

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 4.10.2017

Mandantenrundschriften Nr. 3/2017

Betriebsrentenstärkungsgesetz • Pauschale Einkommensteuer auf Geschenke • Realteilung einer Personengesellschaft • Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft • Häusliches Arbeitszimmer • Privatnutzung eines Betriebs-Kfz durch Einzelunternehmer

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

aktuell stehen wichtige Urteile des Bundesfinanzhofs im Mittelpunkt des Interesses. So ist die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer auf Geschenke für Geschäftsfreunde als weiteres Geschenk zu beurteilen. Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Betracht, wenn der Wert des Geschenks und die darauf anfallende Pauschalsteuer insgesamt 35 € übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst auf Grund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird. Dem steht die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 19.5.2015 entgegen.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof den Anwendungsbereich der steuerneutralen Realteilung von Personengesellschaften wiederum erweitert. Entschieden wurde, dass die Buchwertfortführungsregeln für Realteilungen im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung

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
Steuerrecht

für

**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)

auch dann anzuwenden sind, wenn die Sachwertabfindung nicht in Gestalt von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen erfolgt, sondern durch Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern, mit denen der ausscheidende Mitunternehmer eine betriebliche Tätigkeit fortsetzt. Damit eröffnen sich in der Praxis weitere Gestaltungswege zur Auseinandersetzung einer Personengesellschaft.

Zudem ist über Urteile des Bundesfinanzhofs zum häuslichen Arbeitszimmer zu berichten. Unter bestimmten Voraussetzungen können bis zu 1.250,- € als Kosten pro Jahr abgesetzt werden. Der Bundesfinanzhof hat nun weiter konkretisiert, dass dieser Höchstbetrag pro Person gilt. Sowohl in dem Fall, dass der Stpfl. mehrere häusliche Arbeitszimmer nebeneinander in verschiedenen Haushalten nutzt, als auch dann, wenn dasselbe häusliche Arbeitszimmer für mehrere Einkunftsarten genutzt wird, sind die abzugsfähigen Kosten insgesamt auf 1.250,- € gedeckelt.

Daneben ist u.a. auf das Urteil des Finanzgerichts Münster zur privaten Nutzung des Firmenwagens eines Einzelunternehmens hinzuweisen. Das Gericht stellt heraus, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Keine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft und ebenso nicht für Alleinerziehende
- 2 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Kinderfreibeträge für 2014
- 3 Von privat Versicherten selbst getragene Krankenbehandlungskosten sind steuerlich nicht absetzbar
- 4 Rentenerhöhung zum 1.7.2017 kann zu Steuerklärungspflicht führen
- 5 Erbschaft-/Schenkungsteuer: Freibetrag für Kinder bei der Pflege ihrer Eltern

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Betriebsrentenstärkungsgesetz beschlossen
- 7 Einzelfälle zur Begrenzung des Abzugs der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers
- 8 Lohnsteuerliche Behandlung des (Elektro-)Fahrrad-Leasings
- 9 Doppelte Haushaltsführung bei Vorhalten eines Wohnhauses ohne Besuche und „umgekehrte Heimfahrten“

Für Unternehmer und Freiberufler

- 10 Übernahme der Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nicht abziehbar
- 11 Abschreibungsbefugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks
- 12 Keine steuerneutrale unentgeltliche Übertragung des Betriebs bei Fortführung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übergeber

- 13 Erwerb einer Arztpraxis: Abschreibbarkeit von Praxiswert und Wert einer „Facharztzulassung“
- 14 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei Zwischenvermietung
- 15 Besteuerung des privaten Nutzungsanteils eines betrieblichen Kfz
- 16 Sofortabschreibung von EDV-Software - erweiterte Möglichkeiten ab 2018?

Für Personengesellschaften

- 17 Buchwertfortführung bei Ausscheiden aus Personengesellschaft gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern
- 18 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft
- 19 Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge setzt die Fortführung des Unternehmens voraus

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Zwischenstaatlicher Austausch von Informationen über Finanzkonten und Kapitaleinkünfte
- 21 Gewinnermittlung bei Verkauf von jungen Aktien nach Ausübung von Bezugsrechten aus sog. Altanteilen

Für Hauseigentümer

- 22 Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung
- 23 Projekt „Wohnen für Hilfe“
- 24 Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Immobilie
- 25 Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags
- 26 Vorab entstandene Werbungskosten - Betrugsschaden als Werbungskosten

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 27 Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters (Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie)
- 28 Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung setzt Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus
- 29 Möglichkeit des Ausschlusses des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH
- 30 Rückabwicklung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG
- 31 Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 3 KStG bei Erwerb durch eine Erwerbergruppe
- 32 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG
- 33 Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen
- 34 Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot bei Regelungen über die Abfindung von Pensionszusagen
- 35 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen bei ehrenamtlichen Tätigkeiten

- 36 Einkommensteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit
- 37 Umsatzsteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit
- 38 Einzelne Anwendungsfälle

Für alle Steuerpflichtigen

1 Keine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft und ebenso nicht für Alleinerziehende

Der Bundesfinanzhof stellt mit Beschluss vom 26.4.2017 (Aktenzeichen III B 100/16) fest, dass eine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft nicht in Betracht kommt. Die vor einigen Jahren erweiterten Möglichkeiten der Zusammenveranlagung erfassen nur Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft i.S.d. Lebenspartnerschaftsgesetzes, weil nur derartige Partnerschaften sich hinsichtlich der durch sie erzeugten rechtlichen Bindungen und gegenseitigen Einstandspflichten herkömmlichen Ehen derart angenähert haben, dass eine steuerliche Ungleichbehandlung nicht mehr zu rechtfertigen ist.

Ebenso hatte der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 22.9.2016 (Aktenzeichen III R 62/13) entschieden, dass die Besteuerung Alleinerziehender nach dem Grundtarif anstelle einer Besteuerung nach dem Splittingtarif verfassungsgemäß ist. Im Urteilsfall lebte die verwitwete Stpfl. in 2008 mit ihren beiden 15- bzw. 20-jährigen Töchtern zusammen. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer nach dem Grundtarif fest. Mit ihrer Klage machte die Stpfl. geltend, dass der Ausschluss verwitweter Alleinerziehender vom Splittingtarif mit dem Gleichheitssatz und dem Schutz der Familie unvereinbar sei. Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzhofs wurde nun Verfassungsbeschwerde eingelegt, welche beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvR 221/17 anhängig ist.

Hinweis:

Betroffene Alleinerziehende sollten weiterhin den Splittingtarif beantragen und im Hinblick auf die anhängige Verfassungsbeschwerde das Ruhen des Verfahrens begehren, das in diesem Fall zwingend zu gewähren ist.

2 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Kinderfreibeträge für 2014

Das Niedersächsische Finanzgericht ist der Ansicht, dass die steuerlichen Kinderfreibeträge in der für das Streitjahr 2014 geltenden Fassung gegen das Grundgesetz verstoßen und hat dazu mit Vorlagebeschluss vom 2.12.2016 das Bundesverfassungsgericht angerufen (Aktenzeichen 7 K 83/16). Dieses muss nun entscheiden, ob die Kinderfreibeträge für das Streitjahr ausreichend hoch bemessen waren.

Handlungsempfehlung:

Hinsichtlich dieser Rechtsfrage ergehen Einkommensteuerbescheide vorläufig, so dass der einzelne Stpfl. keinen Einspruch einlegen muss. Vielmehr kann im Falle einer günstigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eine Änderung der bislang vorläufig ergangenen Einkommensteuerveranlagung erfolgen.

3 Von privat Versicherten selbst getragene Krankenbehandlungskosten sind steuerlich nicht absetzbar

Mit Urteil vom 19.4.2017 (Aktenzeichen 11 K 11327/16) hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass krankheitsbedingte Aufwendungen, die ein privat krankenversicherter Stpfl. selbst trägt, um

eine Beitragsrückerstattung seines Krankenversicherers nicht zu gefährden, weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigt werden können.

Im entschiedenen Fall hatte der Stpfl. in seiner Steuererklärung die von ihm entrichteten Beiträge zu einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung geltend gemacht. Nachdem das Finanzamt Kenntnis von einer im Streitjahr für das Vorjahr gewährten Beitragserstattung seiner Krankenversicherung erhalten hatte, änderte es die Steuerfestsetzung und berücksichtigte nur noch die im Streitjahr gezahlten Beiträge abzüglich der Erstattung. Der Stpfl. machte dagegen geltend, dass er im Streitjahr für seine ärztliche Behandlung einen Betrag aufgewandt habe, der die Erstattung deutlich übersteige. Dies sei die Voraussetzung dafür gewesen, um die von seinem Versicherer in Aussicht gestellte Beitragsrückerstattung zu erhalten. Diese Aufwendungen seien deshalb als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Das Gericht hatte zunächst den Sonderausgabenabzug versagt, weil die private Zahlung der Arztrechnungen nicht als Beitrag zu einer Krankenversicherung anzusehen sei. Es lägen auch keine außergewöhnlichen Belastungen vor. Zwar zählten hierzu nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers auch Krankheitskosten. Diese sind als außergewöhnliche Belastungen aber nur dann zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. sich ihnen nicht entziehen könne, sie ihm also zwangsläufig entstehen. Hieran fehle es, wenn der Stpfl. freiwillig auf einen bestehenden Erstattungsanspruch gegen seinen Krankenversicherer verzichte.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass aktuell noch offen ist, ob der Bundesfinanzhof über diesen Fall abschließend zu entscheiden hat.

4 Rentenerhöhung zum 1.7.2017 kann zu Steuerklärungspflicht führen

Auch Rentner müssen eine Einkommensteuererklärung abgeben, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte den Grundfreibetrag von derzeit 8 820 € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten 17 640 € im Jahr übersteigt. In diesen Betrag fließen neben anderen Einkünften, z.B. aus einem Vermietungsobjekt, auch Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ein. Diese sind allerdings - je nach Renteneintrittsalter - nur zu einem Teil steuerpflichtig. Die Rentenerhöhung zum 1.7.2017 kann nun dazu führen, dass die genannten Schwellenwerte überschritten werden und dann in 2018 erstmals für 2017 eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist. Nach einer Prognose des Bundesfinanzministeriums werden auf Grund der Rentenerhöhung für das laufende Jahr rund 40 000 Rentenempfänger erstmals eine Steuererklärung abgeben müssen. Im Jahr 2018 sollen weitere rund 80 000 Rentenempfänger dazukommen.

Hinweis:

Eine Steuerpflicht ist auch dann zu prüfen, wenn in den Jahren zuvor eine Nichtveranlagungsbescheinigung durch das jeweils zuständige Finanzamt erteilt worden ist.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, ob eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht. In diesem Rahmen können auch

Abzugsbeträge, wie z.B. geleistete Spenden oder Ausgaben für Handwerkerleistungen, haushaltsnahe Dienstleistungen oder Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

5 Erbschaft-/Schenkungssteuer: Freibetrag für Kinder bei der Pflege ihrer Eltern

Hat ein Kind einen pflegebedürftigen Elternteil zu Lebzeiten gepflegt, ist es berechtigt, nach dem Ableben des Elternteils im Rahmen der Veranlagung zur Erbschaftsteuer den sog. Pflegefreibetrag in Anspruch zu nehmen. Der anzusetzende Freibetrag hängt insbesondere von Art, Dauer und Umfang der erbrachten Hilfeleistungen ab. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen II R 37/15) entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass der Gewährung des Freibetrags die allgemeine Unterhaltspflicht zwischen Personen, die in gerader Linie miteinander verwandt sind, nicht entgegensteht.

Im Streitfall beerbte die Stpfl. als Miterbin ihre Mutter. Diese war ca. zehn Jahre vor ihrem Tod pflegebedürftig geworden (Pfleigestufe III, monatliches Pflegegeld von bis zu 700 €). Die Stpfl. hatte ihre Mutter auf eigene Kosten gepflegt. Das Finanzamt gewährte den Pflegefreibetrag des Erbschaftsteuergesetzes in Höhe von 20 000 € nicht. Das Finanzgericht gab dagegen der Stpfl. Recht, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte.

Der Begriff „Pflege“ ist grundsätzlich weit auszulegen und erfasst die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer hilfsbedürftigen Person. Es ist nicht erforderlich, dass der Erblasser pflegebedürftig im Sinne des Sozialgesetzbuchs und einer Pfleigestufe zugeordnet war.

Demnach steht die gesetzliche Unterhaltspflicht der Gewährung des Pflegefreibetrags nicht entgegen. Dies folgt nach Ansicht des Gerichts aus Wortlaut, Sinn und Zweck sowie der Historie der Vorschrift, ein freiwilliges Opfer der pflegenden Person zu honorieren. Zudem wird der generellen Intention des Gesetzgebers Rechnung getragen, die steuerliche Berücksichtigung von Pflegeleistungen zu verbessern. Da Pflegeleistungen üblicherweise innerhalb der Familie, insbesondere zwischen Kindern und Eltern erbracht werden, liefe die Freibetragsregelung bei Ausschluss dieses Personenkreises nahezu ins Leere.

Die Finanzverwaltung hat den Freibetrag bislang nicht gewährt, wenn der Erbe dem Erblasser gegenüber gesetzlich zur Pflege oder zum Unterhalt verpflichtet war. Dem ist der Bundesfinanzhof entgegengetreten.

Hinweis:

Von besonderer Bedeutung war in dem entschiedenen Fall, dass der Erbe den Pflegefreibetrag nach dem Urteil des Gerichts auch dann in Anspruch nehmen konnte, wenn der Erblasser zwar pflegebedürftig, aber auf Grund des beträchtlichen eigenen Vermögens nicht hilfsbedürftig und damit nicht unterhaltsberechtigter war.

Handlungsempfehlung:

Die Höhe des Freibetrags bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Vergütungssätze von entsprechenden Berufsträgern können als Vergleichsgröße herangezogen werden. Bei Erbringung langjähriger, intensiver und umfassender Pflegeleistungen kann der volle Freibetrag in Höhe von 20 000 € auch ohne Einzelnachweis zu gewähren sein.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Betriebsrentenstärkungsgesetz beschlossen

Der Bundestag hat am 1.6.2017 das Betriebsrentenstärkungsgesetz (BRSg) beschlossen. Die erforderliche Zustimmung des Bundesrats erfolgte am 7.7.2017. Mit dem BRSg wird das System der betrieblichen Altersversorgung um eine Möglichkeit für die Sozialpartner, über Tarifverträge betriebliche Versorgungssysteme zu gestalten, erweitert. So können die Sozialpartner künftig auch sog. reine Beitragszusagen vereinbaren, über Leistungen der durchführenden Einrichtungen entscheiden und rechtssicher Options- beziehungsweise Opting-Out-Systeme in den Unternehmen und Betrieben einführen.

Gerade für Geringverdiener ist es wichtig, dass sich ihre Arbeitgeber an der betrieblichen Altersvorsorge beteiligen, damit ein angemessener Versorgungsanspruch aufgebaut werden kann. Arbeitgeber sollen deshalb einen direkten Steuerzuschuss von 30 % erhalten, wenn sie Beschäftigten mit weniger als 2 200 € monatlichem Bruttoverdienst eine Betriebsrente anbieten. Sie müssen dazu Beiträge zahlen - zwischen 240 € bis 480 € jährlich.

Zudem soll der Rahmen für steuerfreie Zahlungen in betriebliche Versorgungseinrichtungen auf bis zu 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der Gesetzlichen Rentenversicherung angehoben werden. Diese liegt im Jahr 2017 bei 6 350 € Monatsverdienst.

Weiterhin wird die Riester-Grundzulage von derzeit 154 € auf 175 € angehoben. Seit 2002 besteht die Möglichkeit, mit staatlicher Förderung eine zusätzliche kapitalgedeckte Altersvorsorge aufzubauen. Beschäftigte mit niedrigen Einkommen und mit Kindern erreichen durch die staatlichen Zulagen besonders hohe Förderquoten auf die von ihnen eingezahlten Beiträge.

Sie werden auf diesem Wege gezielt beim Aufbau einer zusätzlichen Altersvorsorge unterstützt.

Hinweis:

Die Neuregelung soll zunächst nur für ab 1.1.2018 neu abgeschlossene Entgeltumwandlungsvereinbarungen gelten.

7 Einzelfälle zur Begrenzung des Abzugs der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung sind im Grundsatz steuerlich nicht abzugsfähig. Von diesem Abzugsverbot gibt es zwei Ausnahmen:

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

Zur Frage des Ansatzes bzw. der Ermittlung des Höchstbetrages hat der

Bundesfinanzhof jüngst zwei wichtige Urteile gefällt.

a) Mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen VIII R 15/15) klargestellt, dass der Höchstbetrag von 1 250 € **personenbezogen** zu verstehen ist und nicht etwa bezogen auf das einzelne Arbeitszimmer. Dies hat zur Folge, dass auch dann, wenn der Stpfl. mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt, die abzugsfähigen Kosten insgesamt auf 1 250 € begrenzt sind.

Im Urteilsfall unterhielt der Stpfl. einen Wohnsitz in E und einen Wohnsitz in O. Er erzielte u.a. im Zusammenhang mit der Durchführung von Seminaren und Fortbildungsveranstaltungen für Steuerberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In seiner Gewinnermittlung erfasste er Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in E in Höhe von 1 783,05 € und für ein Arbeitszimmer in O in Höhe von 791,28 € als Betriebsausgaben. Das Finanzamt setzte die Kosten für die beiden Arbeitszimmer insgesamt mit 1 250 € an, da der Höchstbetrag in Höhe von 1 250 € jedem Stpfl. für jeden Veranlagungszeitraum nur einmal zustehe und die Arbeitszimmer zudem nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildeten. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

Hinweis:

Die Begrenzung durch den gesetzlichen Höchstbetrag gilt z.B. auch in dem Fall, wenn der Stpfl. in einem Jahr zwei Arbeitszimmer im gleichen Haushalt oder (z.B. durch einen Umzug veranlasst) zeitlich gestaffelt zwei Arbeitszimmer in zwei verschiedenen Haushalten nutzt.

b) Ein häusliches Arbeitszimmer für mehrere Einkunftsarten

Mit Urteil vom 25.4.2017 (Aktenzeichen VIII R 52/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass der Höchstbetrag von 1 250 € bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten nicht nach den zeitlichen Nutzungsanteilen in Teilhöchstbeträge aufzuteilen ist. Vielmehr kann der Höchstbetrag durch die dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen in voller Höhe ausgeschöpft werden.

Im Urteilsfall war der Stpfl. in Vollzeit nichtselbständig tätig und erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller. Insoweit stellt das Gericht heraus:

- Da der Stpfl. mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten ausgeübt hat, ist in Bezug auf jede dieser Tätigkeiten gesondert zu prüfen, ob ein „anderer Arbeitsplatz“ für diese im Sinne der gesetzlichen Regelung zur Verfügung steht. Vorliegend stand dem Stpfl. für die Erzielung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, nicht jedoch für die Erzielung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Nur für Letztere kann der Stpfl. Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer steuerlich abziehen.
- Die für das häusliche Arbeitszimmer getragenen Aufwendungen sind im zweiten Schritt entsprechend den tatsächlichen Nutzungsanteilen auf die verschiedenen Einnahmequellen und Einkünfte aufzuteilen, unabhängig davon, ob die Aufwendungen im Rahmen dieser Einkunftsart dem Grunde nach abzugsfähig sind.
- Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind zwar zeitanteilig aufzuteilen und den verschiedenen Einkunftsarten des Stpfl. zuzuordnen. Eine Aufteilung des Höchstbetrags in Höhe von

1 250 € unter Bildung von Teilhöchstbeträgen für die verschiedenen Einkunftsarten ist hingegen nicht vorzunehmen. Der Stpfl. kann die dem Grunde nach abzugsfähigen und auf verschiedene Einkunftsarten entfallenden Aufwendungen insgesamt bis zum Höchstbetrag von 1 250 € abziehen. Im Urteilsfall war dieser somit in voller Höhe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abzugsfähig.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass hinsichtlich der abzugsfähigen Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer jede einzelne Fallkonstellation sorgfältig zu überprüfen ist.

8 Lohnsteuerliche Behandlung des (Elektro-)Fahrrad-Leasings

In Unternehmen umgesetzte Mobilitätskonzepte sehen nicht selten vor, dass den Arbeitnehmern (Elektro-)Fahrräder insbesondere für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte zur Verfügung gestellt werden. Vielfach handelt es sich nicht um eigene Fahrräder des Arbeitgebers, sondern um geleaste Fahrräder. Die Arbeitnehmer können diese regelmäßig auch für Privatfahrten nutzen. Mehrere Finanzbehörden der Länder haben zu den lohnsteuerlichen Konsequenzen in diesen Fällen Stellung genommen. So z.B. das Bayerische Landesamt für Steuern mit Erlass vom 22.5.2017 (Aktenzeichen S 2334.2.1-122/2 St 32) und die Oberfinanzdirektion NRW mit Kurzinformation vom 17.5.2017.

Im Grundsatz ist zu beachten, dass die Überlassung geleaster (Elektro-)Fahrräder durch den Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung Arbeitslohn darstellt, der der Lohnsteuer unterliegt. Auch wenn ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Fahrrad zur privaten Nutzung überlässt, ist ein geldwerter Vorteil (als Arbeitslohn von dritter Seite) hierfür zu ermitteln, wenn die Überlassung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Dies ist in den verbreiteten Fahrrad-Leasingverhältnissen der Fall, da der Arbeitgeber aktiv an der Verschaffung durch die Leasingvereinbarungen (Rahmenvereinbarungen zwischen Leasinggesellschaft/Vermittler/Dienstleister und Arbeitgeber) mitwirkt.

In der Regel erfolgt die Überlassung auf Basis des Arbeitsvertrags oder einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage (z.B. Betriebsvereinbarung). Dies ist der Fall, wenn die Überlassung arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist (d.h. wenn die Vereinbarung von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags getroffen wird oder wenn eine Beförderung mit der Überlassung verbunden ist) sowie bei steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlungen. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts gewährt. Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge kommt nicht zur Anwendung.

Der geldwerte Vorteil wird bei der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern, die sich im Eigentum des Arbeitgebers befinden, wie folgt ermittelt:

1. Fahrrad:

Monatlich 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einschl. Umsatzsteuer (damit sind sämtliche Fahrten abgegolten).

2. Fahrrad, wenn die Nutzungsüberlassung von Fahrrädern zur Angebotspalette des Arbeitgebers an fremde Dritte gehört (z.B. Fahrradverleihfirmen):
96 % des Endpreises, zu denen der Arbeitgeber seine Fahrräder an fremde Dritte überlässt abzgl. 1 080 €-Rabatt-Freibetrag.
3. Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen ist (u.a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht):
Wie Nr. 1. bzw. Nr. 2.
4. Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen ist (z.B. > 25 km/h):
Wie bei Kfz, d.h. mittels der Pauschalwert- oder Fahrtenbuchmethode; im Gegensatz zu Nr. 1 müssen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei doppelter Haushaltsführung zusätzlich angesetzt werden.

Hinweis:

In den Ausnahmefällen, in denen eine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung vorliegt (keine Gehaltsumwandlung, kein arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil) und der Arbeitnehmer sämtliche Kosten und Risiken aus der Überlassung tragen würde, liegt der geldwerte Vorteil in der Verschaffung verbilligter Leasingkonditionen. Die 44 €-Freigrenze ist dann anwendbar.

Sollte der Arbeitnehmer nach Beendigung der Vertragslaufzeit das (Elektro-)Fahrrad vom Leasinggeber oder einem Dienstleister zu einem verbilligten Preis erwerben, ist der Differenzbetrag zum üblichen Endpreis als Arbeitslohn von dritter Seite zu versteuern.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung lässt dabei folgende vereinfachte Preisermittlung zu: Der Endpreis des (Elektro-) Fahrrads, das dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten der Nutzungsdauer übereignet wird, kann aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-) Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer angesetzt werden, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird.

9 Doppelte Haushaltsführung bei Vorhalten eines Wohnhauses ohne Besuche und „umgekehrte Heimfahrten“

Das Thüringer Finanzgericht hatte darüber zu entscheiden, ob und in welchem Umfang die Werbungskosten für Familienheimfahrten sowie für Einrichtungsgegenstände im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden konnten. Die verheirateten Stpfl. hatten in den Streitjahren 2009 bis 2012 die Zusammenveranlagung gewählt. Sie waren Eigentümer eines Einfamilienhauses in Y. Darüber hinaus hatten sie gemeinsam bis November 2009 eine 86 qm große Wohnung in Z angemietet. Diese Wohnung bewohnte die Ehefrau bis Oktober 2009, um ein unbezahltes Projekt zu leiten. Während dieser Zeit erhielt sie Leistungen der Bundesagentur für Arbeit. Ab November 2009 nahm die Ehefrau eine Beschäftigung an, die sie auch auf Grund ihrer bisherigen Projektstätigkeit erhielt. Zum 1.12.2009 mieteten die Eheleute anstelle der bisherigen Wohnung in Z ein Stadthaus mit 134 qm in X an. Ab März 2012 nahm die Ehefrau eine andere unselbständige Beschäftigung am Wohnort X an. Ihr Einfamilienhaus in Y veräußerten die Eheleute im Jahr 2013. Die Ehefrau machte bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend. Diese

Werbungskosten setzen sich zusammen aus Fahrtkosten für Familienheimfahrten, Unterkunftskosten, Umzugskosten sowie die Abschreibung für Abnutzung auf neue Einrichtungsgegenstände.

Hierzu entschied das Finanzgericht mit Urteil vom 11.5.2017 (Aktenzeichen 1 K 408/15) Folgendes:

- Die Stpfl. hatte in Z einen eigenen Hausstand begründet, um im Rahmen eines wissenschaftlichen Projekts an der Universität arbeiten zu können. Das Finanzgericht kam im Urteilsfall zu dem Schluss, dass die Stpfl. mit ihrer universitären Arbeit und Forschung die Grundlage für eine Beschäftigung hatte schaffen wollen und geschaffen hat. Insoweit liegen vorweggenommene Werbungskosten vor. Eine Abzugsbeschränkung scheidet aus, auch wenn in diesem Zeitraum Leistungen der Agentur für Arbeit bezogen wurden.
- Die Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung für den Zeitraum 1.1. bis 31.10.2009 können aber nur zum Teil abgezogen werden. Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung dürfen nur die „notwendigen“ Mehraufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als derartige Unterkunftskosten sind grundsätzlich die tatsächlich angefallenen Aufwendungen, namentlich für Miete einschließlich Nebenkosten (Unterkunftskosten i.e.S.) und für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (Unterkunftskosten i.w.S.), anzusetzen. Im Urteilsfall erfolgte eine Kürzung der geltend gemachten Unterkunftskosten, da die angemietete Wohnung wegen ihrer Größe nicht als angemessen angesehen wurde.

Hinweis:

Insoweit ist eine mittlerweile geänderte gesetzliche Regelung zu beachten. Abziehbar sind nach jetzt geltender Rechtslage die tatsächlich angefallenen Kosten, höchstens jedoch bis zu einer Obergrenze von 1 000 € je Monat. Durch die Einführung einer betragsmäßigen Höchstgrenze entfällt die noch bis 2013 erforderliche Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete mit dem Durchschnittsmietzins und das Abstellen auf eine höchstens 60 qm große Wohnung. Ist die Zweitwohnung größer als 60 qm, aber günstiger als 1 000 € pro Monat, können ab 2014 die höheren Beträge berücksichtigt werden. Auch auf die Zahl der Wohnungbenutzer (Angehörige) kommt es nicht mehr an. Bis 2013 erfolgte eine Kürzung, wenn die Wohnung z.B. auch vom Ehegatten mitbewohnt wurde.

- Weiterhin kann im Rahmen der doppelten Haushaltsführung für Familienheimfahrten eine Entfernungspauschale von 0,30 €/Kilometer beansprucht werden. Vorliegend wurde jedoch keine einzige Fahrt belegt. Insoweit ging das Finanzgericht im Wege einer griffweisen Schätzung davon aus, dass in den ersten 10 Monaten des Jahres 2009 20 Fahrten durchgeführt wurden. Dieser Betrachtung lag zu Grunde, dass jeden Monat zwei Heimfahrten absolviert worden sind. Das Gericht hat bei dieser Betrachtung die hohe Arbeitsbelastung im Rahmen des Projektes berücksichtigt.

Hinweis:

Angesetzt werden können nur Werbungskosten für tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrten. Zwar kann grds. ein Ansatz mit der Entfernungspauschale erfolgen, auch wenn die tatsächlichen Kosten geringer sein sollten oder überhaupt keine Kosten anfallen. Gleichwohl ist es zulässig, wenn das Finanzamt im Einzelfall - besonders bei weiten Entfernungen - geeignete Nachweise über die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Familienheimfahrten verlangt. Daher sollten die tatsächlich getätigten Fahrten mindestens glaubhaft gemacht werden können. Nach Möglichkeit sollten Belege vorgehalten werden, wie Tankquittungen oder Fahrscheine mit öffentlichen Verkehrsmitteln.

- Für die Monate ab November 2009 wurde dagegen das Vorliegen eines doppelten Haushalts verneint. Nach Beginn der neuen Tätigkeit hatte die Ehefrau keine Heimfahrten mehr nach Y unternommen. Vielmehr hatte ausschließlich der Ehemann sie in den (gemeinsam angemieteten) Wohnungen in Z und X besucht. Die Ehefrau hat diese Fahrten als sog. „umgekehrte Heimfahrten“ als Werbungskosten bei der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht, welche der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anerkannt hat. Bei diesen Fahrten handelte es sich um Besuchsfahrten, die die Familienangehörigen – zumeist der Ehepartner – unternahmen, um den beruflich unabkömmlichen Ehepartner zu besuchen. Vorliegend habe die Ehefrau aber nur noch am Beschäftigungsort einen Hausstand unterhalten, so dass keine doppelte Haushaltsführung vorlag. Dies schließt das Gericht daraus, dass die Ehefrau nach eigener Aussage das gemeinsame Wohnhaus in Y seit November 2009 bis in das Jahr 2012 nicht mehr besucht hatte. Von einer doppelten Haushaltsführung in diesem Zeitraum – beginnend mit November 2009 – könne daher nicht mehr ausgegangen werden, da am Beschäftigungsort zugleich der Lebensmittelpunkt lag. Auch unterscheide sich der vorliegende Fall von den ergangenen Urteilen zu umgekehrten Familienheimfahrten insoweit, dass die Urteile lediglich einzelne Fahrten zum Gegenstand hatten. Den Urteilen sei nicht zu entnehmen, dass auch solche Fälle von der Konstruktion der umgekehrten Familienheimfahrten mitumfasst werden, bei denen lediglich ein Ehepartner über einen langen Zeitraum hinweg – im vorliegenden Fall ohne Ausnahme – die Besuchsfahrten (als Regelfall) vornimmt.

Hinweis:

Das Gericht stellt insgesamt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. „umgekehrten Familienheimfahrten“ in Frage, da insoweit keine Kosten des Arbeitnehmers vorliegen sollen. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig.

Handlungsempfehlung:

In dieser Fallkonstellation wäre es aus Sicht der Stpfl. sinnvoller gewesen, nicht an der doppelten Haushaltsführung der Ehefrau festzuhalten, sondern – gegebenenfalls – eine doppelte Haushaltsführung des Ehemanns darzustellen. Es wird jedoch deutlich, dass die Frage des Vorliegens einer doppelten Haushaltsführung sorgfältig anhand der Tatsachen des jeweiligen Einzelfalls zu prüfen ist. Es ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten, z.B. hinsichtlich der tatsächlich durchgeführten Familienheimfahrten und der Nutzung der jeweiligen Wohnungen.

Für Unternehmer und Freiberufler

10 Übernahme der Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nicht abziehbar

Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde sind steuerlich nicht abzugsfähig, wenn deren Wert im Wirtschaftsjahr 35 € übersteigt. Übernimmt der Stpfl. zusätzlich die Steuer, die durch die Zuwendung an den Beschenkten ausgelöst wird, ist auch insoweit der Betriebsausgabenabzug nicht zulässig. Die 35 €-Grenze ist dann hinsichtlich des Werts des Geschenks einschließlich der übernommenen Steuer zu prüfen. Dies hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom

30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 13/14) entschieden.

Im Wirtschaftsleben ist es üblich, Geschäftspartner zu kulturellen und sportlichen Veranstaltungen einzuladen. Solche Geschenke, die die Geschäftsbeziehung fördern oder Neukunden anziehen sollen, können beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führen. Müsste der Empfänger den Wert der Einladung versteuern, würde der Zweck des Geschenks vereitelt. Deshalb ist es dem Schenkenden gestattet, die auf das Geschenk entfallende Einkommensteuer des Beschenkten zu übernehmen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, wird die Steuer bei ihm mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erhoben. Durch die Übernahme der Versteuerung kommt es neben dem eigentlichen Geschenk auch zu einem sog. „Steuergeschenk“.

Im Urteilsfall hatte ein Konzertveranstalter in großem Umfang Freikarten an Geschäftspartner verteilt. Soweit diesen dadurch steuerpflichtige Einnahmen zugeflossen sind, hatte er pauschalerweise Einkommensteuer auf die Freikarten an das Finanzamt abgeführt. Diese Steuer hat der Bundesfinanzhof nun als weiteres Geschenk beurteilt mit der Folge, dass diese das steuerliche Schicksal der Zuwendung – hier der Freikarten – teilt. Zählt die verschenkte Freikarte zum unangemessenen Repräsentationsaufwand, muss das auch für die übernommene Steuer gelten. Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Betracht, wenn der Wert des Geschenks und die dafür anfallende Pauschalsteuer insgesamt 35 € übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst auf Grund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

Das Urteil wurde bereits im Bundessteuerblatt veröffentlicht. In einer Fußnote wird auf das BMF-Schreiben vom 19.5.2015 Rand-Nr. 25 verwiesen.

Hinweis:

Durch den Verweis auf das BMF-Schreiben bleibt die Finanzverwaltung bei ihrer bisherigen Rechtsauffassung. Das heißt, für den Betriebsausgabenabzug (35,- €- Grenze) ist weiterhin allein der Geschenkwert, ohne die Pauschalsteuer, maßgeblich.

11 Abschreibungsbefugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.2.2017 (Aktenzeichen VIII R 10/14) klargestellt, dass die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für die Abschreibung eines vom Nichteigentümer-Ehegatten betrieblich genutzten Gebäudeteils voraussetzt, dass dieser die Anschaffungskosten getragen hat. Dies ist wenig überraschend. Allerdings zeigt der Urteilsfall eine misslungene Gestaltung:

Die Eheleute wurden im Streitjahr (2006) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Ehefrau geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2001 erwarben die Eheleute gemeinschaftlich ein bebautes Grundstück. Zur Finanzierung des Objekts schloss die Ehefrau Darlehensverträge mit einer Sparkasse ab, für deren Erfüllung sich der Ehemann verbürgte und ein Grundstück belastete. Die Zins- und Tilgungsleistungen für das Darlehen erfolgten von einem gemeinsamen Bankkonto der Eheleute, das als Oder-Konto (Gemeinschaftskonto mit Einzelverfügungsbefugnis) geführt wurde. Zahlungen auf dieses Konto erfolgten im Wesentlichen aus den

Einnahmen des Ehemanns aus seiner selbständigen Arbeit.

Nach Erwerb des Grundstücks teilten die Eheleute das Anwesen in Wohnungseigentum auf. Das Erdgeschoss stand danach im Alleineigentum der Ehefrau. Diese vermietete die Räumlichkeiten zur betrieblichen Nutzung an den Ehemann.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Ehemann die an die Ehefrau von dem Oder-Konto gezahlte Miete und Nebenkosten als Betriebsausgaben in der Gewinnermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend. Die Ehefrau erklärte die Mieteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt erkannte das Mietverhältnis nicht an. Der hiergegen erhobene Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das Finanzamt einen Teil der Grundsteuer und der Schornsteinfegergebühr als Betriebsausgaben des Ehemanns anerkannte.

Im Klageverfahren ließen die Eheleute ihre Einwendungen gegen die steuerliche Nichtanerkennung des Mietvertrags fallen. Stattdessen machte der Ehemann die auf das Darlehen der Ehefrau gezahlten Schuldzinsen, die Gebäudeabschreibung und weitere laufende Erhaltungsaufwendungen, soweit sie auf die von ihm betrieblich genutzten Räume entfielen, als Betriebsausgaben geltend.

Der Bundesfinanzhof hat den Betriebsausgabenabzug aber nicht anerkannt:

- Dem Ehemann stand an den von ihm genutzten Räumen weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum zu. Der Gebäudeteil stand im zivilrechtlichen Alleineigentum und im Privatvermögen der Ehefrau. Der Ehemann hatte lediglich ein Nutzungsrecht.
- Die AfA-Berechtigung hängt danach maßgeblich davon ab, ob der Ehemann auf das fremde Wirtschaftsgut eigene Aufwendungen im betrieblichen Interesse getätigt hat. Dies ist für die Anschaffungskosten des Erdgeschosses zu verneinen. Das Darlehen zur Finanzierung der Anschaffung des Gebäudes wurde allein von der Ehefrau aufgenommen. Die Zahlungen zur Tilgung dieses Darlehens wurden von einem gemeinsamen Oder-Konto der Eheleute geleistet. Nach ständiger Rechtsprechung werden Zahlungen von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen wurden. Gleichgültig ist, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt. Vorliegend handelt es sich bei den Zahlungen von dem gemeinsamen Oder-Konto um Aufwendungen der Ehefrau für die Anschaffung des in ihrem Eigentum stehenden Gebäudeteils. Die Zahlungen wurden für ihre Rechnung geleistet, da sie allein die Rückzahlung des Darlehens schuldete. Im Urteilsfall wurde zwischen den Eheleuten eine davon abweichende Vereinbarung über die Kostentragung nicht getroffen.
- Die auf die Praxisräume entfallenden abschreibungsfähigen Anschaffungskosten sind dem Ehemann auch nicht nach den Grundsätzen der Drittaufwands-Rechtsprechung zuzurechnen. Drittaufwand ist bei Anschaffungs- und Herstellungskosten gegeben, wenn ein Dritter sie trägt und das angeschaffte Wirtschaftsgut vom Stpfl. zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Im vorliegenden Fall hat die Ehefrau jedoch mit den Zahlungen vom Oder-Konto keine Schuld des Ehemanns, sondern ihre eigenen Verbindlichkeiten aus dem Darlehen zur Anschaffung des vom Ehemann betrieblich genutzten Gebäudeteils getilgt. Da die Ehefrau die Aufwendungen für

eigene Rechnung tätigte, können dem Ehemann die Anschaffungskosten auch nicht im Wege des abgekürzten Vertragswegs zugerechnet werden.

- Nach diesen Grundsätzen können auch die gezahlten Schuldzinsen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Auch diese wurden von dem gemeinschaftlichen Oder-Konto gezahlt, so dass sie auf Rechnung der Ehefrau als Darlehensschuldnerin geleistet wurden.

Hinweis:

Einen (anteiligen) Betriebsausgabenabzug hätte der Ehemann bei anderer Gestaltung leicht erreichen können. Insoweit muss sichergestellt werden, dass der die Räumlichkeiten für seine berufliche Tätigkeit nutzende Ehegatte die Aufwendungen tatsächlich trägt.

12 Keine steuerneutrale unentgeltliche Übertragung des Betriebs bei Fortführung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übergeber

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.1.2017 (Aktenzeichen X R 59/14) entschieden, dass ein Gewerbetreibender seinen Betrieb nicht steuerneutral an seinen Nachfolger übergeben kann, wenn er sich einen Nießbrauch vorbehält und seine bisherige gewerbliche Tätigkeit fortführt. Im Grundsatz ist im Einkommensteuergesetz ausdrücklich bestimmt, dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgt. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs setzt dies allerdings voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage auf Grund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird. In diesem Fall kommt es zwangsläufig zu einer Betriebsaufgabe unter Aufdeckung der stillen Reserven.

Im Streitfall hatte die Stpfl. das Grundstück, auf dem sich eine von ihr verpachtete Gaststätte befand, auf ihren Sohn übertragen, sich aber gleichzeitig den Nießbrauch vorbehalten. Die Gaststätte wurde in der Folgezeit weiter verpachtet und Einkünfte aus Gewerbebetrieb hieraus erklärt. Das Finanzamt war der Auffassung, sie habe durch die Übertragung des Grundstücks, das die einzige wesentliche Betriebsgrundlage war, einen steuerpflichtigen, wenn auch steuerbegünstigten Betriebsaufgabegewinn und in der Folgezeit aus der Grundstücksverpachtung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Dieses Ergebnis wurde nun vom Bundesfinanzhof bestätigt. Die Stpfl. habe zwar unentgeltlich einen Betrieb übertragen, für eine steuerneutrale Übertragung sei aber zusätzlich erforderlich, dass dem Erwerber die betriebliche Betätigung ermöglicht werde und sich der Übertragende gleichzeitig einer weiteren Tätigkeit im Rahmen des übertragenen Gewerbebetriebs enthalte. Dabei mache es keinen Unterschied, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb übertragen werde.

Hinweis:

Dieses Urteil hat für die Praxis eine sehr hohe Bedeutung. Die unentgeltliche Betriebsübertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt führt zur Aufdeckung stiller Reserven. Insoweit ist im Übrigen fraglich, ob die Steuersatzbegünstigung für Betriebsaufgabegewinne zur Anwendung kommt, was der Bundesfinanzhof vorliegend nicht zu entscheiden brauchte. Als alternative Gestaltung ist eine Betriebsübertragung gegen Versorgungszusage zu prüfen.

Ausdrücklich betont der Bundesfinanzhof, dass hiervon die Rechtsprechung zu

unterscheiden ist, die eine steuerneutrale Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt erlaubt. Diese sei auf den Streitfall nicht übertragbar. Entscheidend ist, dass der Begriff „Gewerbebetrieb“ eine tätigkeitsbezogene Komponente aufweist.

13 Erwerb einer Arztpraxis: Abschreibbarkeit von Praxiswert und Wert einer „Facharztzulassung“

Der Bundesfinanzhof hat sich mit zwei Urteilen vom 21.2.2017 (Aktenzeichen VIII R 7/14 und VIII R 56/14) zur Frage geäußert, ob im Zuge des Erwerbs einer Facharztpraxis der Kaufpreis oder Teile davon Anschaffungskosten für ein vom Praxiswert losgelöstes immaterielles Wirtschaftsgut „Facharztzulassung“ sein können und es sich dabei ggf. um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handele. Das Gericht hat seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass die Vertragsarztzulassung grundsätzlich Teil des Praxiswerts ist, der als einheitliches abnutzbares Wirtschaftsgut abzuschreiben ist. Nur in besonderen Ausnahmefällen wird die Vertragsarztzulassung als selbständiges Wirtschaftsgut erworben, das der Bundesfinanzhof für nicht abnutzbar erachtet. Die Nichtabnutzbarkeit des Wirtschaftsguts „Facharztzulassung“ ergibt sich daraus, dass es der Erwerber nach Beendigung seiner Berufstätigkeit durch faktische Veräußerung verwerten kann, also im Ergebnis nicht abnutzt.

In beiden Streitfällen hatten die Beteiligten Praxisübernahmeverträge geschlossen, in denen es auch um die Überleitung der jeweiligen Vertragsarztzulassung vom Praxisveräußerer und Zulassungsinhaber auf den Praxiserwerber ging. Die Sachverhalte stellten sich wie folgt dar:

- Im ersten Fall (Aktenzeichen VIII R 7/14) erwarb eine fachärztliche Gemeinschaftspraxis die Vertragsarztpraxis eines Kassenarztes. Der Kaufpreis für die Praxis orientierte sich an den durchschnittlichen Einnahmen aus der Untersuchung und Behandlung der gesetzlich und privat versicherten Patienten samt eines Zuschlags. Eine Besonderheit der fachärztlichen Einzelpraxis war, dass die Patienten diese im Wesentlichen auf Grund von Überweisungen anderer Ärzte aufsuchten und diese sog. Zuweiserbindung ein entscheidender wertbildender Faktor war. Die Gemeinschaftspraxis übernahm einige Mitarbeiter der Einzelpraxis und das Patientenarchiv, da sie davon ausging, dass frühere Patienten der Einzelpraxis die Gemeinschaftspraxis aufsuchen würden. Sie wollte ihre Tätigkeit jedoch nicht in den Räumen des bisherigen Praxisinhabers ausüben. Der bisherige Einzelpraxisinhaber übernahm im Kaufvertrag die Verpflichtung, im Nachbesetzungsverfahren an der Erteilung der Zulassung an eine Gesellschafterin der Gemeinschaftspraxis mitzuwirken. Für den Fall, dass der Vertragsarztsitz nicht übertragen werden könne, war die Auflösung des Praxisübernahmevertrags und der Entfall der Zahlungsverpflichtung vorgesehen.
- Im zweiten Fall (Aktenzeichen VIII R 56/14) schloss der Inhaber einer Einzelpraxis mit dem Neugeschafter einer Gemeinschaftspraxis einen sog. Praxisübernahmevertrag. Dieser stand unter der Bedingung der erfolgreichen Überleitung der Vertragsarztzulassung auf den Erwerber. Der Verkäufer verpflichtete sich auch hier, im Nachbesetzungsverfahren an der Überleitung der Zulassung auf den Erwerber mitzuwirken.

Der Bundesfinanzhof differenziert:

- Wird - wie im ersten Fall - eine Vertragsarztpraxis samt der

zugehörigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter der Praxis, insbesondere des Praxiswerts, als Chancenpaket erworben, ist der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar im Praxiswert als abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut enthalten. Dies gilt auch, wenn eine Gemeinschaftspraxis eine Einzelpraxis unter der Bedingung erwirbt, die Vertragsarztzulassung des Einzelpraxisinhabers werde im Nachbesetzungsverfahren einem Gesellschafter der Gemeinschaftspraxis erteilt. Maßgebliches Indiz für einen beabsichtigten Erwerb der Praxis als Chancenpaket sei, dass Veräußerer und Erwerber einen Kaufpreis in Höhe des Verkehrswerts der Praxis oder sogar einen darüber liegenden Wert vereinbarten. Der Umstand, dass die Gemeinschaftspraxis nicht beabsichtige, die ärztliche Tätigkeit in den bisherigen Räumen des Einzelpraxisinhabers fortzusetzen, stehe dem nicht entgegen. Auf dieser Grundlage bejahte das Gericht im Streitfall die AfA-Berechtigung auf den Praxiswert und die übrigen erworbenen Wirtschaftsgüter der Praxis.

- Im zweiten Fall verneinte das Gericht die AfA-Berechtigung des Erwerbers in vollem Umfang. Der Neugesellschafter habe nur den wirtschaftlichen Vorteil aus der auf ihn überzuleitenden Vertragsarztzulassung gekauft, da er weder am Patientenstamm der früheren Einzelpraxis noch an anderen wertbildenden Faktoren ein Interesse gehabt habe. Er erwarb keine Praxiseinrichtung und übernahm auch keine Verträge (z.B. Praxismietvertrag, Arbeitsverträge, Versicherungsverträge, Lieferverträge und sonstige praxisbezogene Dauerschuldverhältnisse). Der Vorteil aus der Vertragsarztzulassung sei nicht abschreibbar, da er keinem Wertverzehr unterliege. Der Inhaber könne eine ihm unbefristet erteilte Vertragsarztzulassung, solange er sie innehabe, gleichbleibend in Anspruch nehmen. Er könne zudem den aus ihr resultierenden wirtschaftlichen Vorteil im Rahmen eines Nachbesetzungsverfahrens durch eine Überleitung der Zulassung auf einen Nachfolger verwerten. Daher erschöpfe sich der Wert des immateriellen Wirtschaftsguts des wirtschaftlichen Vorteils aus der Vertragsarztzulassung nicht in einer bestimmten bzw. bestimmbaren Zeit.

Hinweis:

In der Praxis ist damit zuallererst zu prüfen, was genau Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist. Daneben ist von Bedeutung, dass im ersten Urteilsfall eine Abschreibung des Praxiswerts auf drei Jahre erfolgte, was der Bundesfinanzhof als untere Grenze der anzunehmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von drei bis fünf Jahren bezeichnete und nicht beanstandete.

14 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei Zwischenvermietung

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 8.12.16 (Aktenzeichen IV R 55/10), dass die Hinzurechnung verausgabter Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auch in Zwischenvermietungsfällen stattfindet. Im Ergebnis kommt es dann zu einer mehrfachen Hinzurechnung, nämlich zum einen bei der Gewerbesteuer des Zwischenvermieters und zum anderen auch bei der Gewerbesteuer des letztlichen Mieters.

Dieses Ergebnis leitete der Bundesfinanzhof aus dem Gesetzeswortlaut ab. Eine „Benutzung“ der gemieteten oder gepachteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Sinne dieser Vorschrift liege auch dann vor, wenn diese Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an eine weitere Person vermietet werden (Zwischenvermietung). Die

„Durchleitung“ der Immobilien steht der Hinzurechnung nicht entgegen. Dem Gesetz lassen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, Zwischenvermietungen nicht bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof stellt zudem klar, dass in derartigen Fällen eine Kürzung für zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitz nicht erfolgen darf, da diese ein Eigentum an dem Grundbesitz voraussetzt. Gerade in Unternehmensgruppen sollten Zwischenvermietungsfälle wegen der gewerbesteuerlichen Mehrfachbelastung vermieden werden.

15 Besteuerung des privaten Nutzungsanteils eines betrieblichen Kfz

In dem entschiedenen Fall war strittig, ob für ein betriebliches Fahrzeug eines Einzelunternehmers nach der 1 %-Reglung ein Privatanteil anzusetzen war. Das Finanzamt vertrat diese Auffassung, da bei Einzelunternehmern nach allgemeiner Lebenserfahrung dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins. Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, ist auf Grund des Anscheinsbeweises regelmäßig davon auszugehen, dass eine private Nutzung stattgefunden hat. Der Stpfl. behauptete, dass eine private Nutzung des Betriebsfahrzeugs nicht erfolgt sei, da für Privatfahrten ein privater Pkw zur Verfügung gestanden habe.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 11.5.2017 (Aktenzeichen 13 K 1940/15 E, G) die Auffassung des Finanzamts. Es führte insbesondere folgende Argumente an:

- Gesetzlich ist ausdrücklich geregelt, dass die private Nutzung eines Kfz, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen ist. Abweichend von diesem Grundsatz kann die Privatnutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Diese Regelungen gelten auch, wenn der Stpfl. - wie im Streitfall - seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt.
- Die 1 %-Regel für den Ansatz der Privatnutzung eines Kfz kommt nach der Rechtsprechung nicht zum Tragen, wenn eine private Nutzung nicht stattgefunden hat.
- Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, jedoch auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins. Etwas anderes gilt, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist, wie z.B. ein Werkstattwagen.
- Der Beweis des ersten Anscheins kann durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu muss der Stpfl. nicht beweisen, dass eine private Nutzung des betrieblichen Kfz nicht stattgefunden hat. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ein Sachverhalt dargelegt (und im Zweifelsfall nachgewiesen) wird, der die

ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt. Nicht ausreichend ist, wenn lediglich behauptet wird, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden.

- Von diesen - für Einzelunternehmer entwickelten - Grundsätzen ist nicht auf Grund der für die Lohnsteuer geltenden Rechtsprechung abzuweichen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs spricht bei der Lohnbesteuerung eines Arbeitnehmers der Beweis des ersten Anscheins weder dafür, dass dem Arbeitnehmer überhaupt ein Dienstwagen aus dem vom Arbeitgeber vorgehaltenen Fuhrpark zur privaten Nutzung zur Verfügung steht, noch, dass er einen solchen unbefugt auch privat nutzt. Dieser Grundsatz kann aber nicht auf die Besteuerung eines Einzelunternehmers übertragen werden, weil sich der Einzelunternehmer das Fahrzeug nicht selbst zur Privatnutzung überlässt. Da es sich um eine einzige Person handelt, fehlt der erforderliche Interessengegensatz, wie er zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber besteht.
- Vorliegend sah das Gericht den Anscheinsbeweis nicht entkräftet, da zwar für Privatfahrten auch ein Privatfahrzeug zur Verfügung stand, dieses jedoch auch von der Lebensgefährtin des Einzelunternehmers genutzt wurde und daher dem Einzelunternehmer nicht uneingeschränkt zur Verfügung stand.

Hinweis:

Der Nachweis, dass bei einem Einzelunternehmer ein Betriebsfahrzeug, welches zur privaten Nutzung geeignet ist, tatsächlich nicht privat genutzt wird, ist also sehr sorgfältig zu führen. Pauschale Behauptungen sind nicht ausreichend.

16 Sofortabschreibung von EDV-Software - erweiterte Möglichkeiten ab 2018?

Nach den Vorgaben der Einkommensteuerrichtlinien können Computerprogramme mit Anschaffungskosten von bis zu 410 € (brutto) im Jahr der Anschaffung unmittelbar als Aufwand verbucht werden (sog. Trivialsoftware). Diese werden also den geringwertigen Wirtschaftsgütern gleichgestellt.

Die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter wurde nun mit Wirkung für Anschaffungen nach dem 31.12.2017 von 410 € auf 800 € angehoben. Vertreter der Finanzverwaltung haben eine entsprechende Anhebung des Werts in den Einkommensteuerrichtlinien für Computerprogramme angekündigt.

Hinweis:

Der Zeitpunkt der Anpassung der Einkommensteuerrichtlinien ist noch offen.

Für Personengesellschaften

17 Buchwertfortführung bei Ausscheiden aus Personengesellschaft gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Der Bundesfinanzhof erweitert abermals den Anwendungsbereich der gewinnneutralen Realteilung. Zuletzt mit Urteil vom 30.3.2017

(Aktenzeichen IV R 11/15) hat das Gericht entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung in allen Fällen der Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters vorliegt, wenn er die erhaltenen Wirtschaftsgüter weiter als Betriebsvermögen verwendet. So wird eine Buchwertfortführung auch dann ermöglicht, wenn der ausscheidende Gesellschafter lediglich Einzelwirtschaftsgüter ohne sog. Teilbetriebseigenschaft erhält. Damit wendet sich der BFH ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Gewinnneutralität nur dann gewähren will, wenn der ausscheidende Gesellschafter einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil erhält.

Kurz zuvor erging ein weiteres Urteil zu diesem Thema. Die beiden entschiedenen Urteilsfälle stellen sich wie folgt dar:

- Im Fall des Urteils v. 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 11/15) hatte ein Gesellschafter seinen Anteil an einer KG zunächst in eine neu gegründete Ein-Mann-GmbH & Co. KG eingebracht, die dann sogleich unter demselben Datum aus der KG ausschied. Zur Abfindung erhielt die ausscheidende neue Gesellschaft alle Wirtschaftsgüter eines nicht als Teilbetrieb organisierten Geschäftsbereichs der KG, den sie anschließend fortführte. Der Bundesfinanzhof stuft diesen Vorgang als gewinnneutrale unechte Realteilung ein. Sowohl die Einbringung des Mitunternehmeranteils in die neu gegründete Gesellschaft als auch die Übernahme der Wirtschaftsgüter bei Ausscheiden aus der KG sei nach den einschlägigen gesetzlichen Regelungen jeweils steuerneutral, also ohne Aufdeckung von stillen Reserven. Alle Rechtsgeschäfte seien je für sich unter die steuerrechtlichen Tatbestände zu subsumieren, sodass keine Zusammenfassung der beiden zum gleichen Datum stattfindenden Vorgänge erfolgen dürfe, was zu einer Steuerpflicht geführt hätte.
- Das Urteil v. 16.3.2017 (Aktenzeichen IV R 31/14) betraf einen Fall, in dem eine von Vater und Sohn betriebene GmbH & Co. KG aufgelöst worden war. Von den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erhielt der Vater nur einen geringen Teil, den er fortan einer GmbH & Co. KG, an der er beteiligt war, zur Verfügung stellte. Der Sohn blieb mit dem wesentlichen Teil des ehemaligen Gesellschaftsvermögens weiter alleine betrieblich tätig. Das Finanzamt hatte eine gewinnneutrale Realteilung abgelehnt, weil die betriebliche Tätigkeit fortgesetzt worden sei. Der Bundesfinanzhof stützte sich demgegenüber darauf, dass die Tätigkeit der Gesellschaft infolge ihrer Auflösung und Vollbeendigung eingestellt worden sei. Es habe deshalb eine echte gewinnneutrale Realteilung stattgefunden.

Hinweis:

Die Spielräume für eine buchwertneutrale Auseinandersetzung bei einer Personengesellschaft sind also abermals ausgeweitet worden. Allerdings bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten. Bislang legt diese den Begriff der Realteilung eng aus.

18 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

Mit Schreiben vom 26.5.2017 (Aktenzeichen III C 2 - S 7105/15/10002, DOK 2017/0439168) hat die Finanzverwaltung Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gezogen und praxisrelevante Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vorgenommen.

Die Finanzverwaltung erkennt organisatorisch und wirtschaftlich

eingegliederte Personengesellschaften mit der Rechtsprechung als Organgesellschaften an, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

Die Anforderungen an die organisatorische Eingliederung sind präzisiert und der Rechtsprechung angepasst worden.

Erforderlich ist, dass der Organträger seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann (es reicht nicht mehr aus, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist).

Besteht keine Personenidentität der Geschäftsführung, erfordert die organisatorische Eingliederung wie bisher, dass der Organträger „durch schriftlich fixierte Vereinbarungen“ in der Lage ist, „gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen“; es wird jedoch unter Hinweis auf die Rechtsprechung klargestellt, dass entsprechende Vereinbarungen auch im Anstellungsvertrag getroffen werden können.

Insbesondere die Anerkennung der Personengesellschaft als Organgesellschaft kann in der Praxis weitreichende Auswirkungen haben. Hierzu folgende Beispiele:

Beispiel I:

Eine Produktions-GmbH & Co. KG hält sämtliche Anteile an einer Vertriebs-GmbH & Co. KG, deren Tätigkeit auf den Vertrieb der von der Produktions-GmbH & Co. KG hergestellten Produkte beschränkt ist. Es besteht Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung. Nach der neuen Sichtweise besteht zwischen beiden Unternehmen eine umsatzsteuerliche Organschaft insbesondere mit der Folge, dass die Warenbewegungen von der Produktions-GmbH & Co. KG an die Vertriebs-GmbH & Co. KG als nicht steuerbare Innenumsätze umsatzsteuerlich nicht zu erfassen sind.

Beispiel II:

An einer unternehmerisch tätigen GbR ist nur der Organträger neben einer GmbH beteiligt, deren Anteile und Stimmrechte sich zu mehr als 50 % in der Hand des Organträgers befinden.

Beispiel III:

Gesellschafter der GbR sind zwei Kapitalgesellschaften, an denen der Organträger jeweils mehrheitlich beteiligt ist.

Die finanzielle Beherrschung besteht auch bei der klassischen Einmann-GmbH & Co. KG, so dass eine Organschaft entsteht, wenn der Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH und alleinige Kommanditist und Geschäftsführer unternehmerisch tätig und die KG wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Beispiel IV:

Der Einmann-Gesellschafter und alleinige Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG vermietet dieser das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück.

Hinweis:

Wird eine Struktur auf Grund dieser neuen Sichtweise nun als umsatzsteuerliche Organschaft eingestuft, so gewährt die Finanzverwaltung Vertrauensschutz, weil die zwingende Ausdehnung der Organschaft auf Organpersonengesellschaften erst auf nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden ist.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall kann die Herbeiführung oder Verhinderung der umsatzsteuerlichen Organschaft erstrebenswert sein. Eine unerwünschte Organschaft kann verhindert werden, etwa durch geringfügige Beteiligung einer nicht zum

Organkreis gehörenden Person an der Personengesellschaft oder Beseitigung der organisatorischen Eingliederung z.B. durch Fremdgeschäftsführung.

Ist die Organshaft erwünscht und waren die Voraussetzungen dafür schon bisher erfüllt, erkennt die Finanzverwaltung die rückwirkende Anwendung der neuen Grundsätze dann an, wenn sich die am Organkreis Beteiligten übereinstimmend darauf berufen und soweit sämtliche Steuerfestsetzungen noch änderbar sind.

Hinweis:

Es wird dringend empfohlen, steuerlichen Rat einholen, um zu prüfen, ob im Einzelfall die vorhandene Struktur tatsächlich betroffen ist und welche Auswirkungen sich ergeben.

19 Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge setzt die Fortführung des Unternehmens voraus

Die Nutzung gewerbesteuerlicher Verluste ist sowohl an die Unternehmer- als auch an die Unternehmensidentität geknüpft.

Das Finanzgericht Nürnberg hat insoweit mit Urteil vom 25.10.2016 (Aktenzeichen 1 K 1229/14) entschieden, dass auch bei einer grundstücksvermietenden gewerblich geprägten Personengesellschaft (in der Regel also eine GmbH & Co. KG) die für den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag erforderliche Unternehmensidentität nur gegeben ist, soweit der Vermietungsbetrieb, der den Verlust hervorgebracht hat, fortbesteht.

Die Veräußerung der Immobilie und damit die Aufgabe der Vermietungstätigkeit führten im Streitfall zum Wegfall der Unternehmensidentität. Insbesondere entfiel mit der Veräußerung die funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs und es kam zu einer wesentlichen Veränderung der Zusammensetzung des Aktivvermögens, sodass nach dem Gesamtbild der wesentlichen Merkmale nicht von einer wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Fortsetzung des Gewerbebetriebs ausgegangen werden konnte.

Hinweis:

Die Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge ist also bei Aufgabe bzw. wesentlicher Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit in Gefahr, was unter Hinzuziehung steuerlichen Rats überprüft werden sollte.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 Zwischenstaatlicher Austausch von Informationen über Finanzkonten und Kapitaleinkünfte

Nach den Vorgaben des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes werden zum 30.9.2017 erstmals die Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und der zuständigen Behörde des jeweils anderen Staats ausgetauscht.

Zu den Staaten, mit denen der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen erfolgt, zählen insbesondere die Mitgliedstaaten der EU, aber auch etliche Drittstaaten.

Die Staatenliste hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom

6.4.2017 (Aktenzeichen IV B 6 – S 1315/13/10021:046) bekannt gegeben.

Parallel dazu läuft der Datenaustausch zu anderen Staaten über weitere Standards. Zu nennen ist insbesondere der neue globale Standard für den automatischen Informationsaustausch (AIA).

Der Standard sieht vor, dass Staaten, die den AIA untereinander vereinbart haben, gegenseitig Informationen über Finanzkonten austauschen. Über diesen Standard läuft insbesondere der Informationsaustausch mit der Schweiz. Die Schweiz sammelt seit dem 1.1.2017 erstmals Daten und wird diese im Jahr 2018 austauschen.

Hinweis:

Mit diesen Maßnahmen soll die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindert werden.

21 Gewinnermittlung bei Verkauf von jungen Aktien nach Ausübung von Bezugsrechten aus sog. Altanteilen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen VIII R 54/14) klargestellt, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns einer Aktie, die durch die Ausübung eines Bezugsrechts erworben wurde, das von einer vor dem 1.1.2009 erworbenen und bereits steuerentstrickten Aktie abgespalten wurde, die Anschaffungskosten des Bezugsrechts entgegen der Regelung im Einkommensteuergesetz nicht mit 0 €, sondern in der tatsächlichen Höhe anzusetzen sind.

Gesetzlich ist ausdrücklich bestimmt, dass – wenn Bezugsrechte veräußert oder ausgeübt werden – der Teil der Anschaffungskosten der Altanteile, der auf das Bezugsrecht entfällt, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Bezugsrechte bzw. der neuen Anteile mit 0 € anzusetzen ist. Die Regelung findet erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge Anwendung.

Abgrenzend dazu stellt der Bundesfinanzhof aber klar, dass – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – diese Regelung keine Anwendung findet, wenn die veräußerten jungen Aktien auf Grund der Ausübung von Bezugsrechten erworben wurden, die von vor dem 1.1.2009 angeschafften Altanteilen abgespalten worden waren und bei denen die damalige Veräußerungsfrist von einem Jahr („Spekulationsfrist“) zum Zeitpunkt der Veräußerung der jungen Aktien bereits abgelaufen war. In diesem Fall sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die tatsächlichen Anschaffungskosten des Bezugsrechts zu berücksichtigen.

Hinweis:

In solchen Fällen weisen die Ertragnisaufstellungen der Banken oftmals nicht die steuerlich anzusetzenden Werte aus, so dass stets eine individuelle Überprüfung angezeigt ist.

Für Hauseigentümer

22 Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung

Aktuell wird die Frage diskutiert, ob und unter welchen Bedingungen eine einmalige Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung, die der Eigentümer eines bebauten und selbst bewohnten Grundstücks erhält, als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu besteuern ist.

Nach Abweisung der Klage hat der Bundesfinanzhof nun mit Beschluss vom 11.4.2017 (Aktenzeichen IX R 31/16) das Bundesfinanzministerium zum Verfahrensbeiritt aufgefordert, weil er grundsätzlich klären will, ob und unter welchen Voraussetzungen derartige Entschädigungen zu den Einkünften gehören.

Das Finanzgericht hatte in der Vorinstanz die Auffassung vertreten, die Entschädigung für die Belastung eines Grundstücks mit einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit habe keinen endgültigen Rechtsverlust zur Folge und sei als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen. Ob tatsächlich steuerlich relevante Einkünfte vorliegen, will der Bundesfinanzhof nun grundlegend prüfen.

Hinweis:

Vergleichbare Fälle sollten also offengehalten werden.

23 Projekt „Wohnen für Hilfe“

Die Finanzverwaltung hat sich zur steuerlichen Beurteilung des bundesweit angebotenen Projekts „Wohnen für Hilfe“ geäußert (hierzu Finanzbehörde Hamburg, Fachinformation v. 8.12.2016, Aktenzeichen S 2253 - 2016/004 - 52). Bei diesem Projekt bieten in der Regel ältere Menschen jüngeren günstigen Wohnraum an. Diese (i.d.R. Studierende und Auszubildende) verpflichten sich - als Gegenleistung - den Wohnraumanbieter im Alltag zu unterstützen. Die geleisteten Stunden werden als Mieterlass angerechnet, wobei in der Regel ein Quadratmeter Wohnfläche mit einer Stunde Hilfe im Monat verrechnet wird. Verschiedene Kommunen vermitteln kostenlos Wohnpartnerschaften z.B. über Studierendenwerke. In den Städten werden nach bisherigen Erkenntnissen unterschiedliche Modelltypen „angeboten“:

- Modell I: Verrichtung praktischer Alltagshilfen durch den Wohnraumnehmer an den Wohnraumgeber (z.B. Einkaufen, Kochen, Begleitdienste),
- Modell II: Verrichtung gemeinnütziger Tätigkeiten durch den Studenten im unmittelbaren Wohnumfeld des Wohnraumanbieters,
- Modell III: Verrichtung einer gemeinnützigen/ehrenamtlichen Tätigkeit durch den Studenten im Stadtgebiet (ohne Zahlung Aufwandsentschädigungspauschale).

Die praktischen Fallkonstellationen können über diese drei Grundmodelle hinaus aber sehr unterschiedlich sein, sowohl was die Intentionen der Wohnraumanbieter anbelangt als auch in welchem Umfang die Studenten ihre Gegenleistung für die Wohnraumnutzung ggf. auch in

Geld erbringen.

Aus steuerlicher Sicht ergeben sich folgende Konsequenzen:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für den Mieter:
 - a) Die vom Wohnraumnutzer vertraglich geschuldeten Dienstleistungen bei Modell 1 (Regelfall - z.B. Einkaufen, Kochen, Begleitdienste) sind als im Rahmen eines Dienstverhältnisses zwischen dem Wohnraumanbieter und Wohnraumnutzer erbrachte Leistungen anzusehen. Es liegen regelmäßig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.
 - b) Bei den Modellen 2 und 3 ist im Einzelfall zu prüfen, welche Einkunftsart vorliegt. Vereinfachend kann aus Sicht der Finanzverwaltung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgegangen werden.
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Vermieter:
 - a) In der Modellvariante 1 des Projekts „Wohnen für Hilfe“ liegen regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seitens des Wohnraumanbieters vor.
 - b) Bei den Modellvarianten 2 und 3 des Projekts „Wohnen für Hilfe“ ist im Einzelfall zu entscheiden, ob eine Einkünfteerzielungsabsicht und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

Hinweis:

In einschlägigen Praxisfällen sollten tunlichst die steuerlichen Konsequenzen geprüft werden. Selbst dann, wenn nach vorstehender Darstellung im konkreten Fall steuerlich relevante Einkünfte vorliegen, muss dies nicht zwingend zu Steuerzahlungen führen.

24 Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Immobilie

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 3.8.2016 (Aktenzeichen IX R 14/15) entschieden, dass die Aufwendungen für die komplette Erneuerung einer Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einem vermieteten Immobilienobjekt nicht sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Vielmehr müssen die Kosten über einen Zeitraum von zehn Jahren im Wege der Absetzungen für Abnutzung zu jährlich gleichen Beträgen abgeschrieben werden.

Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.5.2017 (Aktenzeichen IV C 1 - S 2211/07/10005 :001) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung allgemein verbindlich ist. Danach ist die Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einer vermieteten Immobilie ein eigenständiges und einheitliches, auf zehn Jahre abschreibbares Wirtschaftsgut.

Hinweis:

Grundsätzlich ist diese geänderte Rechtsprechung in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei Erstveranlagungen bis einschließlich des Jahres 2016 wird es aus Vertrauens Gesichtspunkten von der Finanzverwaltung aber nicht beanstandet, wenn der Stpfl. unter Hinweis auf die bisherige Rechtsprechung die Erneuerung der Spüle und des (nach regionaler Verkehrsauffassung erforderlichen) Herds als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand behandelt.

Handlungsanweisung:

Bei Ersatz oder erstmaligem Einbau einer Einbauküche kann also kein sofortiger

Werbungskostenabzug vorgenommen werden. Werden bei einer bestehenden Einbauküche aber einzelne Elemente, wie z.B. Herd oder Kühlschrank ausgetauscht, so liegt insoweit Erhaltungsaufwand vor.

25 Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags

Auf Grund der in den vergangenen Jahren stark angestiegenen Steuersätze in den einzelnen Bundesländern steht nun die Grunderwerbsteuer im Fokus. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt als Gegenleistung u.a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Danach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben. Insoweit ist zu beachten, dass sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf einen einheitlichen Erwerbsgegenstand bezieht, wenn sich aus den getroffenen Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält. In diesem Fall werden also auch die vereinbarten Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.3.2017 (Aktenzeichen II R 38/14) klargestellt, dass bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags kein einheitlicher Erwerbsgegenstand gegeben ist. Insofern gilt:

- Beruht der Vertrag zur Bebauung eines Grundstücks auf einem Angebot der Veräußererseite, das nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags geändert wurde, ist ein Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot und damit zugleich gegen das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands, dass sich dadurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern.
- Die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes kann ebenfalls als Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot zu werten sein. Ist das zusätzliche Bauwerk derart prägend oder maßgebend für das gesamte Bauvorhaben, dass sich dadurch der Charakter der Baumaßnahme ändert, kann allein auf Grund des zusätzlichen Bauwerks eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Angebots vorliegen, selbst wenn durch das zusätzliche Gebäude die 10 %-Grenze für die Flächen und die Baukosten nicht überschritten wird.
- Ändert sich die ursprünglich angebotene Baumaßnahme nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags durch zusätzliche Bauten wesentlich, ist insgesamt ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden.

Hinweis:

Im Einzelfall ist also sorgfältig zu prüfen, ob ein einheitlicher Erwerbsvorgang gegeben ist. Diese Frage kann sich ganz erheblich auf die Belastung mit Grunderwerbsteuer auswirken.

Das besprochene Urteil enthält grundlegende Ausführungen zum (Nicht-)Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerks.

26 Vorab entstandene Werbungskosten - Betrugsschaden als Werbungskosten

Wer einem betrügerischen Grundstücksmakler Bargeld in der Annahme übergibt, der Makler werde damit den Kaufpreis für ein bebautes Grundstück bezahlen, kann einen Betrugsschaden als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung steuermindernd geltend machen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen IX R 24/16) entschieden hat. Dies setzt allerdings voraus, dass er bei Hingabe des Geldes zum Erwerb und zur Vermietung des Grundstücks entschlossen war.

Im Urteilsfall beabsichtigte der Stpfl. im Juni 2000, ein mit einer Villa bebautes Grundstück zu erwerben. Der Versuch, das Objekt unmittelbar vom Eigentümer zu erwerben, scheiterte zunächst. In der Folgezeit spiegelte der Immobilienmakler X dem Stpfl. vor, von der Verkäuferin mit dem Verkauf des Grundstücks beauftragt zu sein und den Kauf für 2,5 Mio. DM vermitteln zu können. Der Stpfl. müsste dabei aber im Hintergrund bleiben und ihm das Geld in bar übergeben. Nach diversen Änderungen, die der Immobilienmakler dem Stpfl. wahrheitswidrig mitteilte, übergab der Stpfl. dem Immobilienmakler schließlich 3,5 Mio. DM als Kaufpreis, 400 000 DM als Provision und 100 000 US-\$ als „Handgeld“ in bar. Der Verkauf kam nicht zustande; der Immobilienmakler hatte das Geld für sich verwendet. Er wurde dafür vom Landgericht zu einer Freiheitsstrafe von vier Jahren und einem Monat und im Adhäsionsverfahren zur Zahlung von 3,9 Mio. DM und 100 000 US-\$ an den Stpfl. verurteilt.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 31.10.2000 erwarb der Stpfl. das Objekt schließlich zum Preis von 3,9 Mio. DM. In seiner Einkommensteuererklärung machte er u.a. den anteilig auf den vermieteten Teil des Gebäudes entfallenden Betrugsschaden als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass der Betrugsschaden als Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht werden kann:

- Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Bei Vermietungseinkünften muss die spätere Vermietungsabsicht bestehen.
- Auch vergebliche Werbungskosten können geltend gemacht werden.
- Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung können vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sobald sich der Stpfl. endgültig entschlossen hat, durch Vermieten Einkünfte zu erzielen (Vermietungsabsicht). Die Absicht muss sich noch nicht auf ein bestimmtes Gebäude beziehen. Hat der Stpfl. noch kein Objekt, welches er vermieten kann, muss die Absicht zugleich darauf gerichtet sein, ein solches in absehbarer Zeit anzuschaffen (Erwerbsabsicht) oder herzustellen (Bebauungsabsicht).
- Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Wirtschaftsguts Gebäude gehören bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begrifflich zu den Werbungskosten. Sie können jedoch regelmäßig nicht sofort und in voller Höhe, sondern nur zeitlich gestreckt als AfA abgezogen werden. Die Aufwendungen für die

Anschaffung von Grund und Boden sind dagegen schon begrifflich keine Werbungskosten. Sie werden bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht wirksam.

- Herstellungskosten sind nur Ausgaben für tatsächlich erbrachte Leistungen, die zum Bereich der Gebäudeherstellung gehören. Vorauszahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen des Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, führen nicht zu Herstellungskosten und können deshalb vom Bauherrn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden.
- Für vergebliche Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung zu Anschaffungskosten geführt hätten, gilt nichts anderes. Sie führen nicht zu Anschaffungskosten, wenn die beabsichtigte Anschaffung ausbleibt. Sie sind vielmehr als Werbungskosten in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem deutlich wird, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen als AfA kommen wird, weil sie voraussichtlich dauerhaft ohne Gegenleistung bleiben und weil ihre Rückzahlung nicht zu erlangen sein wird.
- Auch wenn letztlich - wie im Streitfall im dritten Anlauf - der Erwerb gelingt, sind die vorherigen vergeblichen Aufwendungen nicht den Anschaffungskosten dieses Objekts zuzurechnen. Denn vergebliche Aufwendungen führen nicht zu Anschaffungskosten, sondern zu sofort abziehbaren Werbungskosten. Der nachfolgende erfolgreiche Erwerb ist gegenüber dem zuvor gescheiterten Erwerb insoweit als eigenständig einzuordnen.
- Der Werbungskostenabzug ist auf den Teil der verlorenen Aufwendungen beschränkt, der auf den vermieteten Anteil des Gebäudes entfallen wäre. Auch soweit Aufwendungen auf die Anschaffung von Grund und Boden entfallen wären, können sie nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden.

Hinweis:

Sollen vorab entstandene Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden, so ist also nachzuweisen, dass sich der Stpfl. zum Erwerb und zur Vermietung endgültig entschlossen hat.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

27 Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters (Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie)

Am 26.6.2017 ist das Gesetz zur Umsetzung der EU-Geldwäscherichtlinie in Kraft getreten.

Kern dieses Gesetzes ist die Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters, welches insbesondere sog. Briefkastenfirmen das Geschäft erschweren soll. Dieses neue zentrale Register enthält Angaben über die wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen, also v.a. die

Namen der tatsächlichen Eigentümer. Dies betrifft auch GmbHs und UGs. Insbesondere müssen damit z.B. Treuhandvereinbarungen offengelegt werden. Einsicht in das Register haben in erster Linie Behörden und die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen. Im Übrigen besteht kein allgemeines Einsichtsrecht. Einsicht bekommen nur Personen mit „berechtigtem Interesse“. Zu dem eng gefassten Kreis sollen auch Nicht-Regierungsorganisationen und Journalisten gehören.

Hinweis:

Der Bundesrat hat dazu eine weitergehende EntschlieÙung gefasst, nach der sich die Bundesregierung für eine mit datenschutzrechtlichen Bestimmungen vereinbare Regelung für den öffentlichen Zugang zum Transparenzregister einsetzen sollte. Ob es in Zukunft insoweit zu einer weiteren Öffnung des Zugangs zum Transparenzregister kommen wird, ist derzeit aber völlig ungewiss.

Für GmbH-Gesellschafter ergeben sich Neuerungen aus der Änderung des § 40 GmbHG über die Liste der Gesellschafter. Hier bleibt es - buÙgeldbewehrt - bei der Verpflichtung der Geschäftsführer, die Gesellschafter zu melden, und zwar mit Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort sowie die Nennbeträge und die laufenden Nummern der jeweils übernommenen Geschäftsanteile. Neu ist, dass künftig auch die durch den jeweiligen Nennbetrag eines Geschäftsanteils vermittelte jeweilige prozentuale Beteiligung am Stammkapital zu melden ist. Ebenfalls neu ist, dass das Register elektronisch geführt wird, d.h. dass bisherige „Papiermeldungen“ umzustellen sind. Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste zu treffen.

Hinweis:

Die Geschäftsführer müssen sich mit diesen zusätzlichen bürokratischen Anforderungen auseinandersetzen, die weitere Rechtsentwicklung ist zu beobachten. In zeitlicher Hinsicht finden die Neuregelungen zur Gesellschafterliste allerdings erst dann Anwendung, wenn auf Grund einer Veränderung nach § 40 Abs. 1 GmbHG in der bisherigen Fassung eine Gesellschafterliste einzureichen ist.

28 Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung setzt Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus

Mit Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen VIII R 27/15, BStBl II 2017, 441) hat sich der BFH mit dem Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehensgewährung durch den Gesellschafter der GmbH befasst.

Darlehenszinsen, die einem Stpfl. aus einem privat gehaltenen (Gesellschafter-)Darlehen zufließen, unterliegen als Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich der sog. Abgeltungsteuer (mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 %). Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen ist in § 32d EStG allerdings geregelt, dass nicht der Abgeltungsteuersatz, sondern die normale Tarifbelastung gilt, die maximal 45 % beträgt, wenn

- das Darlehen einer Kapitalgesellschaft gewährt wird und
- der Darlehensgeber zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist; dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge lediglich eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist.

Vor diesem Hintergrund ist das o.g. Urteil zu sehen, mit dem der BFH explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden hat, dass es für den Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nicht genügt,

wenn der Gesellschafter lediglich mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und die Kapitalgesellschaft nicht beherrscht.

Im konkreten Streitfall war die F-GmbH an der das Darlehen schuldenden L-GmbH zu 94 % beteiligt. An der F-GmbH wiederum war die Stpfl. zu Beginn des Streitjahres mit rd. 10 % und später mit 22,8 % beteiligt. Das FA unterwarf die von der L-GmbH gezahlten Zinsen bei der Einkommensteuerveranlagung unter Verweis auf § 32d EStG der tariflichen Einkommensteuer, das FG Rheinland-Pfalz gab der Klage der Stpfl. gegen die entsprechende Steuerfestsetzung statt.

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen, weil die lediglich mittelbare Beteiligung der Stpfl. an der L-GmbH nicht für einen Ausschluss der Abgeltungsteuer ausreiche – mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung könnten unmittelbare und mittelbare Beteiligungen nicht gleichgestellt werden. Mittelbar beteiligte Gesellschafter als Gläubiger der Kapitalerträge fallen damit nicht unter § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG.

Weiterhin sei die Stpfl. auch nicht als sog. nahestehende Person i.S.d. § 32d EStG anzusehen, da dieser unbestimmte Rechtsbegriff einen beherrschenden Einfluss der einander nahestehenden Personen oder einen solchen Einfluss Dritter auf diese Personen voraussetze. Eine solches Näheverhältnis sei nun aber in Bezug auf die zwischengeschaltete Gesellschaft (hier: die F-GmbH) nur dann gegeben, wenn die Stpfl. kraft Mehrheit in der Gesellschafterversammlung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft ihren Willen durchsetzen könnte. Der Rechtsbegriff „nahestehende Person“ setze also eine Beherrschung voraus, die im Streitfall bei einer Beteiligungshöhe an der F-GmbH von zuletzt 22,8 % nicht gegeben war. Für die Annahme einer faktischen Beherrschung der Gesellschafterversammlung waren keine Anhaltspunkte zu erkennen.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen der Darlehensgewährung bei nur mittelbarer Beteiligung und ohne Beherrschung der zwischengeschalteten Gesellschaft sollte unter Hinweis auf die BFH-Entscheidung die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes geltend gemacht werden.

29 Möglichkeit des Ausschlusses des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH

Mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen 13 K 3081/15 E, EFG 2017, 990) hat sich das FG Düsseldorf mit der in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG geregelten Möglichkeit befasst, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft auf die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf erhaltene Gewinnausschüttungen verzichtet. Dieses Wahlrecht setzt voraus, dass (a) eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von mindestens 25 % vorliegt oder (b) eine von mindestens 1 % vorliegt und der Gesellschafter beruflich für diese Gesellschaft tätig ist. Nach der jüngsten Gesetzesänderung ist ab 2017 erforderlich, dass der Gesellschafter „durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann“.

Vorteilhaft kann der Verzicht auf die Abgeltungsteuer z.B. sein, weil insoweit die Einschränkungen betreffend den Werbungskostenabzug und die Verlustverrechnung aufgehoben werden. Dies ist insbesondere dann

von Bedeutung, wenn die Beteiligung selbst fremdfinanziert wurde und diese Refinanzierungszinsen geltend gemacht werden sollen.

Im konkreten Streitfall hatte der Stpfl., ein Steuerberater, i.R. einer Partnerschaftsgesellschaft (PartG) eine GmbH beraten, an der er sich auch zu rd. 6 % beteiligt hatte. Im Zusammenhang mit der Anschaffung des GmbH-Anteils hatte er ein Darlehen aufgenommen, für das im Streitjahr Schuldzinsen entstanden waren. Diese machte der Stpfl. in seiner Steuererklärung geltend und beantragte zugleich gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer, was das FA ablehnte.

Auch das FG Düsseldorf lehnte die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer ab, da dem Stpfl. kein Optionsrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG zustehe, da nicht er, sondern die PartG für die GmbH tätig geworden sei. Im Streitfall sei der Stpfl. nicht, wie es das EStG verlange („für diese“), für die Kapitalgesellschaft (also für die GmbH) beruflich tätig geworden, vielmehr war Auftragnehmerin des Mandatsvertrags die PartG, denn der Stpfl. hatte sich gegenüber seinem Mitgesellschafter verpflichtet, sämtliche Tätigkeiten als Steuerberater innerhalb der PartG zu erbringen. Die „berufliche Tätigkeit“ des Stpfl. erfolgte daher für die PartG, die ihrerseits für die GmbH tätig wurde.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung hat das FG Düsseldorf die Revision beim BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, so dass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist. Für die Veranlagungszeiträume vor 2017 hat der BFH entschieden, dass an die berufliche Tätigkeit weder Anforderungen qualitativer noch quantitativer Art zu stellen seien, so dass in einschlägigen Fällen des Tätigwerdens für die GmbH zu prüfen ist, ob die Wahlrechtsausübung (die den Stpfl. zugleich aber auch fünf Veranlagungszeiträume bindet) vorteilhaft ist.

30 Rückabwicklung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn 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.

Mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IX R 49/15, DStR 2017, 1092) hat sich nun der BFH mit der Frage befasst, wie insoweit die Rückabwicklung einer Veräußerung zu würdigen ist. In Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung hat er festgestellt, dass die Rückabwicklung eines noch nicht beiderseits vollständig erfüllten Kaufvertrags aus der Sicht des früheren Veräußerers keine Anschaffung der zurückübertragenen Anteile ist, sondern bei ihm zum rückwirkenden Wegfall eines bereits entstandenen Veräußerungsgewinns führt. Beim früheren Erwerber liegt entsprechend keine Veräußerung vor. Zur Begründung führt der BFH insbesondere aus:

- Der Zweck des § 17 EStG gebiete es, den (bereits durch den BFH entschiedenen) Fall, dass der Veräußerungspreis rückwirkend in voller Höhe entfällt, genauso zu behandeln wie den Fall, dass die Veräußerung insgesamt rückgängig gemacht wird.
- Etwas anderes gelte, wenn die Gegenleistung vollständig erfüllt sei. Eine Rückabwicklung des Vertrags nach diesem Zeitpunkt wirke materiell-rechtlich nur dann zurück, wenn der Rechtsgrund für die

spätere Änderung bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – strittig, in welcher Höhe die Stpfl. im Streitjahr 2006 aus der Veräußerung von GmbH-Geschäftsanteilen einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG erzielt hat. Es ging bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns um die Frage, ob jeweils die historischen Anschaffungskosten der Anteile zu Grunde zu legen oder ob sämtliche Anteile im Jahr 2001 nach einer gescheiterten Veräußerung zu höheren Anschaffungskosten zurückerworben worden waren.

Nach Auffassung des IX. Senats des BFH, der sich auch auf die frühere Rechtsprechung des Großen Senats des BFH bezieht, gebietet der Zweck des § 17 EStG, nur den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn zu erfassen. Daher liege grundsätzlich eine steuerlich zurückwirkende Rückabwicklung und keine Veräußerung/Anschaffung vor, wenn der ursprüngliche Vertrag im Zeitpunkt der Rückabwicklung noch nicht beiderseits vollständig erfüllt ist. Unerheblich sei dagegen, ob der Vertrag wegen einer Leistungsstörung rückabgewickelt worden ist und ob eine Leistungsstörung wirklich vorliegt. Im Streitfall waren die GmbH-Geschäftsanteile (nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz) in 1998 zivilrechtlich wirksam an die D-Holding als Erwerberin abgetreten worden, die in der Folgezeit über die Anteile verfügte und sie z.B. im eigenen Namen verpfändet hatte. Der Kaufpreis war von der D-Holding jedoch zu keinem Zeitpunkt gezahlt worden, so dass keine beiderseits vollständige Erfüllung gegeben war. Daher wirkt die in 2001 vereinbarte und durchgeführte einvernehmliche Rückabwicklung der Verträge nach BFH-Auffassung zurück mit der Folge, dass der Stpfl. die Anteile im Jahr 2001 nicht zurückerworben, sondern zurückerhalten hatte. Entsprechend waren bei der Ermittlung des Gewinns i.S.d. § 17 EStG die niedrigen historischen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

31 Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 3 KStG bei Erwerb durch eine Erwerbergruppe

Beim steuerlichen Verlustabzug soll der Grundsatz gelten, dass Verluste nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität). Daher ist in § 8c KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft allein schon der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 % quotale untergeht; werden mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen, dann geht der Verlustabzug sogar vollständig unter.

Nach dem jüngsten BVerfG-Beschluss vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636) ist diese Regelung betreffend Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 % bis 2015 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Nach Auffassung des BVerfG fehlt ein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte im Fall eines sog. schädlichen Beteiligungserwerbs. Dem Gesetzgeber hat das BVerfG aufgegeben, bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 eine Neuregelung zu treffen. Explizit offen gelassen hat das BVerfG die Frage, ob durch Einführung von § 8d KStG mit Wirkung vom 1.1.2016 der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG derart reduziert worden

ist, dass diese Vorschrift nun den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes genügt. Auch die Verfassungsmäßigkeit des vollständigen Verlustuntergangs bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % ließ das BVerfG offen.

Vor diesem Hintergrund ist aktuell das BFH-Urteil vom 22.11.2016 (Aktenzeichen I R 30/15, HFR 2017, 750) zu sehen, mit dem sich das Gericht mit der Frage eines schädlichen Beteiligungserwerbs durch eine sog. Erwerbergruppe nach § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG befasst hat. Die Vorschrift sieht vor, dass ein Verlustabzug auch dann untergeht, wenn nicht ein Erwerber Anteils- oder Stimmrechte in entsprechender Höhe innerhalb von fünf Jahren erwirbt, sondern eine „Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen“. Dabei zielt diese Regelung mit der Absicht einer Missbrauchsverhinderung auf das „typische Erwerberquartett“ ab, bei dem ein Erwerb durch vier zu je 25 % beteiligte Anteilserwerber erfolgt, um hierdurch einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG, der ja erst bei 25 % ansetzt, zu entgehen.

Dazu hat der BFH für den das Jahr 2010 betreffenden Streitfall explizit gegen die Auffassung des BMF u.a. festgestellt, dass

- gleichgerichtete Interessen dann vorliegen, wenn mehrere Erwerber bei und im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft zusammenwirken und diese Personen im Anschluss an den Erwerb (durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden) einen einheitlichen beherrschenden Einfluss auf die Verlustgesellschaft ausüben können,
- die Erwerber aber spätestens zum Erwerbszeitpunkt Abreden im Hinblick auf das spätere gemeinsame Beherrschen der Gesellschaft getroffen haben müssen,
- es also nicht ausreicht, wenn die Erwerber nur in der Situation des Erwerbs als „Gruppe“ auftreten würden („erwerbsbezogene Zweckgemeinschaft“),
- daher eine alleinige Absprache der Erwerber beim Beteiligungserwerb (Zeitpunkt, Erwerbsquote, Preis) nicht dazu führen kann, im Erwerbszeitpunkt „gleichgerichtete Interessen“ zu begründen.

Hinweis:

In der Gestaltungspraxis ist ggf. gegen die Auffassung der Finanzverwaltung mit den Kriterien des Besprechungsurteils zu argumentieren.

Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen einer Erwerbergruppe kraft gleichgerichteter Interessen liegt ohnehin bei der Finanzverwaltung. Jedenfalls genügt weder eine alleinige Absprache der Erwerber beim Beteiligungserwerb noch allein der Umstand einer rechnerischen Beherrschungsmöglichkeit zur Versagung der Verlustnutzung.

32 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Gerichtsbescheid vom 6.4.2017 (Aktenzeichen I K 87/15, EFG 2017, 1117, Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 29/17) hat sich das FG Hamburg mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der in § 8b Abs. 4 KStG geregelten Besteuerung der sog. Streubesitzdividenden befasst.

Beteiligungen von weniger als 10 % werden als Streubesitzbeteiligungen

bezeichnet, Dividenden hieraus sollen voll steuerpflichtig sein. Denn bei der Einkommensermittlung der GmbH bleiben – verkürzt dargestellt – Erträge gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG (Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen) grundsätzlich steuerfrei.

Allerdings werden 5 % der Beteiligungserträge gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG pauschal als nichtabziehbare Betriebsausgaben abgezogen, so dass im Ergebnis 95 % der Beteiligungserträge steuerfrei gestellt werden. Diese Regelung soll nun aber nach § 8b Abs. 4 KStG dann nicht gelten, „wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat“. Dagegen hat vor dem FG Hamburg eine Kapitalgesellschaft geklagt, die im Streitjahr 2013 aus einer Beteiligung von weniger als 10 % an einer inländischen Kapitalgesellschaft Dividendeneinnahmen erzielt hatte. Das FG Hamburg vertritt dazu die Auffassung, dass die Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG nicht verfassungswidrig ist, und führt aus, dass

- das Gebot der Steuergleichheit zumindest für die direkten Steuern, insbesondere Einkommen- und Körperschaftsteuer, eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit fordere,
- mit der Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG eine Abweichung von der allgemeinen Freistellung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen vorliege, mit der eine Doppelbesteuerung bzw. Mehrfachbelastungen ein und desselben Gewinns ausgeschlossen werden sollen,
- diese Abweichung in der Fachliteratur zwar verbreitet als Systembruch gesehen werde,
- aber sachliche Rechtfertigungsgründe vorlägen, die gegen die Verfassungswidrigkeit sprächen. Zum einen erfolge eine Abstimmung mit den Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie (EG-Richtlinie), nach der ab einer Mindestbeteiligung von 10 % eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle für von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne verlangt wird. Zum anderen diene die (Ausnahme-)Regelung der Anpassung an internationale Gepflogenheiten betreffend die Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden.

Hinweis:

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Klärung der Verfassungsmäßigkeit zugelassen, so dass nun der BFH die Möglichkeit hat, hierzu grundsätzlich Stellung zu nehmen.

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Verfahren sind bis zur Entscheidung des BFH offen zu halten.

33 Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen

Mit seinem Urteil vom 20.12.2016 (Aktenzeichen I R 4/15, BStBl II 2017, 678) hat der BFH seine Rechtsprechung zur sog. Überversorgungsprüfung bei der stichtagsbezogenen Bewertung von Pensionsrückstellungen bestätigt. Im konkreten Fall war für die Streitjahre 2005 bis 2007 u.a. die Bewertung einer Verpflichtung aus einer Pensionszusage (also die Höhe der Pensionsrückstellung i.S.d. § 6a EStG) strittig. Die klagende GmbH hatte seit 1991 ein handwerkliches Unternehmen betrieben und ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer V in 1993 eine Versorgungszusage (unverfallbarer Anspruch auf ein unveränderliches Ruhegehalt von 6 000 DM pro Monat ab Vollendung des

65. Lebensjahres bzw. auf Hinterbliebenenversorgung) erteilt. In 1999 übertrug der Alleingesellschafter-Geschäftsführer V seine Anteile auf seine beiden Söhne, das Bruttomonatsgehalt des V wurde unter Berücksichtigung einer geminderten Arbeitszeit reduziert und betrug Anfang 2006 3 790 €. Ab März 2006 zahlte die GmbH eine Pension i.H.v. 3 067 € (= 6 000 DM). Zudem erhielt V ab März 2006 auch eine Rente von der Deutschen Rentenversicherung i.H.v. 831 €.

Zu diesem Sachverhalt vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass für V eine Überversorgung vorgelegen habe, die Pensionsrückstellung hätte daher angepasst werden müssen.

Der BFH nimmt Bezug auf seine ständige Rechtsprechung und stellt fest, dass es bei Vorliegen einer Überversorgung zu einer Kürzung der Pensionsrückstellung komme, soweit die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Dabei umfassen die „aktuellen Aktivbezüge“ i.Ü. auch variable Gehaltsbestandteile, die im Rahmen einer Durchschnittsberechnung für die letzten fünf Jahre zu ermitteln sind. Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung prägen das Versorgungsniveau auch dann, wenn sie im Wesentlichen auf eigenen Beitragsleistungen beruhen.

Hinweis:

Nach der ständigen Rechtsprechung ist bei der Zusageerteilung also Folgendes zu beachten: Erteilt eine GmbH eine Pensionszusage, ist bei der Bildung der Pensionsrückstellung die 75 %-Überversorgungsgrenze maßgeblich. Übersteigen danach die betrieblichen Versorgungsanwartschaften zzgl. der gesetzlichen Anwartschaften 75 % des Aktivlohns am Bilanzstichtag, so liegt eine Überversorgung vor. Für Fälle der dauerhaften Herabsetzung der Bezüge (auch z.B. bei Wechsel von einer Vollzeit- in eine Teilzeitbeschäftigung) sieht der BFH (in Übereinstimmung mit der Auffassung des BMF) keine Stichtagsbetrachtung, sondern eine für den Stpfl. vorteilhafte zeitanteilige Betrachtung vor.

34 Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot bei Regelungen über die Abfindung von Pensionszusagen

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 21.2.2017 (Aktenzeichen I K 141/15, EFG 2017, 908, Revision beim BFH unter dem Az. I R 26/17 anhängig) hat sich das Schleswig-Holsteinische FG mit der Frage der Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen befasst und dabei festgestellt, dass

- Abfindungsklauseln Bestandteil der Pensionszusage sind und deshalb auch im Hinblick auf die zu erwartende Abfindungsleistung dem Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen,
- die Abfindungsregelung keinen schädlichen Kürzungsvorbehalt beinhalten darf und
- die Abfindung dem Wert des gesamten Versorgungsversprechens zum Abfindungszeitpunkt entsprechen muss (Gebot der Wertgleichheit).

Im Urteilsfall war die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung (wegen der in der Pensionszusage niedergelegten Abfindungsregelung) strittig. Diese Abfindungsregelung beinhaltete weder den Abzinsungssatz noch die konkret anzuwendende Sterbetafel. Daher erkannte das Finanzamt nach einer Außenprüfung die von der GmbH passivierte

Pensionsrückstellung nicht an.

Das FG gab der dagegen gerichteten Klage mit folgenden Hinweisen statt:

- Das Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot im Hinblick auf die Pensionsberechtigung als solche sei gewahrt, da die Höhe der zugesagten Pension („70 % der rentenfähigen Bezüge“) vertraglich eindeutig definiert war.
- Die Abfindungsklausel sei ebenfalls nicht zu beanstanden, da vertraglich auf die im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen verwiesen wurde (§ 3 Abs. 2 BetrAVG); dies sei hinreichend eindeutig, Abzinsungssatz und Sterbetafel seien nicht erforderlich.

Hinweis:

Für die konkreten Praxisfälle ist zu beachten, dass sich das FG mit dieser Entscheidung explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, wie sie für die Streitjahre in R 41 Abs. 7 EStR 2001 (und H 41 Abs. 7 EStH 2001) niedergelegt worden war, gestellt hat.

35 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Zurechnung einer vGA an nahestehende Person bei behauptetem Treuhandverhältnis

Eine Treuhandabrede kann auch die (offenen wie auch verdeckten) Ausschüttungen aus GmbH-Anteilen umfassen und dazu führen, dass die entsprechenden Einkünfte nicht dem rechtlichen Eigentümer, sondern dem Treugeber zuzurechnen sind.

Vor diesem Hintergrund ist der Streitfall zu sehen, über den der BFH mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/14, DStZ 2017, 584) zu entscheiden hatte. Hier war u.a. die Zurechnung einer vGA strittig. Die bei der GmbH angestellte Stpfl. war zu 45 % an dem Stammkapital der GmbH beteiligt, weitere Anteile hielten mit 45 % der Gründungsgesellschafter und mit je 5 % zwei weitere Gesellschafter. Alleiniger Geschäftsführer der GmbH war im Streitjahr W, der Lebensgefährtin der Stpfl., mit dem sie in einem Haushalt lebte. W stand neben seinem Festgehalt auch eine Tantieme zu.

In Zuge einer Außenprüfung beanstandete der Betriebsprüfer u.a. die Angemessenheit der Gehälter bzw. Gesamtbezüge der Stpfl. und des W. Das FA änderte in der Folge die Steuerbescheide und rechnete der Stpfl. u.a. in Höhe des eigenen unangemessen hohen Gehalts sowie der überhöhten Gehaltszahlung an W entsprechende vGA zu. Die hiergegen gerichtete Klage wurde vom FG abgewiesen. In der Folge trug die Stpfl. erstmals vor, sie habe die Anteile an der GmbH auf Grund einer verdeckten Treuhandabrede nur vorübergehend und treuhänderisch für W gehalten, so dass sämtliche offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ihr, sondern dem Treugeber W zuzurechnen seien.

Vor dem Hintergrund dieses Streitfalls hat der BFH insbesondere zu zwei Problemkreisen, die die Thematik der vGA betreffen, Stellung genommen und insoweit seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt:

Verdeckte Treuhandabrede: Eine abweichende Zurechnung der

Einkünfte zu W als Treugeber setzt voraus, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der (weisungsgebundene) Treuhänder ausschließlich für Rechnung des (weisungsbefugten) Treugebers handelt.

Da die Stpfl. mit W aber weder einen notariellen Treuhandvertrag noch einen (formunwirksamen) mündlichen Treuhandvertrag abgeschlossen hatte, habe im Streitfall auch kein anzuerkennendes Treuhandverhältnis vorgelegen.

Nahestehende Person: Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung kann eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat, wenn andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind. Der Beweis des ersten Anscheins spricht hierbei für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Für den Streitfall folgt daraus eine Erfassung der vGA bei der Stpfl., weil diese die Vergütung des W unbeanstandet gelassen habe. Dem steht nach Auffassung des BFH auch nicht entgegen, dass die Stpfl. im Streitjahr nicht mehrheitlich an der GmbH beteiligt war.

Hinweis:

Besonders strenge Anforderungen an den Nachweis eines Treuhandverhältnisses sind auf Grund der Notwendigkeit des Fremdvergleichs bei nahen Angehörigen zu stellen. Die bloße Behauptung einer mündlichen Treuhandabrede reicht für die steuerliche Anerkennung nicht, auch wenn grundsätzlich keine Schriftform vorgeschrieben ist (aber: zwingende notarielle Beurkundung bei Abtretung von GmbH-Anteilen). Vielmehr müssen für eine solche Abrede hinreichende Anhaltspunkte vorliegen. Die Nachweispflicht liegt hier beim Stpfl., so dass für die Gestaltungspraxis immer die Schriftform zu empfehlen ist.

b) Wert der vGA auf Gesellschafterebene bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH an Gesellschafter-Geschäftsführer

Bereits mit Datum vom 27.7.2016 hatte der BFH drei Urteile (Aktenzeichen I R 8/15, BStBl II 2017, 214; Aktenzeichen I R 12/15, BStBl II 2017, 217; Aktenzeichen I R 71/15, BFH/NV 2017, 60) gefällt, in denen er sich jeweils mit der Frage befasst hat, ob bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA vorliegt. Im Ergebnis hat der BFH in allen drei Streitfällen das Vorliegen von vGA bejaht und zur Begründung ausgeführt, dass die Miete die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdecken müsse (= Kostenmiete), was aber in den Streitfällen jeweils weder vereinbart noch durchgeführt worden war.

Während diese drei Urteile die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft betrafen, hat sich das FG Berlin-Brandenburg mit seinem Beschluss vom 24.4.2017 (Aktenzeichen 10 V 1044/17, EFG 2017, 1087; AdV-Verfahren) mit der Bewertung der vGA und damit mit der

Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter befasst.

Im Streitfall ging es um vGA einer GmbH an ihren beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer durch verbilligte Überlassung einer Stadtvilla, die die GmbH im Jahr 2000 mit Anschaffungskosten von rd. 987 T€ erworben und in den Folgejahren modernisiert hatte. Das FA ermittelte eine Differenz zwischen den geleisteten Mietzahlungen und den steuerlich zu berücksichtigenden Kosten i.H.v. rd. 58 T€ jährlich; in dieser Höhe wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer vGA zugerechnet. Dazu stellt das FG u.a. fest, dass

- auf der Ebene der Besteuerung des Gesellschafters (auf Grund einer in sich widerspruchsfreien Rechtsanwendung) jeweils die Beträge anzusetzen sind, die bei der Kapitalgesellschaft als vGA festgesetzt worden sind oder festzusetzen gewesen wären.
- In den Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern ist die vGA beim Gesellschafter in der Höhe anzusetzen, in der bei der Kapitalgesellschaft eine vGA zu berücksichtigen ist. Denn hier liegt der Vermögensvorteil des Gesellschafters nicht in einer verbilligten Nutzung, sondern darin, dass er das genutzte Wirtschaftsgut nicht selbst anschaffen und unterhalten muss.
- Da im vorliegenden Streitfall die vGA auf der Ebene der GmbH nach der Kostenmiete zu bewerten war, sind nach Auffassung des FG auch in gleicher Höhe die Kapitaleinkünfte des Gesellschafters anzusetzen. Auf die Höhe der ortsüblichen – aber nicht kostendeckenden – Miete, die der Gesellschafter unstreitig gezahlt hatte, kommt es nicht an.

Hinweis:

Das FG Berlin-Brandenburg hat die Beschwerde zum BFH zugelassen, weil die Frage, wie in den Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften die vGA auf der Ebene des Gesellschafters zu bewerten ist, von grundsätzlicher Bedeutung ist; die weitere Rechtsentwicklung ist also zu beobachten (Beschwerde eingelegt, Aktenzeichen des BFH: VIII B 50/17).

Steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen bei ehrenamtlichen Tätigkeiten

36 Einkommensteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit

In Deutschland sind die Bürgerinnen und Bürger vielfach ehrenamtlich tätig. Der Begriff „bürgerliches Engagement“ meint eine freiwillige und unentgeltliche Tätigkeit. Dennoch werden vielfach Aufwandsentschädigungen in verschiedensten Formen gewährt.

In diesen Fällen müssen stets auch steuerliche Fragen geprüft werden. Im Folgenden stellen wir zunächst die Grundsätze vor, nach denen derartige Aufwandsentschädigungen steuerlich begünstigt sind, und gehen des Weiteren auf aktuelle Einzelfälle ein.

a) Grundregeln

Grundsätzlich ist auch bei „ehrenamtlich“ oder gegen „Aufwandsentschädigung“ ausgeübten Tätigkeiten zu prüfen, ob erzielte

Einnahmen der Einkommensteuer unterliegen. Eine solche Tätigkeit kann im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit erfolgen oder auch als eigenständige Tätigkeit.

In letzterem Fall ist allerdings stets zu prüfen, ob überhaupt eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, also ob ein Überschuss der Einnahmen über die anfallenden Aufwendungen angestrebt wird. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich um eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit – sog. Liebhaberei.

Hinweis:

Handelt es sich bei der Tätigkeit um Liebhaberei, so können auch sämtliche mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 19.7.2005 (Aktenzeichen VI B 175/04) ausdrücklich für die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers für einen ehrenamtlich Tätigen entschieden.

Werden die gezahlten Vergütungen/Entschädigungen im Grundsatz steuerlich erfasst, so ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung greift. Der Gesetzgeber hat für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten drei wichtige Steuerbefreiungen geschaffen, und zwar

1. die sog. **Übungsleiterpauschale** bis zur Höhe von insgesamt 2 100 € im Jahr für Einnahmen,
2. die sog. **Ehrenamtspuschale** für Einnahmen bis zur Höhe von insgesamt 720 € im Jahr für andere ehrenamtliche Tätigkeiten, die nicht unter die engere Übungsleiterpauschale fallen (z.B. Platzwarte in Vereinen), und
3. die **Steuerbefreiung für ehrenamtliche rechtliche Betreuer**, Vormünder und Pfleger bis zur Höhe von insgesamt 2 100 € im Jahr.

Weiterhin sind steuerfrei die „Bezüge, die als **Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen** an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschluss oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen“. Unter diese Vorschrift fallen in der Praxis besonders die aus kommunalen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen an Mitglieder kommunaler Volksvertretungen und der Freiwilligen Feuerwehren sowie an sonstige ehrenamtlich Tätige (z.B. Landschaftswarte, Büchereileiter, Frauenbeauftragte). Entsprechendes gilt für die von den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften gezahlten Aufwandsentschädigungen an ehrenamtlich Tätige.

Hinweis:

Nicht unter diese Steuerbefreiung fallen z.B. Tätigkeiten für Wohlfahrtsorganisationen (z.B. DRK, Caritas, AWO), die zwar gemeinnützig, aber privatrechtlich organisiert sind; es sind dann keine „öffentlichen Kassen“.

b) Einzelaspekte zur Übungsleiter- und Ehrenamtspuschale

Begünstigt sind durch die sog. **Übungsleiterpauschale** drei Tätigkeitsbereiche:

- nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit,
- nebenberufliche künstlerische Tätigkeit,
- nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.

Begünstigt sind v.a. Personen, die betreuend im Jugend- und

Sportbereich gemeinnütziger Vereine tätig werden. Zu den begünstigten Tätigkeiten gehören z.B. die Tätigkeit eines Sporttrainers, eines Chorleiters oder Orchesterdirigenten, die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung (z.B. Kurse und Vorträge an Schulen und Volkshochschulen, Mütterberatung, Erste-Hilfe-Kurse, Schwimm-Unterricht) oder im Rahmen der beruflichen Ausbildung und Fortbildung, nicht dagegen die Ausbildung von Tieren, z.B. von Rennpferden oder Diensthunden. Auch wenn ausschließlich (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten für alte oder behinderte Menschen erbracht werden (z.B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), ist der Freibetrag zu gewähren, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Anwendungsfälle sind – soweit die übrigen Voraussetzungen, wie die Nebenberuflichkeit, erfüllt sind – z.B.:

- Ärzte im Behinderten- oder Coronasport,
- Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung,
- Bahnhofsmision,
- Behindertentransport: bezogen auf 50 % der Vergütung,
- je nach Tätigkeit: Bereitschaftsleitungen und Jugendgruppenleiter,
- Ferienbetreuer,
- ehrenamtliche Lehrbeauftragte, die von den Schulen für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden und keinen Arbeitsvertrag haben,
- Rettungssanitäter und -schwimmer sowie Notärzte in Rettungs- und Krankentransportwagen sowie im Rahmen von Großveranstaltungen,
- Stadtführer, soweit die Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird

Die Regelung zur **Ehrenamtszuschale** sieht im Gegensatz zur Regelung zur Übungsleiterzuschale keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich vor. Begünstigt sind z.B. die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwarts, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich. Die Tätigkeit der Amateursportler ist nicht begünstigt.

Sowohl bei der Übungsleiter- als auch bei der Ehrenamtszuschale ist Voraussetzung, dass die Tätigkeit **nebenberuflich ausgeübt** wird. Dies ist dann gegeben, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Hinweis:

Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Dies ist auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus

seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt.

Arbeit- bzw. Auftraggeber muss entweder eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Rechtsanwaltskammern, Steuerberaterkammern, Wirtschaftsprüferkammern, Ärztekammern, Universitäten) oder ein Träger der Sozialversicherung sein. Daneben kommen in Frage Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft sowie nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, insbesondere also gemeinnützige Vereine.

Hinweis:

Eine Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft muss für deren ideellen Bereich einschließlich ihrer Zweckbetriebe ausgeübt werden. Tätigkeiten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und bei der Verwaltung des Vermögens sind nicht begünstigt.

Die Zahlung von pauschalen Vergütungen für Arbeits- oder Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütungen) an den Vorstand ist nur dann zulässig, wenn dies durch bzw. auf Grund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen ist. Ansonsten verstößt der Verein gegen das Gebot der Selbstlosigkeit.

Beide Freibeträge sind **Jahresbeträge**. Diese werden auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Die Steuerbefreiung ist bei Ehegatten oder Lebenspartnern stets personenbezogen vorzunehmen, d.h., auch bei Zusammenveranlagung kann der Freibetrag demnach von jedem Ehegatten oder Lebenspartner jeweils nur einmal, also höchstens 720 € bzw. 2 100 €, die er für eine eigene begünstigte Tätigkeit erhält, in Anspruch genommen werden.

c) Einzelaspekte zur Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen

Voraussetzung für die Anerkennung als steuerfreie Aufwandsentschädigung ist, dass die gezahlten Beträge dazu bestimmt sind, Aufwendungen abzugelten, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar wären. Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung liegt deshalb insoweit nicht vor, als die Entschädigung für Verdienstausfall oder Zeitverlust oder zur Abgeltung eines Haftungsrisikos gezahlt wird oder dem Empfänger ein abziehbarer Aufwand nicht oder offenbar nicht in Höhe der gewährten Entschädigung erwächst.

Das Finanzamt hat das Recht und die Pflicht zu prüfen, ob die als Aufwandsentschädigung gezahlten Beträge tatsächlich zur Bestreitung eines abziehbaren Aufwands erforderlich sind. Zur Erleichterung der Feststellung, inwieweit es sich um eine steuerfreie Aufwandsentschädigung handelt, verfährt die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen wie folgt:

- Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag der aus einer öffentlichen Kasse gewährten Aufwandsentschädigung durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so ist die Aufwandsentschädigung,
 1. bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei,
 2. bei ehrenamtlich tätigen Personen i.H.v. 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, **mindestens 200 € monatlich steuerfrei.**

- Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so kann bei hauptamtlich und ehrenamtlich tätigen Personen i.d.R. **ohne weiteren Nachweis ein steuerlich anzuerkennender Aufwand von 200 € monatlich** angenommen werden. Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 200 € monatlich, so bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag steuerfrei.
- Von Pauschalentschädigungen, die Gemeinden oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlen, darf ein Betrag bis zu 6 € täglich ohne nähere Prüfung als steuerfrei anerkannt werden.

37 Umsatzsteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit

Auch eine ehrenamtliche Tätigkeit kann, soweit diese durch einen Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne und gegen Entgelt erbracht wird, grds. der Umsatzsteuer unterliegen. Das Umsatzsteuergesetz sieht allerdings eine ausdrückliche Steuerbefreiung für eine ehrenamtliche Tätigkeit vor. Voraussetzung ist, dass die ehrenamtliche Tätigkeit

- für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder
- das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

Den Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift hat der Bundesfinanzhof allerdings mit Urteil vom 17.12.2015 (Aktenzeichen V R 45/14) einschränkend ausgelegt. Das Gericht hat entschieden, dass die Tätigkeit als Vorstands- und Ausschussmitglied eines Sparkassenverbands nicht vom Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinne dieser umsatzsteuerlichen Vorschrift umfasst wird. Als ehrenamtlich seien jene Tätigkeiten anzusehen,

- die in einem anderen Gesetz als dem Umsatzsteuergesetz ausdrücklich als solche genannt werden,
- die man im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet oder
- die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden.

Die Satzung des Sparkassenverbands sei aber kein Gesetz im Sinne dieser Vorschrift.

Zu dieser Auslegungsfrage hat nun auch das Bundesfinanzministerium Stellung genommen (Schreiben vom 8.6.2017, Aktenzeichen III C 3 - S 7185/09/10001-06). Im Grundsatz folgt die Finanzverwaltung dieser engen Sichtweise des Bundesfinanzhofs, gewährt allerdings eine Übergangsregelung. Für bis zum 31.12.2018 für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich der ehrenamtlich Tätige zur Begründung der Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze auf die Benennung der Ehrenamtlichkeit in einer, auch im Rahmen der Satzungsautonomie erstellten, öffentlich-rechtlichen Satzung beruft, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf seine Tätigkeit ist mit der gebotenen engen Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit ausnahmsweise nicht mehr vereinbar, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann.

Hinweis:

Für die Anwendung der umsatzsteuerlichen Befreiung muss eine ehrenamtliche Tätigkeit vorliegen. Das ist insbesondere nicht der Fall, wenn der Zeitaufwand der Tätigkeit auf eine hauptberufliche Teilzeit- oder sogar Vollzeitbeschäftigung hindeutet. Für den Einzelfall ist zu prüfen, ob die enge Auslegung durch die Rechtsprechung Änderungen mit sich bringt.

38 Einzelne Anwendungsfälle

a) Wahlhelfer

Bei politischen Wahlen sind ehrenamtliche Wahlhelfer tätig, die Aufwandsentschädigungen (sog. Erfrischungsgelder) erhalten.

Bei der Tätigkeit als Wahlhelferin bzw. Wahlhelfer handelt es sich um eine ehrenamtliche Tätigkeit, zu deren Übernahme jede und jeder Wahlberechtigte verpflichtet ist. Sie kann nur aus wichtigem Grund abgelehnt werden. Wichtige Gründe sind insbesondere dringende berufliche Gründe, Krankheit oder körperliche Beeinträchtigung. Die Entscheidung, ob ein wichtiger Grund vorliegt, trifft die zuständige Gemeindebehörde. Der bzw. die Wahlberechtigte ist dafür beweispflichtig.

Steuerlich ist zu unterscheiden:

- Mitglieder der in den Wahlgesetzen vorgeschriebenen Wahlorganen (**Mitglieder von Wahlausschüssen und Wahlvorständen, Beisitzer, Schriftführer**) sind weisungsunabhängig und nehmen ihre Aufgaben grundsätzlich nur gegenüber der Allgemeinheit wahr. Auch wenn es sich um Bedienstete der Gemeinde handelt, werden diese nicht als Arbeitnehmer tätig, so dass die Aufwandsentschädigung auch nicht als Arbeitslohn eingestuft werden kann. Im Grundsatz könnte insoweit eine selbständige Tätigkeit vorliegen. Diese Zahlungen sind allerdings steuerfrei, soweit diese nicht für Verdienstaussfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen.
- Anders ist dies bei den von den Gemeinden gestellten Wahlhelfern (**Hilfskräften**). Die Wahlhelfer sind von den Gemeinden eingesetzte Hilfskräfte zur Erfüllung der eigenverantwortlichen organisatorischen Hilfsfunktion der Gemeinden bei Wahlen. Sie sind weisungsabhängig und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Arbeitnehmer anzusehen. Insoweit greift allerdings eine Steuerbefreiung, so dass keine Lohnsteuer anfällt. Ein Nachweis, dass die Aufwandsentschädigung den tatsächlichen Aufwand nicht übersteigt, ist dann nicht erforderlich, wenn die Entschädigung den Betrag von 200 € im Monat nicht übersteigt.

Hinweis:

In der Praxis sind die gezahlten Beträge in aller Regel steuerfrei.

b) Ehrenamtliche Richter (Schöffen)

Ehrenamtliche Richter (Schöffen) erhalten Entschädigungen nach dem Justizvergütungs- und Justizentschädigungsgesetz (JVEG). Zur steuerlichen Behandlung dieser Entschädigungen hat sich aktuell der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 31.1.2017 (Aktenzeichen IX R 10/16) geäußert:

- Eine Entschädigung für Verdienstaussfall ist als Arbeitslohn zu versteuern, wenn sie als Ersatz für entgangene Einnahmen aus einer

nichtselbständigen Tätigkeit gezahlt wird.

- Die Entschädigung für Zeitversäumnis ist nicht steuerbar. Sie entsteht unabhängig von einem Einkommensverlust oder einem sonstigen Nachteil und stellt daher keine steuerlich zu erfassende Entschädigung dar.
- Auf die Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter findet die Steuerbefreiung für eine Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dann keine Anwendung, wenn steuerfreier Aufwandsersatz gezahlt worden ist. In diesem Fall wird entstandener Aufwand durch den steuerfreien Aufwandsersatz bereits abgegolten und die darüber hinausgehenden Zahlungen führen zu sonstigen selbständigen Einkünften.

Hinweis:

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. weist mit Verfügung vom 15.5.2017 (Aktenzeichen S 2337 A - 073 - St 213) auf die Auffassung der Finanzverwaltung hin: „Zwischenzeitlich wurden Bedenken gegen die amtliche Veröffentlichung des Urteils geäußert. Ich bitte daher, soweit anhängige Fälle noch nicht erledigt wurden, diese weiterhin von der Bearbeitung zurückzustellen.“ Daher bleibt die weitere Haltung der Finanzverwaltung abzuwarten.

c) Steuerliche Behandlung der an die Mitglieder des Allgemeinen Studierendenausschusses gezahlten Aufwandsentschädigungen

Das Finanzministerium Baden-Württemberg weist mit Erlass vom 30.3.2017 (Aktenzeichen 3 - S 233.7/39, StEd 2017, 283) darauf hin, dass die Mitglieder des Allgemeinen Studierendenausschusses ihre Tätigkeit zwar ehrenamtlich ausüben und regelmäßig eine angemessene Aufwandsentschädigung erhalten, diese aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen eines Dienstverhältnisses im lohnsteuerlichen Sinne abhängig beschäftigt sind und als Arbeitnehmer tätig werden.

Daher stellen die gezahlten Aufwandsentschädigungen grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die steuerlichen Arbeitgeberpflichten (insbesondere Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer) sind von der jeweiligen Studierendenschaft der Hochschule wahrzunehmen.

Im Hinblick auf die hierfür notwendigen organisatorischen Umstellungsarbeiten beanstandet es die Finanzverwaltung Baden-Württemberg aber aus Billigkeitsgründen nicht, wenn der Lohnsteuerabzug erstmals für Arbeitslohnzahlungen ab dem Kalenderjahr 2018 vorgenommen wird.

Werden die Aufwandsentschädigungen nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt und sind sie dazu bestimmt, Aufwendungen abzugelten, die zumindest teilweise dem Grunde nach als Werbungskosten abziehbar sind, können diese steuerfrei sein.

Danach sind die Aufwandsentschädigungen monatlich bis zu 200 € steuerfrei. Ein den Höchstbetrag ggf. übersteigender Betrag ist dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

d) Asylbewerber

Üben Asylbewerber in den gegebenen rechtlichen Möglichkeiten eine Tätigkeit gegen Entgelt oder Aufwandsentschädigung aus, so gelten aus steuerlicher Sicht im Grundsatz die normalen Regeln.

Besonderheiten gelten für die Verrichtung von Arbeitsgelegenheiten, die in Aufnahmeeinrichtungen und in vergleichbaren Einrichtungen zur

Aufrechterhaltung und Betreibung der Einrichtung sowie bei staatlichen, kommunalen und gemeinnützigen Trägern zur Verfügung gestellt werden, geleistet werden. In diesen Fällen wird eine Aufwandsentschädigung von 0,80 € je Stunde ausgezahlt. Hierdurch wird kein Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts bzw. kein Beschäftigungsverhältnis im Sinne der gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung, mithin auch kein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis begründet.

Hinweis:

Im Übrigen gilt, dass Einkommen, das ein Asylbewerber erzielt, auf die Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz - nach bestimmten Regeln - anzurechnen ist.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater