dem Bundestag zugeleitet. Nachdem dieser ihn umgesetzt hat, befasst sich der Bundesrat mit dem geänderten Gesetz.

2 Kindergeldanspruch bei dem im EU-Ausland lebenden Elternteil

Der Bundesfinanzhof hatte in zwei Fällen, in denen das Kind eines in Deutschland tätigen Stpfl. im EU-Ausland lebte, über den Kindergeldanspruch in Deutschland zu entscheiden:

- Im ersten Streitfall (Aktenzeichen III R 17/13) beantragte ein in Deutschland wohnender deutscher Staatsangehöriger Kindergeld für seinen Sohn. Der Sohn lebte in Polen im Haushalt seiner Mutter, der geschiedenen polnischen Ehefrau des Stpfl. Die Familienkasse lehnte den Antrag ab, weil sie der Ansicht war, der Anspruch auf Kindergeld stehe nicht dem Stpfl. zu. Kindergeldberechtigt sei vielmehr die geschiedene Ehefrau. Dem stehe nicht entgegen, dass sie in Deutschland über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt verfüge habe.
- Im zweiten Streitfall (Aktenzeichen III R 62/12) war der Stpfl. griechischer Staatsangehöriger, der seinen ständigen Wohnsitz in Deutschland hat. Seine beiden Töchter leben seit der Trennung von seiner Ehefrau und Mutter der Kinder im Haushalt ihrer nicht erwerbstätigen Großmutter in Griechenland. Die Mutter der Kinder führte einen eigenen Haushalt in

Griechenland und übte nach Angaben des für die Gewährung von Familienleistungen in Griechenland zuständigen Trägers keine berufliche Tätigkeit aus. Auch hier lehnte die Familienkasse den Antrag des Stpfl. auf Kindergeld für seine beiden Töchter ab, weil die Töchter im Haushalt einer anderen Person in Griechenland lebten, die vorrangig anspruchsberechtigt sei.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteilen vom 4.2.2016 bzw. 10.3.2016 in beiden Fällen die Auffassung der Kindergeldkassen. Nach der unionsrechtlichen Vereinheitlichung der nationalen Regelungen zur sozialen Sicherheit ist bei Ansprüchen auf Familienleistungen in grenzüberschreitenden Sachverhalten die gesamte Familie so zu behandeln, als würde sie in dem Mitgliedstaat wohnen, dessen Familienleistungen beansprucht werden (Wohnsitzfiktion).

Hinweis:

Die Kindergeldberechtigung ist also nach den Maßstäben des Mitgliedstaats zu beurteilen, in dem Kindergeld beansprucht wird. Grundsätzlich ist der Mitgliedstaat zuständig, in dem das Elternteil eine Beschäftigung ausübt. Nach der Wohnsitzfiktion werden bei dieser Prüfung alle Familienangehörigen nach diesem nationalen Recht gewürdigt und zwar unabhängig davon, wo diese tatsächlich ihren Wohnsitz haben. Nach den deutschen Rechtsvorschriften wird das Kindergeld dem Elternteil gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Steht danach das Kindergeld z.B. dem im Ausland lebenden Ehegatten zu, so müsste dieser in Deutschland Kindergeld beantragen. Der im Inland lebende Elternteil erhält kein Kindergeld, soweit dieser mangels gemeinsamen Haushalts mit dem Kind nicht anspruchsberechtigt ist.

Der Bundesfinanzhof argumentierte, dass, da das deutsche Kindergeldrecht nicht danach unterscheidet, ob die Eltern eines Kindes verheiratet sind oder nicht, im ersten Streitfall auch die geschiedene Ehefrau als Familienangehörige einzustufen ist. Somit gelte sie als mit dem Kind in Deutschland lebend.

Damit stehe ihr der Anspruch auf Kindergeld zu, da nach deutschem Recht das Kindergeld bei getrennt lebenden Eltern vorrangig an den Elternteil ausgezahlt werde, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat.

Im zweiten Streitfall war die im anderen EU-Mitgliedstaat lebende Großmutter gegenüber dem im Inland lebenden Vater vorrangig kindergeldberechtigt, da sie ihre Enkelkinder in ihrem Heimatland in einen Haushalt aufgenommen hatte.

Handlungsempfehlung:

Bei grenzüberschreitenden Fällen ist also sorgfältig zu prüfen, welches Elternteil in welchem Land kindergeldberechtigt ist.

Nach diesen Regeln muss dann auch Kindergeld geltend gemacht werden.

3 Kindergeld: Berufstätigkeit voraussetzendes Studium kein Bestandteil einheitlicher Erstausbildung

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird für ein Kind zwischen 18 und 25 Jahren, das sich in einer zweiten oder weiteren Ausbildung befindet, Kindergeld nur dann gewährt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis

nis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind unschädlich.

Insoweit ist entscheidend, ob das Kind eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium bereits abgeschlossen hat. Dazu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.2.2016 (Aktenzeichen III R 14/15) entschieden, dass, wenn ein Kind nach Abschluss einer kaufmännischen Ausbildung ein Studium aufnimmt, das eine Berufstätigkeit voraussetzt, das Studium nicht integrativer Bestandteil einer einheitlichen Erstausbildung ist. Mithin gelten dann vorstehend angeführte Restriktionen hinsichtlich einer Erwerbstätigkeit neben dem Studium.

Zwar gelte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein erster berufsqualifizierender Abschluss nicht als Erstausbildung, wenn sich dieser Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Die verschiedenen Ausbildungsabschnitte müssen dann in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden und es muss auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar sein, dass die für das angestrebte Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet wurde.

Das hat der Bundesfinanzhof z.B. zur Prüfung als Steuerfachangestellter im Rahmen eines dualen Bachelorstudiums im Steuerrecht, zur Prüfung als Fachinformatikerin im Rahmen einer dualen Ausbildung zum Bachelor in Wirtschaftsinformatik sowie zum Bachelor-Abschluss im Rahmen eines Masterstudiums entschieden.

Eine solche einheitliche Erstausbildung liege mangels notwendigen engen Zusammenhangs regelmäßig aber nicht mehr vor, wenn der zweite Ausbildungsabschnitt eine Berufstätigkeit voraussetzt. Sei Bedingung für ein berufsbegleitendes Studium an einer Verwaltungsakademie eine berufspraktische Erfahrung von regelmäßig einem Jahr handele es sich um einen die berufliche Erfahrung berücksichtigenden Weiterbildungsstudiengang und damit um eine Zweitausbildung. Auch eine vor Beginn einer weiteren Ausbildung aufgenommene Berufstätigkeit, die nicht der zeitlichen Überbrückung bis zum Beginn des nächsten Ausbildungsabschnitts dient, lässt den engen zeitlichen Zusammenhang einer einheitlichen Ausbildung entfallen.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil bestätigt, dass sorgfältig zu prüfen ist, ob ein sich an eine abgeschlossene Erstausbildung anschließender Ausbildungsabschnitt als Zweitausbildung einzustufen ist. In diesem Fall gelten die restriktiven Grenzen für einen Nebenerwerb, welche über die Gewährung von Kindergeld entscheiden.

4 Kosten eines Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung absetzbar?

Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu entscheiden, in dem der Stpfl. in seiner Einkommensteuererklärung u.a. Kosten anlässlich eines Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastungen geltend machte. Die Aufwendungen betrafen neben dem Verfahren der Ehescheidung auch den Kindes- und Trennungsunterhalt sowie den Zugewinnausgleich. Das Finanzamt erkannte aber nur die unmittelbaren und unvermeidbaren Kosten des Scheidungsprozesses – Prozesskosten für Scheidung und Versorgungsausgleich – als außergewöhnliche Belastung an. Die übrigen Kosten betreffend Kindes- und Trennungsunterhalt sowie den Zugewinnausgleich (sog. Scheidungsfolgesachen) wurden dagegen nicht als außergewöhnliche Belas-

tung anerkannt.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen VI R 69/12). Das Gericht führt seine Rechtsprechung fort, wonach Zivilprozesskosten nur insoweit abziehbar sind, als der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt. Liefere der Stpfl. ohne den Rechtsstreit Gefahr, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, kann der Stpfl. auch bei unsicheren Erfolgsaussichten aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen gezwungen sein, einen Zivilprozess zu führen, so dass die Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.

Bezogen auf den Streitfall bedeutet dies, dass zwar die mit dem Gerichtsverfahren verbundenen Kosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich als zwangsläufig entstanden anzusehen und dementsprechend als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind. Kosten für außerhalb des sogenannten Zwangsverbunds durch das Familiengericht oder außergesichtlich im Zusammenhang mit der Ehescheidung getroffene Regelungen – vorliegend Kindes- und Trennungsunterhalt sowie Zugewinnausgleich – werden dagegen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Der Ausgang der zivilrechtlichen Auseinandersetzung kann zwar von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung sein, es bestehe jedoch nicht die Gefahr, ohne den Prozess seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt also die restriktive Auffassung zum Abzug von Prozesskosten. Insoweit hat der Gesetzgeber auch ab 2013 diese verschärften Anforderungen gesetzlich festzuschreiben versucht. Ob nach der gesetzlichen Neuregelung ein Abzug von Scheidungskosten weiterhin möglich ist, ist noch nicht höchststrichterlich entschieden. Die Finanzverwaltung lehnt einen Abzug mit Hinweis auf den geänderten Gesetzeswortlaut ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ab. Unter den Aktenzeichen VI R 66/14, VI R 81/14 und VI R 19/15 sind Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Der Urteilsfall betraf noch die bis einschließlich 2012 geltende alte Gesetzeslage.

5 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Erstattung der Kosten durch eine Versicherung

Auf Antrag ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 % der Arbeitslohnkosten, höchstens um 1 200 €. Begünstigt werden handwerkliche Tätigkeiten, die von Mietern und Eigentümern für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung in Auftrag gegeben werden, z.B. das Streichen und Tapezieren von Innenwänden, die Beseitigung kleinerer Schäden, die Erneuerung eines Bodenbelags (Teppichboden, Parkett oder Fliesen), die Modernisierung des Badezimmers oder der Austausch von Fenstern. Hierzu gehören auch Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten auf dem Grundstück, z.B. Garten- und Wegebauarbeiten, aber auch die Reparatur, Wartung und der Austausch von Gas- und Wasserinstallationen. Nicht begünstigt sind Materialaufwendungen.

Auch Kosten der Beseitigung eines Wasserschadens sind grundsätzlich be-

günstig. Das Finanzgericht Münster stellt allerdings mit Urteil vom 6.4.2016 (Aktenzeichen 13 K 136/15 E) klar, dass die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nicht in Betracht kommt, wenn die angefallenen Kosten durch eine Versicherung erstattet wurden. In diesem Fall ist der Stpfl. wirtschaftlich nicht belastet. Im Urteilsfall wurden Lohnkosten für die Beseitigung eines Wasserschadens geltend gemacht, die in vollem Umfang durch eine Versicherung gedeckt waren.

Hinweis:

Der Stpfl. machte geltend, dass er für die Erlangung des Versicherungsschutzes Prämien zu zahlen hatte und er damit im Ergebnis durch den Wasserschaden teilweise belastet gewesen sei. Diese Argumentation lehnte das Gericht ab, da der vereinbarte Anspruch auf eine Schadensregulierung unabhängig von der Gesamthöhe der eingezahlten Beiträge entstehe und die zuvor gezahlten Prämien somit kein Ansparen von Mitteln für den Schadensfall darstellen. Die Steuerermäßigung kann also nur insoweit beansprucht werden, als der Stpfl. durch die Handwerkerleistung wirtschaftlich belastet ist.

6 Grundstücksschenkung mit Verpflichtung zur Pflege im Bedarfsfall

In notariellen Übergabeverträgen und Schenkungsverträgen werden v.a. bei Grundstücksübertragungen vielfach Pflegeverpflichtungen im Bedarfsfall vereinbart. Dabei sind Formulierungen gebräuchlich wie z.B.: „Der Erwerber verpflichtet sich hiermit, den Berechtigten bis an sein Lebensende unentgeltlich im Bedürfnisfall zu pflegen und ihm hierbei alle Leistungen zu erbringen, die einer geordneten und standesgemäßen Pflege entsprechen. ...“.

Das Bayerische Landesamt für Steuern stellt mit Verfügung vom 8.6.2016 (Aktenzeichen S 3806.1.1 – 1/9 St 34) heraus, dass sich insoweit schenkungsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Folgen ergeben können. Die Pflegeleistung im Bedarfsfall stellt schenkungsteuerlich eine auf den Eintritt des Pflegefalls aufschiebende bedingte Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar.

Beispiel:

Der am 5.5.1924 geborene A überträgt am 1.10.2006 ein Grundstück an B, der sich verpflichtet, A im Bedarfsfall zu pflegen. Zum Zeitpunkt der Grundstücksübertragung bleibt die Pflegeverpflichtung außer Ansatz. Der Pflegefall tritt am 25.6.2015 ein. Die Pflegeleistung nimmt täglich 2 Stunden in Anspruch.

Der Kapitalwert der Pflegeverpflichtung ist zum Zeitpunkt des Eintritts des Pflegefalls zu ermitteln:

Jahreswert: 2 Std. × 11 € × 365 Tage = 8 030 €

Kapitalwert: 8 030 € × Vervielfältiger (91 Jahre) 3,242 = 26 033 €

Der errechnete Kapitalwert von 26 033 € ist auf den Zeitpunkt der Schenkung (1.10.2006) abzuzinsen:

Kapitalwert × Vervielfältiger (Laufzeit 8 Jahre und 268 Tage = 0,627) 26 033 € × 0,627 = 16 323 €

Im Rahmen der Wertermittlung für die gemischte Schenkung wird die Gegenleistung des Erwerbers mit 16 323 € berücksichtigt.

Hinweis:

Die Schenkungsteuer wird also zunächst ohne Berücksichtigung der vereinbarten Pflegeleistung festgesetzt. Tritt der Pflegefall ein, so wird die dann entstehende Verpflichtung auf Antrag des Stpfl. mindernd berücksichtigt.

Die im Rahmen einer Grundstücksübertragung als Gegenleistung zu erbringende Pflegeleistung unterliegt der Grunderwerbsteuer. Stellt der Stpfl. einen Antrag auf Änderung des Schenkungsteuerbescheids, hat die Schenkungsteuerstelle den Eintritt des Pflegefalls und den von ihr angesetzten Jahreswert der Leistung der zuständigen Grunderwerbsteuerstelle mitzuteilen, soweit nicht eindeutig ist, dass Grunderwerbsteuer wegen einer Steuerbefreiung nicht in Betracht kommt, wie z.B. bei Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten oder wenn es sich bei dem Erwerber um eine mit dem Schenker in gerader Linie verwandte Person, ein Stiefkind des Schenkers oder den Ehegatten eines Verwandten in gerader Linie oder des Stiefkinds des Schenkers handelt.

7 Steuerliche Konsequenzen aus dem „Brexit“-Referendum?

Das britische Volk hat sich in dem Referendum vom 23.6.2016 mit knapper Mehrheit für einen Austritt Großbritanniens aus der EU ausgesprochen. Insofern stellt sich auch die Frage nach Auswirkungen im steuerlichen Bereich. Mögliche Auswirkungen sind insbesondere denkbar im umsatzsteuerlichen Bereich für Lieferungen oder Leistungen nach oder aus Großbritannien, im ertragsteuerlichen Bereich bei Leistungsverflechtungen, z.B. zu einem Mutter- oder Schwesterunternehmen in Großbritannien, oder auch hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von nach Großbritannien entsandten Mitarbeitern oder Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt sowohl in Großbritannien als auch in Deutschland. Aber dies sind nur einige wichtige Anknüpfungspunkte für mögliche Folgewirkungen im steuerlichen Bereich.

Zunächst ist allerdings festzustellen, dass der Ausgang des Referendums keine unmittelbaren Auswirkungen entfaltet. Das Verfahren für einen möglichen Austritt eines Landes aus der EU ist in den EU-Verträgen geregelt. Nicht geregelt sind allerdings die konkreten Folgen eines Austritts. Die vielfältigen Fragen über das „Wann“ und „Wie“ des Austritts können daher erst nach Beendigung der Austrittsverhandlungen beantwortet werden. Dabei werden diese Austrittsverhandlungen erst beginnen, wenn Großbritannien der EU offiziell mitteilt, dass es beabsichtigt, aus der EU auszutreten. Die Verhandlungen dürften mehrere Jahre dauern. Bis zum Abschluss der Verhandlungen wird Großbritannien Mitglied der EU mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten bleiben. Denn das Austrittsverfahren sieht vor, dass Großbritannien entweder mit Inkrafttreten des Austrittsabkommens aus der EU austritt oder spätestens nach Ablauf von zwei Jahren nach Mitteilung der Austrittsabsicht, wenn diese Frist nicht verlängert wird.

Kommt es zu einem Austritt Großbritanniens aus der EU, so hängt die Beantwortung der Fragen nach steuerlichen Folgen insbesondere davon ab, wie das Verhältnis zwischen der EU und Großbritannien zukünftig ausgestaltet wird. Insofern sind drei Szenarien denkbar:

1. Behandlung von Großbritannien als EWR-Staat,
2. Behandlung Großbritanniens als „Drittstaat“ oder
3. Einzelregelungen in bi- oder multilateralen Verträgen.

Insbesondere dann, wenn Großbritannien den Status eines EWR-Staats er-

langen sollte, halten sich die steuerlichen Konsequenzen in engen Grenzen.

Hinweis:

Die Frage, ob tatsächlich, wann und unter welchen Bedingungen Großbritannien aus der EU ausscheidet, dürfte erst in einigen Jahren feststehen. Bis dahin ergibt sich aus steuerlicher Sicht kein unmittelbarer Handlungsbedarf. Lediglich bei mittel- und langfristigen Entscheidungen, wie z.B. Unternehmensgründungen, ist die aktuell bestehende Unsicherheit hinsichtlich der zukünftigen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Insoweit muss dafür gesorgt werden, dass eine ausreichende Flexibilität erhalten bleibt, um auf mögliche später eintretende Änderungen der Rahmenbedingungen reagieren zu können. Im konkreten Einzelfall sollte möglichst frühzeitig eine umfassende Bestandsaufnahme erfolgen, um die Basis für spätere Entscheidungen zu legen.

8 Erhebung des Solidaritätszuschlags verfassungswidrig?

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die andauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags das Bundesverfassungsgericht angerufen (vom 21.8.2013, Aktenzeichen 7 K 143/08). Bedenken bestehen insbesondere dahingehend, dass der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, immerwährende Erhebung dieser Steuer verbiete. Das diesbezügliche Normenkontrollverfahren ist unter dem Aktenzeichen 2 BvL 6/14 beim Bundesverfassungsgericht anhängig. Die verfassungsrechtlichen Bedenken sind allerdings entgegen der Auffassung des Finanzgerichts kein Anlass für die Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden über den Solidaritätszuschlag, wie der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 15.6.2016 (Aktenzeichen II B 91/15) in einem das Jahr 2012 betreffenden Streitfall klarstellte.

Handlungsempfehlung:

Handlungsbedarf ergibt sich regelmäßig nicht, da Steuerbescheide bereits seit längerem hinsichtlich des Solidaritätszuschlags vorläufig erlassen werden, so dass der Stpfl. gegen den ihn betreffenden Steuerbescheid keinen Einspruch einlegen muss, um die Chancen bei einem günstigen Ausgang des Normenkontrollverfahrens zu wahren.

9 Aufwendungen für Neubeziehen von Polstermöbeln keine steuerbegünstigte Handwerkerleistung

Das Gesetz bestimmt ausdrücklich, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nur in Anspruch genommen werden kann, wenn die Handwerkerleistung in einem Haushalt des Stpfl. erbracht wird. Daher hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 6.7.2016 (Aktenzeichen 1 K 1252/16) die Steuerermäßigung versagt, wenn die Handwerkerleistung ausschließlich in einer Werkstatt des Handwerkers durchgeführt wird. Im Streitfall ging es um Aufwendungen für das Neubeziehen von Polstermöbeln. Die Arbeitsleistung wurde unstreitig nicht im räumlichen Bereich des Haushalts geleistet, sondern ausschließlich in einer ca. 4 km vom Haushalt entfernt liegenden Werkstatt und damit außerhalb des Haushalts der Stpfl. Solche Arbeiten sind nach Ansicht des Gerichts nicht begünstigt.

Hinweis:

Der Anwendungsbereich der Steuerermäßigung ist nach wie vor in vielen Fällen of-

fen. Wie eng das Merkmal „im Haushalt des Stpfl.“ auszulegen ist, ist fraglich. So hat z.B. das Finanzgericht München mit Urteil vom 23.2.2015 (Aktenzeichen 7 K 1242/13) entschieden, dass die Arbeitskosten eines Schreiners für den Austausch einer renovierungsbedürftigen Haustür des Stpfl. als begünstigt anzusehen seien, auch wenn diese Arbeiten teilweise in der Werkstatt des Schreiners ausgeführt werden. Im Unterschied zum oben besprochenen Fall wurden hier allerdings zumindest der Ausbau der alten Tür und die Montage der neuen Tür im Haushalt des Stpfl. erbracht.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

10 Häusliches Arbeitszimmer rechtfertigt nicht Berücksichtigung der Aufwendungen für Nebenräume

Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Arbeitszimmer sind nur die unmittelbar auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten steuerlich absetzbar. Mit Urteil vom 17.2.2016 (Aktenzeichen X R 26/13) stellte der Bundesfinanzhof klar, dass Aufwendungen für Nebenräume (Küche, Bad und Flur), die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, auch nicht anteilig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind.

Die Stpfl. unterhielt in ihrer Wohnung ein steuerlich anerkanntes häusliches Arbeitszimmer, das sie so gut wie ausschließlich für ihre nur von diesem Arbeitszimmer aus betriebene gewerbliche Tätigkeit nutzte. Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen für dieses Zimmer nach Maßgabe dessen Flächenanteils an der gesamten Wohnung als Betriebsausgaben. Daneben begehrte die Stpfl. einen anteiligen Abzug für die Kosten der Nebenräume, vorliegend Küche, Bad und Flur. Das Finanzamt und diesem folgend auch das Finanzgericht gingen dagegen davon aus, dass Küche, Bad und Flur ihrer Ausstattung nach keine Arbeitszimmer seien. Vielmehr handele es sich bei den Aufwendungen hierfür um solche für den Haushalt der Stpfl. und damit für die Lebensführung. Auch ein teilweiser Abzug sei nicht möglich. Die Nutzung von Küche und Bad habe mit der Berufsausübung nichts zu tun. Die berufliche Mitnutzung des Flurs liege allenfalls darin, das Arbeitszimmer zu erreichen. Dafür fehle jedoch ein verlässlicher Aufteilungsmaßstab. Auch der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 21.9.2009 erlaube die Aufteilung gemischter Aufwendungen dann nicht, wenn private und berufliche Gründe so zusammenwirken, dass eine Trennung nicht möglich ist.

Die Stpfl. entgegnete hierauf, dass Schwierigkeiten der Aufteilung der Berücksichtigung der Aufwendungen für Küche, Bad und Flur nicht entgegenstünden, da bei Fehlen eines anderen Aufteilungsmaßstabs eine hälftige Aufteilung vorzunehmen sei. Hätte sie zusätzlich zu ihrer Wohnung Büroräume für ihre Tätigkeit angemietet, wären die Kosten für die darin enthaltenen Nebenräume ohne Weiteres vollen Umfangs als Betriebsausgaben abziehbar.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Ansicht des Finanzamts und lehnte den Ansatz von Kosten der Nebenräume ab. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hatte in seinem Beschluss vom 27.7.2015 (Aktenzeichen GrS 1/14) be-

reits entschieden, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, das nicht nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird („gemischt genutztes Arbeitszimmer“) steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Mit der vorliegenden Entscheidung knüpft das Gericht hieran auch für Nebenräume der häuslichen Sphäre an. Die Nutzungsvoraussetzungen sind individuell für jeden Raum und damit auch für Nebenräume zu prüfen. Eine zumindest nicht unerhebliche private Mitnutzung derartiger Räume ist daher abzugsschädlich.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof verwirft auch den Einwand der Stpfl., entsprechende Nebenräume in einem gesondert angemieteten Bürotrakt wären steuerlich zu berücksichtigen. Derartige Räume würden schon aufgrund ihrer räumlichen Trennung von der eigenen Wohnung tatsächlich lediglich betrieblich oder beruflich genutzt. Das Problem der gemischten Nutzung stellt sich dann also nicht.

Ausdrücklich offen lässt der Bundesfinanzhof die Frage, inwieweit Renovierungs- und Umbaukosten, die sich auf derartige Nebenräume beziehen, ihrerseits Eingang in die allgemeinen Wohnungskosten finden und so mittelbar die zu berücksichtigenden Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers erhöhen können. Insoweit ist ein Verfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 16/15 anhängig.

Diese Rechtsprechung gilt gleichermaßen für Arbeitnehmer wie auch für Selbständige oder Gewerbesteuerpflichtige mit einem häuslichen Arbeitszimmer.

11 Jahressonderzahlungen können auf den gesetzlichen Mindestlohn anrechenbar sein

Die Überprüfung der Einhaltung der Regeln zum Mindestlohn, der aktuell bei 8,50 € je Stunde liegt (zum 1.1.2017 soll eine Anhebung auf 8,84 € erfolgen), kann im Einzelfall schwierig sein. Eine wichtige Entscheidung hat nun das Bundesarbeitsgericht getroffen. Mit Urteil vom 25.5.2016 (Aktenzeichen 5 AZR 135/16) wurde entschieden, dass Sonderzahlungen wie Urlaubs- und Weihnachtsgeld auf den gesetzlichen Mindestlohn anzurechnen sind, wenn der Arbeitgeber sie über das ganze Jahr verteilt und vorbehaltlos sowie unwiderruflich monatlich jeweils zu einem Zwölftel zahlt.

Im Urteilsfall bestimmte sich das Arbeitsverhältnis der in Vollzeit beschäftigten Stpfl. nach einem schriftlichen Arbeitsvertrag, der neben einem Monatsgehalt besondere Lohnzuschläge sowie Urlaubs- und Weihnachtsgeld vorsah. Im Dezember 2014 schloss der Arbeitgeber mit dem Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung über die Auszahlung der Jahressonderzahlungen. Seit Januar 2015 zahlt der Arbeitgeber der Arbeitnehmerin allmonatlich neben dem Bruttogehalt je 1/12 des Urlaubs- und des Weihnachtsgelds. Die Arbeitnehmerin machte geltend, ihr Monatsgehalt und die Jahressonderzahlungen müssten ebenso wie die vertraglich zugesagten Zuschläge für Mehr-, Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit auf der Basis des gesetzlichen Mindestlohns i.H.v. 8,50 € brutto/Stunde geleistet werden.

Dies bestätigte das Bundesarbeitsgericht nun nicht. Die Arbeitnehmerin habe auf Grund des Mindestlohngesetzes keinen Anspruch auf erhöhtes Monatsgehalt, erhöhte Jahressonderzahlungen sowie erhöhte Lohnzuschläge. Der nach den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden bemessene Mindestlohnanspruch der Arbeitnehmerin sei erfüllt, denn auch den vorbehaltlos und unwiderruflich in jedem Kalendermonat zu 1/12 geleisteten Jahressonderzahlungen komme Erfüllungswirkung zu.

Hinweis:

Die Auswirkungen dieses Urteils in der Praxis sind noch nicht vollständig abzusehen. Aktuell ist davon auszugehen, dass es für den Arbeitgeber bei „mindestlohnnahe“ Arbeitsverhältnissen ratsam ist, Weihnachts- und Urlaubsgeld auf die monatliche Grundvergütung „umzulegen“ und vorbehaltlos an die Mitarbeiter auszuzahlen, um eine Anrechnung auf den zu zahlenden Mindestlohn zu bewirken. Sofern dies eine Änderung des Arbeitsvertrags erfordert, kann eine solche nur einvernehmlich mit den Mitarbeitern getroffen oder im Einzelfall eine Betriebsvereinbarung dazu abgeschlossen werden.

12 Eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR kein Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen VI R 58/14) klargestellt, dass die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR nicht zu Arbeitslohn bei den angestellten Rechtsanwälten führt. Mit dieser Versicherung werden die mit dem Betrieb der Rechtsanwalts-gesellschaft verbundenen eigenen Haftpflichtrisiken sowie die der Gesellschafter abgesichert. Eine zu Arbeitslohn führende Zuwendung an die Arbeitnehmer in Form des Versicherungsschutzes scheidet wegen des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses der GbR aus. Zudem fehle es an einer Leistung des Arbeitgebers, die sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Hinweis:

Hiervon abzugrenzen ist die eigene Berufshaftpflichtversicherung der angestellten Rechtsanwälte, zu deren Abschluss der Rechtsanwalt nach der Berufsordnung gesetzlich verpflichtet ist. Um Beiträge zu einer solchen Versicherung ging es im vorliegenden Streitfall nicht, da die angestellten Rechtsanwälte der Stpfl. eine solche Versicherung auf eigene Kosten unterhielten, ohne dass die Stpfl. die Beiträge zu dieser Versicherung übernahm. Diese eigene Berufshaftpflichtversicherung schließt der Rechtsanwalt in eigenem Interesse ab, da er ansonsten den Beruf nicht ausüben darf. Übernimmt der Arbeitgeber solche Versicherungsbeiträge, so liegt Arbeitslohn vor.

13 Aufwendungen für betriebsinterne Feier anlässlich des 40. Dienstjubiläums als Werbungskosten abziehbar

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.1.2016 (Aktenzeichen VI R 24/15) entschieden, dass das Dienstjubiläum ein berufsbezogenes Ereignis ist und dass die Aufwendungen für eine betriebsinterne Feier anlässlich eines Dienstjubiläums (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst und damit als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden können, wenn der Arbeitnehmer die Gäste nach abstrakten berufsbezogenen Kriterien einlädt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. als Beamter beim Finanzamt A beschäftigt. Im April 2006 beging er sein 40-jähriges Dienstjubiläum und lud aus diesem Anlass an einem Montag für die Zeit von 11 Uhr bis 13 Uhr zu einer Feier in den Sozialraum des Finanzamts ein. Die Einladung richtete er per E-Mail an

alle Amtsangehörigen des Finanzamts sowie an die in dem Amtsgebäude ebenfalls tätigen Bediensteten des Finanzamts für Großbetriebsprüfung. Zur Bewirtung der Gäste bestellte er für 50 Personen Häppchen und kaufte Wein und Sekt ein. Die ihm durch die Feier entstandenen Kosten in Höhe von insgesamt 833,73 € machte er als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Der Bundesfinanzhof ließ nun den Abzug dieser Aufwendungen als Werbungskosten zu. Er stellte zunächst heraus, dass es sich bei einem Dienstjubiläum um ein berufsbezogenes Ereignis handelt, welches zunächst eine berufliche Veranlassung indiziert. Auch die ausnahmslose Einladung aller Kollegen spräche gegen private, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnende Umstände. Zuletzt schließe die maßvolle Höhe der Kosten, Veranstaltungsort und -zeit sowie die „Genehmigung“ der Feier durch die Amtsleitung eine private Veranlassung aus. Angesichts des Rahmens der Veranstaltung sei es unschädlich, dass nicht der Dienstherr, sondern der Stpfl. selbst seine Kollegen eingeladen hat.

Hinweis:

Im konkreten Fall ist allerdings immer sorgfältig zu prüfen, ob eine solche Feier nicht dem privaten Bereich zuzuordnen ist. Insoweit ist mitentscheidend, welche Personen eingeladen werden. Werden Arbeitskollegen wegen ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten betrieblichen Einheit (z.B. alle Arbeitnehmer einer Abteilung) oder nach ihrer Funktion, die sie innerhalb des Betriebs ausüben (z.B. alle Außendienstmitarbeiter oder Auszubildenden), eingeladen, legt dies den Schluss nahe, dass die Aufwendungen für diese Gäste (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst sind, und zwar auch dann, wenn der Stpfl. zu einzelnen dieser eingeladenen Kollegen freundschaftlichen Kontakt pflegen sollte. Werden demgegenüber nur einzelne Arbeitskollegen eingeladen, kann dies auf eine nicht nur unerhebliche private Mitveranlassung der Aufwendungen für diese Gäste schließen lassen und ein Abzug deshalb ausscheiden.

14 Gesetzlicher Mindestlohn für Bereitschaftszeiten

Das Bundesarbeitsgericht hat am 29.6.2016 (Aktenzeichen 5 AZR 716/15) entschieden, dass der gesetzliche Mindestlohn für jede geleistete Arbeitsstunde zu zahlen ist. Zur vergütungspflichtigen Arbeit zählen auch Bereitschaftszeiten, während derer sich der Arbeitnehmer an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort – innerhalb oder außerhalb des Betriebs – bereithalten muss, um bei Bedarf die Arbeit aufzunehmen.

Im Urteilsfall ging es um einen Rettungsassistenten, der regelmäßig auch Bereitschaftszeiten leisten musste.

In dem entschiedenen Fall lehnte das Gericht allerdings einen Anspruch auf weitere Vergütung eines Rettungsassistenten ab, da es den Anspruch auf gesetzlichen Mindestlohn bereits für erfüllt hielt, da die monatliche Vergütung dividiert durch die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die Zeiten der Bereitschaft den gesetzlichen Mindestlohn überstieg.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat das Gericht klargestellt, dass Bereitschaftszeit als Arbeitszeit im Sinne des Mindestlohngesetzes gilt. In einschlägigen Fällen sollte geprüft werden, ob die Gesamtvergütung bezogen auf die geleistete Arbeit zzgl. der Bereitschaftszeiten rechnerisch den gesetzlichen Mindestlohn von derzeit 8,50 € je Stunde überschreitet.

Zu beachten ist noch, dass der Mindestlohn zum 1.1.2017 auf 8,84 € brutto pro Stunde steigt und zu diesem Zeitpunkt eine Neuberechnung durchgeführt werden sollte. Liegt der bezahlte Bruttomonatslohn dann noch bei 8,50 € pro Stunde oder leicht darüber, hat eine Anpassung an den erhöhten Mindestlohn zu erfolgen.

Konzernverbänden.

15 Voraussetzung der doppelten Haushaltsführung

Als Werbungskosten können notwendige Mehraufwendungen abgezogen werden, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Voraussetzung ist, dass ein Arbeitnehmer außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Beschäftigungsort ist der sog. Ort der ersten Tätigkeitsstätte.

Im Streitfall, über den das Finanzgericht Baden-Württemberg zu entscheiden hatte, war der Stpfl. nichtselbständig in der Großstadt S tätig. Er wohnte gemeinsam mit seiner Ehefrau in A, rund 38 km von S entfernt.

Der Stpfl. mietete eine Zweizimmerwohnung mit 53 qm in S, um künftig nicht mehr täglich von A nach S pendeln zu müssen. Die Wohnung in S befand sich in etwa 6 km entfernt von seinem Arbeitsort.

Das Finanzgericht versagte mit Urteil vom 16.6.2016 (Aktenzeichen 1 K 3229/4) das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung.

Ein Stpfl. wohnt vielmehr bereits dann am Beschäftigungsort, wenn er diesen von seinem eigenen Hausstand aus täglich in zumutbarer Weise erreichen kann.

Dies sei nach Ansicht des Gerichts i.d.R. bei einer Fahrzeit je einfacher Wegstrecke von etwa einer Stunde der Fall.

Das Finanzgericht argumentiert, dass unter den Bedingungen einer Großstadt, in der sich schon auf Grund des im Innenstadtbereich herrschenden Preisniveaus typischerweise die Wohnstätten der Beschäftigten in Randbereiche und auch über die politischen Grenzen einer Gemeinde hinaus verlagern, solche Fahrzeiten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von etwa einer Stunde üblich und ohne Weiteres zumutbar sind.

Dies gilt insbesondere dann, wenn es ein ausgebautes Straßennetz sowie gut erreichbare öffentliche Nahverkehrsverbindungen gibt.

Hinweis:

Eine doppelte Haushaltsführung kann also nur dann vorliegen, wenn der Ort des eigenen Hausstands und der Ort der ersten Tätigkeitsstätte auseinanderfallen.

Dabei ist unter Beschäftigungsort nicht die jeweilige politische Gemeinde zu verstehen, sondern der Bereich, der zu der konkreten Anschrift der Arbeitsstätte noch als Einzugsgebiet anzusehen ist.

Ein Arbeitnehmer wohnt deshalb bereits dann am Beschäftigungsort, wenn er von seiner Wohnung aus ungeachtet von Gemeinde- und Landesgrenzen seine Arbeitsstätte in zumutbarer Weise täglich aufsuchen kann.

Allerdings sind diese Grundsätze und die Abgrenzungen im Einzelfall noch nicht höchstrichterlich entschieden worden. Beim Bundesfinanzhof sind insofern Verfahren anhängig.

Für Unternehmer und Freiberufler

16 Auch bei einer Privatnutzung eines Betriebsfahrzeugs von weniger als 10 % ist eine Entnahme zu buchen

Im Urteilsfall wurde ein Betriebsfahrzeug auch für Privatzwecke genutzt. Der private Nutzungsanteil wurde mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ermittelt. Im Streitjahr betrug der private Nutzungsanteil lediglich 5,07 %. Eine Entnahme für die private Kfz-Nutzung erklärte die Stpfl. nicht und begründete dies damit, dass die private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung sei und damit außer Ansatz bleiben könne. Allerdings wurde bei der Umsatzsteuer eine Nutzungsentnahme erfasst.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg bestätigte aber mit Urteil vom 25.4.2016 (Aktenzeichen 9 K 1501/15), dass auch vorliegend eine den Gewinn erhöhende Entnahme zu berücksichtigen sei. Eine Geringfügigkeitsgrenze existiere nicht; insoweit sei die gesetzliche Regelung eindeutig.

Hinweis:

Nur für den Fall gemischt veranlasster Aufwendungen (z.B. Reiseaufwendungen) lässt es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zu, dass bei einer untergeordneten privaten Mitveranlassung (weniger als 10 %), die Aufwendungen in vollem Umfang abzugsfähig sind. Diese Regelung will das Finanzgericht aber auf eine private Pkw-Nutzung nicht angewendet wissen, da diesem die gesetzliche Regelung zum Ansatz der privaten Nutzung des Betriebsfahrzeugs entgegenstehe.

17 Ausschluss eines für den Lastentransport hergerichteten VW-Transporters von der Anwendung der 1 %-Regelung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.2.2016 (Aktenzeichen X R 32/11) bestätigt, dass die Anwendung der 1 %-Regelung dann ausscheidet, wenn das Fahrzeug auf Grund seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise nicht für Privatfahrten geeignet ist. Im Urteilsfall ging es um einen Stpfl., der aus einem Reparaturbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. In seinem Betriebsvermögen hielt der Stpfl. einen VW-Transporter T4 mit zwei Sitzen. Dessen Fahrgastzelle war durch eine Metallwand von der fensterlosen Ladefläche abgetrennt, auf der die Werkzeuge des Stpfl. untergebracht waren.

Bereits in der Vorinstanz wurde dem Stpfl. Recht gegeben und der Ansatz einer privaten Nutzung verneint, was der Bundesfinanzhof nun bestätigte. Die Anwendung der 1 %-Regelung auf das Fahrzeug im Betriebsvermögen sei nicht möglich, da es für eine private Nutzung schon mangels ausreichender Sitzplätze für Privatfahrten mit der Familie nicht brauchbar gewesen sei. Darüber hinaus sei es nicht plausibel, dass der Stpfl. regelmäßig die Ladefläche seines Transporters für private Besorgungen leerräumt habe. Es sei glaubhaft, dass private (Familien-)Fahrten ausschließlich mit dem weiteren, auf den Stpfl. privat zugelassenen Pkw durchgeführt worden seien. Es war insgesamt davon auszugehen, dass das Fahrzeug so gut wie ausschließlich zur Beförderung von Gütern bestimmt war. Der BFH stellte heraus, dass eine private Nutzung nicht vollständig ausgeschlossen werden

muss, sondern nur, dass das Fahrzeug typischerweise dieser nicht dient.

Hinweis:

Unmaßgeblich ist insoweit die kraftfahrzeugsteuerliche und verkehrsrechtliche Einstufung des Fahrzeugs als Pkw oder Lkw.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sollte z.B. durch Fotos o.Ä. dokumentiert werden, dass das Fahrzeug für Privatfahrten nicht geeignet ist.

18 Realisierung von Währungsgewinnen/-verlusten bei Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehens

Wird ein Darlehen in einer fremden Währung aufgenommen, so können sich je nach Entwicklung des Wechselkurses bis zum Tilgungszeitpunkt Währungsgewinne oder Währungsverluste ergeben. Strittig war nun die Frage, ob bei einer schlichten Umschuldung des Darlehens bereits eine Realisierung der Währungsgewinne/-verluste erfolgt. Im Urteilsfall wurde ein Darlehen in US-Dollar aufgenommen und nach ca. vier Jahren erfolgte eine Umschuldung in ein neues Darlehen, welches ebenfalls auf US-Dollar lautete. Vereinbarungsgemäß sollten die ursprünglichen Darlehen der Gesellschaft (und ein weiteres Darlehen) in das neue Darlehen „übergehen“. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die ursprünglichen Darlehen getilgt und ein neues Darlehen aufgenommen wurde. Auf Grund der Wechselkursentwicklung errechnete das Finanzamt einen Kursgewinn aus der Darlehenstilgung. Hiergegen richtet sich die Klage.

Das Niedersächsische Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamts mit Urteil vom 23.2.2016 (Aktenzeichen 8 K 272/14). Zunächst stellt das Gericht für ein laufendes Darlehensverhältnis fest, dass wenn sich ein Kurs bei Fremdwährungsverbindlichkeiten für den Stpfl. günstig entwickelt, handelsrechtlich wie steuerrechtlich die Beschränkung des Wertansatzes auf die historischen Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten gilt und mithin dieser Ertrag nicht ausgewiesen werden darf (Realisationsprinzip). Bei Umschuldung und Novation erlöschen aber die alten Verbindlichkeiten und es entsteht eine neue Verbindlichkeit. Bei Fremdwährungsdarlehen kann eine Novation damit zu einer Gewinnrealisierung führen, wenn wirtschaftlich das frühere und das neue Schuldverhältnis nicht identisch sind. Im Urteilsfall war auf Grund geänderter Darlehensbedingungen hinsichtlich der Höhe des Darlehens, des Gläubigers sowie des Schuldners, der hingegebenen Sicherheit, des Verwendungszwecks und der Laufzeit davon auszugehen, dass mit Aufnahme des neuen Darlehens ein neuer Schuldgrund geschaffen wurde.

Hinweis:

Im konkreten Fall ist sorgfältig zu prüfen, ob das bisherige Darlehen unter neuen Bedingungen fortgeführt wird (dann keine Realisierung von Währungsgewinnen) oder aber das bisherige Darlehensverhältnis beendet und ein neues begründet wird (dann Realisierung von Währungsgewinnen).

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen IV R 18/16 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

19 Gewinnausweis aus Provisionsansprüchen eines Reisebüros

Strittig waren die Provisionsansprüche eines Reisebüros. Dieses erhielt seine Provisionen in dem Monat nach der Festbuchung. Da der Anspruch auf die Provision aber erst entstand, sobald das Reiseunternehmen die vermittelte Reise ausführte, wurden die erhaltenen Provisionen zunächst auf dem Konto „passive Rechnungsabgrenzung“ gebucht und erst zum Reisedatum des Kunden auf das Erlöskonto umgebucht. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde diese Praxis vom Prüfer nicht beanstandet. Der Prüfer war aber der Auffassung, dass die Betriebsausgaben, die mit den Provisionen im Zusammenhang standen, die zum Stichtag der Bilanzerstellung passiv abgegrenzt wurden, als unfertige Leistungen zu aktivieren seien.

Diese Ansicht verwarf das Finanzgericht Niedersachsen mit Urteil vom 12.1.2016 (Aktenzeichen 13 K 12/15). Hinsichtlich der Provisionsansprüche lagen schwebende Geschäfte vor, die erst bei Ausführung der vermittelten Reise zu einer Realisierung des Provisionsanspruchs führen. Das Gericht stellt aber heraus, dass der Grundsatz, dass Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft in der Bilanz grundsätzlich nicht erfasst werden dürfen, nicht bedeutet, dass Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem schwebenden Geschäft entstanden sind, erst im Zeitpunkt der Realisierung des schwebenden Geschäfts als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz einer Nettorealisation. Diese Aufwendungen sind vielmehr unmittelbar steuerlich abzugsfähig. Die Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft entstanden sind, sind nur dann als „unfertige Leistungen“ zu aktivieren, wenn sie sich in ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu einem Wirtschaftsgut verdichtet haben. Das ist nur dann gegeben, wenn der Stpfl. bei einer unterstellten Vertragsauflösung zum Stichtag, die ohne sein Verschulden erfolgt, zivilrechtlich einen Anspruch auf Ersatz der bis dahin angefallenen Aufwendungen hätte. Denn nur dann entsteht ein abgrenzbarer greifbarer betrieblicher Vorteil, den sich ein Kaufmann etwas kosten lassen würde. Dies war vorliegend aber nicht gegeben, da den Aufwendungen bis zur Erbringung der Reiseleistung kein Provisionsanspruch entgegenstand.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen III R 5/16 die Revision anhängig, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

20 Überlassung von Kaffeeautomaten im Zusammenhang mit der Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver

Die Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, während auf die Lieferung von zubereitetem Kaffee der Regelsteuersatz von 19 % anzuwenden ist. Insoweit ist die Frage aufgekommen, wie die Überlassung von Kaffeeautomaten im Zusammenhang mit der Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver zu behandeln ist. In der Praxis beliefert ein Unternehmer seine Kunden (z.B. Kantinenbetreiber) mit Kaffeebohnen oder -pulver und stellt gleichzeitig Kaffeeautomaten einschließlich Wartung unentgeltlich zur Verfügung. Die Kunden sind verpflichtet, den Kaffee ausschließlich beim Unternehmer zu erwerben. Die Kosten für die Kaffeeautomaten wurden bei der Preiskalkulation für die Kaffeelieferung berücksichtigt. Erst der Endnutzer (Kantinenbesucher) erhält fertig zubereiteten Kaffee auf Knopfdruck.

Nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen v. 20.5.2016 (Aktenzeichen S 7222 – 27 – St 187VD) werden in diesen Fällen zwei Leistungen zu einem Gesamtentgelt erbracht. Dabei unterliegt die Überlassung der Kaffeeautomaten dem allgemeinen Steuersatz, während die Lieferung der Kaffeebohnen und des -pulvers dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Das vereinbarte Entgelt ist nach der im konkreten Fall einfachstmöglichen Methode aufzuteilen.

Hinweis:

In der Rechnung ist also eine fiktive Aufteilung des Entgelts vorzunehmen und der jeweils einschlägige Umsatzsteuersatz anzuwenden. Dies ist dann auf Seiten des Leistungsempfängers auch hinsichtlich des Vorsteuerabzugs zu beachten.

21 EuGH-Vorlagebeschlüsse zum Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ und zum Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug

Nach den gesetzlichen Vorgaben berechtigt eine Rechnung nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn diese „die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers“ enthält. Der Bundesfinanzhof hatte in diesem Zusammenhang erst im letzten Jahr entschieden, dass das Merkmal „vollständige Anschrift“ nur bei Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet, erfüllt sei. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer sei nur dann als Vorsteuer abziehbar, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz des leistenden Unternehmers bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat; die Angabe eines „Briefkastensitzes“ mit nur postalischer Erreichbarkeit, an dem im Zeitpunkt der Rechnungsstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reiche als zutreffende Anschrift nicht aus (so das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.7.2015, Aktenzeichen V R 23/14). Dieses Urteil hat in seiner sehr weiten Formulierung in der Praxis zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt. Nach ausdrücklicher Ansicht der Finanzverwaltung ist es bisher zumindest hinsichtlich des Leistungsempfängers ausreichend, wenn Postfach oder Großkundenadresse anstelle der Anschrift angegeben werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit zwei Vorabentscheidungsersuchen vom 6.4.2016 (Aktenzeichen V R 25/15 und XI R 20/14) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob die von einem Unternehmer geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen auch dann abziehbar sind, wenn es sich unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift des Lieferers lediglich um einen „Briefkastensitz“ gehandelt hat, oder ob nur die Angabe derjenigen Anschrift des leistenden Unternehmers zum Vorsteuerabzug berechtigt, unter der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Des Weiteren wurde die Frage vorgelegt, unter welchen Voraussetzungen einem gutgläubigen Leistungsempfänger für Zwecke des Vorsteuerabzugs Vertrauensschutz zu gewähren ist, falls die formellen Rechnungsanforderungen nicht erfüllt sind. Hintergrund ist, dass bei Nichterfüllung objektiver Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, wie dies z.B. bei fehlerhaften Angaben zum leistenden Unternehmer der Fall ist, ein Vorsteuerabzug im Billigkeitswege dennoch gewährt werden kann. Dies setzt den guten Glauben des Leistungsempfängers an das Vorliegen der – tatsächlich nicht erfüllten – formellen oder materiellen Merkmale des Vorsteuerabzugs voraus. Fraglich ist, ob der Vorsteuerabzug bereits dann zu gewähren ist, wenn keine Steuerhinterziehung vorliegt oder der Stpfl. die Einbeziehung in einen Betrug weder kannte noch kennen konnte. Der BFH geht hingegen von wesentlich strengeren Voraussetzungen für den Vertrau-

ensschutzgrundsatz aus und setzt voraus, dass der Stpfl. alles getan hat, was von ihm in zumutbarer Weise verlangt werden kann, um die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überprüfen.

Hinweis:

Gerade für die Fälle des Onlinehandels sind diese Fragen von großer praktischer Bedeutung. Bis zu deren Klärung sollte aber tunlichst darauf geachtet werden, dass in der Rechnung die Anschrift des leistenden Unternehmens angegeben ist, unter dem dieses seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.

22 Unentgeltliche Betriebsübertragung steht der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags nicht entgegen

Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Die Inanspruchnahme eines solchen Investitionsabzugsbetrags ist möglich für geplante Investitionen innerhalb eines Zeitraums von bis zu drei Jahren. Im Jahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Zudem sind besondere Abschreibungen im Jahr der Anschaffung möglich. Im Ergebnis wird die Steuerlast zu Gunsten der Liquidität des Betriebs in spätere Wirtschaftsjahre verschoben und die Investitionstätigkeit somit steuerlich gefördert. Die Bildung eines solchen Investitionsabzugsbetrags setzt insbesondere voraus, dass der Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen IV R 14/12) klargestellt, dass der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nicht entgegensteht, wenn im Zeitpunkt seiner Geltendmachung feststeht, dass die Investition nicht mehr von dem Stpfl. selbst, sondern auf Grund einer bereits durchgeführten oder feststehenden unentgeltlichen Betriebsübertragung von dem Betriebsübernehmer vorgenommen werden soll. Dies folgt aus der Zielsetzung der im Steuergesetz ausdrücklich eingeräumten Möglichkeit einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, welche der ertragsteuerrechtlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität der nach dem Rechtsträgerwechsel fortgeführten betrieblichen Einheit und damit typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge dient. Voraussetzung ist jedoch, dass der Stpfl. zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags erwarten kann, dass die Investition nach Übertragung des Betriebs fristgemäß von seinem Rechtsnachfolger in dem übertragenen Betrieb vorgenommen wird.

Hinweis:

Andererseits ist aber auch durch die Rechtsprechung geklärt, dass die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ausgeschlossen ist, wenn die notwendige Prognose, ob der Stpfl. bzw. dessen Rechtsnachfolger das Wirtschaftsgut in Zukunft voraussichtlich anschaffen oder herstellen wird, negativ ausfällt. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Investition wegen einer zwischenzeitlichen Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs objektiv nicht mehr möglich ist. Genauso verhält es sich, wenn eine solche Betriebsveräußerung oder -aufgabe zwar noch nicht vollzogen ist, aber etwa durch Abschluss entsprechender schuldrechtlicher Verträge bereits in die Wege geleitet wurde. Auch die Einbringung des Betriebs in eine Kapitalgesellschaft steht der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags entgegen.

23 Kompensation des Mehrergebnisses einer Außenprüfung durch Investitionsabzugsbetrag

Ein Investitionsabzugsbetrag darf nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 23.3.2016 (Aktenzeichen IV R 9/14) nicht allein deshalb versagt werden, weil der Antrag erst nach einer Außenprüfung gestellt wird. Die Steuervergünstigung kann danach entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung zur Kompensation eines Steuermehrergebnisses der Außenprüfung eingesetzt werden. Damit bestätigt der Bundesfinanzhof ausdrücklich auch die nachträgliche Gestaltung durch Bildung eines Investitionsabzugsbetrags.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags ist als steuerliches Wahlrecht ausgestaltet. Steuerliche Wahlrechte können bis zur Bestandskraft der Steuerveranlagung ausgeübt werden. Demgemäß kann auch das Wahlrecht zum Ansatz eines Investitionsabzugsbetrags vom Stpfl. nachträglich, d.h. nach Abgabe der betreffenden Steuererklärung und Festsetzung der Steuer im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen einen geänderten Steuerbescheid geltend gemacht werden. Auch die nachträgliche Geltendmachung im Rahmen eines Änderungsantrags, wenn der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, ist möglich. Der Investitionsabzugsbetrag wird nicht in der Bilanz abgebildet und unterliegt daher nicht den engen Voraussetzungen für eine Bilanzänderung.

Im Urteilsfall war bei einer landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft im Herbst 2012 eine Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 durchgeführt worden. Dabei ergab sich in allen geprüften Jahren eine Erhöhung des bisher erklärten Gewinns. Nach Abschluss der Prüfung beantragte die Gesellschaft einen Investitionsabzugsbetrag für das letzte geprüfte Wirtschaftsjahr i.H.v. 10 000 € für die Beschaffung eines bereits in 2011 angeschafften Schleppers. Das Finanzamt versagte die Steuervergünstigung, weil deren Zweck nicht mehr erreicht werden könne, nämlich die Finanzierung der Investition durch die Steuerersparnis zu erleichtern. Das Finanzgericht und dem nun folgend auch der Bundesfinanzhof bestätigten dagegen die Ansicht des Stpfl. Für den Streitfall ist allerdings noch zu prüfen, ob am Ende des Wirtschaftsjahrs, für das die Steuervergünstigung beantragt wurde, bereits eine Investitionsabsicht bestanden hat. Das Finanzgericht als Vorinstanz hatte die Tatsache, dass es im Investitionszeitraum tatsächlich zu der Investition gekommen ist, zu Unrecht bereits als Nachweis der zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Bildung des Abzugsbetrags bestehenden Investitionsabsicht ausreichen lassen. Diese hätte allerdings lediglich als Indiz berücksichtigt werden dürfen.

Hinweis:

Das Urteil betrifft die im Jahr 2009 geltende Rechtslage, nach der die Steuervergünstigung voraussetzte, dass der Unternehmer die Absicht hatte, die Investition innerhalb der nächsten drei Jahre durchzuführen und das Investitionsgut anschließend mindestens zwei Jahre in seinem Betrieb zu nutzen.

Das Bestehen dieser Absicht musste nachgewiesen werden, die geplante Investition war ihrer Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten war anzugeben.

Seit 2016 hat sich die Rechtslage verändert, denn die Investitionsabsicht und die Absicht der späteren betrieblichen Nutzung werden seither nicht mehr ausdrücklich

vom Gesetz erwähnt. Das bisher noch erforderliche Merkmal der Investitionsabsicht (und deren Glaubhaftmachung) ist also ab 2016 entfallen, so dass der Gestaltungsspielraum für den Stpfl. noch gestiegen ist.

24 Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings

Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden.

Die ertragsteuerliche Behandlung von Sponsoringaufwendungen ist in dem sog. Sponsoring-Erlass der Finanzverwaltung niedergelegt.

Mit Verfügung vom 29.2.2016 (Aktenzeichen S 7100) hat nun die Oberfinanzdirektion Karlsruhe zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Sponsorings aus der Sicht des Zuwendungsempfängers Stellung genommen und dabei Folgendes ausgeführt:

- Zahlungen im Rahmen des Sponsorings sind Entgelt für steuerpflichtige Leistungen an den Sponsor, wenn nach dem jeweiligen Sponsoring-Vertrag konkrete Leistungen (z.B. Banden- oder Trikotwerbung, Anzeigen, Vorhalten von Werbedrucken, Lautsprecherdurchsagen, Überlassung von Eintrittskarten usw.) vereinbart sind. Diese Leistungen unterliegen auch bei steuerbegünstigten Einrichtungen dem allgemeinen Steuersatz, da es sich um Umsätze im Rahmen eines steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs handelt.
- Kein Leistungsaustausch liegt vor, wenn der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten erfolgen.
- Dies gilt auch, wenn der Sponsor auf seine Unterstützung in gleicher Art und Weise lediglich hinweist. Dagegen ist von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.
- Gehören zu den Leistungen der gesponserten Einrichtung auch Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen, ist eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen.
- Auf Sach- oder Dienstleistungen im Rahmen des Sponsorings (z.B. Zuwendung von Kunstwerken, Überlassung von Fahrzeugen) sind diese Ausführungen entsprechend anzuwenden.

Hinweis:

Neben den ertragsteuerlichen Fragen sollte bei Sponsoringmaßnahmen also auch immer auf die umsatzsteuerlichen Aspekte geachtet werden.

Liegen steuerpflichtige Umsätze vor, so ist hierüber eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erteilen. Ob und ggf. in welcher Höhe ein Vorsteu-

erabzug aus der Rechnung des Sponsors zulässig ist, beurteilt sich nach der tatsächlichen Verwendung der Sach- oder Dienstleistung.

25 Parkplatzgestaltung auf hoteleigenem Parkplatz unterliegt – auch wenn kein gesondertes Entgelt hierfür berechnet wird – dem Regelsteuersatz von 19 %

Übernachtungsleistungen unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Allerdings ist insoweit sorgfältig von anderen Leistungen abzugrenzen, die z.B. der Hotelier miterbringt und die nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, sondern dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen. Bekannt ist diese Problematik für Frühstücksleistungen. Der Bundesfinanzhof hat sich nun mit der Frage beschäftigt, wie die unentgeltliche Gestellung von Parkplätzen an Hotelgäste zu behandeln ist.

Es ging um einen Hotelbetrieb mit Restaurants, Wellness-, Beauty- und Fitnessbereichen. Für die Gäste standen – unabhängig davon, ob sie im Hotel übernachteten oder nur das Restaurant oder den Wellnessbereich des Hotels besuchten – 140 Parkplätze sowie 10 Lkw-Parkplätze zur Verfügung. Die Parkmöglichkeiten reichten bei voller Hotelbelegung für die Hälfte der Hotelgäste aus. Die Hotelgäste durften sich Parkplätze frei auswählen, ohne dass sie die Hotelbetreiberin hierüber informieren mussten oder eine gesonderte Vereinbarung schließen mussten. Der Hotelier prüfte auch nicht, ob ein Hotelgast mit dem Pkw angereist war und ob er einen hoteleigenen Parkplatz benutzte. Entsprechend erfolgte auch keine gesonderte Berechnung der Nutzung der Parkplätze. In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr setzte der Hotelier seine Umsätze aus Beherbergungsleistungen mit dem ermäßigten Steuersatz an. Die (kalkulatorischen) Kosten für Frühstück sowie für die Nutzung der Fitness- und Saunaeinrichtung unterwarf er dem Regelsteuersatz. Für die Parkplatznutzung nahm er keine entsprechende Abgrenzung vor. Dem folgte die Finanzverwaltung nicht. Im Rahmen einer Umsatzsteuer Sonderprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Einräumung von Parkmöglichkeiten müsse mit dem Regelsteuersatz versteuert werden und schätzte die kalkulatorischen Kosten hierfür mit 1,50 € (netto) pro Hotelgast.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 1.3.2016 (Aktenzeichen XI R 11/14) den Ansatz der Finanzverwaltung. Der Hotelier habe dadurch, dass er den Hotelgästen im Rahmen der Verfügbarkeit Parkmöglichkeiten eingeräumt habe, keine dem ermäßigten Steuersatz unterfallende Leistungen erbracht. Die Steuerermäßigung für Übernachtungsleistungen beschränke sich auf reine Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistungen und schließe (bloße) Nebenleistungen zur Vermietung, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, von der Ermäßigung aus. Zwar stelle die Einräumung von Parkmöglichkeiten eine umsatzsteuerrechtliche Nebenleistung zu den von ihr erbrachten Beherbergungsleistungen dar. Allerdings diene sie nicht unmittelbar der Vermietung/Beherbergung. Die Erfassung von Übernachtungsleistungen mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz sei – so der Bundesfinanzhof – als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen. Das gesetzlich normierte Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, verdränge den Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt. Aus der Gesetzesbegründung ergebe sich, dass Nebenleistungen selbst dann nicht dem ermäßigten Steuersatz unterfallen sollen, wenn sie direkt im Zimmer erfolgen (z.B. Telefon- und Internetnutzung), unabhängig davon, ob diese gesondert abgerechnet werden oder nicht.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt einmal mehr, dass die Auslegung, nach der auf Übernachtungsleistungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, durch den Bundesfinanzhof im Hinblick auf die der Vermietung von Hotelzimmern dienenden Nebenleistungen eng ausgelegt wird. Nach Ansicht des Gerichts ist zu prüfen, ob eine Nutzung des Hotelzimmers auch ohne die Inanspruchnahme der in Rede stehenden Nebenleistung möglich ist. Dann kommt der ermäßigte Umsatzsteuersatz auf die Nebenleistung nicht zur Anwendung.

26 Aufwendungen für Werbekalender als Betriebsausgaben oder nicht abzugsfähige Geschenkaufwendungen?

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Im Urteilsfall ließ die Stpfl. (eine GmbH) Kalender mit Firmenlogo und Grußwort der Geschäftsführerin herstellen, die sie Kunden, Geschäftspartnern und z.B. auf Messen sonstigen Personen übergab. Die Kalender wurden im Wesentlichen mit einer Grußkarte in der Weihnachtszeit versandt. Die Herstellungskosten pro Kalender betragen weniger als 35 €. Die Stpfl. machte diese Kosten als Betriebsausgaben geltend. Der Betriebsausgabenabzug wurde aber von der Finanzverwaltung versagt, da diese Aufwendungen nicht gesondert aufgezeichnet wurden. Dies vor dem Hintergrund, dass Aufwendungen für Geschenke grundsätzlich vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind. Lediglich Geschenke bis zu 35 € je Jahr und Empfänger können steuerlich geltend gemacht werden. Dies setzt jedoch nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorgabe voraus, dass diese getrennt von den anderen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden. Vorliegend wurden die Aufwendungen für die Kalender auf Konten gebucht, auf denen auch unbeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben gebucht wurden.

Die Stpfl. machte geltend, dass nach ihrer Auffassung die Kalender nicht als Geschenke anzusehen seien. Es handele sich vielmehr um eine reine Werbemaßnahme, für die keine besonderen Aufzeichnungspflichten gälten. Zumindest seien jedoch Werbegeschenke, die selbst Werbeträger darstellten, vom Anwendungsbereich der Vorschrift auszunehmen. Aber auch bei Bejahung des Geschenkebegriffs sei das Erfordernis der gesonderten Aufzeichnung durch die jederzeitige Abrufbarkeit der entstandenen Aufwendungen im Controlling erfüllt. Bei der Auslegung der Verpflichtung zur gesonderten Aufzeichnung sei die technische Entwicklung zu berücksichtigen.

Dieser Argumentation folgte das Finanzgericht nicht. Dieses bestätigte vielmehr mit Urteil vom 12.4.2016 (Aktenzeichen 6 K 2005/11) die Auffassung der Finanzverwaltung und ließ die Aufwendungen für die Kalender steuerlich nicht zum Abzug zu.

Das Gericht stellt zunächst heraus, dass auch Werbeträger, also – wie im Streitfall – Gegenstände, auf denen der Name oder die Firmenbezeichnung des Schenkers oder ein sonstiger Werbehinweis angebracht ist, – jedenfalls soweit diese an individualisierbare Empfänger verteilt wurden – vom Anwendungsbereich des Abzugsverbots von Geschenkaufwendungen über 35 € erfasst und damit grundsätzlich Geschenke im Sinne der Vorschrift sein können. Entscheidend ist, dass der Empfänger durch den Werbeträger bereichert wird und es an einer Gegenleistung fehlt. Daher ist auch bei solchen Aufwendungen eine getrennte Aufzeichnung der Aufwendungen erforderlich.

Zum Erfordernis der getrennten Aufzeichnung führt das Finanzgericht aus,

dass die Aufzeichnung im Rahmen des Buchführungswerks zu erfolgen hat, mithin die Aufwendungen auf einem besonderen Konto oder mehreren besonderen Konten innerhalb der kaufmännischen Buchführung zu verbuchen sind. Zweck der getrennten Aufzeichnung ist nämlich, der Finanzverwaltung die Feststellung zu erleichtern, ob und in welchem Umfang Aufwendungen vorliegen, für die das Abzugsverbot greift. Die Trennung lediglich im Rahmen der Kostenrechnung reicht nach Ansicht des Gerichts nicht aus. Die getrennte Aufzeichnung muss innerhalb der Buchführung erfolgen. Es sind also separate Konten einzurichten. Die Einbeziehung von (integrierten) Controllingsystemen berge die Gefahr von Manipulationen. Zudem müsste ein Außenprüfer sich umfassend in die Funktionsweise des jeweiligen Controllingsystems einarbeiten, was eine schnelle Überprüfbarkeit nicht abziehbarer Betriebsausgaben erschweren würde. Zudem würden Stpfl. durch das Erfordernis der getrennten Aufzeichnung nicht unverhältnismäßig belastet, so dass auch tatsächliche Gründe nicht gegen eine getrennte Aufzeichnung innerhalb der Buchführung sprechen.

Hinweis:

Die getrennte Aufzeichnung von Geschenkaufwendungen ist zwingende Voraussetzung für deren Anerkennung als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, so wird der steuerliche Abzug bereits aus formalen Gründen versagt.

Nicht problematisiert wurde die Frage, ob der Betriebsausgabenabzug auch an der mangelnden getrennten Aufzeichnung scheitert, wenn – wie offensichtlich auch im vorliegenden Fall – der Stpfl. nicht davon ausgeht, dass die in Rede stehenden Aufwendungen überhaupt dem Grunde nach unter diese Vorschrift fallen. Im Zweifelsfall sollte eine getrennte Aufzeichnung erfolgen und die Entscheidung für oder gegen die Einstufung als Geschenk im Sinne des Einkommensteuergesetzes sollte ausreichend dokumentiert werden.

27 Strukturwandel zur Liebhaberei führt nicht zur sofortigen Realisierung von stillen Reserven

Eine Tätigkeit wird steuerlich grundsätzlich nur dann erfasst, wenn diese mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Ansonsten wird von einer sog. Liebhabereitätigkeit gesprochen, welche regelmäßig vorrangig zur Befriedigung persönlicher Neigungen ausgeübt wird. Klassische Liebhabereitätigkeiten sind der Betrieb einer Yacht oder eines Reitgestüts, aber diese Frage stellt sich nicht selten auch bei der Vermietung von Ferienwohnungen und in Einzelfällen auch bei Freiberuflern oder bei Gewerbetreibenden.

Folge der Einstufung einer Tätigkeit als steuerliche Liebhabereitätigkeit ist, dass die dadurch erzielten Einnahmen und insbesondere auch die verursachten Aufwendungen steuerlich nicht geltend gemacht werden können. Da eine Liebhabereitätigkeit regelmäßig Verluste verursacht, stehen diese nicht zur Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Tätigkeiten zur Verfügung.

In der Praxis kann nun der Fall auftreten, dass eine Tätigkeit zunächst mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, später jedoch nur noch aus privaten Motiven ausgeübt wird, so dass ab einem bestimmten Zeitpunkt die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen ist.

Hierbei handelt es sich um einen sog. Strukturwandel zur Liebhaberei. In dieser Konstellation ist fraglich, wie im Zeitpunkt des Strukturwandels stille

Reserven in Wirtschaftsgütern, die zur Gewinnerzielung eingesetzt waren, zu behandeln sind.

Der Bundesfinanzhof hatte über einen solchen Fall zu entscheiden.

Der Stpfl. war zum einen als Arbeitnehmer tätig; ferner betrieb er einen Einzelhandel mit Spielwaren. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschussrechnung. Von der Gründung des Betriebs im Jahr 1994 bis zum Streitjahr 2001 erwirtschaftete der Stpfl. – mit Ausnahme eines kleinen Gewinns im Jahr 1999 – ausschließlich Verluste.

Zwischen dem Stpfl. und der Finanzverwaltung besteht nach Durchführung einer Außenprüfung Einvernehmen, dass die in den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2000 erwirtschafteten Verluste der Besteuerung zu Grunde zu legen sind, danach aber die Einkunftserzielungsabsicht entfallen ist. Streitig blieb allein noch, ob im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei ein Betriebsaufgabegewinn zu erklären sei, also alle in den betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen seien.

Vorliegend wollte der Prüfer insbesondere den im Zeitpunkt des Strukturwandels vorhandenen Warenbestand, der sich bei Einkauf im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung in vollem Umfang aufwandswirksam ausgewirkt hatte, im Rahmen einer Übergangsbilanz als Bestand und damit ergebniserhöhend berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof stellt hierzu mit Urteil vom 11.5.2016 (Aktenzeichen X R 61/14) fest:

- Der Strukturwandel zur Liebhaberei stellt keine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe dar. Vielmehr bleiben die weiterhin in dem – nun nicht mehr einkommensteuerrelevanten – Betrieb genutzten Wirtschaftsgüter steuerlich erfasst. Insbesondere bleibe der betriebliche Organismus bestehen und die Verknüpfung der Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb werde nicht gelöst. Allerdings sind Wertänderungen dieses Betriebsvermögens, die während der Zeit der Liebhaberei eintreten, einkommensteuerrechtlich irrelevant.
- Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung, ist er nicht verpflichtet, im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen daraus resultierenden Übergangsgewinn zu ermitteln und zu versteuern.
- Hat ein solcher Stpfl. in dem Zeitraum, in dem er noch mit Einkunftserzielungsabsicht handelte, die Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens als Betriebsausgaben abgesetzt, so stellt auch nach Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht die Verwirklichung eines Realisationsakts in Bezug auf dieses Wirtschaftsgut (Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts, Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs) dem Grunde nach einen Steuertatbestand dar. Der Höhe nach ist derjenige Betrag als nachträgliche Betriebseinnahme anzusetzen und zu versteuern, der für das einzelne Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei in eine Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre.

Der Strukturwandel zum Liebhabereibetrieb führt also nicht unmittelbar zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven. Dies erfolgt vielmehr erst dann, wenn hinsichtlich der bis dahin zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter ein gewinnrealisierender Vorgang erfolgt.

Die in der Folge zu erfassenden Betriebseinnahmen sind nach Wegfall der

Einkunftserzielungsabsicht zudem nicht mehr gewerbsteuerpflichtig.

Hinweis:

Da in diesem Fall dann allerdings der der Besteuerung zu unterwerfende Gewinn nur die bis zum Zeitpunkt des Strukturwandels gebildeten stillen Reserven umfasst, sollte auf den Zeitpunkt des Strukturwandels eine Wertfeststellung und entsprechende Dokumentation erfolgen.

Alternativ besteht auch die Möglichkeit, auf den Zeitpunkt des Strukturwandels zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln.

Eine solche freiwillige Versteuerung kann insbesondere aus Praktikabilitätsgründen in Betracht kommen, da in diesem Fall in den Folgejahren keine nachträglichen Betriebseinnahmen anfallen und dem Finanzamt gegenüber zu erklären sind.

Der Bundesfinanzhof stellt im Übrigen auch klar, dass Schuldzinsen nach dem Übergang zur Liebhaberei abziehbar sind, soweit die entsprechenden Verbindlichkeiten nicht aus dem in diesem Zeitpunkt vorhandenen aktiven Betriebsvermögen hätten getilgt werden können.

Für Personengesellschaften

28 Bundesfinanzhof verneint Steuerbelastung bei gleitender Generationennachfolge

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 12.5.2016 (Aktenzeichen IV R 12/15) seine Rechtsprechung, nach der eine sog. gleitende Generationennachfolge die teilweise Übertragung von Personengesellschaftsanteilen steuerneutral ermöglicht und damit die Aufdeckung stiller Reserven vermeidet. Konkret wurde entschieden, dass die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb rückwirkend entfällt, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird. Dabei wendet sich der Bundesfinanzhof ausdrücklich gegen einen Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung.

Im Urteilsfall hatte der Vater seinen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) an einer KG teilweise auf seinen Sohn übertragen. Ein Grundstück, das auf Grund der Vermietung an die KG steuerlich zum sog. Sonderbetriebsvermögen des Vaters gehörte, behielt er zurück. Zwei Jahre später übertrug der Vater das Grundstück auf eine von ihm gegründete Grundstücksgesellschaft. Das Finanzamt hatte die Schenkung zunächst einkommensteuerneutral behandelt, wollte dann aber wegen der Grundstücksübertragung rückwirkend alle stillen Reserven in dem auf den Sohn übertragenen KG-Anteil besteuern.

Diese Sichtweise lehnte der BFH dagegen ab. Vielmehr steht die spätere Übertragung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens – im Urteilsfall des Grundstücks – der einmal gewährten Buchwertprivilegierung für die Schenkung des Teilmitunternehmeranteils nicht entgegen. Nach der gesetzlichen Vorgabe ist es weder erforderlich, dass zurückbehaltene Wirtschaftsgüter später ebenfalls auf den Empfänger des Teilmitunternehmeranteils übergehen, noch sieht das Gesetz eine Behaltefrist für den Übergeber vor.

Hinweis:

Lediglich für den Beschenkten sieht das Gesetz eine Haltefrist für den erworbenen Anteil an der Personengesellschaft vor. Danach ist Voraussetzung für die unentgeltliche Buchwertübertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, dass der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

29 Finanzverwaltung bestätigt Rechtsprechung zur Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs sind Einbringungen in Personengesellschaften gegen Buchung auf einem Gesellschafterkonto nur dann entgeltliche Vorgänge und führen nur dann zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten (das ist i.d.R. das Kapitalkonto I).

Danach führt jedenfalls die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als Einlage zu behandeln. Damit hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung widersprochen.

Die Finanzverwaltung teilt mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.7.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2178/09/10001, DOK 2016/0695791) nun mit, dass diese Rechtsprechung über den entschiedenen Fall hinaus allgemein angewendet und die bisher vertretene Auffassung aufgegeben wird.

Damit ist geklärt, dass das Kapitalkonto II den Charakter eines personalistisch geführten gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos hat.

Dies eröffnet bei der Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft folgende zwei Möglichkeiten:

1. Personenbezogene unentgeltliche Einlage: Erfolgt die Gutschrift auf dem Kapitalkonto II, so liegt eine personenbezogene Einlage vor; der Übertragende erhält keine Gegenleistung.

Dies ist von Bedeutung für die Übertragung von steuerlich verstricktem Privatvermögen mit stillen Reserven auf eine Mitunternehmerschaft, wie z.B. wesentliche GmbH-Beteiligungen oder Grundstücke in den ersten zehn Jahren nach der Anschaffung.

In diesem Fall scheidet eine Versteuerung zum Zeitpunkt der Einbringung mangels Entgeltlichkeit des Vorgangs aus.

2. Entgeltliche Einbringung: Soll ein Vorgang entgeltlich ausgestaltet werden, was bei steuerlich nicht verstricktem Privatvermögen mit stillen Reserven zur Generierung einer AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe des Verkehrswerts vorteilhaft ist, ist dies dadurch erreichbar, dass eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto II und zu einem gewissen Anteil auch der Ausweis der Gegenleistung auf dem festen Kapitalkonto I erfolgt.

In diesem Falle ist ein vollentgeltlicher Vorgang gegeben. Es erfolgt keine Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltli-

chen Teil.

Hinweis:

Die Konsequenzen für den Einbringenden und die Personengesellschaft sind im Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig zu prüfen. Dabei sind die bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten auszuloten.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

30 Finanzverwaltung erkennt die Verluste aus dem Verfall von Optionen an

Der Bundesfinanzhof hatte entschieden, dass, wenn der Anleger eine Option verfallen lässt, die für den Erwerb der Option entstandenen Aufwendungen steuerlich (als Verlust) zu berücksichtigen sind.

Dies wird nun auch von der Finanzverwaltung anerkannt, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.6.2016 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/14/10001 :005, DOK 2016/0571060) mitgeteilt wird.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung beanstandet es allerdings nicht, wenn Banken beim Kapitalertragsteuerabzug diese Änderung erst ab 2017 anwenden.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in einschlägigen Fällen zu prüfen ist, ob entstandene Verluste im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Anlegers geltend gemacht werden müssen.

31 Zinsen auf Rentennachzahlungen zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

Der Bundesfinanzhof hatte bereits im Jahr 2015 über folgenden Fall entschieden: Die Stpfl. bezog im Streitjahr 2006 von der Deutschen Rentenversicherung Bund Einkünfte aus einer Witwenrente sowie einer Altersrente für schwerbehinderte Menschen. Mit Rentenbescheid vom 2.11.2005 wurde die letztgenannte Rente neu festgestellt. Der Stpfl. wurden im Streitjahr für die Zeit vom 1.5.1999 bis 31.12.2005 eine Nachzahlung i.H.v. 10 850,08 € netto sowie hierauf entfallende Zinsen i.H.v. 1 399,75 € ausgezahlt. Das Finanzamt berücksichtigte die Nachzahlung und die Zinsen im Einkommensteuerbescheid 2006 erklärungsgemäß als sonstige Einkünfte mit einem Besteuerungsanteil von 50 %. Im Einspruchsverfahren begehrte die Stpfl. die Zuordnung der Zinsen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, weil nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrags und des Sparerfreibetrags (inzwischen einheitlich: Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € bei Einzelveranlagung bzw. 1 602 € bei Zusammenveranlagung von Ehegatten) keine steuerpflichtigen Einkünfte verbleiben würden. Die Auffassung der Stpfl. bestätigte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.6.2015 (Aktenzeichen VIII R 18/12) und zwar ausdrücklich entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung.

Das Bundesfinanzministerium teilt mit Schreiben vom 4.7.2016 (Aktenzei-

chen IV C 3 – S 2255/15/10001, DOK 2016/0460833) mit, dass dieser Rechtsprechung nunmehr über den entschiedenen Einzelfall hinaus gefolgt wird und die bislang geäußerte gegenteilige Ansicht aufgegeben werde. Zinsen auf Rentennachzahlungen sind somit den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung wendet diese geänderte Sichtweise auf Antrag in allen noch offenen Fällen an. Daher sind ggf. auch Altjahre daraufhin zu überprüfen, ob von dieser geänderten Sichtweise profitiert werden kann und ggf. ein Änderungsantrag zu stellen ist.

Für Hauseigentümer

32 Auch Disagio von mehr als 5 % des Darlehensbetrags kann sofort abzugsfähig sein

Werbungskosten sind für das Kalenderjahr steuerlich abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Dies gilt im Grundsatz auch für ein Disagio/Damnum, welches im Ergebnis als Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzins fungiert und somit nichts anderes als einen vorausbezahlten Zins darstellt. Gesetzlich ist aber ausdrücklich die Sonderregelung vorgesehen, dass Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren gleichmäßig über den Zeitraum der Nutzungsüberlassung zu verteilen sind. Ausgenommen von dieser Sonderregelung sind aber ausdrücklich Zahlungen für ein Disagio, soweit dieses marktüblich ist. Danach ist auch ein marktübliches Disagio, das für einen Kredit über eine Laufzeit von mehr als fünf Jahren gezahlt wird, nicht auf die Laufzeit zu verteilen, sondern kann im Jahr der Leistung, d.h. des Abflusses, voll zum Abzug gebracht werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem bei einem Immobiliendarlehen mit einer festen Zinsbindung von zehn Jahren und einem Nominalzins von 2,85 % ein Disagio von 10 % der Darlehenssumme vereinbart war. Der Stpfl. machte bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung des Mehrfamilienhauses das Disagio i.H.v. 133 000 € als sofort abziehbare Werbungskosten geltend. Die Finanzverwaltung sowie das Finanzgericht berücksichtigten nur einen Teil von 5 % des Disagios als sofort abziehbare Werbungskosten. Der über 5 % hinausgehende Disagiobetrag wurde auf den Zinsfestschreibungszeitraum von zehn Jahren verteilt und jährlich anteilig berücksichtigt.

Der Bundesfinanzhof widersprach mit Urteil vom 8.3.2016 (Aktenzeichen IX R 38/14) dieser pauschalen, den Einzelfall nicht berücksichtigenden Vorgehensweise und verwies die Sache zurück an die Vorinstanz. Dem Grunde nach bestätigte der Bundesfinanzhof allerdings den Ansatz des Disagios als sofort abzugsfähige Werbungskosten. Entscheidend war die Frage, ob es sich um ein Disagio in „marktüblicher“ Höhe handelt. Ein Disagio ist nur dann nicht sofort als Werbungskosten abziehbar, wenn es sich nicht im Rahmen des am aktuellen Kreditmarkt Üblichen hält. Das Gericht stellt heraus, dass wenn eine Disagiovereinbarung mit einer Geschäftsbank wie unter fremden Dritten geschlossen wird, dies die Marktüblichkeit indiziert. Angesichts der üblichen Pflicht von Geschäftsbanken zur Risikokontrolle sind mit

einer Geschäftsbank vereinbarte Zinsgestaltungen regelmäßig als im Rahmen des am Kreditmarkt Üblichen zu betrachten. Diese Vermutung kann widerlegt werden, wenn besondere Umstände vorliegen, die dafür sprechen, dass der Rahmen des am Kreditmarkt Üblichen verlassen wird. Solche Umstände können etwa in einer besonderen Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers, besonderen persönlichen Beziehungen der Beteiligten zueinander oder ganz atypischen Vertragsgestaltungen liegen.

Hinweis:

Der im Gesetz verwendete Begriff „marktüblich“ bezieht sich auf das jeweils konkret betroffene Disagio. Bezogen auf die dargelegte Funktion eines Disagios ergibt sich die Marktüblichkeit aus der Höhe des Disagios im Verhältnis zur Höhe und Laufzeit des Kredits, dies in Relation zu den aktuellen Verhältnissen auf dem Kreditmarkt. Im Zweifel muss der Stpfl. entsprechende Nachweise erbringen.

Die Finanzverwaltung geht vereinfachend davon aus, dass von einer Marktüblichkeit auszugehen ist, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum von 5 % vereinbart wird. Insoweit wird aber – wie nun der Bundesfinanzhof ausdrücklich herausstellt – keine Aussage dazu getroffen, ob ein höheres Disagio nicht auch marktüblich sein kann.

33 Kein Werbungskostenabzug der noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen durch den Eigentümer nach Nießbrauchbeendigung?

Gesetzlich ist vorgesehen, dass größere Erhaltungsaufwendungen bei Vermietungsobjekten wahlweise auch über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren gleichmäßig verteilt geltend gemacht werden können. Dies kann gegenüber einem Sofortabzug des gesamten Betrags im Jahr der Zahlung insbesondere Vorteile hinsichtlich des progressiven Einkommensteuertarifs mit sich bringen.

Erfolgt nun eine solche Verteilung größeren Erhaltungsaufwands und wird die Immobilie vor Ablauf des Verteilungszeitraums unentgeltlich im Wege der Schenkung oder im Erbfall übertragen, so kann der noch verbleibende Verteilungsaufwand vom Rechtsnachfolger geltend gemacht werden. Diese Handhabung wird von der Finanzverwaltung in den Einkommensteuerrichtlinien ausdrücklich bestätigt.

Das Finanzgericht Münster hat nun aber mit Urteil vom 15.4.2016 (Aktenzeichen 4 K 422/15 E) diese Handhabung in Frage gestellt. Im Urteilsfall hatte die Mutter der Stpfl. dieser eine Immobilie unter Zurückbehaltung eines lebenslänglichen Ertragsnießbrauchs übertragen. Vereinbart war, dass die Mutter als Nießbraucherin während der Dauer des Nießbrauchs alle Lasten des Grundstücks, insbesondere auch Kosten außerordentlicher Ausbesserungen und Erneuerungen zu tragen hatte. So ließ sie in den Jahren 2010 und 2011 Sanierungsmaßnahmen durchführen. Dieser Aufwand wurde auf Antrag auf drei Jahre verteilt. Die Mutter machte entsprechende Aufwendungen in 2010 und 2011 geltend. In 2012 wurde nun die Nießbrauchvereinbarung aufgehoben, so dass ab diesem Zeitpunkt die Erträge der Stpfl. zustanden und diese auch die Lasten zu tragen hatte. Für 2012 machte diese als Werbungskosten die noch nicht geltend gemachten anteiligen Erhaltungsaufwendungen aus 2010 geltend.

Dies lehnte das Finanzgericht nun aber ab. Nach Ansicht des Gerichts fehlt es für eine Fortführung des zeitlich gestreckten Werbungskostenabzugs – jedenfalls für den Fall der im Streitfall vorliegenden Einzelrechtsnachfolge – an einer rechtlichen Grundlage. Auch die ausdrückliche Regelung der Fi-

nanzverwaltung in den Einkommensteuerrichtlinien könne nach Ansicht des Gerichts eine solche Rechtsgrundlage nicht schaffen, da es sich hierbei um eine (norminterpretierende) Verwaltungsvorschrift handele, die im Gesetzeswortlaut keine Grundlage finde und somit im Rahmen der Steuerfestsetzung nicht zu berücksichtigten sei.

Insbesondere seien die Aufwendungen der Stpfl. nicht selbst entstanden, so dass auch nach dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit eine Übertragung des Aufwands nicht erfolgen dürfe. Auch eine analoge Anwendung der Regelung zur steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge im Privatvermögen scheidet aus, da diese ausdrücklich nur die Absetzung für Abnutzung umfasse.

Hinweis:

Im Entscheidungsfall konnte offen bleiben – und wurde vom Finanzgericht auch ausdrücklich offen gelassen, wie mit dem verbleibenden Resterhaltungsaufwand nach der Nutzungsbeendigung auf Seiten der Rechtsvorgängerin zu verfahren ist. In vergleichbaren Fällen sollte vorsorglich mit einer Aufhebung der Nießbrauchsvereinbarung abgewartet werden, bis die verteilten Erhaltungsaufwendungen in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht sind.

34 Neues „Anreizprogramm Energieeffizienz“ als Alternative zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung

Mit dem Nationalen Aktionsplan Energieeffizienz hat die Bundesregierung ein Bündel von Maßnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz und zur Energiewende im Gebäudesektor beschlossen.

Das Paket tritt an die Stelle der bislang geplanten steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung, welches politisch nicht umsetzbar war. Am 1.8.2016 startete das Bundeswirtschaftsministerium nun zwei neue Förderprogramme für die „Energiewende im Heizungskeller“: Gefördert wird zum einen im Förderprogramm „Heizungsoptimierung durch hocheffiziente Pumpen und hydraulischen Abgleich“

- der Austausch alter Pumpen durch hocheffiziente Heizungs- und Trinkwasserzirkulationspumpen in Gebäuden und
- die Heizungsoptimierung durch hydraulischen Abgleich sowie zusätzliche niedriginvestive Maßnahmen wie z.B. Tausch von Thermostatventilen.

Beide Maßnahmen können auch kombiniert werden.

Daneben erfolgt in einem zweiten Förderprogramm eine Förderung von Brennstoffzellen-Heizungen. Bei Brennstoffzellen-Heizungen handelt es sich um eine innovative und hocheffiziente Technologie, die gerade am Beginn der Markteinführung steht. Brennstoffzellen-Heizungen kombinieren die Strom- und Wärmeerzeugung (Kraft-Wärme-Kopplung).

Der eingesetzte Brennstoff – i.d.R. Erd- oder Biogas – wird elektrochemisch direkt in Strom umgewandelt. Die dabei entstehende Abwärme wird gleichzeitig zum Heizen und zur Warmwasserbereitung genutzt. Verglichen mit normalen Öl- oder Gas-Heizsystemen oder mit konventionellen KWK-Anlagen weisen Brennstoffzellensysteme einen höheren Wirkungsgrad auf.

Hinweis:

Die Beantragung erfolgt über die KfW mit dem Programm „Energieeffizient Bauen und Sanieren – Zuschuss Brennstoffzelle“. Anträge können bei der KfW voraussicht-

lich ab dem 31.8.2016 gestellt werden.

35 Steuerliche Aspekte der kurzfristigen Untervermietung der eigenen Wohnräume

Zunehmend wird die eigene Wohnung an Feriengäste oder auch z.B. bei Messen oder Fachtagungen untervermietet.

Insbesondere bietet das Internet entsprechende Vermittlungsplattformen. Werden über diesen Weg Einnahmen erzielt, so sind steuerliche Aspekte zu beachten.

Soweit diese Untervermietungstätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, wovon bei einem aktiven Angebot über ein Internetportal auszugehen ist, sind die erzielten Einnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Hinweis:

Werden Einkünfte erzielt, so sind diese grundsätzlich unabhängig davon, ob die Untervermietung zulässig ist, der Besteuerung zu unterwerfen. So spielt bspw. die Diskussion um die Zulässigkeit der Untervermietung von Zweitwohnungen in Berlin bei der steuerlichen Würdigung keine Rolle.

Der Einkommensteuer unterliegen allerdings nur die Einkünfte, so dass durch die Vermietung verursachte Werbungskosten, wie Vermittlungsprovisionen oder Reinigungskosten, abgesetzt werden können.

Die Finanzverwaltung erlaubt allerdings aus **Vereinfachungsgründen**, dass bei der vorübergehenden Vermietung von Teilen einer selbst genutzten Eigentumswohnung, eines selbst genutzten Einfamilienhauses oder insgesamt selbst genutzten anderen Hauses oder auch einer selbst genutzten Mietwohnung von einer Besteuerung auf Wunsch des Stpfl. abgesehen werden kann, wenn die Einnahmen hieraus nicht **520 € im Jahr** übersteigen.

Hinweis:

Insoweit handelt es sich allerdings um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag, so dass eine Besteuerung zwingend erfolgt, wenn die Einkünfte diesen Betrag auch nur geringfügig übersteigen.

Weiterhin unterliegt die kurzfristige (Unter-)Vermietung von Wohn- und Schlafräumen im Grundsatz der **Umsatzsteuer**.

Die im Umsatzsteuergesetz bestehende Steuerbefreiung für Vermietungstätigkeiten kann wegen der fehlenden Dauerhaftigkeit der Vermietung nicht in Anspruch genommen werden.

Im Ergebnis fallen solche Vermietungstätigkeiten oftmals allerdings unter die Kleinunternehmerregelung.

Danach kann auf die Abführung von Umsatzsteuer verzichtet werden, wenn die Umsätze im Vorjahr 17 500 € und voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr 50 000 € nicht übersteigen.

Hinweis:

Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung dürfen allerdings keine Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt werden. Ansonsten wird die Umsatzsteuer geschuldet.

Des Weiteren ist zu beachten, dass diese Betragsgrenze alle Umsätze des Unter-

nehmers umfasst. Ist der Stpfl. also auch anderweitig unternehmerisch tätig, so ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

36 Gewinnausschüttungen bei Finanzunternehmen/Holdinggesellschaften – geplanter Wegfall der Steuerpflicht

Nach § 8b KStG bleiben Gewinnausschüttungen bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 % und Veräußerungsgewinne generell aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften unabhängig von der Haltedauer und der Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft bei der Einkommensermittlung unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger außer Ansatz. Von den Steuerbefreiungen explizit ausgenommen sind nach § 8b Abs. 7 KStG die Beteiligungen/Anteile, die Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute ihren Handelsbüchern zuweisen bzw. die von Finanzunternehmen zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden. Diese Sondervorschrift wurde auch auf Finanzunternehmen bzw. Holdinggesellschaften angewandt, die Beteiligungen nur kurzfristig erwerben. Damit waren auch Unternehmen betroffen, die nicht dem Bankensektor angehörten. Der Ausschluss der Freistellung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen bedeutete allerdings auch, dass Veräußerungsverluste steuerlich geltend gemacht werden konnten.

Diese Regelung soll nun auf ihren ursprünglichen Kern zurückgeführt werden und damit nur noch für den Bankensektor gelten (nur noch Finanzunternehmen, an denen Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt sind). Andere Finanzunternehmen bzw. Holdinggesellschaften sollen nicht mehr betroffen sein. Bei diesen gelten dann also die normalen Besteuerungsregeln: Gewinnausschüttungen – soweit nicht aus Streubesitz – und Gewinne aus Veräußerungen werden steuerlich nicht erfasst und entsprechend sind Veräußerungsverluste steuerlich unbeachtlich. In diesen Fällen entfällt dann die oft streit anfällige Abgrenzung dergestalt, ob die Beteiligung zur kurzfristigen Erzielung eines Handelserfolgs erworben wurde. Ziel der Gesetzesänderung ist die Beseitigung von Gestaltungsmöglichkeiten im Bankenbereich.

Hinweis:

Die geplante Änderung ist enthalten in dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen. Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

37 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG

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 hielt. Als Veräußerung in diesem Sinn gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 EStG.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 24.3.2016 (Aktenzeichen IX B 6/15, BFH/NV 2016, 1014) zu sehen, mit dem sich der BFH in

Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung insbesondere mit der Frage des Zeitpunkts der Verlustrealisierung befasst hat.

Für den konkreten Streitfall einer Insolvenzeröffnung hat der BFH ausgeführt, dass es geklärt ist, dass ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG bereits in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen ist, in dem der qualifiziert beteiligte Gesellschafter nicht mehr mit Zuteilungen und Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen rechnen kann und feststeht, ob und in welchem Umfang noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen der Ermittlung des Auflösungsverlusts zu berücksichtigende Aufgabe- oder Veräußerungskosten anfallen werden. Wann mit einer wesentlichen Änderung des Auflösungsgewinns oder -verlusts nicht mehr zu rechnen ist, sei eine Frage der tatsächlichen Würdigung des Einzelfalls; auf einen bestimmten prozentualen Wert oder auf mögliche Änderungen dieses Werts (z.B. 5 % oder 10 %) könne daher nicht abgestellt werden. Wird die Eröffnung des Insolvenzverfahrens abgelehnt, so ist ein Verlust bereits in diesem Zeitpunkt realisiert, es sei denn, die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten steht noch nicht fest. Bei Eröffnung ist der Auflösungsverlust regelmäßig erst mit Abschluss des Verfahrens realisiert, ausnahmsweise früher, wenn der Verlust sicher feststeht, so z.B., wenn kein Vermögen mehr vorhanden ist.

Hinweis:

Die Problematik der gefestigten Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Verlustrealisierung liegt darin, dass der Stpfl., der den Verlust aus der Einziehung nach § 17 EStG „zu früh“ geltend macht, zwar das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren verliert, jedoch i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen kann. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind.

Handlungsempfehlung:

Daher ist in einschlägigen Fällen darauf zu achten, einen solchen Verlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst verfahrensrechtlich offen zu halten.

38 Keine Beschränkung der Haftung des Geschäftsführers wegen nicht abgeführter Lohnsteuer auf Grund einer internen Aufgabenverteilung

Mit Urteil vom 26.11.2015 (Aktenzeichen 1 K 20/15 [5], www.stotax-first.de) hat sich das FG Bremen mit der Frage der Haftung eines (Fremd-)Geschäftsführers für die von einer GmbH angemeldeten, aber nicht abgeführten Lohnsteuerabzugsbeträge befasst. Die Besonderheit des Falls lag darin, dass der in Anspruch genommene Geschäftsführer nach der intern vereinbarten Aufgabenverteilung für die Bereiche Akquisition, Disposition, Kalkulation, Betreuung der Kunden, Einkauf etc. zuständig war, nicht jedoch für den Bereich Finanzen, für den der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH allein verantwortlich zeichnete.

Im konkreten Streitfall war der Fremdgeschäftsführer im Zuge der Insolvenz der GmbH mit Haftungsbescheid für die rückständigen Abgabenschulden der GmbH (Lohnsteuer, Beiträge und steuerliche Nebenleistungen) in Anspruch genommen worden. Dagegen trug der Fremdgeschäftsführer vor, dass er nach den internen Vereinbarungen für die Finanzen insgesamt (und zwar einschließlich der Steuerangelegenheiten) nicht zuständig gewesen

sei. Dies sei schriftlich geregelt gewesen und auch durchgängig eingehalten worden. Er habe auch weder einen beim Finanzamt eingereichten Jahresabschluss oder eine Steuererklärung unterschrieben noch Steuerbescheide oder gar Mahnungen zu Gesicht bekommen. Zudem habe er weder Zahlungen an das Finanzamt veranlasst oder durchgeführt, so dass die Inanspruchnahme ermessensfehlerhaft sei.

Dazu stellt das FG Bremen die Haftung des Fremdgeschäftsführers bejahend fest,

- dass die Verantwortung des Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH allein auf seiner gesellschaftsrechtlichen Bestellung zum Geschäftsführer beruht,
- dass nach dem Grundsatz der Gesamtverantwortung eines jeden Geschäftsführers grundsätzlich jeden Geschäftsführer sämtliche Pflichten treffen,
- dass eine interne Aufgabenverteilung nur dann haftungsbegrenzend wirkt, wenn die nähere Ausgestaltung der Aufgabenzuweisungen vor Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit klar und eindeutig schriftlich festgelegt worden ist, und
- dass eine solche Begrenzung der Gesamtverantwortung durch eine schriftliche, klare und eindeutige Aufgabenverteilung dann endet, wenn die laufende Erfüllung der Verbindlichkeiten der GmbH nicht mehr gewährleistet ist und es naheliegt, an der Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen durch den zuständigen Geschäftsführer zu zweifeln.

Wenn erkennbar wird, dass das Unternehmen in eine finanzielle Krise gerät, dann lebe die uneingeschränkte Gesamtverantwortung wieder auf.

Die vom Fremdgeschäftsführer vorgetragene Unkenntnis sowohl über die finanzielle Lage der GmbH als auch darüber, dass angemeldete Lohnsteuerbeträge nicht entrichtet wurden, entlastete ihn nicht. Vielmehr lag hierin ein Verstoß gegen die ihm obliegende Überwachungspflicht. Wird ein nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betrauter Geschäftsführer von wesentlichen Informationen abgeschnitten, muss dieser dennoch und unabhängig von einer Krise prüfen, ob der Mitgeschäftsführer, dem diese Aufgaben übertragen sind, sich pflichtgemäß verhält.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung unterstreicht das FG Bremen die Rechtsprechung des BFH: Danach muss unabhängig von einer Krise ein nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betrauter GmbH-Geschäftsführer prüfen, ob der Mitgeschäftsführer, dem diese Aufgaben übertragen sind, sich pflichtgemäß verhält. Art und Umfang der Überwachung hängen dabei von den Umständen des Einzelfalls ab. Besteht nach der Organisation der Geschäftsführung Anlass zu besonderen Kontrollen des Zahlungsverkehrs und kann der nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betraute GmbH-Geschäftsführer diese Kontrollen gegenüber dem Mitgeschäftsführer nicht durchsetzen, muss er zur Vermeidung haftungsrechtlicher Konsequenzen sein Amt niederlegen.

39 Einzahlungen auf einem Zeitwertkonto beim GmbH-Geschäftsführer (Fremdgeschäftsführer) kein Zufluss von Arbeitslohn

In dem Streitfall, über den das FG Köln mit Urteil vom 26.4.2016 (Aktenzeichen 1 K 1191/12, www.stotax-first.de, Rev., Az.: VI R 17/16) entschieden hat, ging es um die Frage, ob Einzahlungen auf einem Zeitwertkonto beim

Geschäftsführer einer GmbH zu einem Zufluss von Arbeitslohn führen.

Im konkreten Fall ging es um einen langjährig tätigen Geschäftsführer, der keine Anteile an der GmbH hielt, also ein Fremdgeschäftsführer. Sein Dienstvertrag wurde in 2007 erweitert um eine „Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes“; in diesem Zusammenhang richtete die GmbH für den Geschäftsführer ein sog. Zeitwertkonto ein. Zur Finanzierung der Entgelte schloss die GmbH für die spätere Freistellung des Geschäftsführers eine Rückdeckungsversicherung über monatliche Zahlungen von 6 000 €, eine jährliche Zahlung von 13 000 € und eine Einmalzahlung von 36 000 € ab. Lohnbestandteile, auf deren Auszahlung der Geschäftsführer im Rahmen der Vereinbarung mit der GmbH verzichtet hatte, wurden erstmals ab August 2007 vom Lohnkonto auf das Konto der Rückdeckungsversicherung gezahlt. Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter aus der Rückdeckungsversicherung war die GmbH. In 2007 wurden Verpfändungsvereinbarungen für die jeweiligen Beträge abgeschlossen.

Die FinVerw kam bei der Würdigung dieses Sachverhalts im Zuge einer Lohnsteuer-Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass bereits die Gutschriften als Lohn zu versteuern sind, da bei Arbeitnehmern, die wie der Geschäftsführer zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt seien, eine solche Gutschrift des künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf dem Zeitwertkonto schon zum Zufluss von Arbeitslohn führe. Der Einkommensteuerbescheid des Geschäftsführers wurde entsprechend geändert, wogegen sich der Geschäftsführer nach erfolglosem Einspruchsverfahren vor dem FG Köln wendet.

Das FG Köln hat dem Geschäftsführer Recht gegeben und einen Lohnzufluss bereits in den Jahren der Wertgutschriften verneint. Im Rahmen seiner Begründung führt das FG aus,

- dass Einnahmen und damit auch Arbeitslohn zugeflossen sind, wenn und sobald der Stpfl. wirtschaftlich darüber verfügen kann;
- dass eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken kann, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldbuchverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht. Der Gläubiger muss allerdings in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen;
- dass dem Geschäftsführer in dem verwirklichten Zeitwertkontenmodell-Modell mit den Wertgutschriften grundsätzlich kein Arbeitslohn zufließt, da insoweit weder Barauszahlungen noch Gutschriften auf seinen Konten bei einem Kreditinstitut erfolgen. Vielmehr werden die Beträge in die Rückdeckungsversicherung eingezahlt, bei der die GmbH Versicherungsnehmer ist, so dass der Geschäftsführer gegenüber der Versicherung zunächst keinen Anspruch auf Auszahlung der Versicherungssumme hat;
- dass der Geschäftsführer über die eingezahlten Beträge wirtschaftlich erst in der Freistellungsphase verfügen kann, so dass auch erst in der Freistellungsphase ein Zufluss anzunehmen ist.
- Die Frage, ob die Errichtung von Zeitwertkonten mit der Organstellung des Fremdgeschäftsführers einer GmbH gesellschaftsrechtlich vereinbar ist, ändere nichts daran, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren wirtschaftlich nicht über die streitigen Beträge verfügen konnte.

Hinweis:

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da der BFH bislang keine Gelegenheit hatte, die streitige Rechtsfrage für Fremdgeschäftsführer zu entscheiden; die weitere Rechtsentwicklung ist also zu beobachten.

Dagegen hat der BFH für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, HFR 2016, 460) bereits entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträglich ist. Daher führen die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer vGA, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird.

40 Ausschluss eines Gesellschafters aus einer Zwei-Personen-GmbH

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 28.1.2016 (Aktenzeichen 7 U 170/13, GmbHR 2016, 357) hat sich das OLG Brandenburg mit der Problematik der Ausschließung eines Gesellschafters in einer Zwei-Personen-GmbH bei Zerrüttung befasst und dabei entschieden, dass die Ausschließung eines GmbH-Gesellschafters auch ohne dahingehende Satzungsbestimmung zulässig ist, wenn in der Person des Auszuschließenden ein wichtiger Grund liegt. Bei einer Zwei-Personen-GmbH ist allerdings eine Gesamtbewertung des Verhaltens beider Gesellschafter erforderlich.

Im konkreten Streitfall hatte eine Zwei-Personen-GmbH geklagt, an der S zu 75 % und B zu 25 % beteiligt waren bzw. sind; die GmbH begehrte die Ausschließung des B. B hatte nach seiner Abberufung als Geschäftsführer (im Jahre 2010) vergeblich versucht, seine Geschäftsanteile zu veräußern; der vom Notar unterrichtete Mehrheitsgesellschafter S übte sein Vorkaufsrecht nicht aus. Offene Forderungen des B aus seiner Zeit als Geschäftsführer wurden nicht beglichen.

In der Gesellschaftsversammlung am 25.10.2011 wurde der Antrag auf Zustimmung zum Verkauf nicht genehmigt. Vielmehr beschloss der Mehrheitsgesellschafter S, den B als Gesellschafter der GmbH auszuschließen. Der Antrag des B, die Geschäftsanteile des Mehrheitsgesellschafter S zu seinen Gunsten einzuziehen bzw. auf ihn zu übertragen, blieb erfolglos. Nach der Satzung der GmbH dürfen Geschäftsanteile nur mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters eingezogen oder übertragen werden. Weiterhin ist nach der Satzung die Verfügung über Geschäftsanteile nur mit Zustimmung der Gesellschaftsversammlung zulässig. Zudem muss der veräußerungswillige Gesellschafter seinen Anteil zunächst den übrigen Gesellschaftern anbieten.

Vor diesem Hintergrund hat sich die GmbH für die Ausschließung auf das Verhalten des B gestützt, der gegen die Satzung verstoßen und den Antrag gestellt habe, den Gesellschafter S auszuschließen. Daher sei die Fortsetzung des Gesellschaftsverhältnisses für S unzumutbar.

Wie zuvor schon das Landgericht hat auch das OLG Brandenburg die Ausschließung des B abgelehnt und in seiner Urteilsbegründung die Grundsätze der BGH-Rechtsprechung wie folgt angewandt:

- Grundsätzlich ist auch ohne satzungsmäßige Grundlage die Ausschlie-

Bung eines GmbH-Gesellschafters zulässig, setzt aber das Vorliegen eines wichtigen Grundes voraus.

- Im Streitfall ist die vollständige Zerrüttung des Verhältnisses der Gesellschafter untereinander offensichtlich gegeben und auch nicht erkennbar, dass sich daran in Zukunft etwas ändert. Dies reicht gleichwohl nicht zur Rechtfertigung einer Ausschließung.
- Vielmehr muss das Zerwürfnis „von dem betroffenen Gesellschafter zumindest überwiegend verursacht worden sein“; zudem dürfen in der Person des die Ausschließung betreibenden Gesellschafters keine Umstände vorliegen, die dessen Ausschließung oder die Auflösung der GmbH rechtfertigen. So kann vorliegend das Verhalten des S geeignet sein, die Umstände, auf Grund derer die Ausschließung des B betrieben wird, „in einem milderem Licht erscheinen zu lassen“.
- Im konkreten Streitfall lastet das OLG dem S an, dass dieser zunächst den B als Geschäftsführer abgesetzt hatte und dann offenbar die Strategie verfolgte, den B „finanziell auszuhungern“, indem weder dem Anteilsverkauf zugestimmt noch das Vorkaufsrecht ausgeübt wurde, noch offene Forderungen des B beglichen wurden. Zudem erfolgte die Ausschließung vom 25.10.2011 zunächst ohne ein Abfindungsangebot, das später dem B unterbreitete Angebot lag weit unter dem tatsächlichen Anteilswert.

In Würdigung aller dieser Umstände hat das OLG festgestellt, dass ein wichtiger Grund zur Ausschließung nicht vorliegt.

Hinweis:

Derartige Blockade- oder Pattsituationen (auch unter dem Schlagwort „lästiger Gesellschafter“ bekannt) sind in der Praxis nicht selten und sollten daher rechtzeitig schon im Rahmen der gesellschaftsvertraglichen Regelungen Berücksichtigung finden.

- So ist z.B. vorstellbar, dass in der Satzung geregelt wird, dass die Beendigung der Mitarbeit ein Ausschließungsgrund ist.
- Bei gleich starken Gesellschaftern bzw. Gesellschaftergruppen ist vorstellbar, dass über spezielle Klauseln (z.B. Shoot Out-Klauseln, Bieterverfahren) eine der Gesellschaftergruppen im Streitfall in der Lage ist, sämtliche Geschäftsanteile zu übernehmen und die GmbH fortzuführen.
- Schließlich können auch sog. Mediationsklauseln hilfreich sein, mit denen ohne Befassung der Gerichte tragfähige Lösungen erreicht werden können.

41 Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für die Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft bietet die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss. Über den reinen Vertragsabschluss hinaus fordert der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass der Gewinnabführungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt werden müsse.

Vor diesem Hintergrund ist die aktuelle Entscheidung des BFH vom 26.4.2016 (Aktenzeichen I B 77/15, BFH/NV 2016, 1177) zu sehen, mit der

der BFH eine Nichtzulassungsbeschwerde, die die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags betraf, als unzulässig verworfen hat.

Im Streitfall hatte die klagende GmbH als Organgesellschaft mit ihrer Muttergesellschaft (ebenfalls einer GmbH) am 4.10.2007 einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Am 26.6.2008 wurde dieser Gewinnabführungsvertrag von der Muttergesellschaft – auf Grund veränderter wirtschaftlicher und finanzieller Rahmenbedingungen und einer bevorstehenden Abwicklung – außerordentlich gekündigt. Die Muttergesellschaft wurde (u.a. nach einem Formwechsel) am 5.12.2008 aufgelöst. Die Organgesellschaft hatte in ihrer Bilanz zum 31.12.2007 eine Verbindlichkeit in Höhe des abzuführenden Gewinns ausgewiesen, diesen aber nicht auch tatsächlich an die Muttergesellschaft ausgezahlt.

Die FinVerw und auch das FG Hamburg haben in der Folge das Vorliegen einer Organschaft nicht anerkannt, da der Gewinnabführungsvertrag zwar wirksam abgeschlossen, aber nicht auch ordnungsgemäß durchgeführt worden sei.

Der BFH bestätigt dieses Ergebnis und stellt dazu fest, dass eine ordnungsgemäße Durchführung die tatsächliche Zahlung oder zumindest eine zur Anspruchserfüllung führende und mithin der tatsächlichen Zahlung gleichstehende Aufrechnung (mit Forderungen der Organgesellschaft gegenüber ihrem Organträger) voraussetze; eine reine Einbuchung ohne Erfüllungswirkung genüge für eine ordnungsgemäße Durchführung nicht.

Hinweis:

Bei Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags sind also dringend die strengen Anforderungen an die tatsächliche Durchführung zu beachten, um die Anerkennung der steuerlichen Organschaft nicht zu gefährden.

42 Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags bei an außenstehende Gesellschaftler zu leistende Ausgleichszahlungen

Nach § 14 Abs. 1 KStG ist das Einkommen einer Organgesellschaft dann dem Organträger mit körperschaftsteuerlicher Wirkung zuzurechnen, wenn sich die Organgesellschaft durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet hat, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes Unternehmen abzuführen. Der Gewinnabführungsvertrag (und damit die Organschaft) wird allerdings nicht anerkannt, wenn Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschaftler zu leisten sind und diese Ausgleichszahlungen nach der Höhe des Gewinns der Organgesellschaft bemessen werden.

Zu diesem Ergebnis kommt das Niedersächsische FG mit seinem Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen 6 K 386/13, EFG 2016, 1193), das die Verknüpfung einer Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschaftler mit dem Ergebnis der Organgesellschaft als steuerschädlich erachtet; höchstrichterlich ist diese Rechtsfrage bislang noch nicht entschieden worden.

Im Streitfall hatte die zu 51 % beteiligte Mutter-GmbH als Organträgerin mit der Tochter-GmbH (Klägerin), einer Stadtwerke-GmbH als Organgesellschaft, einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen.

Dieser Vertrag sah zu Gunsten der außenstehenden Gesellschaftler (im Streitfall einer dritten, zu 49 % an der Stadtwerke-GmbH beteiligten GmbH) garantierte Ausgleichsleistungen vor, die einen variablen Zuschlag beinhalten, der vom Jahresüberschuss der Stadtwerke-GmbH abhängig war.

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Besteuerungszeiträume 2004 bis 2007 stellte die FinVerw fest, dass der außenstehenden GmbH durch die Ausgleichszahlungen im Prüfungszeitraum zwischen 56 % und 63 % des Jahresüberschusses der Stadtwerke-GmbH zugeflossen waren.

Die FinVerw vertrat die Auffassung, dass die Stadtwerke-GmbH als Organgesellschaft auf Grund der Höhe der geleisteten Zahlungen nicht mehr den gesamten Gewinn an die Organträgerin abgeführt habe. Daher sei das Jahresergebnis körperschaftsteuerlich bei der Stadtwerke-GmbH zu erfassen.

Die vom Organträger an die außenstehende GmbH geleisteten Ausgleichszahlungen und die von der Stadtwerke-GmbH an die Mutter-GmbH abgeführten Gewinne erfasste die FinVerw als vGA.

Das Niedersächsische FG bestätigt diese Auffassung, wonach der steuerlichen Anerkennung des Gewinnabführungsvertrags die Vereinbarung der Ausgleichszahlung an die außenstehende GmbH entgegensteht. In seiner Begründung führt das FG aus,

- dass notwendiger Bestandteil eines Gewinnabführungsvertrags die vertragliche Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter ist,
- dass als Ausgleichszahlung mindestens die jährliche Zahlung des Betrags zuzusichern ist, der nach der bisherigen Ertragslage der Gesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten voraussichtlich als durchschnittlicher Gewinnanteil auf die einzelnen Anteile verteilt werden könnte,
- dass jedoch dann nicht mehr der gesamte Gewinn i.S.d. § 14 KStG an den Organträger abgeführt wird, wenn sich der variable Anteil – wie im Streitfall – am Ergebnis des Gewinns der Organgesellschaft (und nicht etwa am Gewinn des Organträgers) bemisst,
- dass durch eine solche Kopplung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführung in Frage gestellt werde; es werde dann nicht der gesamte Gewinn abgeführt. Dabei komme es auch nicht auf die absolute Höhe an, sondern nur auf die Tatsache, dass die Gewinnabführung in irgendeiner Form an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Ergebnisabführung geknüpft ist, denn dann beziehe der außenstehende Gesellschafter keine Ausgleichszahlung, sondern eine ihm nach Abschluss des Ergebnisabführungsvertrags nicht mehr zustehende Beteiligung am Ergebnis der Organgesellschaft.

Hinweis:

Die Entscheidung des BFH (Aktenzeichen I R 93/15) bleibt abzuwarten. Bis dahin sollten einschlägige Organschaftsverhältnisse, in denen entsprechende Ausgleichszahlungen vereinbart und von der FinVerw als steuerschädlich gewürdigt wurden, offengehalten werden.

Regelmäßig wird die Vereinbarung solcher Ausgleichszahlungen, die vom Ergebnis der Organgesellschaft abhängig sind, ohnehin nicht im Interesse der außenstehenden Gesellschafter sein, da die Höhe des Gewinns der Organgesellschaft bei Bestehen eines Organschaftsverhältnisses zu Lasten der außenstehenden Gesellschafter „manipulierbar“ sein könnte – auf diese Gefahr weist auch das Niedersächsische FG explizit hin.

43 Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG (Berück-

sichtigung nachträglicher Anschaffungskosten)

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 hielt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Köln vom 26.4.2016 (Aktenzeichen 8 K 2944/12, EFG 2016, 1343) zu sehen, mit dem sich das FG u.a. mit der Frage der Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG befasst hat.

Im Streitfall war der zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagte Stpfl. spätestens seit 1988 bis Ende 2008 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. Im Februar 2004 nahm er bei der M-Bank ein Darlehen i.H.v. 150 000 € auf; in dieser Höhe gewährte er einen Monat später der A-GmbH ein Darlehen. In 2006 erklärte er hinsichtlich des zum 31.12.2005 noch i.H.v. 135 236,65 € valutierenden Darlehens gegenüber der GmbH einen qualifizierten Rangrücktritt. In 2008 und 2009 gewährte der Stpfl. weitere Darlehen i.H.v. insgesamt 90 000 €. Im Dezember 2008 beschloss die Gesellschafterversammlung die Auflösung der GmbH zum 31.12. Nach Beendigung der Liquidation zum 30.6.2010 wurde die GmbH im Handelsregister gelöscht. In seiner Einkommensteuererklärung für 2010 machte der Stpfl. aus der Liquidation der GmbH einen Veräußerungsverlust gemäß § 17 EStG i.H.v. 381 363 € geltend.

Die FinVerw berücksichtigte bei der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsverlusts die Darlehen aus 2008 und 2009 als sog. nachträgliche Anschaffungskosten, setzte jedoch das ursprüngliche Darlehen aus 2004 mit 0 € an. Zur Begründung führte die FinVerw aus, dass dann, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft in Zeiten der Krise ein Darlehen gewähre, der endgültige Ausfall dieser Darlehensforderung im Zuge der Auflösung der Gesellschaft zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die wesentliche Beteiligung in Höhe des Nennwerts führe. Eine Krise werde dann angenommen, wenn bei Hingabe des Darlehens bereits Insolvenzreife eingetreten sei, oder wenn die Kapitalgesellschaft kreditunwürdig sei und damit angesichts ihrer Finanzverhältnisse ein fremder Dritter der Gesellschaft einen Kredit zu marktüblichen Konditionen nicht mehr gewährt hätte. Der Umfang der nachträglichen Anschaffungskosten hänge davon ab, welcher Wert der Darlehensforderung im Zeitpunkt des Stehenlassens beizumessen sei.

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

- dass zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung zählen, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind,
- dass zu den nachträglichen Anschaffungskosten Darlehen und andere Finanzierungshilfen, z.B. durch Übernahme einer Bürgschaft oder durch andere Rechtshandlungen, gehören, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter haben,
- und dass maßgebend dafür, ob die Finanzierung eigenkapitalersetzenden Charakter hat und damit auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt oder eine dem Darlehen

wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung ausführt.

Ausgehend von diesen Grundsätzen liegen nach Auffassung des FG im Streitfall hinsichtlich des ersten Darlehens keine nachträglichen Anschaffungskosten vor, weil es weder erst in der Krise gewährt wurde noch von Anfang an krisenbestimmt war. Im Zeitpunkt des Eintritts der Krise bzw. des qualifizierten Rangrücktritts hatte die Darlehensforderung aber nur noch einen Wert von 0 €.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung (also das Revisionsverfahren beim BFH) ist sorgfältig zu beobachten, da es der BFH bislang offen gelassen hatte, ob die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts im Rahmen einer Gewinnermittlung für einen Besteuerungszeitraum, für den die Neuregelungen des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung und Missbräuchen vom 23.10.2008 (MoMiG) bereits gelten (hier: 2010), auf eine noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts geleistete Finanzierungshilfe bei einer noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts eingetretenen Krise weiterhin Anwendung finden.

44 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA bei nachträglicher Zusage der Dynamisierung einer Altersrente mangels Erdienbarkeit

Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 15.4.2016 (Aktenzeichen 3 K 13/16, EFG 2016, 1357) – in Fortführung der Rechtsprechung des BFH – entschieden, dass die nachträgliche Dynamisierung einer Altersrente nicht mehr erdient werden kann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der nachträglichen Vereinbarung über die Dynamisierung bereits das 60. Lebensjahr vollendet hat.

Dies gelte auch unabhängig davon, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Zusagezeitpunkt tatsächlich noch über zehn Jahre für die Gesellschaft tätig sei bzw. ist.

Im Streitfall hatte eine GmbH geklagt, der in den Streitjahren 2004 bis 2007 vGA in Gestalt von Zuführungen zu der Pensionsrückstellung einkommenserhöhend zugerechnet worden waren.

Die Annahme von vGA basierte darauf, dass die GmbH ihre Pensionszusage gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch eine Dynamisierungsklausel erst ab 2003 erhöht hatte – und damit zu einem Zeitpunkt, in dem der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits das 60. Lebensjahr vollendet hatte.

Das FG Hamburg hat die Auffassung der FinVerw bestätigt und diese Erhöhung der Pensionszusage als vGA qualifiziert. Es führt im Rahmen seiner Begründung aus:

- Bereits die Vollendung des 60. Lebensjahrs im Hinblick auf das mit dem Alter steigende Gesundheitsrisiko und die daraus resultierende Gefahr kurzfristiger Inanspruchnahme der Pension reiche aus, um die Erdienbarkeit zu verneinen.
- Nach der Rechtsprechung des BFH müsse aber bei einer Pensionszusage zu Gunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers dieser während der ihm voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit den Versorgungsanspruch noch erdienen können, und zwar unabhängig von der Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung.

- Ein beherrschender Gesellschafter soll die Pensionszusage jedenfalls dann noch erdienen können, wenn der Zeitraum zwischen der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre beträgt.
- Für einen nicht beherrschenden Gesellschafter kann nach der Rechtsprechung des BFH ein Erdienen der Pensionszusage zusätzlich unterstellt werden, wenn – vom vorgesehenen Zeitpunkt der Pensionierung aus gesehen – der Beginn seiner Betriebszugehörigkeit mindestens zwölf Jahre zurückliegt und die Versorgungszusage für mindestens drei Jahre bestanden hat.
- Unabhängig von dieser Frage (beherrschender bzw. nicht beherrschender Gesellschafter) ist nach Auffassung des BFH eine Erdienbarkeit dann im Allgemeinen nicht mehr anzunehmen, wenn die Zusage einem Gesellschafter-Geschäftsführer erteilt wurde, der im Zusagezeitpunkt das 60. Lebensjahr vollendet hatte.

Hinweis:

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sollte in der Praxis erwogen werden, gerade Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer mit sog. Gleit-, Spannungs- oder Wertsicherungsklauseln zu versehen.

Im Einzelfall sollte dringend steuerlicher Rat eingeholt werden.

b) Aufwendungen für eine Firmenmitgliedschaft in einem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub als vGA an den beherrschenden Gesellschafter

In einem Streitfall vor dem FG Bremen (Urteil vom 15.10.2015, Aktenzeichen 1 K 95/13 [6], www.stotax-first.de) ging es um die Frage, ob die von einer GmbH getragenen Aufwendungen für eine Firmenmitgliedschaft in einem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub, dessen Räumlichkeiten ihr Geschäftsführer u.a. genutzt hat, um Kontakte zu Geschäftspartnern zu knüpfen und vorhandene Kontakte zu intensivieren, in den Streitjahren Betriebsausgaben darstellen oder zu vGA führen.

Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer schloss für die GmbH (Gegenstand des Unternehmens war die Erbringung von Dienstleistungen), deren Geschäfte er von seiner Wohnadresse aus führte, einen Mitgliedschaftsvertrag mit dem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub, der zwei Mitarbeitern der GmbH zur Verfügung stehen sollte; der Geschäftsführer bewirtete in den Räumen des Clubs verschiedene Personen.

Die Betriebsprüfung behandelte die insoweit von der GmbH getragenen Aufwendungen (Aufnahmegebühr und Jahresbeitrag) als vGA und rechnete diese der GmbH einkommenserhöhend zu.

Dagegen trug die GmbH vor, dass sich ihr Firmensitz am Wohnsitz des Geschäftsführers befunden und nicht für geschäftliche Besprechungen angeboten habe. Daher sei über die Mitgliedschaft das Recht erworben worden, die Besprechungsräume des Clubs zu nutzen.

Das FG führt dazu aus, dass von einer nicht ausschließlichen betrieblichen Veranlassung der entsprechenden Aufwendungen auszugehen ist, wenn eine ausschließlich betriebliche Nutzung des Leistungsangebots des Clubs nicht nachgewiesen ist. Können nicht nachgewiesen werden, dass eine etwaige private Nutzung des Leistungsangebots des Clubs durch den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer von untergeordnetem Interesse war, stelle sich die Tragung der Aufwendungen durch die Kapitalgesell-

schaft als vGA dar.

Zwar bezweifelt das FG nicht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Mitgliedschaft auch geschäftlich genutzt hat, das ausschließliche betriebliche Interesse der GmbH an der Nutzung der Mitgliedschaft sei aber weder detailliert vorgetragen noch im Einzelnen dokumentiert worden. Vielmehr habe der Club seinen Mitgliedern die Teilnahme an Golfturnieren, Club-Reisen sowie an Veranstaltungen wie Weinproben, Dinner-Talks, Spielabenden, Zigarrenproben, After-Works, Betriebsbesichtigungen, Lesungen, Vortragsabenden und Diskussionsreihen angeboten, also die Möglichkeit, privaten Angelegenheiten in den Räumlichkeiten des Clubs nachzugehen.

Hinweis:

In der Praxis kommt es also bei entsprechenden Mitgliedsbeiträgen zu Wirtschaftsclubs, Industrieclubs etc. darauf an, das ganz überwiegende eigenbetriebliche Interesse des Unternehmens an der Mitgliedschaft zu begründen und zu belegen. Es reicht nicht, wenn eine Mitgliedschaft in einem Verein dem Geschäft einer GmbH förderlich ist, weil sich auf diese Art und Weise die geschäftlichen Kontakte positiv gestalten lassen.

45 Rückzahlung von Arbeitslohn durch beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer

In Fortführung seiner ständigen Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 14.4.2016 (Aktenzeichen VI R 13/14, DStR 2016, 1744, DStZ 2016, 637) bestätigt, dass zum Arbeitslohn – einkommenserhöhend – auch irrtümliche Überweisungen des Arbeitgebers gehören. Die Rückzahlung von Arbeitslohn ist erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses einkünftermindernd zu berücksichtigen. Für den konkreten Streitfall hat der BFH entschieden, dass selbst bei beherrschenden Gesellschaftern der Abfluss einer Arbeitslohnrückzahlung erst im Zeitpunkt der Leistung und nicht bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Rückforderung anzunehmen ist.

Im Streitfall waren dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in den Streitjahren 2008 bis 2010 Urlaubsgeld und Tantiemen irrtümlich abweichend vom Arbeitsvertrag berechnet und ausbezahlt worden; die GmbH forderte die überzahlten Beträge daraufhin vom Stpfl. zurück. Der Gesellschafter-Geschäftsführer begehrte eine Festsetzung seiner Einkommensteuer ohne diese Vergütungsbestandteile, die FinVerw, das FG und der BFH berücksichtigen den Zufluss in den Streitjahren und die Rückzahlung dagegen erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses.

Der Hintergrund: Bei beherrschenden Gesellschaftern ist der Zufluss eines Vermögensvorteils nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht erst im Zeitpunkt der Zahlung oder der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafter, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen, sofern der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Denn ein beherrschender Gesellschafter habe es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht für den umgekehrten Fall, dass eine Gesellschaft einen Anspruch gegen einen beherrschenden Gesellschafter hat, wie nun der BFH klarstellt. Denn in einem solchen Fall liegt gerade keine die Zuflussfiktion rechtfertigende „Beherrschungssituation“ vor. Der beherrschende Gesellschafter beherrscht die Gesellschaft, die beherrschte Gesellschaft aber nicht den beherrschenden Gesellschafter.

Hinweis:

Der BFH hat i.Ü. auch festgestellt, dass die von der GmbH an den Stpfl. versehentlich überhöht ausgezahlten Tantiemen und Urlaubsgelder Lohnzahlungen, aber keine vGA darstellen. Denn die GmbH als Arbeitgeberin des Stpfl. erbrachte diese Leistungen, um ihrer vermeintlichen arbeitsvertraglichen Verpflichtung zu genügen. Die überhöhten Zahlungen an den Stpfl. sind hier nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet. Unerheblich ist insoweit, dass die GmbH die Beträge unrichtig ermittelte und dementsprechend überhöhte Tantieme- und Urlaubsgeldzahlungen leistete.

Steuerliche Aspekte aktuell zum Studienbeginn

46 (Weiter-)Gewährung von Kindergeld

Aktuell beginnen viele junge Erwachsene nach Abschluss der Schule oder einer Berufsausbildung erstmals ein Studium, führen ein Studium fort oder orientieren sich neu nach einem abgeschlossenen Studium. In dieser geänderten Lebenssituation stellen sich auch steuerliche Fragen, wie hinsichtlich der (Weiter-)Gewährung von Kindergeld, ob Kosten des Studiums steuerlich geltend gemacht werden können oder welche steuerlichen Folgen ein Nebenjob nach sich zieht.

Auf wichtige Fragen hierzu und aktuelle Rechtsprechung gehen wir in der folgenden Beilage ein. Dabei gilt es sowohl die steuerliche Situation der Eltern als auch die des Kindes im Blick zu haben. Hervorzuheben ist, dass die materiellen Auswirkungen bedeutend sein können.

a) Fälle der (Weiter-)Gewährung über das 18. Lebensjahr hinaus

Bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs wird Kindergeld für alle Kinder gezahlt, darüber hinaus nur unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen:

- Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 21. Lebensjahrs Kindergeld weitergezahlt werden, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und **bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender gemeldet** ist. Dieser Fall kann nicht zuletzt auch zur Überbrückung einer Orientierungsphase bis zu einem möglichen Studienbeginn genutzt werden.

Hinweis:

Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung ist die Meldung als Arbeitssuchender bei der Agentur für Arbeit erforderlich. Insoweit werden hohe Anforderungen gestellt, wie aktuelle Urteile belegen. So entschied z.B. das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen 1 K 560/14), dass für eine Berücksichtigung als arbeitssuchend die Meldung als Arbeitssuchender auch dann Voraussetzung für eine Berücksichtigung bleibt, wenn das Kind auf Grund einer Erkrankung arbeitsunfähig ist. Gegen dieses Urteil ist nun allerdings beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen V R 17/16 die Revision anhängig.

Ebenso ist fraglich, ob es für die Berücksichtigung eines Kindes und die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „Meldung als arbeitssuchend“ genügt, wenn ein erwerbsfähiges Kind allein für den Zweck des Erhalts von Kindergeld seine Beschäf-

tigungslosigkeit der zuständigen Agentur für Arbeit anzeigt, sich aber der Arbeitsvermittlung ausdrücklich nicht zur Verfügung stellt, so dass die Agentur für Arbeit eine Registrierung als arbeitssuchend ablehnen muss. Diese Frage wird beim Bundesfinanzhof in dem unter dem Aktenzeichen V R 22/15 anhängigen Verfahren geklärt.

- Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs Kindergeld weitergezahlt werden, solange es **für einen Beruf ausgebildet** wird. Darunter ist die Ausbildung für einen zukünftigen Beruf zu verstehen. Die Ausbildungsmaßnahmen müssen auf ein bestimmtes Berufsziel ausgerichtet sein und notwendige, nützliche oder förderliche Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen für die Ausübung des angestrebten Berufs vermitteln. Zur Ausbildung für einen Beruf gehören der Besuch allgemeinbildender Schulen, die betriebliche Ausbildung, eine weiterführende Ausbildung sowie die Ausbildung für einen weiteren Beruf.

Hinweis:

Die Kindergeldzahlung endet spätestens mit dem Ende des Schuljahrs bzw. bei Kindern in betrieblicher Ausbildung oder im Studium mit dem Monat, in dem das Kind vom Gesamtergebnis der Abschlussprüfung offiziell schriftlich unterrichtet worden ist, auch wenn der Ausbildungsvertrag für längere Zeit abgeschlossen war oder das Kind nach der Abschlussprüfung an der (Fach-)Hochschule noch immatrikuliert bleibt.

- Für ein über 18 Jahre altes Kind steht bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs Kindergeld zu, wenn es eine Berufsausbildung (im Inland oder Ausland) aufnehmen will, diese aber wegen eines **fehlenden Ausbildungsplatzes** nicht beginnen oder fortsetzen kann.

Das setzt voraus, dass trotz ernsthafter Bemühungen die Suche nach einem Ausbildungsplatz zum frühestmöglichen Zeitpunkt bisher erfolglos verlaufen ist.

Hinweis:

Bei eigenen Bemühungen des Kinds müssen diese durch Vorlage entsprechender Unterlagen (z.B. Absagen auf Bewerbungen) nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden.

- Kindergeld wird auch für eine **Übergangszeit** (Zwangspause) von bis zu vier Kalendermonaten gezahlt. So z.B. zwischen Schulabschluss und Beginn der Berufsausbildung, eines Freiwilligendienstes oder eines Studiums.
- Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs Kindergeld gezahlt werden, wenn es einen **Freiwilligendienst** ableistet. Diese Dienste sind die folgenden:
 - das freiwillige soziale Jahr (FSJ) und das freiwillige ökologische Jahr (FÖJ) i.S. des Jugendfreiwilligendienstgesetzes,
 - der Freiwilligendienst i.S. der Verordnung (EU) Nr. 1288/2013 des Europäischen Parlaments und des Rats vom 11.12.2013 zur Einrichtung von „Erasmus+“, dem Programm der Union für allgemeine und berufliche Bildung, Jugend und Sport,
 - der andere Dienst im Ausland i.S. von § 5 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes,
 - der entwicklungspolitische Freiwilligendienst „weltwärts“ i.S. der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und

Entwicklung vom 1.8.2007,

- der Freiwilligendienst aller Generationen i.S. von § 2 Abs. 1a SGB VII,
- der Internationale Jugendfreiwilligendienst i.S. der Richtlinie des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend vom 20.12.2010 sowie
- der Bundesfreiwilligendienst i.S. des Bundesfreiwilligendienstgesetzes.

Hinweis:

Die insoweit begünstigten Tätigkeiten sind im Gesetz abschließend aufgeführt. Andere freiwillige soziale Dienste können nicht analog berücksichtigt werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.3.2009 (Aktenzeichen III R 33/07) klarstellte.

Hinweis:

Hinzuweisen ist letztlich noch darauf, dass ein volljähriges Kind auch dann berücksichtigt wird, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten. Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.

b) Einschränkungen nach Abschluss der ersten Berufsausbildung

In den vorgenannten Fällen (außer im Falle eines arbeitssuchenden oder eines behinderten Kindes) wird ein Kind **nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums** nur berücksichtigt, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Schädlich für den Anspruch auf Kindergeld ist eine Erwerbstätigkeit dann, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit insgesamt mehr als 20 Stunden beträgt.

Hinweis:

Anders als nach früherem Recht sind für die Berücksichtigung eines volljährigen Kindes seit 2012 dessen eigene Einkünfte und Bezüge unbeachtlich. Ein volljähriges Kind wird grundsätzlich bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt. Erst nach Beendigung der ersten Berufsausbildung bzw. des Erststudiums greifen diese Einschränkungen hinsichtlich einer Erwerbstätigkeit.

Unschädlich für den Kindergeldanspruch ist eine Erwerbstätigkeit in folgenden Fällen:

- eine im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses ausgeübte Erwerbstätigkeit, wobei die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses sein muss. Der typische Fall ist die Lehre. Weitere Beispiele sind das Referendariat bei Lehramtsanwärtern und Rechtsreferendaren, das Dienstverhältnis eines Beamtenanwärters oder das Volontariat eines Journalisten. Duale Studiengänge werden als Ausbildungsdienstverhältnis anerkannt, wenn eine thematische Verknüpfung zwischen Studium und praktischer Tätigkeit vorliegt, die über eine rein organisatorische Verbindung hinausgeht;
- wenn die Erwerbstätigkeit eine geringfügige Beschäftigung (450 €-Job) ist;
- oder wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit insgesamt nicht mehr als 20 Stunden beträgt. Hierbei ist stets die vertraglich vereinbarte Arbeitszeit zu Grunde zu legen. Wird die Beschäftigung nur vorübergehend (d.h. für höchstens zwei Monate) ausgeweitet, ist dies unbeachtlich,

wenn während des gesamten Berücksichtigungszeitraums im Kalenderjahr die durchschnittliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt.

c) Abgeschlossenes Erststudium

Hinsichtlich der Prüfung, ob eine Erstausbildung abgeschlossen wurde, gilt bzgl. eines Studiums:

- Ein **Erststudium** an einer Hochschule (Universität, Fachhochschule u.a.) liegt vor, wenn zuvor weder ein anderes Studium noch eine nichtakademische Berufsausbildung abgeschlossen wurden. Unschädlich ist deshalb ein **Studienwechsel** ohne Abschluss des vorausgegangenen Studiums.
- Ein Erststudium ist im Grundsatz mit der **Beendigung eines Bachelorstudiengangs** abgeschlossen.
- Wird hingegen ein Masterstudiengang besucht, der zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist, so ist dieser Teil der Erstausbildung. Bei **konsekutiven Masterstudiengängen** an einer inländischen Hochschule besteht ein enger sachlicher Zusammenhang. In diesen Fällen ist von einem einheitlichen Erststudium auszugehen. Konsekutiv bedeutet, dass man in dem Fachbereich studiert, in dem man auch den Bachelor-Abschluss absolviert hat.

Die große Mehrheit der Masterstudiengänge ist konsekutiv aufgebaut.

- Ein **postgradualer Zusatz-, Ergänzungs- und Aufbaustudiengang** ist ebenfalls noch dem Erststudium zuzuordnen, wenn dieser auf dem ersten Studienabschluss des Kindes aufbaut und in einem engen zeitlichen Zusammenhang aufgenommen wird.
- Dem **Promotionsstudium** und der Promotion durch die Hochschule geht regelmäßig ein abgeschlossenes Studium voraus, so dass die erstmalige Berufsausbildung grundsätzlich bereits abgeschlossen ist. Wird die Vorbereitung auf die Promotion jedoch in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erststudium durchgeführt, ist sie noch Teil der erstmaligen Ausbildung.

Hinweis:

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 Vollzeiterwerbstätigkeit im angestrebten Beruf auf. Im Urteilsfall erfolgte die Bekanntgabe der Prüfungsentscheidung erst sechs Monate nach der letzten Prüfung.

Differenziert ist die Abgrenzung bei sog. **mehraktigen Ausbildungen**. Insoweit ist entscheidend, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Es kommt vor allem darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Maßgebend ist das angestrebte Berufsziel des Kindes. Hierzu wurde entschieden:

- Zunächst der Hinweis auf die vorstehend dargestellten Grundsätze zu einem **konsekutiven Masterstudium**. Bei konsekutiven Masterstudiengängen an einer inländischen Hochschule ist von einem engen sachlichen Zusammenhang und somit in diesen Fällen von einem einheitlichen Erststudium auszugehen.

- Setzt ein Kind im Rahmen eines **dualen Studiums** nach erfolgreichem Abschluss seines studienintegrierten Ausbildungsgangs sein parallel zur Ausbildung betriebenes Bachelorstudium fort, kann auch das Bachelorstudium als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu werten sein, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.7.2014 (Aktenzeichen III R 52/13) entschied.
- Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 4.2.2016 (Aktenzeichen III R 14/15) entschieden, dass wenn ein Kind **nach Abschluss einer kaufmännischen Ausbildung ein Studium aufnimmt**, welches eine Berufstätigkeit voraussetzt, sich das Studium nicht mehr als integrativer Bestandteil einer einheitlichen Erstausbildung darstellt.

Hinweis:

Letztlich ist der Einzelfall zu würdigen. Im Zweifel muss das angestrebte Berufsziel und der dazu gewählte Ausbildungsweg sorgfältig dokumentiert werden.

d) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Wenn Kindergeld beantragt wurde, besteht die Verpflichtung, der **Familienkasse** unverzüglich alle Änderungen in den Verhältnissen der Eltern und der des Kindes mitzuteilen, die für den Kindergeldanspruch wichtig sind.

Hinweis:

Mitteilungen an andere Behörden (z.B. an die Gemeindeverwaltung, das Einwohnermeldeamt oder das Finanzamt), an eine Stelle in der Agentur für Arbeit oder an die Bezugsstelle (Personalabteilung) des Arbeitgebers bzw. Dienstherrn genügen nicht.

Die Verletzung der Mitwirkungspflichten kann eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit darstellen, die geahndet wird.

Wird für ein über 18 Jahre altes Kind Kindergeld bezogen, muss die Familienkasse insbesondere unverzüglich benachrichtigt werden, wenn das Kind

- bereits eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen hat und eine Erwerbstätigkeit aufnimmt,
- seine Schul- oder Berufsausbildung oder das Studium wechselt, beendet oder unterbricht (das gilt auch, wenn sich ein Kind trotz fortbestehender Immatrikulation vom Studium beurlauben oder von der Belegpflicht befreien lässt),
- den freiwilligen Wehrdienst antritt,
- bisher arbeitsuchend oder ohne Ausbildungsplatz war und nun eine Schul- oder Berufsausbildung, ein Studium oder eine Erwerbstätigkeit aufnimmt oder
- schwanger ist und die Mutterschutzfrist beginnt.

Eine Verletzung der Mitwirkungspflichten kann auch die Korrektur eines unrichtigen Kindergeldbescheids verhindern. Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 7.4.2016 (Aktenzeichen 16 K 377/16 AO) entschieden, dass die Familienkasse nicht zum Billigkeitserlass einer Kindergeldrückforderung verpflichtet ist, wenn der Kindergeldberechtigte zuvor seine Mitwirkungspflichten verletzt hat und deshalb ein materiell-rechtlich fehlerhafter, aber bestandskräftiger Rückforderungsbescheid ergangen ist.

Im Urteilsfall zahlte die Familienkasse der Mutter eines volljährigen Sohns Kindergeld für August 2012 bis einschließlich Juli 2014 aus. Um den Kindergeldanspruch rückwirkend zu überprüfen, forderte die Familienkasse die Mutter schließlich im Sommer 2014 auf, eine Schulbescheinigung bzw. ei-

nen Nachweis über die Beendigung der Schulausbildung ihres Sohns vorzulegen. Nachdem die Mutter trotz mehrerer Aufforderungen nicht darauf reagiert hatte, hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzungen für den gesamten Überprüfungszeitraum auf und forderte mit Bescheid vom 11.11.2014 das Kindergeld von insgesamt 5 160 € zurück. Erst vier Monate später legte die Mutter im Zuge eines Einspruchs schließlich die gewünschten Nachweise vor. Die Familienkasse lehnte eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand jedoch ab und verwarf den Einspruch als unzulässig. Der Einspruch hätte binnen Monatsfrist nach Ergehen des Bescheids erfolgen müssen. Daraufhin beantragte die Mutter den Erlass der Kindergeldrückforderung aus Billigkeitsgründen. Sie trug vor, dass sie wirtschaftlich nicht zur Rückzahlung in der Lage war und das Kindergeld bereits auf ihre Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch II angerechnet worden war. Das Finanzgericht lehnte den Erlass aus Billigkeitsgründen dagegen ab.

Handlungsempfehlung:

Es ist dringend anzuraten, Nachweise unaufgefordert vorzulegen bzw. bei Aufforderung dem nachzukommen. Sollte die Beschaffung der Nachweise Schwierigkeiten bereiten oder Zeit dauern, so sollte dies der Familienkasse mitgeteilt werden.

47 Steuerlicher Abzug von Studienkosten – Möglichkeiten und Grenzen

a) Kosten der erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums keine Werbungskosten

Gesetzlich wurde ausdrücklich bestimmt, dass Aufwendungen für ein Erststudium oder eine Erstausbildung vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind. Nach früherer Rechtslage waren diese Kosten dagegen regelmäßig als vorweggenommene Werbungskosten im Hinblick auf die später ausgeübte Tätigkeit anzusehen und konnten daher steuerlich nutzbar gemacht werden. Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind **nach derzeitiger Rechtslage** vielmehr nur dann Werbungskosten, wenn bereits eine abgeschlossene Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) vorausgegangen ist oder wenn die Erstausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Hinweis:

Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ist daher bei Kindern bis zu Vollendung des 25. Lebensjahrs aus steuerlicher Sicht zweischneidig: einerseits wird dann regelmäßig kein Kindergeld mehr gewährt, andererseits können Kosten eines weiteren Studiums oder einer weiteren Berufsausbildung steuerlich geltend gemacht werden.

Der Gesetzgeber hat zwischenzeitlich auch ausdrücklich gesetzlich festgelegt, welche **Anforderungen an eine vorangehende Erstausbildung** zu stellen sind, damit die Aufwendungen für ein Studium oder in Ausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die vorangehende Ausbildung muss:

- geordnet sein,
- mindestens zwölf Monate dauern,

- in Vollzeit ausgeübt werden und
- grundsätzlich mit einer Abschlussprüfung beendet werden.

Eine geordnete Ausbildung in diesem Sinne muss auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt werden. Nur wenn diese Vorschriften keine Abschlussprüfung vorsehen, genügt auch die sonstige planmäßige Beendigung. Wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten bestanden hat, ohne zuvor an der Ausbildungszeit teilgenommen zu haben, hat auch eine Erstqualifikation erworben und kann danach Werbungskosten für ein Studium oder eine Berufsausbildung geltend machen.

Hinweis:

Diese starke gesetzliche Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Studienkosten ist umstritten. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit liegt dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vor (Aktenzeichen 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14).

b) Erstausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses: Kosten unbegrenzt absetzbar

Erfolgt die Erstausbildung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses, so sind anfallende Kosten in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Klassische Anwendungsfälle eines solchen Ausbildungsdienstverhältnisses sind die Lehre, ein duales Studium oder das Referendariat.

Hinweis:

Die Voraussetzung „im Rahmen eines Dienstverhältnisses“ verlangt mehr als bloße Gleichzeitigkeit mit einem Dienstverhältnis. Der Finanzverwaltung reicht es alleine nicht, dass das Erststudium berufsbegleitend stattfindet, sondern setzt voraus, dass die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. Wichtig ist, dass eine arbeitsvertragliche Verpflichtung zum Studium besteht. Alleine eine arbeitgeberseitige Förderung des Studiums soll nicht ausreichend sein.

c) Kosten der erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums beim Kind als Sonderausgaben abzugsfähig

Soweit Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung danach nicht zu den Werbungskosten gehören, können beim Kind selber bis zu 6 000 € je Kalenderjahr als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Höchstbetrag von 6 000 € ist bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern für jeden Ehegatten/Lebenspartner gesondert anzusetzen.

Hinweis:

Der Sonderausgabenabzug wirkt sich steuerlich allerdings nur dann aus, wenn das Kind selbst Einkünfte erzielt. Erzielt das Kind dagegen keine steuerpflichtigen Einkünfte oder steuerpflichtige Einkünfte in geringer Höhe, wirkt sich der Sonderausgabenabzug weder in diesem Jahr noch in den Folgejahren aus. Insbesondere entstehen durch Sonderausgaben im Gegensatz zu Werbungskosten keine vortragsfähigen Verluste, die die Verrechnung mit positiven Einkünften in den Folgejahren ermöglichen.

Aus diesem Grund wirkt sich ein Sonderausgabenabzug in vielen Fällen gar nicht aus.

Daneben ist die Frage zu beantworten, welche **Kosten** steuerlich geltend

gemacht werden können. Erfasst werden insbesondere:

- Studiengebühren sowie Semester-, Lehrgangs-, Prüfungs- und Zulassungsgebühren etc.,
- Ausgaben für Arbeitsmittel wie Fachliteratur, einen Computer, Büromaterial oder einen Schreibtisch,

Hinweis:

Übersteigen die Kosten die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 410 € zzgl. Umsatzsteuer, so können die Kosten nur über die Abschreibung zeitlich gestreckt geltend gemacht werden.

- Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer. Hier werden allerdings von der Rechtsprechung strenge Anforderungen gestellt. Der Raum muss hinsichtlich der Einrichtung dem eines typischen Arbeitszimmers entsprechen und mindestens zu 90 % als Arbeitszimmer für Studienzwecke genutzt werden. Kosten eines gemischt genutzten Raums können dagegen nicht, auch nicht anteilig, angesetzt werden. Des Weiteren wird der Abzug der Kosten eines Arbeitszimmers, welches die räumlichen Voraussetzungen erfüllt, regelmäßig auf 1 250 € pro Jahr begrenzt, sofern das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet.

Insoweit dürften sich bei Studenten vielfach nur begrenzte Möglichkeiten der steuerlichen Geltendmachung ergeben.

- Zinsen für ein Bildungsdarlehen wie z.B. BAföG oder den KfW-Studienkredit,
- Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte, z.B. zur Universität oder Fachhochschule,
- Reise-, Übernachtungs- und Verpflegungskosten für vorgeschriebene Studienreisen, Exkursionen oder Praktika,
- Kosten für eine Unterbringung am auswärtigen Ausbildungsort – also Miete, Nebenkosten, Mehraufwendungen für Verpflegung etc., soweit eine doppelte Haushaltsführung vorliegt. Dies ist aber nur dann möglich, wenn im elterlichen Haus noch ein Hausstand besteht und sich der Lebensmittelpunkt weiterhin dort befindet.

Hinweis:

Die geltend gemachten Kosten müssen durch Quittungen, Belege, o.Ä. ausreichend dokumentiert sein.

d) Ausbildungsfreibetrag bei den Eltern

Für ein volljähriges Kind in der Berufsausbildung, das **auswärts untergebracht** ist, können Eltern einen Freibetrag von 924 € als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Auswärtige Unterbringung ist jede Unterbringung außerhalb des elterlichen Haushalts. Klassischer Fall ist insoweit, wenn das Kind außerhalb des elterlichen Wohnorts studiert.

Hinweis:

Für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 924 € um je ein Zwölftel. Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, erhalten den Freibetrag für dasselbe Kind nur einmal. Bei dauernd getrennt lebenden Ehegatten, bei Geschiedenen und bei Eltern eines nichtehelichen Kindes wird der Freibetrag jedem Elternteil zur Hälfte gewährt, wenn beide Elternteile den Kinderfreibetrag oder

das Kindergeld beanspruchen können. Sie können bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen.

e) Wohl kein Abzug der Studiengebühren als Sonderausgaben bei den Eltern

Eltern können nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes einen Sonderausgabenabzug für Kosten des Besuchs einer Schule in freier Trägerschaft oder einer überwiegend privat finanzierten Schule ihres Kindes geltend machen. Voraussetzung ist, dass die Schule zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führt. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.8.2015 (Aktenzeichen 4 K 1563/15 E) sind Studienentgelte, die ein Stpfl. für sein Kind, das an einer privaten Fachhochschule in einem Bachelorstudiengang studiert, entrichtet, nicht als Sonderausgabe abzugsfähig. Gesetzlich sei zwar der Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen zugelassen. Nach Ansicht des Gerichts handelt es sich bei einer (Fach-)Hochschule aber weder um eine „Schule“ i.S. des Gesetzes noch vermittelt der akademische Grad eines Bachelor-Abschlusses einen allgemeinbildenden Schulabschluss bzw. einen berufsbildenden Berufsabschluss.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 32/15 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Werden entsprechende Kosten hingegen vom Kind selbst getragen, kommt ein Abzug als Werbungskosten bzw. Sonderausgaben unter den übrigen, oben dargestellten Voraussetzungen in Betracht.

f) In Ausnahmefällen: Betriebsausgaben bei den Eltern

Teilweise wird der Versuch unternommen, die Studienkosten der eigenen Kinder als Betriebsausgaben in einem elterlichen Betrieb anzusetzen mit dem Argument, dass das Studium die Kinder auf eine spätere Übernahme bzw. Weiterführung des Betriebs vorbereiten soll.

So lag auch ein Fall, über den kürzlich das Finanzgericht Münster entschieden hat. Im Urteilsfall war der Stpfl. selbstständig als Unternehmensberater tätig. Die Kinder des Stpfl. waren im seinem Unternehmen zur Unterstützung in der Unternehmensberatung und im Ideenmanagement mit einer projektabhängigen Wochenarbeitszeit von fünf bis zehn Stunden geringfügig beschäftigt. Die beiden Kinder absolvierten nach Abschluss der Schule ein sechssemestriges Bachelorstudium „Business and Management Studies“ bzw. ein Studium der Betriebswirtschaftslehre. Der Stpfl. und sein erstes Kind trafen eine schriftliche Vereinbarung, wonach sich das Unternehmen des Stpfl. verpflichtete, die Ausbildungskosten für das Bachelorstudium zu übernehmen. Das Kind verpflichtete sich im Gegenzug, drei Jahre nach bestandener Abschlussprüfung zum „Bachelor of Science“ sein Arbeitsverhältnis im Unternehmen des Stpfl. fortzusetzen. Im Falle vorzeitiger Kündigung sollte das Kind die Ausbildungskosten i.H.v. 38 000 € anteilig an das Unternehmen des Stpfl. zurückzahlen. Eine vergleichbare Regelung wurde mit dem zweiten Kind abgeschlossen. Der Stpfl. setzte die Studienkosten der Kinder als Betriebsausgaben an.

Das Finanzgericht Münster verwarf dagegen mit Urteil vom 15.1.2016 (Aktenzeichen 4 K 2091/13 E) den Betriebsausgabenabzug betreffend der Studienkosten. Aufwendungen, die der Stpfl. für die Ausbildung oder die berufliche Fortbildung seiner Kinder tätigt, gehören vielmehr grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten. Die Übernahme von Ausbildungskosten der Kinder kann ausnahmsweise nur dann zu Betriebsausgaben führen, wenn die Ausbildungskosten nachweisbar vollständig oder jedenfalls ganz überwiegend betrieblich veranlasst sind. An das Vorliegen und den Nachweis eines solchen Ausnahmefalls sind allerdings mit Rücksicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz strenge Maßstäbe anzulegen. In diesem Ausnahmefall müssten insbesondere zwischen Eltern und Kindern vertragliche Abreden bestehen, die einem Fremdvergleich standhalten.

Im Urteilsfall war auch entscheidend, dass der Stpfl. und sein Ehegatte als Eltern der Kinder gesetzlich verpflichtet waren, die Kosten für eine erste Berufsausbildung – hier in Gestalt eines Studiums – in angemessenem Umfang zu finanzieren. Insoweit unterschied sich der vorliegende Streitfall von den bislang entschiedenen Konstellationen, in denen der Betriebsausgabenabzug für die Übernahme der beruflichen Fortbildung von im Betrieb mitarbeitenden Kindern streitig war. In diesen Fällen bestand keine gesetzliche Unterhaltspflicht der Eltern mehr.

Hinweis:

Dass sich vorliegend die Kinder verpflichtet haben, nach Abschluss des Studiums für drei Jahre im elterlichen Unternehmen zu arbeiten, reicht für die Abzugsfähigkeit der Kosten nicht aus.

Hervorzuheben ist, dass diese Entscheidung des Finanzgerichts Münster lediglich Fälle betrifft, in denen der Unternehmer die berufliche Ausbildung seiner im Betrieb beschäftigten Kinder finanziert. Übernimmt der Unternehmer dagegen sowohl zum Zwecke der beruflichen Qualifikation als auch zur betrieblichen Bindung von nicht zum eigenen Familienkreis gehörenden Arbeitnehmern Aufwendungen für deren berufliche Aus- bzw. Fortbildung, ist ein Betriebsausgabenabzug im Regelfall gegeben.

48 Lohnsteuer bei eigenem Arbeitsverhältnis von Studenten

Für Studenten gelten lohnsteuerlich keine Besonderheiten. Wird also neben dem Studium eine Arbeitstätigkeit ausgeübt, so gilt:

- Soweit es sich um eine geringfügige Beschäftigung (**450 €-Job**) handelt, wird die pauschale Lohnsteuer vom Arbeitgeber abgeführt. Steuerliche Konsequenzen für den Studenten ergeben sich nicht.
- Im Übrigen ist von Studenten, die als Arbeitnehmer eingestuft werden, nach den **üblichen Regeln Lohnsteuer einzubehalten**. Dabei sind die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale maßgebend. Dem Arbeitgeber ist die steuerliche Identifikationsnummer mitzuteilen.

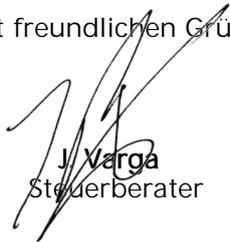
Die steuerliche Identifikationsnummer wurde vom Bundeszentralamt für Steuern jedem Bürger mitgeteilt, kann im Bedarfsfall aber auch mittels Formular auf der Homepage des Bundeszentralamts für Steuern angefordert werden (https://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Steuerliche_Identifikationsnummer/ID_Eingabeformular/ID_Node.html).

Hinweis:

Studenten, aber auch Schüler, die in den Ferien eine Arbeitnehmertätigkeit ausüben, werden lohnsteuerlich wie „normale Arbeitnehmer“ besteuert, d.h., es ist ein Lohnsteuerabzug nach den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen vorzunehmen, sofern sie nicht lediglich eine Aushilfstätigkeit oder Teilzeitarbeit ausüben und die Lohnsteuer vom Arbeitgeber pauschal erhoben wird.

Wird Lohnsteuer einbehalten, so kann diese ggf. aber wieder erstattet werden. Zu diesem Zweck muss der Student für das Kalenderjahr eine Einkommensteuererklärung abgeben. In dieser wird dann insbesondere der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € und der Grundfreibetrag von 8 652 € berücksichtigt. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn der Student nur einen Teil des Jahres, z.B. in den Semesterferien, gearbeitet hat.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater