

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 02/2014

SEPA • Strafbefreiende Selbstanzeige • Häusliches Arbeitszimmer • Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen • Keine Vorfinanzierung der Umsatzsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

von EU-Seite wurde die Übergangsfrist für das SEPA-Verfahren nun bis zum 1.8.2014 verlängert. So können die Unternehmen, denen z.B. wegen mangelnder Verfügbarkeit aktueller Software eine rechtzeitige Umstellung nicht möglich war, nun die Umstellung noch fristgerecht vornehmen. Im Übrigen sind die Verfahren und Schnittstellen bei den Kreditinstituten bereits umgestellt, so dass sich bei Unternehmen, die die Umstellung auf das neue Verfahren bereits realisiert haben, keine Änderungen ergeben.

Zu berichten ist zudem über eine Vielzahl wichtiger Entscheidungen des Bundesfinanzhofs. So hat der Bundesfinanzhof die Reichweite der Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen deutlich eingeschränkt. Dieser Rechtsprechungsänderung folgt nun auch die Finanzverwaltung. In der Praxis ist die richtige Anwendung dieser Sonderregelung allerdings oftmals schwierig.

Deutlich eingeschränkt wurde vom Bundesfinanzhof entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung auch der Umfang der Einkommensteuerpauschalierung bei Sachzuwendungen. Unternehmen, die diese Option nutzen, werden nun entlastet.

Ferner liegen wichtige Urteile für Arbeitgeber und Arbeitnehmer vor, so zum häuslichen Arbeitszimmer, zur Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber und zur Entfernungspauschale.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:

Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP
München HRB 75 498

Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der

INTEGRA[®]INTERNATIONAL[®]
Your Global Advantage

Weitere Informationen: www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Start des SEPA-Verfahrens auf den 1.8.2014 verschoben
- 2 Änderungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige?
- 3 Aufwendungen für ein Erststudium steuerlich regelmäßig nur begrenzt berücksichtigungsfähig
- 4 Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung zur Steuerermäßigung wegen haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Entfernungspauschale: Maßgebliche Straßenverbindung bei straßenverkehrsrechtlichen Benutzungsverboten und bei der Erhebung von Straßenbenutzungsgebühren
- 6 Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber ist als Arbeitslohn der Lohnsteuer zu unterwerfen
- 7 Teilnahme von Arbeitnehmern an Kundenveranstaltungen muss nicht zu Arbeitslohn führen
- 8 Muss ein häusliches Arbeitszimmer ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt werden oder ist auch ein anteiliger Abzug möglich?
- 9 Lohnsteueranrufungsauskunft wirkt auch gegenüber dem Arbeitnehmer
- 10 Zuschüsse des Arbeitgebers zu einer ausländischen Krankenversicherung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen – Finanzverwaltung wendet enge Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an
- 12 Umsatzsteuer muss vom Unternehmer nicht über einen längeren Zeitraum vorfinanziert werden
- 13 Berichtigung einer Rechnung mit falscher Bezeichnung des Leistungsempfängers
- 14 Unberechtigter Ausweis von Umsatzsteuer in Gutschriften
- 15 Umsatzsteuerliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen
- 16 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Errichtung von Photovoltaikanlagen
- 17 Verspätungszuschlag auch in Erstattungsfällen möglich
- 18 Einkommensteuerpauschalierung für Sachzuwendungen vom Bundesfinanzhof eingeschränkt
- 19 Fehlerkorrektur: Nachträgliche Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben
- 20 Korrektur „vergessener“ Einlagen bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 21 Zuschätzung auf Grund von Fehlern bei Einsatz elektronischer Registrierkassen

Für Personengesellschaften

- 22 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei der Übertragung eines Personengesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt?
- 23 Nutzung eines Grundstücks der Personengesellschaft durch einen Gesellschafter

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 24 Kirchensteuerabzug bei der Kapitalertragsteuer

Für Hauseigentümer

- 25 Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts: Berücksichtigung von Schuldzinsen
- 26 Erbaueinwanderung: Überquotale Vermögenszuordnung kann durch Schulden ausgeglichen werden

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 27 Schenkungsteuer: Keine Schenkung bei vGA
- 28 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem GmbH-Anteil
- 29 Ansatz der historischen Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 17 EStG (Aufteilung des Veräußerungsgewinns)
- 30 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei Inanspruchnahme aus einer Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterbürgschaft
- 31 Anforderungen an die Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch die Finanzverwaltung
- 32 vGA bei Privatnutzung eines betrieblichen Kfz durch die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH
- 33 Darlehensgewährung durch einen ausländischen Gesellschafter begründet keine inländische Betriebsstätte

Für alle Steuerpflichtigen

1 Start des SEPA-Verfahrens auf den 1.8.2014 verschoben

Ursprünglich sollte am 1.2.2014 das SEPA-Verfahren die bisherigen Zahlungsverkehrsverfahren endgültig ablösen. Kern der Umstellung ist es, die nationalen Zahlungsverfahren schrittweise abzuschaffen und durch europaweit einheitliche Verfahren zu ersetzen, um Überweisungen, Lastschriften und Kartenzahlungen zwischen den Ländern zu beschleunigen und kostengünstiger zu machen. Zur SEPA-Umstellung gehört insbesondere die Einführung der internationalen Kontonummer IBAN, welche sowohl die bisherige Bankleitzahl als auch die Kontonummer aufnimmt. Die EU hat die Übergangsfrist für das neue Zahlungssystem um sechs Monate verlängert. Damit können im Grundsatz Überweisungen und Lastschriften bis zum 31.7.2014 noch nach dem bisherigen Verfahren durchgeführt werden. Es bleibt allerdings dabei, dass der BIC ab dem 1.2.2014 nicht mehr angewendet werden muss.

Private Bankkunden können – wie bislang schon vorgesehen – die alten Kontonummern und Bankleitzahlen für nationale Zahlungen noch bis zum 1.2.2016 nutzen. Bis zu diesem Datum werden die Nummern von den Banken in die IBAN umgewandelt.

Hinweis:

Grundsätzlich sollte trotz des verschobenen Starttermins der zwingenden Anwendung der neuen SEPA-Verfahren mit der jeweiligen Hausbank abgeklärt werden, ob und wie lange noch die bisherigen Verfahren angewandt werden können. Dies wird von den Banken unterschiedlich gehandhabt. Des Weiteren sollte der nunmehr verlängerte Übergangszeitraum von den Unternehmen und z.B. Vereinen aktiv genutzt werden, um die Umstellung voranzutreiben. Insbesondere erforderliche Softwareumstellungen und geänderte Datenbankstrukturen erfordern ausreichenden zeitlichen Vorlauf. Ziel sollte es sein, die Umstellung rechtzeitig vor dem Termin zu beenden, um diese ausreichend austesten zu können.

Die Banken bieten bereits jetzt die neuen Verfahren an, so dass für Unternehmen, die die Umstellung auf das neue Verfahren schon realisiert haben, keine Änderungen eintreten.

2 Änderungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige?

Nach derzeitigem Recht kann wegen einer begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit durch eine wirksame Selbstanzeige Straffreiheit erlangt werden. Eine solche strafbefreiende Selbstanzeige ist jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft und es gibt verschiedene sog. Sperrgründe, die den Eintritt der Straffreiheit ausschließen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte immer steuerlicher Rat eingeholt werden. Nur eine zulässige und richtig gestellte Selbstanzeige entfaltet eine strafbefreiende Wirkung.

Zwar ist dieses Instrument derzeit immer noch einsetzbar, es kommt aber in der derzeitigen politischen Diskussion zunehmend in die Kritik. Teilweise wird eine komplette Abschaffung dieses Instruments gefordert. Aktuell deutet vieles darauf hin, dass die strafbefreiende Selbstanzeige zwar im Grundsatz bestehen bleibt, deren Voraussetzungen aber kurzfristig deutlich verschärft werden.

Handlungsempfehlung:

Derzeit ist noch nicht abzusehen, in welchem Umfang die Regeln zur strafbefreienden Selbstanzeige verschärft werden. Dass dies kurzfristig geschieht, scheint aber sicher. Aus diesem Grunde ist in einschlägigen Fällen Eile geboten. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollte eine individuelle Lösung erarbeitet werden.

3 Aufwendungen für ein Erststudium steuerlich regelmäßig nur begrenzt berücksichtigungsfähig

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Erststudium, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, steht seit einigen Jahren im Fokus von Rechtsprechung und Gesetzgebung:

- Bewegung kam in diese Fragen durch ein Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2006, mit dem das Gericht von seiner früheren ständigen Rechtsprechung, nach der solche Aufwendungen als Sonderausgaben nur begrenzt abzugsfähig waren, abgerückt war und einen vollumfänglichen Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug zugelassen hatte. Wurden in der Ausbildungsphase noch keine Einnahmen erzielt, so konnten Verluste gesammelt werden, die dann in späteren Jahren mit Einnahmen aus der Berufstätigkeit verrechnet werden konnten.
- In der Folge hat der Gesetzgeber reagiert und festgelegt, dass Aufwendungen für ein Erststudium und eine erstmalige Berufsausbildung nur betragsmäßig begrenzt als Sonderausgaben geltend gemacht werden können. Sonderausgaben wirken sich allerdings nur dann aus, wenn in dem Jahr auch entsprechende Einnahmen erzielt werden; sie führen also nicht zu einem steuerlichen Verlustvortrag. Im Ergebnis ergibt sich daher vielfach keine steuerliche Entlastung.
- Ungeachtet dieser Neuregelung hat der Bundesfinanzhof allerdings mit drei Urteilen vom 28.7.2011 entschieden, dass der Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Ansatz als Sonderausgaben hat. Im Ergebnis hatte damit der Gesetzgeber sein mit der vorgenommenen Gesetzesänderung verfolgtes Ziel nicht erreicht.
- Daraufhin hat der Gesetzgeber wiederum Neuregelungen getroffen, mit denen der für die Studierenden günstigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs rückwirkend die Grundlage entzogen werden sollte – so sollen diese vom Gesetzgeber als Klarstellung bezeichneten Regelungen rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gelten.

Ob diese gesetzliche Regelung tatsächlich so greift, wie dies der Gesetzgeber wünscht, war bisher aber nach wie vor umstritten. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.11.2013 (Aktenzeichen VIII R 22/12) entschieden, dass Aufwendungen für ein Erststudium, das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, nach den aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen tatsächlich Sonderausgaben und keine (vorweggenommenen) Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen. Im Streitfall hatte der Stpfl. ein Jurastudium als Erststudium aufgenommen und begehrte für die Jahre 2004 und 2005 unter Hinweis auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2011, die Aufwendungen für das Studium (im Wesentlichen die Kosten der Wohnung am Studienort) als vorweggenommene Betriebsausgaben aus selbständiger Arbeit abzuziehen.

Hinweis:

Nach wie vor sind in dieser Sache zwei weitere Fälle vor dem Bundesfinanzhof anhängig, und zwar unter dem Aktenzeichen VI R 64/12 (Psychologiestudium in Australien) und VI R 48/13 (Tierarzt). Endgültig geklärt ist diese Frage also noch nicht, so dass einschlägige Fälle verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollten. Es ist anzunehmen, dass über diese Frage letztlich das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entscheiden wird. Insoweit ist auch der aktuelle Beschluss des BVerfG vom 17.12.2013 (1 BvL 5/08) zu beachten, mit dem das Gericht in einem anderen Fall eine rückwirkende „Klarstellung“ des Gesetzgebers als unzulässige Rückwirkung eingestuft hat. Ob dieser Beschluss auf die vorliegende Frage übertragen werden kann, muss allerdings noch geklärt werden.

4 Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung zur Steuerermäßigung wegen haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 10.1.2014 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2296b/07/0003 :004, DOK 2014/0023765) das bisherige Anwendungsschreiben zur Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen aktualisiert. Insbesondere wurde die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung eingearbeitet. Herauszuheben sind folgende Einzelaussagen der Finanzverwaltung zu den begünstigten Handwerkerleistungen, welche teilweise aber durchaus strittig sind:

- Bei Dienstleistungen, die sowohl auf öffentlichem Gelände als auch auf Privatgelände durchgeführt werden (z.B. Straßen- und Gehwegreinigung, Winterdienst), sind nur Aufwendungen für Dienstleistungen auf Privatgelände begünstigt. So ist z.B. die Abflussrohrreinigung nur hinsichtlich der innerhalb des Privatgeländes erbrachten Leistung begünstigt.
- Handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind nicht begünstigt.
- Demnach ist die Erneuerung von Außenanlagen, wie Wege und Zäune, nach Ansicht der Finanzverwaltung nur insoweit begünstigt, als dies Maßnahmen auf dem privaten Grundstück und nicht auf öffentlichem Grund betrifft und soweit es sich nicht um Neubaumaßnahmen handelt.
- Nicht begünstigt sind Aufwendungen, bei denen die Entsorgung im Vordergrund steht, z.B. bei den Kosten für die Müllabfuhr.

- Die Tätigkeit eines Gutachters gehört weder zu den haushaltsnahen Dienstleistungen noch handelt es sich um eine Handwerkerleistung. Grundsätzlich nicht begünstigt sind daher z.B. Mess- oder Überprüfungsarbeiten, eine Legionellenprüfung, Kontrolle von Aufzügen oder von Blitzschutzanlagen, die Feuerstättenschau sowie andere technische Prüfdienste. Das gilt auch, wenn diese Leistungen durch einen Kaminkehrer oder Schornsteinfeger erbracht werden, dessen Schornstein-Kehrarbeiten sowie Reparatur- und Wartungsarbeiten jedoch als Handwerkerleistungen begünstigt sind.

Hinweis:

Aus Vereinfachungsgründen brauchen Schornsteinfegerleistungen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2013 nicht in Schornstein-Kehrarbeiten sowie Reparatur- und Wartungsarbeiten einerseits (als Handwerkerleistungen begünstigt) und Mess- oder Überprüfungsarbeiten sowie Feuerstättenschau andererseits (nicht begünstigt) aufgeteilt zu werden, sondern können als einheitliche begünstigte Handwerkerleistung berücksichtigt werden.

- Die Dichtheitsprüfung von Abwasseranlagen und die Erstellung eines Energiepasses sind nicht begünstigt.

Hinweis:

Finanzgerichte haben zu der dargestellten Verwaltungsauffassung teilweise eine andere Meinung vertreten; hier sind Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Im Einzelfall sollte geprüft werden, ob entgegen der Meinung der Finanzverwaltung bestimmte Kosten geltend gemacht und ggf. ein Einspruchsverfahren geführt werden soll.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Entfernungspauschale: Maßgebliche Straßenverbindung bei straßenverkehrsrechtlichen Benutzungsverboten und bei der Erhebung von Straßenbenutzungsgebühren

Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können regelmäßig nur mittels der Entfernungspauschale geltend gemacht werden und zwar in Höhe von 0,30 € je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Strittig war nun die Ermittlung der maßgeblichen Entfernung. Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung zu Grunde zu legen. Im Urteilsfall legte der Arbeitnehmer den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Moped zurück und mit diesem Fahrzeug durfte die kürzeste Straßenverbindung straßenverkehrsrechtlich nicht befahren werden, da diese teilweise durch einen Tunnel führt und diese Teilstrecke eine Kraffahrtstraße ist, die nur mit Kraftfahrzeugen benutzt werden darf, deren durch die Bauart bestimmte Höchstgeschwindigkeit mehr als 60 km/h beträgt. Fraglich war, ob im vorliegenden Fall die kürzeste, mit dem tatsächlichen Verkehrsmittel benutzbare Straßenverbindung zu Grunde zu legen ist.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.9.2013 (Aktenzeichen VI R 20/13), welches am 5.2.2014 veröffentlicht wurde, verneint. Das Gesetz enthalte vielmehr eine stark typisierende Regelung. Aus diesem Grunde sei die Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte diejenige Verbindung, die von Kraftfahrzeugen mit bauartbestimmter Höchstgeschwindigkeit von mehr als 60 km/h befahren werden kann. Für die Entfernungspauschale sei die kürzeste Straßenverbindung auch dann maßgeblich, wenn diese mautpflichtig ist oder mit dem vom Arbeitnehmer tatsächlich verwendeten Verkehrsmittel straßenverkehrsrechtlich nicht benutzt werden darf.

Hinweis:

Für die Entfernungspauschale ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann ausnahmsweise dann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer tatsächlich regelmäßig für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird.

6 Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber ist als Arbeitslohn der Lohnsteuer zu unterwerfen

Nicht selten werden gegen Arbeitnehmer verhängte Bußgelder vom Arbeitgeber übernommen. So z.B. gegen Monteure oder Auslieferungsfahrer verhängte Verwarnungsgelder wegen Verletzung des Halteverbots. Der Bundesfinanzhof hatte im Jahr 2004 (Urteil vom 7.7.2004, Aktenzeichen VI R 29/00) hierzu entschieden, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen kann und daher beim Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn darstellt und somit nicht der Lohnsteuer unterliegt.

Nun hatte der Bundesfinanzhof über den Fall zu entscheiden, in dem der eine Spedition betreibende Arbeitgeber die Bußgelder, die gegen die bei ihm angestellten Fahrer wegen Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten verhängt worden waren, übernommen hatte. Mit Urteil vom 14.11.2013 (Aktenzeichen VI R 36/12) kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass Arbeitslohn vorliegt und damit Lohnsteuer einzubehalten ist. Der Bundesfinanzhof bleibt zwar dabei, dass Vorteile keinen Arbeitslohncharakter haben, wenn sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Das sei der Fall, wenn sie aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Ein rechtswidriges Tun sei aber keine beachtliche Grundlage einer solchen betriebsfunktionalen Zielsetzung.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof stellt in der Urteilsbegründung auch heraus, dass er an seiner im Urteil vom 7.7.2004 (Aktenzeichen VI R 29/00) vertretenen Auffassung, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen kann, nicht weiter festhält. In diesen Fällen ist also nunmehr ebenfalls Lohnsteuer einzubehalten.

Übernimmt der Arbeitgeber derartige Verwarnungs- oder Bußgelder und soll der Arbeitnehmer nicht belastet werden, so bleibt nur die Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, was allerdings vergleichsweise „teuer“ ist, da es sich dann um eine Nettolohnvereinbarung handelt.

7 Teilnahme von Arbeitnehmern an Kundenveranstaltungen muss nicht zu Arbeitslohn führen

In dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.10.2013 (Aktenzeichen VI R 78/12) ging es u.a. auch um die Frage, ob lohnsteuerpflichtige Vorteile vorliegen. Es lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Arbeitgeber, der im Bereich der Herstellung, Montage, Wartung und Modernisierung von Aufzügen tätig ist, hatte im Rahmen eines bekannten Segelsportereignisses in Form von Regattabegleitfahrten zwei Kundenveranstaltungen durchgeführt, zu denen er Kunden und Geschäftsfreunde eingeladen und dazu ein Segelschiff gechartert hatte. Die Teilnehmer an Bord konnten ein Catering in Anspruch nehmen und dort auch übernachten. An der ersten Veranstaltung nahmen 44 Personen teil, davon waren 19 Mitarbeiter, die übrigen Kunden und Geschäftsfreunde; an der zweiten Veranstaltung nahmen 69 Personen teil, davon 18 Mitarbeiter. Soweit eingeladene Kunden an der Veranstaltung nicht teilgenommen hatten, durften auch die für diese Kunden zuständigen Arbeitnehmer an der Veranstaltung nicht teilnehmen.

Die teilnehmenden Mitarbeiter hatten bei den Veranstaltungen entsprechende Jacken mit dem Firmenlogo des Arbeitgebers zu tragen und waren mit der Aufgabe betraut, die Kunden und Geschäftsfreunde über die Dauer der gesamten Fahrt zu betreuen und mit ihnen fachliche Gespräche zu führen. Das Finanzamt beurteilte die Teilnahme der Mitarbeiter an den Kundenveranstaltungen als lohnsteuerrechtlich erhebliche Vorteile. Das Finanzgericht entschied dagegen, dass die zugewandten Vorteile keinen Entlohnungscharakter hätten, da die Vorteile sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung erweisen, mithin in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt würden. Die Veranstaltungen hätten zwar durchaus einen besonderen Erlebniswert aufgewiesen. Sie seien aber zur Kundenbindung und für Repräsentationszwecke und nicht zur Entlohnung der Arbeitnehmer durchgeführt worden. Diese Sichtweise zu Gunsten des Arbeitgebers bestätigte nun der Bundesfinanzhof.

Hinweis:

Nehmen Arbeitnehmer an Kundenveranstaltungen teil, ist also immer zu prüfen, ob tatsächlich lohnsteuerpflichtige Vorteile vorliegen. Im Urteilsfall hielt es der Bundesfinanzhof für entscheidend, dass die Teilnahme nicht im Belieben der Mitarbeiter stand, sondern für die Mitarbeiter verpflichtend war, soweit ihre jeweiligen Kunden die Veranstaltung besuchten und die Mitarbeiter dann auch als Repräsentanten ihres Arbeitgebers auftraten, entsprechende Jacken mit dem Firmenlogo trugen, sich intensiv um die Kunden und Geschäftsfreunde kümmerten und mit ihnen Kundengespräche führen mussten. Damit war die Wertung des Finanzgerichts, dass der von dem Arbeitgeber verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund stand und ein mögliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers vernachlässigt werden kann, nicht zu beanstanden.

8 Muss ein häusliches Arbeitszimmer ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt werden oder ist auch ein anteiliger Abzug möglich?

In der Praxis ist nicht selten der Fall anzutreffen, dass ein an sich als häusliches Arbeitszimmer eingestuftes Raum nicht ausschließlich als solcher, sondern teilweise auch zu anderen, nicht betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken genutzt wird. Gleiches gilt für die Konstellation, bei der in einem im Übrigen privat genutzten Raum ein Teilbereich als Arbeitsbereich („Arbeitsecke“) genutzt wird. Ob in diesen Fällen anteilige Kosten geltend gemacht werden können, wird von den Finanzgerichten unterschiedlich beurteilt. Mittlerweile sind zu diesen Fragen auch verschiedene Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Ausgangspunkt dieser Diskussion ist die seit 2009 bestehende Rechtsprechung, wonach sowohl beruflich als auch privat veranlasste Aufwendungen (sog. „gemischt veranlasste“ Aufwendungen) anteilig geltend gemacht werden können, wenn sich ein objektiv feststellbarer Aufteilungsmaßstab finden lässt. Klassischer Fall einer solchen Aufteilung sind Fortbildungsreisen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind.

Hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers ist die Frage nun deshalb etwas anders gelagert, weil bislang auf Grund dieses besonderen steuerlichen Begriffs davon ausgegangen wurde, dass der fragliche Raum ausschließlich oder fast ausschließlich beruflich genutzt werden muss und bei einer mehr als nur geringfügigen privaten Mitbenutzung eine Anerkennung als häusliches Arbeitszimmer im Ganzen versagt wird. Diese Auffassung teilt der IX. Senat des Bundesfinanzhofs nun nicht mehr. Da der IX. Senat diese Frage aber nicht allein entscheiden kann, weil er mit seiner Meinung von der Meinung anderer Senate des Bundesfinanzhofs abweicht, hat der IX. Senat mit Beschluss vom 21.11.2013 (Aktenzeichen IX R 23/12) den Großen Senat des Bundesfinanzhofs als übergeordnetes Entscheidungsgremium angerufen und diesem folgende beiden Fragen zur Entscheidung vorgelegt:

1. Setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird?
2. Sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer entsprechend den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 21.9.2009 (Aktenzeichen GrS 1/06) aufzuteilen?

Hinweis:

Der vorlegende Senat verneint die erste und bejaht die zweite Vorlagefrage. Es ist eher wahrscheinlich, dass sich eine Änderung der Rechtsprechung hin zur Möglichkeit einer anteiligen Geltendmachung von Kosten wendet. Die Entscheidung des Großen Senats bleibt aber abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist anzuraten, die Kosten in der Einkommensteuererklärung geltend zu machen und gegen einen ablehnenden Bescheid Einspruch einzulegen sowie des Weiteren mit Hinweis auf das nun beim Großen Senat des Bundesfinanzhofs anhängige Verfahren ein Ruhen des Einspruchsverfahrens zu beantragen.

9 Lohnsteueranrufungsauskunft wirkt auch gegenüber dem Arbeitnehmer

Die lohnsteuerliche Beurteilung von Einzelfällen kann schwierig sein. Um insoweit Rechtssicherheit zu schaffen, gibt es das Instrument der Lohnsteueranrufungsauskunft. In diesem Verfahren schildert der Unternehmer seinem Betriebsstättenfinanzamt den Sachverhalt und trägt die offene Frage und die eigene Rechtsauffassung zur lohnsteuerlichen Einstufung vor. Das Finanzamt äußert sich dann zur lohnsteuerlichen Behandlung des vorgetragenen Sachverhalts und diese Rechtsauffassung ist bindend. Insofern kann für den Arbeitgeber Rechtssicherheit geschaffen werden.

Bislang wurde davon ausgegangen, dass eine solche Anrufungsauskunft das Finanzamt nur gegenüber dem Arbeitgeber binde, nicht hingegen gegenüber dem Arbeitnehmer. Dies führte oftmals zu einer verbleibenden Rechtsunsicherheit. Geschützt war dann zwar der Arbeitgeber vor einer Lohnsteuernachforderung, nicht aber der Arbeitnehmer, gegen den bei einer späteren Abkehr des Finanzamtes gegenüber der zuvor vertretenen Auffassung oftmals ein Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid erlassen wurde. Diesem konnte nur aus dem Weg gegangen werden, indem parallel zum Arbeitgeber auch der Arbeitnehmer eine (inhaltsgleiche) Anrufungsauskunft stellte.

Mit Urteil vom 17.10.2013 (Aktenzeichen VI R 44/12) hat der Bundesfinanzhof nun aber unter Aufgabe seiner früheren anderslautenden Rechtsprechung entschieden, dass eine Lohnsteueranrufungsauskunft des Arbeitgebers auch gegenüber dem Arbeitnehmer wirke. Damit ist das Finanzamt gehindert, im Lohnsteuerverfahren dem Arbeitnehmer gegenüber einen anderen, ungünstigeren Rechtsstandpunkt zu vertreten als im Auskunftsverfahren gegenüber dem Arbeitgeber.

Hinweis:

Das Instrument der Lohnsteueranrufungsauskunft kann in vielen Fällen sinnvoll eingesetzt werden, um Rechtsklarheit sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer zu schaffen. Dieses Verfahren ist nicht mit Gebühren verbunden.

Zu beachten ist jedoch, dass die Bindung der Finanzverwaltung lediglich im Lohnsteuerverfahren greift, nicht dagegen im Veranlagungsverfahren. Wird also vom Arbeitnehmer eine Einkommensteuererklärung abgegeben, kann dennoch eine abweichende Beurteilung des Arbeitslohns vorgenommen werden.

10 Zuschüsse des Arbeitgebers zu einer ausländischen Krankenversicherung

Zuschüsse des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer für dessen Krankenversicherung sind im bestimmten Rahmen lohnsteuerfrei. Dies gilt auch für Zuschüsse für eine ausländische Krankenversicherung innerhalb der EU und der EWR sowie im Verhältnis zur Schweiz. Die abweichende Beurteilung durch den Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 12.1.2011 (Aktenzeichen I R 49/10) ist nach der Mitteilung der Finanzverwaltung vom 30.1.2014 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2333/13/10004, DOK 2014/079071) nicht anzuwenden. Dies gilt auch hinsichtlich zurückliegender Zeiträume für alle noch offenen Fälle.

Hinweis:

Die Handhabung der Finanzverwaltung kann gerade bei Grenzgängern relevant sein.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen – Finanzverwaltung wendet enge Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.8.2013 (Aktenzeichen V R 37/10) zu den Regelungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b UStG Stellung genommen. Gesetzlich ist bestimmt, dass die Umsatzsteuerschuld für Bauleistungen auf den Leistungsempfänger verlagert wird, sofern dieser Unternehmer ist und ebenfalls Bauleistungen erbringt.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs sind die Regelungen einschränkend dahingehend anzuwenden, dass es für die Verlagerung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Leistungen im Verhältnis zum Gesamtumsatz kommt es entgegen der bisherigen Anweisung der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass nicht an. Weiterhin hat der Bundesfinanzhof herausgestellt, dass es entgegen der bisher von der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass gegebenen Vereinfachungsregelung nicht darauf ankommt, ob sich die Beteiligten über die Handhabung der Steuerschuldnerschaft ursprünglich einig waren oder nicht.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun mit Schreiben vom 5.2.2014 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7279/11/10002, DOK 2014/0120973) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung allgemein angewandt wird und die bisherigen anderslautenden Weisungen der Finanzverwaltung nicht mehr gelten. Die Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen setzt also voraus, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet. Dies ist für jede einzelne Leistung zu prüfen. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen an den insgesamt erbrachten Umsätzen kommt es nicht (mehr) an.

In der Praxis besteht nun das Problem, dass der leistende Unternehmer oftmals nicht weiß, ob der die Leistung empfangende Unternehmer diese Leistung wiederum zur Erbringung einer Bauleistung verwendet oder nicht. Der erforderliche Nachweis kann mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln erbracht werden. Die Finanzverwaltung führt insoweit aus, dass dann, wenn der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung einer Bauleistung gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG für diesen Umsatz ausdrücklich in Bezug auf umsatzsteuerliche Zwecke vorlegt, dies als Indiz dafür gilt, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Leistung seinerseits für eine Bauleistung verwendet.

Hinweis:

Im Grundsatz ist diese geänderte Auffassung in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Für die Vergangenheit gilt aber Folgendes: Haben leistender Unternehmer und Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung, die bis zum Tag der Veröffentlichung des Schreibens der Finanzverwaltung vom 5.2.2014 ausgeführt worden ist, einvernehmlich unter Berücksichtigung der bisherigen Verwaltungsanweisungen angewendet, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn sie nach Veröffentlichung des genannten Urteils des Bundesfinanzhofs ebenso einvernehmlich entscheiden, an der seinerzeitigen Entscheidung festzuhalten, auch wenn nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht somit nicht. Daher ist es in diesen Fällen angezeigt, die bisherige

Handhabung gemeinsam mit dem Vertragspartner zu bestätigen.

Betroffen von der geänderten Rechtsauffassung sind insbesondere Bauträger. Da diese selbst keine Bauleistungen erbringen, sondern bereits bebaute Grundstücke liefern, geht die Steuerschuld für die an Bauträger erbrachte Bauleistungen nicht mehr auf diese über.

12 Umsatzsteuer muss vom Unternehmer nicht über einen längeren Zeitraum vorfinanziert werden

Bei der Umsatzsteuer gilt im Grundsatz das sog. Prinzip der Soll-Besteuerung. Dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer an das Finanzamt bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums in vollem Umfang abzuführen ist, in dem die Leistung erbracht worden ist. Das gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer zu diesem Zeitpunkt vom Abnehmer der Leistung eine Zahlung (bestehend aus Entgelt und Steuerbetrag) erhalten hat. Häufig wird die Umsatzsteuer also bereits vor Zahlungseingang geschuldet. Insoweit muss der Unternehmer die auf der Leistung lastende Umsatzsteuer vorfinanzieren, was durchaus längere Zeiträume umfassen kann. Eine Korrektur der abgeführten Umsatzsteuer (und damit Rückzahlung vom Finanzamt) würde sich erst dann ergeben, wenn der Unternehmer seinen Entgeltanspruch nicht durchsetzen kann, z.B. wenn der Kunde zahlungsunfähig wird, mithin also eine Zahlung nicht mehr zu erwarten ist.

Anders ist dies bei der sog. Ist-Besteuerung. Dort werden solche Liquiditätsnachteile von vornherein dadurch vermieden, dass der Steueranspruch erst für den Voranmeldungszeitraum der Entgeltvereinnahmung entsteht. Zur Ist-Besteuerung sind allerdings nur kleinere Unternehmen und nicht bilanzierende Freiberufler berechtigt.

Dieser Vorfinanzierungseffekt bei der Soll-Versteuerung kann in manchen Branchen bedeutend sein. So klagte ein Bauunternehmer, für dessen Leistungen Gewährleistungsfristen von zwei bis fünf Jahre bestanden. Die Kunden waren vertraglich bis zum Ablauf der Gewährleistungsfrist zu einem **Sicherungseinbehalt** von 5 bis 10 % der Vergütung berechtigt. Der Kläger hätte den Einbehalt nur durch Bankbürgschaft abwenden können, war aber nicht in der Lage, entsprechende Bürgschaften beizubringen. Das Finanzamt und das Finanzgericht sahen den Kläger im Rahmen der Soll-Besteuerung als verpflichtet an, seine Leistung auch im Umfang des Sicherungseinhalts bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu versteuern. Eine Uneinbringlichkeit liege entsprechend bisheriger Rechtsprechung nicht vor, da die Kunden keine Mängelansprüche geltend gemacht hatten.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Vielmehr entschied dieser mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen V R 31/12), dass der Unternehmer mit der Umsatzsteuer als indirekter Steuer nicht belastet werden soll. Mit diesem Charakter der Umsatzsteuer sei eine Vorfinanzierung für einen Zeitraum von mehreren Jahren aber nicht zu vereinbaren. Darüber hinaus sieht es der Bundesfinanzhof als erforderlich an, im Verhältnis von Soll- und Ist-Besteuerung den Gleichbehandlungsgrundsatz zu wahren. Daher brauche in diesen Fällen auch bei der Soll-Besteuerung die auf die Sicherungseinhalte entfallende Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht gezahlt zu werden, sondern erst dann, wenn dieser Betrag vom Kunden gezahlt wird.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil hat in der Praxis weitreichende positive Folgen für die Unternehmer. In allen Fällen, in denen Zahlungen erst deutlich später erfolgen als die Leistungserbringung, ist zu prüfen, ob die Umsatzsteuer erst später an das Finanzamt abgeführt werden muss. Im Urteilsfall ging es allerdings um Zeiträume von zwei bis fünf Jahren, in denen der Unternehmer die Entgeltforderung nicht geltend machen konnte.

Ausdrücklich offen ließ es der Bundesfinanzhof, ob dies auch für andere Fallgestaltungen, wie z.B. die Lieferung im Rahmen von Leasingverhältnissen, zu gelten hat.

13 Berichtigung einer Rechnung mit falscher Bezeichnung des Leistungsempfängers

Umsatzsteuerliche Rechnungen berechtigen – unter den übrigen Voraussetzungen – nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn alle geforderten Rechnungsangaben vorhanden sind. Fehlende Angaben führen in der Praxis oftmals zur Versagung des Vorsteuerabzugs. Soweit der leistende Unternehmer noch greifbar ist, kann dann eine berichtigte Rechnung verlangt werden. Allerdings ist der Vorsteuerabzug dann regelmäßig erst in dem Zeitpunkt möglich, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt. Dies kann zu erheblichen Zinsnachteilen führen.

Derzeit ist noch höchst umstritten, in welchem Rahmen auch eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich ist. Das Finanzgericht Münster kommt jedenfalls in dem Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung vom 16.12.2013 (Aktenzeichen 5 V 1915/13 U) zu dem Ergebnis, dass auch im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht möglich ist, wenn die ursprüngliche Rechnung einen nicht offensichtlichen Fehler enthält, der das Steueraufkommen gefährdet. Im Urteilsfall war in der ursprünglichen Rechnung ein anderes Steuersubjekt als Leistungsempfänger bezeichnet.

Handlungsempfehlung:

Es ist dringend anzuraten, Rechnungen unmittelbar bei deren Eingang inhaltlich sorgfältig zu prüfen. Fehlen Pflichtangaben oder sind diese falsch, so ist eine korrigierte Rechnung anzufordern. Nur so ist der (rechtzeitige) Vorsteuerabzug möglich.

14 Unberechtigter Ausweis von Umsatzsteuer in Gutschriften

Im Umsatzsteuerrecht gilt, dass auch eine unberechtigt in einer Rechnung ausgewiesene Steuer an das Finanzamt zu entrichten ist. Ein unberechtigter Steuerausweis liegt z.B. dann vor, wenn die in der Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer falsch berechnet wurde und deshalb zu hoch ist, wenn die abgerechnete Leistung tatsächlich gar nicht erbracht wurde oder eine nicht unternehmerisch tätige Privatperson Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Die Vorschrift soll einem Steuerausfall durch unberechtigten Vorsteuerabzug vorbeugen.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 9.10.2013 (Aktenzeichen 5 K 319/12) wird eine unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer nicht nur vom Aussteller von Rechnungen, sondern auch vom Empfänger einer Gutschrift geschuldet. Damit wird auch die gegenüber einem Nichtunternehmer in einer erteilten Gutschrift unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer vom Empfänger der Gutschrift geschuldet. Nach Ansicht des Gerichts dient die Regelung dazu, Missbräuche durch Ausstellung von Rechnungen mit offenem Steuerausweis zu verhindern. So müsse derjenige, der mit einer Rechnung das Steueraufkommen gefährdet oder schädigt, auch dafür einstehen. Entsprechend sei die Regelung auch auf die Abrechnung per Gutschrift zu übertragen, wenn diese Abrechnungsform zuvor vereinbart wurde und der Empfänger mit der Entgegennahme der unzutreffenden Gutschrift anderen einen ungerechtfertigten Steuervorteil in Form eines Vorsteuerabzugs verschafft.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass auch Nichtunternehmer ihnen gegenüber erteilte Gutschriften hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung (kein Umsatzsteuerausweis) prüfen und ggf. eine Berichtigung der Gutschrift veranlassen müssen.

15 Umsatzsteuerliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen

Im Groß- und Einzelhandel werden für die Belieferung mit Waren Transportbehältnisse aller Art eingesetzt. Die Überlassung der Behältnisse erfolgt entweder gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld oder im Rahmen reiner Tauschsysteme.

Umsatzsteuerlich ist dabei zunächst zwischen Transporthilfsmitteln einerseits und Warenumschließungen andererseits zu unterscheiden, wie die Finanzverwaltung in dem Schreiben vom 5.11.2013 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7200/07/10022 :001, DOK 2013/0961371) ausführt:

- **Transporthilfsmittel** dienen grundsätzlich der Vereinfachung des Warentransports und der Lagerung und werden teilweise auch im Einzelhandel zur Warenpräsentation genutzt. Es handelt sich dabei z.B. um Getränke-Paletten, H1-Kunststoffpaletten, Kisten (z.B. Ernteboxen), Stiegen und Container für Blumen, Obst und Gemüse, Rollcontainer, Fleischkästen, Fischtransportkisten, Shipper-Boxen für Kartoffeln und Zwiebeln, Quattro-Boxen etc. Diesen Transporthilfsmitteln ist gemeinsam, dass sie für logistische Aktivitäten innerhalb des Unternehmens, aber auch beim Durchlaufen von Handelsstufen, an denen mehrere Unternehmer beteiligt sind (Hersteller – Großhändler – Einzelhändler), eingesetzt werden. Sie werden grundsätzlich nicht an den Endverbraucher geliefert.
- Im Gegensatz hierzu liegen lediglich **Warenumschließungen** vor, wenn auf Grund der Eigenart einer Ware eine bestimmte Umschließung erforderlich ist, um diese für den Endverbraucher verkaufs- und absatzfähig zu machen. Hierbei handelt es sich überwiegend um innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Unterlagen, welche für die Lieferbarkeit von Waren an den Endverbraucher notwendig (z.B. Flaschen) oder üblich (z.B. Getränkekästen) sind oder losgelöst von ihrer Verwendung als Verpackung keinen dauernden selbständigen Gebrauchswert haben.

Umsatzsteuerlich sind diese beiden Kategorien wie folgt zu behandeln:

- **Transporthilfsmittel**: Die Hingabe des Transporthilfsmittels gegen Pfandgeld ist als eigenständige Lieferung und die Rückgabe gegen Rückzahlung des Pfandgeldes als Rücklieferung zu beurteilen. Die Hin- und Rücklieferung unterliegen dem Regelsteuersatz von 19 %.
- **Warenumschließungen** teilen im Gegensatz hierzu weiterhin stets das Schicksal der Hauptleistung und unterliegen somit den steuerlichen Regelungen der eigentlichen Hauptleistung. Bei Rücknahme der Warenumschließung und Rückzahlung des Pfandgeldes liegt eine Entgeltminderung vor.

Hinweis:

Dem Unternehmer steht unter den weiteren Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes aus der Lieferung des Transporthilfsmittels oder aus der Lieferung der Ware unter Verwendung einer Warenumschließung an ihn der Vorsteuerabzug zu.

Neben der Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen ein gesondertes Pfandgeld werden in Unternehmen für den Transport und das Lagern von Gütern vielfach (genormte und qualitätsgesicherte) Paletten (insbesondere die sog. „Euro-Flachpaletten“ und „Euro-Gitterboxpaletten“) und andere Transporthilfsmittel im Rahmen reiner **Tauschsysteme** verwendet. Kennzeichnend für diese Tauschsysteme ist, dass der Versender/Verlader die von ihm beladenen Paletten dem Empfänger überlässt und von diesem andere Paletten gleicher Art und Güte zurückerhält.

Hinweis:

Nach herrschender Meinung liegt dem Palettentausch zivilrechtlich ein Sachdarlehensvertrag zu Grunde. Umsatzsteuerrechtlich stellt die Gewährung eines Sachdarlehens keine Lieferung und Rücklieferung, sondern eine sonstige Leistung dar, die in der Nutzungsüberlassung des Sachwerts vom Darlehensgeber an den Darlehensnehmer besteht. Erhebt der Darlehensgeber für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt, ist der Vorgang grundsätzlich steuerbar und regelmäßig auch steuerpflichtig. Gleiches gilt, wenn ein Entgelt für die Palettenabwicklung (sog. „Handling“), z.B. eine Palettentauschgebühr, in Rechnung gestellt wird. Sofern der Palettentausch zwischen Versender, Verlader und Empfänger im Rahmen von Palettentauschsystemen unentgeltlich erfolgt, ist die darin liegende Nutzungsüberlassung nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

16 **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Errichtung von Photovoltaikanlagen**

Werklieferungen von Photovoltaikanlagen, die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden (z.B. dachintegrierte Anlagen, Auf-Dach-Anlagen oder Fassadenmontagen) werden als Bauleistungen eingestuft, so dass umsatzsteuerlich die Steuerschuldumkehr des Leistungsempfängers greifen kann. Dies hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 9.12.2013 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7279/13/10001, DOK 2013/1141515) klargestellt.

Nach der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 26.9.2013 (Aktenzeichen 1 K 2198/11) soll dies auch dann gelten, wenn die Lieferung der Photovoltaikanlage unter Zuhilfenahme von Subunternehmern erfolgt.

Hinweis:

Gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts wurde die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt (Aktenzeichen XI R 3/14), so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist. Bei Handwerksunternehmen, die Photovoltaikanlagen unter Zuhilfenahme von Subunternehmen, wie z.B. Elektrofachbetrieben, errichten, ist in der Praxis sorgfältig abzuwägen, wie die Leistungen der Subunternehmer umsatzsteuerlich zu behandeln sind.

17 **Verspätungszuschlag auch in Erstattungsfällen möglich**

Die Abgabe der betrieblichen Steuererklärungen muss grundsätzlich bis zum 31. Mai des Folgejahres erfolgen. Ist mit der Fertigung der Steuererklärungen ein Steuerberater betraut, so verlängert sich diese Frist grundsätzlich bis zum 31. Dezember des Folgejahres. Wird eine Steuererklärung verspätet abgegeben, so kann vom Finanzamt ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Der Bundesfinanzhof hat in dem Beschluss vom 19.11.2013 (Aktenzeichen XI B 50/13) betont, dass es für die Frage der Festsetzung des Verspätungszuschlags dem Grunde nach ohne Bedeutung ist, ob der entsprechende Bescheid zu einer Erstattung oder einer Nachzahlung führt.

Im Streitfall hatte der Unternehmer zwar regelmäßig Umsatzsteuer-Voranmeldungen, für 2006 und 2007 zunächst jedoch keine Jahreserklärungen abgegeben. Das Finanzamt erinnerte mehrfach an die Abgabe der Erklärungen und drohte ein Zwangsgeld an. Nachdem der Unternehmer nicht reagierte, schätzte das Finanzamt die Umsatzsteuerjahresschuld und setzte zudem jeweils einen Verspätungszuschlag fest. Im Rahmen des sich an das erfolglose Einspruchsverfahren anschließenden Klageverfahrens legte der Unternehmer die angemahnten Erklärungen vor. Hieraus ergab sich ein zu erstattender Betrag. Das beklagte Finanzamt senkte daraufhin zwar die Verspätungszuschläge, diese betragen aber immer noch 1 000 € bzw. 250 €.

Der Bundesfinanzhof führt in seinem Beschluss aus, der Verspätungszuschlag knüpfe an die festgesetzte Steuer an. Die Tatsache, dass sich auf Grund von Vorauszahlungen insgesamt eine Erstattung ergibt, betreffe lediglich den Bereich der Steuererhebung und berühre nicht den Anwendungsbereich des Verspätungszuschlags.

Handlungsempfehlung:

Die Abgabefristen sind dringend zu beachten. Allerspätestens dann, wenn das Finanzamt die Abgabe der Erklärungen anmahnt, sollten die Erklärungen abgegeben oder zumindest mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen werden.

Wurde dennoch ein Verspätungszuschlag festgesetzt, so sollte im Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden, ob das Finanzamt begründet hat, inwieweit der bestehende gesetzliche Rahmen in Anspruch genommen wurde („Ermessenserwägungen“). Führt das Finanzamt lediglich aus, dass der Verspätungszuschlag festgesetzt wurde, weil die Steuererklärung verspätet abgegeben wurde und erfolgen keine weiteren Darlegungen des Finanzamts zur Festsetzung dem Grunde und der Höhe nach, kann die fehlerhafte Ermessensausübung moniert werden.

Vielmehr müssen bei der Ermessensentscheidung neben der Höhe der festgesetzten Steuer und der Dauer der Fristüberschreitung auch der aus der verspäteten Abgabe gezogene Vorteil, das Verschulden des Stpfl. und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden. Daneben besteht regelmäßig die Möglichkeit, noch einen ergänzenden Erlassantrag zu stellen.

18 Einkommensteuerpauschalierung für Sachzuwendungen vom Bundesfinanzhof eingeschränkt

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder auch Geschäftspartner unterliegen bei diesen – soweit es sich nicht um bloße Annehmlichkeiten handelt – der Besteuerung. Bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner, wie z.B. die Einladung zu Sport- oder Kulturveranstaltungen oder Sachgeschenke, wird eine Besteuerung auf Seiten des Empfängers vielfach nicht vorgenommen und der zuwendende Unternehmer wird die Herausgabe der Namen der Empfänger gegenüber der Finanzverwaltung zwecks Überprüfung im Hinblick auf deren individuelle Besteuerung vermeiden wollen. Dies gelingt dem leistenden Unternehmer dann, wenn dieser die Sachzuwendungen pauschal der Einkommensteuer unterwirft und damit die Besteuerung der Empfänger übernimmt. Die Pauschalsteuer beläuft sich auf 30 % der Sachzuwendungen (zzgl. Solidaritätszuschlag).

Zu Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen hat der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 16.10.2013 (Aktenzeichen VI R 52/11 und VI R 57/11) zugunsten der Stpfl. und ausdrücklich gegen die Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass unter die Pauschalierungsvorschrift nur Zuwendungen fallen, die beim Empfänger einkommensteuerbar und auch dem Grunde nach einkommensteuerpflichtig sind. Entscheidend ist für den Bundesfinanzhof, dass die Möglichkeit der Einkommensteuerpauschalierung keine eigenständige Einkunftsart begründe, sondern lediglich eine besondere pauschalierte Erhebung der Einkommensteuer zur Wahl stelle.

Im ersten vom Bundesfinanzhof entschiedenen Streitfall (Aktenzeichen VI R 57/11) hatten nicht in Deutschland einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer Zuwendungen erhalten. Das Finanzamt erhob in Anwendung des pauschalen Steuersatzes von 30% dennoch Einkommensteuer auf diese Zuwendungen. Dies lehnte der Bundesfinanzhof ausdrücklich ab, da die Einkommensteuerpauschalierung die Besteuerung beim Empfänger abgelfen soll und daher ausscheidet, wenn diese Leistung beim Empfänger nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen kann.

In einem weiteren Streitfall (Aktenzeichen VI R 52/11) hatte eine Kapitalgesellschaft ihren Kunden und Geschäftsfreunden Geschenke zukommen lassen. Auch dort hatte das Finanzamt die pauschale Einkommensteuer unabhängig davon erhoben, ob diese Geschenke beim Empfänger überhaupt einkommensteuerbar und einkommensteuerpflichtig waren. Diese Handhabung wurde vom Bundesfinanzhof ebenfalls abgelehnt.

Hinweis:

Andererseits betont der Bundesfinanzhof, dass sich die Pauschalsteuer auf alle Geschenke bezieht, unabhängig davon, ob diese den Wert von 35 € überschreiten. Das Gericht bezieht damit grds. auch Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, in die Pauschalierung mit ein. Der Bundesfinanzhof argumentiert, dass das Gesetz selbst keine solche Wertgrenze kenne. Die Finanzverwaltung vertritt bislang die Auffassung, dass Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, als sogenannte Streuerbeartikel qualifiziert werden und deshalb nicht in den Anwendungsbereich der Einkommensteuerpauschalierung einbezogen werden. Dies lehnt das Gericht ausdrücklich ab. In dieser Frage bleibt die weitere Haltung der Finanzverwaltung abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

Insgesamt ist mit diesen Grundsatzurteilen aber geklärt, dass in die Lohnsteuerpauschalierung nur solche Zuwendungen einzubeziehen sind, die beim Empfänger dem Grunde nach zu der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften führen. Dies ist für den Einzelfall zu prüfen. Soweit verfahrensrechtlich möglich, sollten vergangene Jahre korrigiert werden.

19 Fehlerkorrektur: Nachträgliche Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben

Ist eine Steuerveranlagung einmal bestandskräftig geworden, was in vielen Fällen nach Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist nach Bekanntgabe des Steuerbescheids gegeben ist, so kann die Steuerfestsetzung danach zu Gunsten des Stpfl. nur noch unter sehr engen Voraussetzungen geändert werden. Konkret ist eine Änderung nur noch dann möglich, wenn dies eine der im Gesetz genannten Änderungsvorschriften zulässt.

Eine Änderungsmöglichkeit ist u.a. dann eröffnet, wenn im ergangenen Steuerbescheid eine offenbare Unrichtigkeit vorliegt. Nach dieser Regelung können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden. Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit aus.

Mit Urteil vom 27.8.2013 (Aktenzeichen VIII R 9/11) hat der Bundesfinanzhof über einen solchen Fall entschieden. Im Urteilsfall erzielte der Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Ingenieur und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. In den von ihm selbst erstellten Gewinnermittlungen setzte er jeweils auf der Einnahmenseite die vereinnahmten Bruttoeinnahmen, auf der Ausgabe-seite die nach Kostenarten aufgeschlüsselten Ausgaben einschließlich der darin enthaltenen Vorsteuer an. In der Aufstellung waren die an das Finanzamt geleisteten Umsatzsteuerzahlungen fälschlicherweise nicht als Betriebsausgaben enthalten. Das Finanzamt veranlagte den Stpfl. auf der Grundlage der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer, ohne zu bemerken, dass der Stpfl. fälschlicherweise die an das Finanzamt geleisteten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt hatte. Nachdem die Einkommensteuerbescheide bestandskräftig geworden waren, beantragte der Stpfl. deren Änderung unter Hinweis auf die unberücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen. Dies lehnte das Finanzamt wegen Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide ab.

Der Bundesfinanzhof entschied aber zu Gunsten des Stpfl. Nach Ansicht der Richter liegt in dem Fall, dass das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung übersieht, dass der Stpfl. in seiner vorgelegten Gewinnermittlung die bei der Umsatzsteuererklärung für denselben Veranlagungszeitraum erklärten und im Umsatzsteuerbescheid erklärungs-gemäß berücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgabe erfasst hat, insoweit eine von Amts wegen zu berichtigende offenbare Unrichtigkeit vor.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch bestandskräftige Steuerbescheide zumindest unter engen Bedingungen zu Gunsten des Stpfl. änderbar sind. Im Einzelfall sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig anhand der verschiedenen Korrekturvorschriften geprüft werden, ob eine Änderungsmöglichkeit besteht.

20 Korrektur „vergessener“ Einlagen bei Einnahmen-Überschussrechnung

Werden Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, wie Ersatzteile oder Materialien aus dem Privatvermögen in den Betrieb eingelegt, so ist dieser Vorgang bei einer Einnahmen-Überschussrechnung gewinnmindernd zu berücksichtigen. Es passiert nicht selten, dass diese gewinnmindernde Buchung unterbleibt, weil dies schlicht vergessen wird oder auch der Vorgang falsch gewürdigt wurde.

Eine unterbliebene gewinnmindernde Einlagebuchung kann nach Bestandskraft des Bescheids nicht nachgeholt werden. Allerdings hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.5.2013 (Aktenzeichen III R 54/12) entschieden, dass der Wert der Einlage dann den Gewinn aus der späteren Veräußerung der Wirtschaftsgüter mindert. Betrachtet man den Gesamtvorgang, wird damit letztendlich das richtige steuerliche Ergebnis hergestellt.

Hinweis:

Wurde die Einlage also fälschlicherweise nicht gebucht, so kann diese später beim Verkauf oder auch bei Entnahme der Wirtschaftsgüter noch berücksichtigt werden. Die Minderung des dann entstehenden Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinns muss entsprechend dokumentiert werden.

21 Zuschätzung auf Grund von Fehlern bei Einsatz elektronischer Registrierkassen

In der Praxis kommt beim Einsatz elektronischer Registrierkassen oftmals Streit auf, ob gewährleistet ist, dass mit der Kasse alle Bareinnahmen ordnungsgemäß erfasst sind. Zu beachten sind in diesen Fällen die erhöhten Anforderungen an die Dokumentation. Bei dem Einsatz von elektronischen Registrierkassen sind neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung **spezielle Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung** zu beachten. Die elektronische Erfassung und Speicherung der Betriebseinnahmen stellt ein der Buchführung vorgelagertes System dar, mit dem Grundaufzeichnungen generiert werden. Daher sind nicht nur die Tagesendsummenbons, sondern auch alle Dokumentationsunterlagen über die Kasseneinstellungen aufzubewahren und gegebenenfalls vorzulegen. Werden diese Pflichten nicht erfüllt, so gilt die Buchführung als nicht ordnungsgemäß und das Finanzamt kann ggf. die „richtige“ Höhe der Einnahmen durch eine Schätzung festsetzen.

Das Finanzgericht Münster hatte über einen solchen Fall zu befinden und entschied mit Urteil vom 16.5.2013 (Aktenzeichen 2 K 3030/11 E, U), dass die Schätzungsbefugnis des Finanzamts dem Grund nach gegeben ist, wenn z.B. Dokumentationsunterlagen über die Kasseneinstellungen, Bedienerprogrammierung, Artikel- und Warengruppeneinstellungen und Bedienerberichte aus der Abrechnung mit dem Personal fehlen, wenn Z-Nummern auf den Tagesendsummenbons nicht fortlaufen sowie wenn Stornos oder Rücknahmebuchungen unterdrückt werden. Des Weiteren würden Buchführungsmängel vorliegen, wenn unklar ist, ob End- oder Zwischensummen auf den Tagesendsummenbons ausgewiesen werden und wenn auf Thermopapier ausgedruckte Bons teils gar nicht oder nur teilweise lesbar sind. Allerdings werden auch die Grenzen einer Hinzuschätzung genannt: Die Schätzung könne der Höhe nach nur insoweit Bestand haben, als nicht die höchsten Reingewinnsätze laut Richtsatzsammlung überschritten werden.

Handlungsempfehlung:

Beim Einsatz elektronischer Registrierkassen ist tunlichst darauf zu achten, dass diese formalen Aspekte erfüllt werden. Insbesondere muss die Dokumentation der eingesetzten Kasse und der Software aufbewahrt werden.

Für Personengesellschaften

22 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei der Übertragung eines Personengesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt?

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 4.7.2013 (Aktenzeichen 3 K 1804/12 Erb) findet die Steuerverschonungsvorschrift nach § 13a ErbStG, die nach aktuellem Recht eine Freistellung von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer von bis zu 100 % bewirken kann, bei Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt keine Anwendung, wenn sich der Nießbraucher (auch) die gesellschaftsrechtlichen Stimmrechte vorbehalten hat.

Entscheidend für die Gewährung der Vergünstigungen ist, dass der Beschenkte trotz des vorbehaltenen Nießbrauchs nicht nur zivilrechtlich Inhaber des Kommanditanteils, sondern auch im ertragsteuerlichen Sinn Mitunternehmer geworden ist. Mitunternehmer ist, wer Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen. Im vorliegenden Fall waren durch den Stimmrechtsausschluss aber nach Ansicht des Finanzgerichts die Möglichkeiten zur unternehmerischen Initiative für den Beschenkten so gering, dass dieser nicht als Mitunternehmer einzustufen war. Bei einem nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs ausgestalteten Nießbrauch erhält nach Ansicht des Gerichts der Nießbrauch bestellende Erwerber eines Kommanditanteils Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte, die für die Annahme einer Mitunternehmerinitiative ausreichend seien. Sofern darüber hinaus abweichend vom gesetzlichen Grundmodell des Nießbrauchs vertraglich auch diese Rechte unter Nießbrauchsvorbehalt dem früheren Kommanditisten zugeordnet bleiben und für den zivilrechtlichen Eigentümer daher kein Recht zur Teilnahme an Grundlagengeschäften der Gesellschaft besteht, entfalte dieser keine Mitunternehmerinitiative.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen II R 35/13), so dass die Rechtslage noch offen ist. In der Praxis muss davor gewarnt werden, die Rechte des Beschenkten zu stark einzuschränken. Bei fehlender Mitunternehmerinitiative entfällt die Steuerbefreiung für den übertragenen Anteil vollständig, so dass sich unter Umständen hohe schenkungsteuerliche Belastungen ergeben können. Wann die Grenze überschritten ist, nach der der Beschenkte nicht als Mitunternehmer einzustufen ist, kann allerdings nur für den Einzelfall beurteilt werden.

23 Nutzung eines Grundstücks der Personengesellschaft durch einen Gesellschafter

Die Frage, ob Wirtschaftsgüter dem steuerlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft zugerechnet werden oder nicht, hat nicht zuletzt Auswirkungen darauf, ob die mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge bei der Personengesellschaft erfasst und i.R.d. Besteuerung berücksichtigt werden müssen. Zu dieser Frage ist das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26.9.2013 (Aktenzeichen 10 K 3432/12) von Bedeutung. Das Gericht stellt heraus, dass ein Grundstück, das sich im Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten Kommanditgesellschaft befindet, auch dann zu deren notwendigem Betriebsvermögen gehört, wenn es zu fremdüblichen Bedingungen an die Kommanditisten für deren private Wohnzwecke vermietet ist.

Die handelsrechtliche Zurechnung, die sich ausschließlich am zivilrechtlichen Eigentum orientiert, greift nur dann nicht ein, wenn die Vorschriften über die steuerrechtliche Gewinnermittlung eine Abweichung zwingend vorschreiben. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Gesellschaftsvermögen nicht betrieblich veranlasst ist. Dies ist dann der Fall, wenn ein wirtschaftlicher Nutzen des Wirtschaftsguts für die Gesellschaft nicht zu erkennen ist und (kumulativ) das Wirtschaftsgut den Gesellschaftern unter Bedingungen zur Nutzung überlassen wird, die dem sog. Fremdvergleich nicht standhalten.

Hinweis:

Nutzt ein Gesellschafter eine Immobilie der Personengesellschaft zu privaten Zwecken, so sollte dies grundsätzlich zu fremdüblichen Konditionen erfolgen, um steuerliche Nachteile zu vermeiden. Bei einer verbilligten oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung wird die Immobilie nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen der Gesellschaft zugeordnet und sämtliche damit zusammenhängende Aufwendungen sind gewinnneutral zu behandeln. Andererseits kann es in manchen Fällen aber auch vorteilhaft sein, wenn die Immobilie nicht im steuerlichen Betriebsvermögen, sondern eben im Privatvermögen erfasst wird. Insbesondere unterliegen dann Wertsteigerungen, die bei einem Verkauf realisiert werden, im Grundsatz nicht der Besteuerung.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

24 Kirchensteuerabzug bei der Kapitalertragsteuer

Im Privatvermögen bezogene Kapitalerträge unterliegen im Grundsatz einer 25 %igen Abgeltungsteuer. Bei kirchensteuerpflichtigen Stpfl. fällt auf die Abgeltungsteuer auch Kirchensteuer an. Derzeit besteht hinsichtlich des Kirchensteuereinbehalts ein Wahlrecht:

- Der Stpfl. kann dem Kreditinstitut mitteilen, dass Kirchensteuerpflicht besteht mit der Folge, dass die Kirchensteuer mit der Kapitalertragsteuer einbehalten wird. Die Kapitaleinkünfte müssen dann in einer eventuellen Einkommensteuererklärung nicht angegeben werden.
- Es erfolgt keine solche Mitteilung an das Kreditinstitut mit der Folge, dass mit der Kapitalertragsteuer keine Kirchensteuer einbehalten wird. In diesem Fall muss bei bestehender Kirchensteuerpflicht zwingend im Rahmen der Einkommensteuererklärung eine Erklärung der Kapitalerträge zum Zwecke der Nacherhebung der Kirchensteuer erfolgen.

Dieses Verfahren wird nun ab 2015 geändert. Anders als bisher besteht zukünftig kein Wahlrecht mehr, ob die Kirchensteuerbeträge durch die Kreditinstitute einbehalten werden oder ob die Festsetzung im Veranlagungsverfahren erfolgt. Zukünftig fragen die die Kapitalertragsteuer einbehaltenden Institute, regelmäßig also die Kreditinstitute, einmal jährlich die Religionszugehörigkeit beim Bundeszentralamt für Steuern unter Verwendung der Steuer-Identifikationsnummer und des Geburtsdatums des Kunden ab. Ergibt sich eine Kirchensteuerpflicht, so wird zwingend Kirchensteuer auf die Kapitalertragsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Insoweit brauchen die Stpfl. ab 2015 nichts mehr zu veranlassen, damit ein Kirchensteuereinbehalt erfolgt.

Hinweis:

Der Stpfl. kann der Weitergabe dieser Daten durch das Bundeszentralamt für Steuern widersprechen. Wird hiervon Gebrauch gemacht und fallen steuerpflichtige Kapitalerträge an, so besteht allerdings die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

Bei Gemeinschafts-Konten oder -Depots von Ehegatten wird gesetzlich davon ausgegangen, dass die Kapitalertragsteuer hälftig auf jeden Ehegatten entfällt und auf den Anteil dann das jeweilige Kirchensteuerabzugsmerkmal angewendet wird.

Für Hauseigentümer

25 Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts: Berücksichtigung von Schuldzinsen

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 12.10.2005 (Aktenzeichen IX R 28/04) entschieden, dass Zinsen für ein Darlehen, mit dem Erhaltungsaufwendungen finanziert worden sind, nach Veräußerung des Vermietungsobjekts als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Dies sollte unabhängig davon gelten, ob ein etwaiger Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ausgereicht hätte. Allerdings haben die nachfolgenden Urteile vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) und vom 28.3.2007 (Aktenzeichen X R 15/04) in eine andere Richtung gewiesen.

Nun hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.1.2014 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/11/10001 :001, DOK 201/0019176) die Finanzverwaltung ihre Sichtweise dargestellt. Danach ist Voraussetzung für den nachträglichen Werbungskostenabzug für Schuldzinsen bei darlehensfinanzierten Erhaltungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dass nach Veräußerung des Mietobjekts der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Die Finanzverwaltung folgt damit der neueren, für den Stpfl. ungünstigeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Hinweis:

Diese einschränkende Auslegung ist erstmals auf entsprechende Darlehenszinsen anzuwenden, wenn das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts nach dem 31.12.2013 rechtswirksam abgeschlossen ist.

Für die Schuldzinsen, die mit vor diesem Zeitpunkt veräußerten Mietobjekten zusammenhängen, gelten noch großzügigere Regelungen hinsichtlich des steuerlichen Abzugs. Für solche „Altfälle“ gilt die bisherige, für den Stpfl. vorteilhafte Sicht fort.

26 Erbauseinandersetzung: Überquotale Vermögenszuordnung kann durch Schulden ausgeglichen werden

Erbauseinandersetzung soll möglichst ohne Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven erfolgen. Vereinfacht bedeutet dies, dass dieser Vorgang unentgeltlich sein muss. Dies ist im Grundsatz immer dann gegeben, wenn der einzelne Erbe Vermögen in Höhe seiner Erbquote erhält.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 27.9.2013 (Aktenzeichen 14 K 4210/10 F) eine wichtige Klarstellung vorgenommen: Danach kann ein Erbe auch überquotal Vermögensgegenstände übernehmen, wenn dies dadurch ausgeglichen wird, dass dieser Erbe zusätzlich überquotal Verbindlichkeiten mit übernimmt, so dass er im Saldo Vermögen entsprechend seiner Erbquote erhält und kein Erbe zum Ausgleich ein zusätzliches Entgelt erhält. Gerade dann, wenn das Erbe aus Immobilien besteht, kann durch Übernahme von Verbindlichkeiten ein entsprechender Ausgleich erfolgen, der dadurch notwendig wird, dass Immobilien nicht beliebig im Wert teilbar sind, so dass allein mit der Übernahme von Immobilien oftmals keine Aufteilung nach der Erbquote erreicht werden kann.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei der Erbauseinandersetzung Möglichkeiten und Gestaltungsspielräume bestehen, um diese erfolgsneutral durchzuführen. In diesen Fällen sollte allerdings immer steuerlicher Rat herangezogen werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

27 Schenkungsteuer: Keine Schenkung bei vGA

Der BFH hatte mit Urteil v. 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, BStBl II 2013, 930) die zuletzt sehr kontrovers diskutierte Frage der Schenkungsteuerbarkeit von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) deutlich zu Gunsten der Stpfl. entschieden. Das Gericht stellte klar, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und vGA sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen gibt. Vermögensverschiebungen, die ertragsteuerlich als vGA zu qualifizieren sind, können somit keine freigebige Zuwendung sein, so dass auch keine Schenkungsteuer anfallen kann.

Die dem entgegenstehende Auffassung der FinVerw. hatte der BFH dabei verworfen und ausgeführt, dass sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft stets auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen würden und daher jedenfalls im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragsteuerliche Folgen hätten. Auf dieses Urteil hat die FinVerw. mit einem sog. Nichtanwendungserlass (v. 5.6.2013, BStBl I 2013, 1465) reagiert, d.h. dass diese für den Stpfl. günstige Rechtsauffassung des BFH nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sein soll.

Aktuell hat nun aber auch das FG Münster mit Urteil v. 24.10.2013 (Aktenzeichen 3 K 103/13 Erb, www.stotax-first.de) in Fortführung des vorgenannten BFH-Urteils entschieden, dass vGA keine Schenkungen sein können. Die Revision gegen diese Entscheidung des FG Münster ist unter dem Aktenzeichen II R 44/13 beim BFH anhängig, so dass der BFH sich erneut mit der Rechtsfrage (und dem Nichtanwendungserlass der FinVerw.) auseinandersetzen muss.

Handlungsempfehlung:

Da der BFH keinen Grund hat, von seiner ursprünglichen Rechtsauffassung abzurücken, sollten einschlägige Streitfälle unbedingt offen gehalten werden.

28 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem GmbH-Anteil

Der BFH hat mit seinem Beschluss vom 15.10.2013 (Aktenzeichen I B 159/12, www.stotax-first.de) seine bisherige Rechtsprechung zum „wirtschaftlichen Eigentum“ als Voraussetzung für die Zurechnung einer (veräußerten) Beteiligung i.S.d. § 17 EStG fortgeführt. Wie schon in vorangegangenen Urteilen (z.B. BFH v. 1.8.2012, Aktenzeichen IX R 6/11, GmbHR 2012, 1370) stellt der BFH darauf ab, dass das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) an einem Kapitalgesellschaftsanteil dann auf den Erwerber übergeht, wenn der Erwerber des Anteils

- auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (so schon BFH v. 9.10.2008, Aktenzeichen IX R 73/06, BStBl II 2009, 140), und
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte auf ihn übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) und
- Risiko und Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sind.

Im konkreten Streitfall waren eine Mutter-AG an einer Tochter-GmbH und diese wiederum an einer Enkel-GmbH beteiligt. Im Streitjahr 2001 veräußerte die Tochter-GmbH 60 % der Anteile an der Enkel-GmbH an die Mutter-AG. Gleichzeitig vereinbarten die Vertragsparteien in Bezug auf den restlichen 40 %-Geschäftsanteil eine (im zweiten Halbjahr 2002 auszuübende) Kaufoption zu Gunsten der AG sowie eine (zwischen 2004 und 2006 auszuübende) Verkaufsoption zu Gunsten der Tochter-GmbH; dabei war für den von der AG zu zahlenden Kaufpreis ein bereits bei Vereinbarung des Optionsrechts festgelegter Berechnungsmodus vorgesehen. Nach Ausübung der Kaufoption in 2002 erfasste die FinVerw. die bei der Tochter-GmbH auf Grund der Anteilsveräußerungen insgesamt entstandenen Veräußerungsgewinne bereits im Jahr 2001, da die Kauf- und Optionsvereinbarungen als einheitliches Geschäft zu beurteilen seien („Erwerbsautomatismus“).

Der BFH hat die Auffassung der FinVerw. bestätigt und in seinem Beschluss erneut betont, dass bei der Prüfung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums stets eine Gesamtbildbetrachtung geboten sei, so dass auch nicht gleichlaufende Optionsrechte zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen können.

Hinweis:

Der BFH hat mit dem vorliegenden Beschluss etwaige Gestaltungen verworfen, einheitliche Geschäfte durch die Vereinbarung von wechselseitigen, nicht gleichlaufenden Optionsrechten auf mehrere Veranlagungszeiträume zu verteilen. Dabei genügt ihm im Rahmen der Gesamtbildbetrachtung für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung. Das Gewinnbezugsrecht muss dabei nicht zwingend übergehen. Im Übrigen betont der BFH aber, dass die Entscheidung, wann das wirtschaftliche Eigentum in solchen Konstellationen übergegangen ist, nur für den Einzelfall unter Würdigung der konkret gewählten Gestaltung vorgenommen werden könne. Hierbei sei regelmäßig nicht das formal Erklärte bzw. formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend.

29 Ansatz der historischen Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 17 EStG (Aufteilung des Veräußerungsgewinns)

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Im Kontext der Absenkung dieser Wesentlichkeitsgrenze hatte das BVerfG entschieden, dass solche Wertsteigerungen steuerlich nicht erfasst werden dürfen, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 (d.h. der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von „mehr als 25 %“ auf „mindestens 10 %“) entstanden sind und die entweder (bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt) nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder (bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes) sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage ohne Besteuerung hätten realisiert werden können. Entsprechende Grundsätze gelten auch für die weitere Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze ab 2001.

Vor diesem Hintergrund ist der Fall zu sehen, den das FG Münster mit Urteil v. 22.8.2013 (Aktenzeichen 3 K 3371/11 E, EFG 2013, 1835) entschieden hat. Hier hatte sich bei einer Anteilsveräußerung i.S.d. § 17 EStG unter Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten ein Gewinn ergeben, den das Finanzamt der Besteuerung unterwarf. Da es sich jedoch bei den veräußerten Anteilen um solche handelte, die nach alter Rechtslage angeschafft worden waren, argumentierte die Stpfl. unter Verweis auf die Entscheidung des BVerfG zur Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze, die

angesammelten stillen Reserven seien in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Teil aufzuteilen. Nach Ansicht der Stpfl. ergab sich bei dieser Aufteilung ein nach § 17 EStG anzusetzender Veräußerungsverlust: Im Streitfall seien die Wertsteigerungen ausschließlich bis zum Aufteilungsstichtag eingetreten, während die Beteiligung danach nur noch an Wert verloren habe. Bei der Ermittlung des Verlusts wurde von der Stpfl. ein auf den Aufteilungsstichtag ermittelter gemeiner Wert als fiktive Anschaffungskosten der Beteiligung zugrunde gelegt.

Dazu urteilte das FG Münster, dass

- ein gem. § 17 EStG zu berücksichtigender Verlust nicht daraus resultieren könne, dass anstelle der historischen Anschaffungskosten bei Ermittlungen des Veräußerungsgewinns gem. § 17 Abs. 2 EStG der gemeine Wert der veräußerten Beteiligung zum Aufteilungsstichtag als Anschaffungskosten angesetzt wird, weil sich eine Berücksichtigung solcher fiktiver Anschaffungskosten weder aus dem Gesetz noch aus der vorgenannten BVerfG-Entscheidung ergebe;
- der Ansatzpunkt der Besteuerung vielmehr der tatsächlich realisierte Gewinn sei, wie er sich zum Veräußerungszeitpunkt auf Grund der historischen Anschaffungskosten und des tatsächlichen Veräußerungserlöses ergibt. Denn allein dies sei der Gewinn, der sich auf Grund des akkumulierten Zuwachses an Leistungsfähigkeit über den vorangegangenen Haltenszeitraum der Beteiligung ergebe. Dieser Gewinn sei insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen, als er auf Vermögenszuwächsen beruht, die vor Absenken der Wesentlichkeitsgrenze entstanden waren.
- Zudem würde durch den Ansatz eines tatsächlich nicht entstandenen Verlusts der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unterlaufen.

Im Streitfall wurde die für 51 480 € angeschaffte Beteiligung im Jahr 2008 für 150 000 € veräußert. Da der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Aufteilung (26.10.2000) unstrittig bei ca. 300 000 € lag und somit der Gewinn ausschließlich auf Wertsteigerungen beruhte, die vor der Verkündung der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze realisiert wurden, war letztlich kein steuerpflichtiger Gewinn bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Hinweis:

Das FG Münster hat im Hinblick auf ein anhängiges Revisionsverfahren in einem anderen Fall (IX R 27/13) die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen; (auch) in diesem Verfahren hat der BFH über die Aufteilung eines Wertzuwachses aus einer Anteilsveräußerung zu entscheiden. Das Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Münster v. 22.8.2013 ist beim BFH anhängig (Aktenzeichen: IX R 41/13).

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Sachverhalte sollten also verfahrensrechtlich unbedingt offen gehalten werden.

30 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei Inanspruchnahme aus einer Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterbürgschaft

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. In die Berechnung des Verlusts werden auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung gewinnmindernd einbezogen. Als solche kommen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen. Nachträgliche Anschaffungskosten sind danach z.B. auch Leistungen eines GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung.

Nach bislang geltendem Eigenkapitalersatzrecht zählten zu in diesem Sinne funktionalem Eigenkapital auch Finanzierungshilfen oder -maßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährte (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hatte.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil des BFH vom 20.8.2013 (Aktenzeichen IX R 1/13, www.stotax-first.de) zu sehen, in dem ein zu 100 % an einer GmbH beteiligter geschäftsführender Gesellschafter die Berücksichtigung der auf Grund einer Bürgschaft zu Gunsten seiner GmbH ab 2003 an eine Sparkasse geleisteten Zahlungen i.R.d. Verlustermittlung nach § 17 EStG beehrte.

Der BFH hat hier in Fortführung seiner Rechtsprechung und in Bestätigung der Vorinstanz das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten bejaht, da die Bürgschaft in der Krise hingegeben wurde und damit funktionales Eigenkapital darstellte, d.h. in einer Situation gewährt wurde, in der ein Gesellschafter als „ordentlicher Kaufmann angesichts der Risikobehaftung der Rückzahlung der gesicherten Bankdarlehen durch die GmbH dieses Eigenkapital zugeführt hätte“.

Handlungsempfehlung:

Diese für die Stpfl. günstige Rechtsprechung sollte in allen einschlägigen Sachverhalten berücksichtigt werden. Die Frage, ob es auf Grund der durch das sog. MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen) getroffenen Neuregelung der Zivilrechtslage geboten ist, neue Maßstäbe für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Gesellschafters auf Grund von krisenbedingten Finanzierungshilfen zu entwickeln, hat der BFH offen gelassen; im Fachschrifttum wird von einer entsprechenden Weitergeltung der bisherigen Maßstäbe ausgegangen.

31 Anforderungen an die Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen durch die Finanzverwaltung

In mittlerweile ständiger Rechtsprechung entscheidet der BFH (ausgehend vom Urteil v. 19.8.1999, Aktenzeichen I R 77/96, BStBl II 2000, 43), dass von den Beteiligungsverhältnissen abweichende sog. inkongruente Gewinnausschüttungen und inkongruente Wiedereinlagen steuerrechtlich anzuerkennen sind und grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch darstellen.

Mit dem BMF-Schreiben v. 17.12.2013 (IV C 2 – S 2750-a/11/10001, DOK 2013/1143118, BStBl I 2014, 63) werden nun auch von der FinVerw. – unter Aufhebung eines früheren Nichtanwendungserlasses – derartige inkongruente Gewinnausschüttungen (auch disquotale Gewinnausschüttungen genannt) anerkannt und die Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung wie folgt aufgeführt:

Zunächst setzt die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Dies soll bei einer GmbH nur dann der Fall sein, wenn

- entweder im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile nach Gesellschaftsvertrag festgesetzt wurde. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung ist gem. § 53 Abs. 3 GmbHG die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich;
- oder die Satzung anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel enthält, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss auch mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden ist.

Darüber hinaus wird vorausgesetzt, dass es sich nicht um eine unangemessene Gestaltung i.S.d. § 42 AO handelt.

Ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung könne sein, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird.

Hinweis:

Die Stellungnahme der FinVerw. ist insoweit zu begrüßen, als sie sich der BFH-Rechtsprechung anschließt und zur Rechtssicherheit beiträgt. Auf das frühere Erfordernis der „besonderen Leistung des begünstigten Gesellschafters“ kommt es nicht mehr an.

Handlungsempfehlung:

Problematisch ist allerdings der explizite Verweis auf den Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO und die hierdurch erforderliche Prüfung des jeweiligen Einzelfalls, so dass in einschlägigen Fällen fachlicher Rat eingeholt werden sollte.

32 VGA bei Privatnutzung eines betrieblichen Kfz durch die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH

Vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des BFH zur Dienstwagengestellung bzw. -nutzung (z.B. BFH v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, BStBl II 2013, 700) ist das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 3.9.2013 (Aktenzeichen 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955) zu sehen, mit dem das FG die Auffassung vertritt, dass der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nach der allgemeinen Lebenserfahrung ein ihm zur Verfügung stehendes Betriebsfahrzeug auch für private Fahrten nutzt, insbesondere dann, wenn es sich um ein repräsentatives Fahrzeug handelt und der Gesellschafter-Geschäftsführer zudem über keinen weiteren privaten Pkw verfügt. Dies gelte umso mehr, als sich ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer, der sich über ein mit der GmbH vereinbartes Verbot hinwegsetzt, nicht einmal ansatzweise dem Risiko arbeits- oder zivilrechtlicher Konsequenzen aussetzt. Die neue Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zur Kfz-Überlassung an Angestellte lasse sich insoweit auf den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht übertragen.

Im Streitfall war der alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführerin ein Mercedes-Benz ML-Klasse zur dienstlichen Nutzung überlassen worden. Eine private Nutzung wurde mittels eines Kfz-Überlassungsvertrags ausgeschlossen; ein Fahrtenbuch wurde allerdings nicht geführt.

Zur Klage der GmbH gegen die Annahme einer in der Fahrzeugnutzung begründeten vGA differenziert das FG Berlin-Brandenburg dahingehend,

- dass die – durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckte – unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Lohnzufluss führe,
- während die unbefugte private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin eine vGA darstelle.

Handlungsempfehlung:

Als Handlungsempfehlung ist aus der Urteilsbegründung der Hinweis zu entnehmen, dass die GmbH hätte Beweisvorsorge treffen sollen und können, insbesondere durch Führung eines Fahrtenbuchs. Hinsichtlich der Höhe der vGA führt das FG i.Ü. die BFH-Rechtsprechung fort, wonach die vGA nicht etwa mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert (im Zweifel 1 %-Regelung), sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten ist, was i.d.R. zum Ansatz des gemeinen Werts führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht.

33 Darlehensgewährung durch einen ausländischen Gesellschafter begründet keine inländische Betriebsstätte

Das FG Münster hat sich in seinem Urteil vom 13.6.2013 (Aktenzeichen 13 K 3679/12 F, EFG 2013, 1418) mit einer Frage aus dem Bereich der Doppelbesteuerung auseinandergesetzt. Eine inländische GmbH & Co. KG zahlte an einen mittelbar über eine weitere Kommanditgesellschaft beteiligten Mitunternehmer Zinsen für eine Darlehensgewährung. Da es sich bei dem mittelbar Beteiligten um eine in Frankreich ansässige Gesellschaft handelte, war fraglich, ob Deutschland das Besteuerungsrecht für die Zinsen zusteht. Dabei ist das FG Münster zu dem Ergebnis gelangt, dass eine in Frankreich ansässige Gesellschaft, die mittelbar an einer inländischen GmbH & Co. KG beteiligt ist, nicht allein dadurch eine inländische Betriebsstätte begründet, dass sie der GmbH & Co. KG ein Darlehen gewährt. Zinszahlungen einer GmbH & Co. KG an eine mittelbar an ihr beteiligte französische S.A. (Société Anonyme) seien daher keine steuerlich zu berücksichtigenden Sonderbetriebseinnahmen; vielmehr handele es sich abkommensrechtlich um Zinsen, für die das ausschließliche Besteuerungsrecht Frankreich zustehe.

Die Zinsen würden zwar Sondervergütungen darstellen, die grundsätzlich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen seien, jedoch stehe Deutschland das Besteuerungsrecht nicht zu. Zinsen dürften nach dem DBA-Frankreich grundsätzlich nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Gläubiger ansässig ist. Dies gelte nur ausnahmsweise dann nicht, wenn die Forderung zu einer inländischen Betriebsstätte des anderen Staats gehört. Aber allein durch die Darlehensgewährung an eine deutsche Tochter- oder Enkelgesellschaft werde noch keine inländische Betriebsstätte in Deutschland begründet.

Handlungsempfehlung:

Da der Gesetzgeber durch eine Anpassung des § 50d Abs. 10 EStG im Rahmen des kürzlich verabschiedeten Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes das Besteuerungsrecht für Sondervergütungen neu geregelt hat (die Neuregelung musste das FG Münster noch nicht berücksichtigen), ist in einschlägigen Fällen sorgfältig zu prüfen, ob die dort neu formulierten Kriterien tatsächlich in allen Fällen anzuwenden sind, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (so sieht es zumindest die Anwendungsvorschrift vor).