

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 03/2015

Aktuelles aus der Gesetzgebung zum Steuerrecht • Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) • Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen • Fahrtkosten von Unternehmern

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell gilt es über die steuerlichen Vorhaben des Gesetzgebers zu berichten. Auf den Weg gebracht wurden ein Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags und des Kindergelds sowie das sog. Bürokratieentlastungsgesetz. Des Weiteren sollen im unternehmerischen Bereich einige Ende 2014 aufgeschobene Änderungsvorschläge wieder aufgegriffen werden.

Ausführlich berichten wir über die von der Finanzverwaltung aktualisierten Grundsätze hinsichtlich der formalen Anforderungen an die Buchführung. Diese sog. GoBD sind in der Praxis von großer Bedeutung, denn die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung löst die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit aus. Sie kehrt die Beweislast dafür, dass der in der Buchführung erfasste Geschäftsverlauf sich anders zugetragen hat, gegen die Finanzbehörde.

In einer Sonderbeilage gehen wir auf die Neuregelungen zur Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Unternehmern ein, zu denen das Bundesfinanzministerium ein aktuelles Schreiben veröffentlicht hat. Im Bereich der Fahrtkosten kommt auch bei Unternehmern hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte die Entfernungspauschale zur Anwendung.

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 Neuregelung bei der Erbschaftsteuer bekommt Konturen
- 2 Gesetzentwurf zur Anhebung des Grundfreibetrags, der Kinderfreibeträge und des Kindergelds
- 3 Einkommensgrenzen bei Grenzgängern
- 4 Behindertengerechter Umbau einer Dusche als außergewöhnliche Belastung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch
- 6 Umsatzbesteuerung bei von einem Subunternehmer bewirtschafteter Kantine

Für Unternehmer und Freiberufler

- 7 Finanzverwaltung hat Grundsätze hinsichtlich der formalen Anforderungen an die Buchführung aktualisiert
- 8 Gesetzgebung: „Bürokratieentlastungsgesetz“ auf den Weg gebracht
- 9 Manipulierbare Kassensysteme: Hersteller haften persönlich für hinterzogene Steuern ihrer Kunden
- 10 Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen – Bewirtung bei einer Besprechung
- 11 Arbeitszimmer eines Pensionärs
- 12 Einnahmen-Überschussrechnung: Zu Unrecht erstattete Vorsteuern sind Betriebseinnahmen
- 13 Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für betrieblich genutzte, nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Praxisräume

Für Personengesellschaften

- 14 An Gesellschafter zu Wohnzwecken überlassene Wohnung kann Betriebsvermögen sein
- 15 Tarifbegünstigung für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils
- 16 Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit eines selbständigen Arztes auch bei Beschäftigung angestellter Ärzte möglich

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 17 Kein Abgeltungssteuersatz auf Zinsen aus Darlehen zwischen Ehegatten bei finanzieller Beherrschung
- 18 Abgeltungssteuer: Kein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten bei Günstigerprüfung

Für Hauseigentümer

- 19 Keine Einkunftserzielungsabsicht bei leerstehenden Wohnungen, wenn mit der Generalsanierung erst nach ca. 10 Jahren begonnen wird
- 20 Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 21 Entstehung eines Auflösungsverlusts gem. § 17 EStG bei nachträglichen Anschaffungskosten
- 22 Veräußerungszeitpunkt i.S.d. § 17 EStG bei Übergang des zivilrechtlichen Eigentums

- vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums
- 23 Zufluss von Gewinnausschüttungen beim beherrschenden Gesellschafter
- 24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Reisekosten bei Unternehmern

- 25 Klärendes Schreiben der Finanzverwaltung
- 26 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte
- 27 Reisekosten

Für alle Steuerpflichtigen

1 Neuregelung bei der Erbschaftsteuer bekommt Konturen

Nachdem das Bundesverfassungsgericht am 17.12.2014 urteilte, dass die Vorschriften zur Betriebsvermögensbegünstigung mit dem Grundgesetz unvereinbar sind, ist es Aufgabe des Gesetzgebers, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz abermals zu reformieren. Das Gericht hat dem Gesetzgeber eine Frist zu einer verfassungskonformen Ausgestaltung bis zum 30.6.2016 gegeben. Das Bundesfinanzministerium hat nun ein „**Eckwertepapier**“ zu den Reformüberlegungen bekannt gegeben. Dieses gibt erste Hinweise, wie das zukünftige Recht ausgestaltet sein könnte.

Wie zu erwarten, erfolgt keine grundsätzliche Neufassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, sondern lediglich eine punktuelle Änderung, um den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts gerecht zu werden. Allerdings sollen diese Änderungen deutlich gravierender ausfallen, als bislang auf Grund der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts angenommen. **Drei Kernbereiche** sind herauszugreifen:

- Nach bisherigem Recht wird das Unternehmensvermögen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont und zwar
 - zu 85% (Regelverschonung), wenn es zu max. 50%
 - zu 100 % (Optionsverschonung), wenn es zu max. 10%

aus Verwaltungsvermögen besteht. Zukünftig soll die bisherige Definition des Verwaltungsvermögens entfallen und der Begriff des **begünstigten Vermögens** neu definiert werden. Demnach sollen nach den Plänen des Bundesfinanzministeriums zum begünstigten Vermögen alle Wirtschaftsgüter eines Unternehmens gehören, die im Erwerbszeitpunkt zu mehr als 50 % (überwiegend) einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (**Hauptzweck**) dienen. Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb nur bis zu 50 % oder die losgelöst vom Betrieb der Vermögensverwaltung dienen, sollen nicht begünstigt sein. Die betrieblichen Schulden sollen konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nicht begünstigten Vermögen zugeordnet werden (konsolidierte Netto-Betrachtung). Sofern der Anteil des Verwaltungsvermögens 10 % oder weniger des Vermögens beträgt, soll dies unschädlich sein.

- Bisher kann der Erwerber eine Verschonung von 85 % (Regelverschonung) oder optional eine Verschonung von 100 % (Optionsverschonung) für das von ihm erworbene Unternehmensvermögen unabhängig von der Größe des übertragenen Unternehmens erhalten. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts muss bei großen Unternehmen aber eine **Bedürfnisprüfung** erfolgen. Hierbei soll geprüft werden, ob die Erbschaftsteuer gezahlt werden kann, ohne dass betriebliches Vermögen eingesetzt werden muss. Künftig soll daher die Verschonungsregel ohne Bedürfnisprüfung auf kleine und mittlere Unternehmen beschränkt werden.

Zur Abgrenzung der kleinen und mittleren Unternehmen von großen Unternehmen sieht das Eckwertepapier eine erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. € vor. Liegt der Wert des begünstigten Vermögens unterhalb der 20 Mio. €-Grenze, soll der Erwerber wie bisher eine 85 %ige oder 100 %ige Verschonung unter Einhaltung der bisherigen Haltefristen und Lohnsummenregelungen erhalten. Bei Erwerben über 20 Mio. € soll hingegen eine individuelle Bedürfnisprüfung zur Anwendung kommen. Im Rahmen der Bedürfnisprüfung soll jeder Erwerber nachweisen müssen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuerschuld sofort zu begleichen. Bei der Bedürfnisprüfung soll auch das vorhandene Privatvermögen und das bei der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergangene Privatvermögen berücksichtigt werden. Die Zumutbarkeitsgrenze soll bei 50 % dieser nicht betrieblichen Vermögenswerte gezogen werden. Von dieser Bedürfnisprüfung ist dann die Gewährung des Verschonungsabschlags insgesamt abhängig.

- Nach den bisherigen Regelungen sind Betriebe mit bis zu 20 Arbeitnehmern von der **Lohnsummenregelung** befreit. Für sie gelten lediglich die Haltefristen von 5 Jahren (Regelverschonung) bzw. 7 Jahren (Optionsverschonung), d.h. für diese Zeiträume müssen die bei Betriebsübergang im Unternehmen vorhandenen Lohnsummen gehalten werden. Anstelle dieser 20-Arbeitnehmer-Regelung ist vorgesehen, dass bei Unternehmen mit einem Unternehmenswert bis 1 Mio. € auf die Prüfung der Lohnsummenregelung verzichtet wird (Nichtaufgriffsgrenze) und wie bisher lediglich die Behaltensfristen 5 bzw. 7 Jahren zu beachten sind. Für Unternehmen mit einem Unternehmenswert von mehr als 1 Mio. € soll die Lohnsummenregelung uneingeschränkt, also unabhängig von der Anzahl der Arbeitnehmer, gelten.

Hinweis:

Die genaue Ausgestaltung des Gesetzes bleibt abzuwarten. Von Seiten der Wirtschaft und der Verbände stoßen die bisher bekannt gewordenen Pläne des Bundesfinanzministeriums auf großen Widerstand. Zwei Tendenzen sind aber jetzt schon ablesbar: Die gesetzlichen Änderungen werden wohl nicht erst zum 30.6.2016 kommen, sondern früher. Nach jetzigem Stand werden die Auswirkungen für größere mittelständische Unternehmen sehr viel gravierender ausfallen als bislang erwartet. Insoweit ist in einschlägigen Fällen dringend anzuraten, unter Hinzuziehung steuerlichen Rats auszuloten, ob derzeit noch das bestehende Recht für vorweggenommene Erbfolgen über Betriebsvermögen genutzt werden kann und soll.

2 Gesetzentwurf zur Anhebung des Grundfreibetrags, der Kinderfreibeträge und des Kindergelds

Die Bundesregierung muss alle zwei Jahre durch eine Expertenkommission die Höhe des Grundfreibetrags und der Kinderfreibeträge überprüfen lassen. Der 10. Existenzminimumbericht vom 30.1.2015 kommt zu dem Ergebnis, dass in den Veranlagungsjahren 2015 und 2016 sowohl beim Grundfreibetrag (derzeit 8 354 €) als auch beim Kinderfreibetrag (derzeit 2 184 € je Elternteil) Erhebungsbedarf besteht. Die Bundesregierung hat nun am 25.3.2015 einen Gesetzentwurf beschlossen, mit dem der steuerliche Grundfreibetrag, der Kinderfreibetrag und das Kindergeld rückwirkend ab dem 1.1.2015 sowie der Kinderzuschlag ab dem 1.7.2016 angehoben werden sollen.

Die maßgeblichen Werte sollen sich wie folgt entwickeln:

	Aktueller Stand	Ab 1.1.2015	Ab 1.1.2016
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	8 354 €	8 472 €	8 652 €
Kinderfreibetrag (je Elternteil)	2 184 €	2 256 €	2 304 €
Kinderfreibetrag inkl. Freibetrag für Betreuung und Erziehung (zusammen für beide Elternteile)	7 008 €	7 152 €	7 248 €
Kindergeld:			
erstes und zweites Kind jeweils	184 €	188 €	190 €
drittes Kind	190 €	194 €	196 €
viertes und jedes weitere Kind jeweils	215 €	219 €	221 €
	Aktueller Stand	Ab 1.7.2016	
Kinderzuschlag	140 €	160 €	

Hinweis:

Die Erhöhung des Grundfreibetrags soll rückwirkend zum 1.1.2015 erfolgen und würde daher zu einer Änderung des Lohnsteuertarifs ab dem 1.1.2015 führen. Derzeit ist der Lohnsteuerabzug aber nach dem (noch) geltenden Tarif vorzunehmen. Sobald das Änderungsgesetz beschlossen ist, sind die Arbeitgeber verpflichtet, Änderungen hinsichtlich der bereits für 2015 durchgeführten Lohnabrechnungen vorzunehmen, sofern dies für den Arbeitgeber wirtschaftlich zumutbar ist. In diesen Fällen stehen dann Korrekturläufe für die bereits abgerechneten Lohnabrechnungszeiträume an.

Daneben ist im Gespräch, im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren auch die Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende einzubringen. Die konkrete Umsetzung bleibt abzuwarten.

3 Einkommensgrenzen bei Grenzgängern

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen im Grundsatz nur Stpfl., die im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Unter bestimmten Bedingungen können aber auch Grenzgänger, also Stpfl., die im Ausland wohnen, aber die Einkünfte ganz überwiegend im Inland erzielen, auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Dies gilt für Grenzgänger mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedsstaat der EU oder des EWR. Vorteil dieser sog. fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht ist, dass diese Stpfl. mit ihrem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, der weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden können, so dass die Vorteile des Splittingverfahrens und verdoppelte Freibeträge genutzt werden können.

Hinweis:

Diese Regelungen gelten wegen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz auch für Stpfl. mit Wohnsitz in der Schweiz.

Voraussetzung für die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht ist, dass die Einkünfte des Stpfl. zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag (8 472 € in 2015) nicht übersteigen. Strittig war nun, wie diese Einkünfte zu berechnen sind. Im Urteilsfall, der dem Bundesfinanzhof vorlag, ging es um einen Stpfl. mit Wohnsitz in den Niederlanden.

Nach niederländischem Steuerrecht war niederländisches Arbeitslosengeld der Besteuerung zu unterwerfen, andererseits aber bei der niederländischen Einkommensteuer ein negativer Nutzungswert aus einer eigengenutzten Wohnung anzusetzen. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 1.10.2014 (Aktenzeichen I R 18/13) sind die relevanten Einkunftsgrenzen bei der Prüfung, ob eine fiktive unbeschränkte Einkommensteuer in Frage kommt, nach deutschem Einkommensteuerrecht zu ermitteln. Im Streitfall hatte dies zur Folge, dass der negative Nutzungswert aus der eigengenutzten Wohnung nicht anzusetzen war, weil das deutsche Einkommensteuerrecht einen solchen nicht kennt. Das niederländische Arbeitslosengeld war dagegen als Einkünfte aus den Niederlanden, also als ausländische Einkünfte, anzusetzen. Dies gilt unabhängig davon, dass vergleichbare Einkünfte in Deutschland steuerfrei wären. Im Urteilsfall wurde auf Grund der Würdigung die günstigere Zusammenveranlagung versagt und für den Stpfl. die Einzelveranlagung in Deutschland durchgeführt.

Handlungsempfehlung:

Die Ermittlung der relevanten Einkunftsgrenzen kann im Einzelfall schwierig sein. Da die Auswirkungen aber sehr bedeutsam sein können, sollte rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden, um die Konsequenzen in einer Vorausschau zu ermitteln.

4 Behindertengerechter Umbau einer Dusche als außergewöhnliche Belastung

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19.3.2014 (Aktenzeichen 1 K 3301/12) sind die Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau einer Dusche vollumfänglich als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Abziehbar sind zudem auch die notwendigen Folgekosten, die mit der Baumaßnahme einhergehen, wie z.B. neue Fliesen, Armaturen und Duschtür.

In dem vorliegenden Streitfall wurde eine Dusche mit Duschwanne in eine bodengleich begehbare und mit einem Rollstuhl befahrbare Dusche umgebaut. Das Finanzamt erkannte nur die Kosten für das rollstuhlbefahrbare Duschelement einschließlich der erforderlichen Anschlusssteile und Fliesen als außergewöhnliche Belastung an. Die übrigen Aufwendungen, wie z.B. für eine höhere Duschtüre, die wegen der neuen Tiefe der Dusche notwendig geworden war oder die Neuanschaffung von durch die Baumaßnahme beschädigten Armaturen und Wandfliesen, wurden nicht berücksichtigt. Das Finanzgericht entschied dagegen, dass sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Umbau der Dusche als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Nicht abziehbar seien jedoch Aufwendungen für Baumaßnahmen, für die die Krankheit oder Behinderung nicht ursächlich ist und die lediglich bei Gelegenheit eines behindertengerechten Umbaus durchgeführt werden.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sollte möglichst genau abgegrenzt werden, welche Aufwendungen durch die Krankheit/Behinderung selbst erforderlich geworden sind. Sinnvoll ist auch eine entsprechende rechnungsmäßige Trennung.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

Soll bei einem Firmenwagen der private Nutzungsanteil nicht nach der 1 %-Regelung, sondern individuell ermittelt werden, so muss zwingend ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** geführt werden. An ein solches Fahrtenbuch werden von der Finanzverwaltung hohe Anforderungen gestellt. Damit das Fahrtenbuch steuerlich anerkannt wird, ist zwingend die Aufzeichnung bestimmter Mindestangaben erforderlich. Auf die wichtigsten Aspekte wird im Folgenden eingegangen.

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich **die folgenden Angaben erforderlich**:

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

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

Ein steuerliches Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden. Somit wird ein mit einem Tabellenkalkulationsprogramm geführtes Fahrtenbuch regelmäßig nicht anerkannt.

Deutliche praktische Erleichterungen kann ein elektronisches Fahrtenbuch bringen. Dieses zeichnet mittels GPS automatisch die vorgenommenen Fahrten auf. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird steuerlich anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen sein, zumindest aber dokumentiert werden. Die Finanzverwaltung betont in dem Schreiben der Oberfinanzdirektion Rheinland und Münster (Kurzinfor LSt-Außendienst Nr. 02/2013 vom 18.2.2013), dass **die Prüfung, ob ein elektronisches Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist**, nur für den jeweiligen Einzelfall erfolgen kann. Dabei sind vor allem diese Grundsätze zu beachten:

- Die Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten Software sollte anhand eines **Prüfzertifikats des Herstellers** nachgewiesen werden. Dabei ist zu beachten, dass sich das Zertifikat immer auf die aktuell eingesetzte Softwareversion beziehen muss.
- Die **eindeutige Kennzeichnung einer geänderten Eingabe** sowohl in der Anzeige des elektronischen Fahrtenbuchs am Bildschirm als auch in seinem Ausdruck ist unverzichtbare Voraussetzung für die Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuchs.
- Es muss sichergestellt sein, dass die **Daten** des elektronischen Fahrtenbuchs bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist für ein Fahrtenbuch **unveränderlich aufbewahrt** und ggf. wieder (unverändert) lesbar gemacht werden können. Bei eventuellen Änderungen müssen die Änderungshistorie mit Änderungsdatum/-daten und (jeweils) ursprünglichem Inhalt ersichtlich sein. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.
- Der **Fahrtzweck** kann im Nachhinein, z.B. in einem **Webportal**, eingetragen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass Person und Zeitpunkt der Eintragung softwareseitig dokumentiert werden. Da das Fahrtenbuch zeitnah geführt werden muss, hat die **Eintragung des Fahrtziels innerhalb von sieben Tagen** nach Abschluss der Fahrt zu erfolgen.
- Bei einem elektronischen Fahrtenbuch sind die **GPS-Ermittlung** der Fahrtstrecken und die dadurch entstehende Abweichung vom Tachostand des Fahrzeugs grds. unbedenklich. Allerdings sollte der tatsächliche Tachostand im Halbjahres- oder Jahresabstand dokumentiert werden.

Jüngst wurden diese Grundsätze auch vom Finanzgericht Baden-Württemberg mit rechtskräftigen Urteilen vom 14.10.2014 (Aktenzeichen 11 K 736/11 und 11 K 737/11) bestätigt. Herausgestellt wird von dem Gericht, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch bei einer mittels eines Computerprogramms erzeugten Datei dann nicht vorliegt, wenn an deren bereits eingegebenem Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch Veränderungen vorgenommen werden können, ohne dass die Reichweite dieser Änderungen in der Datei selbst dokumentiert und bei gewöhnlicher Einsichtnahme in die Datei offengelegt wird. Unerheblich sei hierbei, ob der Stpfl. tatsächlich Veränderungen am eingegebenen Datenbestand vorgenommen hat. Weiterhin wurde entschieden, dass in dem Fall, in dem sich nicht mehr feststellen lässt, ob der Stpfl. das Fahrtenbuch mit einer abänderbaren oder einer nicht abänderbaren Version des von ihm genutzten Fahrtenbuchprogramms erstellt hat, die Nichtaufklärbarkeit des Sachverhalts zu seinen Lasten geht, soweit er sich auf die für ihn steuerlich günstigere Ermittlung des Privatanteils der Kfz-Nutzung durch Führen eines Fahrtenbuchs beruft.

Handlungsempfehlung:

Die regelmäßig kostspielige Investition in ein elektronisches Fahrtenbuch kann eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten. Aber auch bei einem solchen elektronischen Fahrtenbuch sind die dargestellten Regeln zu beachten, damit die Anerkennung durch die Finanzverwaltung erfolgt.

6 Umsatzbesteuerung bei von einem Subunternehmer bewirtschafteter Kantine

Strittig war die Umsatzbesteuerung der verbilligten Essensabgabe des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer in einer Kantine, die nicht von ihm selbst, sondern von einem Subunternehmer betrieben wurde. Das Finanzgericht Münster hat mit rechtskräftigem Urteil vom 5.8.2013 (Aktenzeichen 5 K 3191/10 U) entschieden, dass die Umsatzsteuer weder nach dem tatsächlich gezahlten Entgelt noch nach den bei der Ausführung der Umsätze entstandenen Ausgaben (Mindestbemessungsgrundlage) zu bemessen sei, sondern nach dem marktüblichen Entgelt für die Mahlzeiten, auch wenn dieses unterhalb der Mindestbemessungsgrundlage liegt. Eine Besteuerung auf Grundlage der amtlichen Sachbezugswerte könne in diesem Fall ebenfalls nicht erfolgen.

Hinweis:

Auf die Praxis der Finanzverwaltung konnte sich der Stpfl. insoweit nicht berufen. Denn danach wird bei einer verbilligten Abgabe von Mahlzeiten eines Unternehmers an seine Arbeitnehmer nur bei einer unternehmenseigenen Kantine – nicht dagegen bei einer wie im Streitfall nicht vom Unternehmer selbst betriebenen Kantine – aus Vereinfachungsgründen die Bemessungsgrundlage (lediglich) unter Ansatz der vom Arbeitnehmer gezahlten Essenspreise, mindestens jedoch der amtlichen Sachbezugswerte nach der Sachbezugsverordnung, ermittelt.

Für Unternehmer und Freiberufler

7 Finanzverwaltung hat Grundsätze hinsichtlich der formalen Anforderungen an die Buchführung aktualisiert

Mit Schreiben vom 14.11.2014 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10003) hat die Finanzverwaltung die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht.

Damit werden – nach längerer Diskussion mit den Fachverbänden – die aus 1995 stammenden bisherigen Grundsätze (noch bezeichnet als „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme – GoBS“) auf den aktuellen Stand gebracht. In den nun veröffentlichten GoBD sind auch die bisherigen Stellungnahmen der Finanzverwaltung zum Datenzugriff im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen mit aufgenommen worden.

a) Bedeutung der GoBD

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist zu bejahen, wenn die vorgeschriebenen Buchführungswerke auch tatsächlich geführt werden, formell und inhaltlich den Anforderungen entsprechen sowie über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorgelegt werden können. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sind die Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung löst die **Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit** aus, kehrt also die Beweislast dafür, dass der in der Buchführung erfasste Geschäftsverlauf sich anders zugetragen hat, gegen die Finanzbehörde. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen GoBD stellen nun eine Auslegung der formellen Anforderungen an die Buchführung aus deren Sicht dar.

Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß oder steht ihre sachliche Unrichtigkeit fest, so besteht für die Finanzbehörde die Möglichkeit, den Gewinn zu schätzen. Hier setzt die Rechtsprechung der Finanzverwaltung allerdings Grenzen: Eine Schätzung scheidet nach allgemeinen Grundsätzen aus, wenn die durch die Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können.

Hinweis:

Der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kommt in der Praxis also eine große Bedeutung zu. Auch wenn die Möglichkeiten der Gewinnschätzung für die Finanzverwaltung eingeschränkt sind, sollten derartige Diskussionen tunlichst vermieden werden, damit der Stpfl. nicht in eine Defensivposition gedrängt wird.

Handlungsempfehlung:

Aus diesem Grunde sollten die individuellen Abläufe im Betrieb regelmäßig aufgenommen und daraufhin überprüft werden, ob diese den formellen Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Diese Empfehlung für die Praxis gilt ungeachtet der Tatsache, dass es in der Literatur durchaus umstritten ist, welchen Stellenwert den GoBD zukommt, da es sich im Grundsatz nur um eine Auslegung der Finanzverwaltung handelt.

b) Änderungen im Überblick

Das BMF-Schreiben ist mit 183 Textziffern sehr umfangreich, enthält jedoch in weiten Teilen keine gravierenden Änderungen zu den bisherigen Grundsätzen. Herauszustellen sind folgende **neue Aspekte**:

- Die GoBD konkretisieren das Gebot zeitnaher Erfassung von Geschäftsvorfällen. Dabei hält die Finanzverwaltung jede Verzögerung, die nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles bedingt ist, für kritisch. Bei unbaren Geschäftsvorfällen ist die Verzögerung unbedenklich, wenn die Erfassung innerhalb von zehn Tagen erfolgt (Tz. 47).
- Die GoBD führen tabellarisch die inhaltlichen Anforderungen an Buchungsbelege auf (Tz. 77). Ausführliche Hinweise geben Tz. 82 ff. zur Journal- und Kontenfunktion. Neu ist v.a. der nicht abschließende Katalog von Angaben (Tz. 94), die für eine solche Erfassung benötigt werden.

- Elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen grundsätzlich im Empfangsformat aufbewahrt werden (Tz. 131). E-Mails, die nur als „Transportmittel“ – etwa für eine Rechnung – dienen, sind nicht aufbewahrungspflichtig (Tz. 121). Eine Aufbewahrung elektronischer Dokumente in Papierform ist nur in Sonderfällen unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit gestattet (Tz. 133, 119).
- Zertifizierungen und Software-Testate Dritter zur eingesetzten Buchhaltungssoftware mögen zwar als Entscheidungskriterium des Stpfl. dienen, binden die Finanzbehörde jedoch nach wie vor nicht (Tz. 181).

Hinweis:

Kern der GoBD ist das Erfordernis einer Verfahrensdokumentation. Diese muss den im Unternehmen gewählten Prozess im Bereich der Buchführung erläutern. Im Grundsatz müssen der Weg und die Verarbeitung der Belege von deren Entstehung bis hin zu einem eventuellen Aufruf durch einen Betriebsprüfer dargestellt werden. Die Verfahrensdokumentation besteht im Grundsatz aus (1.) der allgemeinen Beschreibung des Geschäftsprozesses, (2.) der Anwenderdokumentation, (3.) der technischen Systemdokumentation und (4.) der Betriebsdokumentation. Da sich sowohl Geschäftsprozesse an sich als auch die dafür eingesetzten IT-Applikationen über den Zeitablauf ändern können, muss die Verfahrensbeschreibung neben den aktuellen auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisen und dem in der Praxis eingesetzten Prozess entsprechen. Der notwendige Umfang der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität der betrieblichen Abläufe.

c) Zeitnahe Erfassung von Geschäftsvorfällen

Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Konkretisiert wird dies von der Finanzverwaltung wie folgt:

- Eine Erfassung von **unbaren Geschäftsvorfällen** innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich.
- **Kasseneinnahmen und Kassenausgaben** sollen täglich festgehalten werden.
- Es ist nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig (z.B. in Personenkonten) nicht erfasst werden.

Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann ist dies unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden:

- Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern und
- durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z.B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc.

Hinweis:

Soweit zwischen dem Buchungsvorfall und der Verbuchung eine gewisse Zeit vergeht, muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass die Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst werden. Dies betrifft dann insbesondere die Sicherung der Belege. Vorsorge kann z.B. getroffen werden durch elektronische Belegsicherung unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System.

d) Anforderungen an Buchungsbelege

Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zu Grunde liegen, der nach Ansicht der Finanzverwaltung folgenden Inhalt haben muss:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (z.B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)	Angabe zwingend Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) Sofern die Fremdbelegnummer eine eindeutige Zuordnung zulässt, kann auch diese verwendet werden
Belegaussteller und -empfänger	Angabe zwingend, soweit dies zu den branchenüblichen Mindestaufzeichnungspflichten gehört und keine Aufzeichnungserleichterungen bestehen
Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags
Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles	Zwingend nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs
Belegdatum	Angabe zwingend; evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei umfangreichem Beleganfall erforderlich
Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden	z.B. Bediener der Kasse

Hinweis 1:

Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein.

Hinweis 2:

Bei elektronischen Belegen wird die Kontierung durch Verbindung mit dem Datensatz oder durch elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erreicht. Andernfalls muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit nachvollziehbar und nachprüfbar sind.

e) Aufbewahrung

In der Praxis ergeben sich vielfach Fragen hinsichtlich der Aufbewahrung von elektronischen Dokumenten. Grundsätzlich gilt, dass in dem Fall, in dem aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen sind, diese auch in dieser Form aufzubewahren sind und vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden dürfen. Die Dokumente dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z.B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Stpfl. elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird. Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z.B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z.B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.

Hinweis:

Erfolgt eine elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang), so gelten besondere Verfahrensvorschriften. Insbesondere muss eine Verfahrensdokumentation für den Scanvorgang vorhanden sein. Das Archivierungssystem sollte einer Systemprüfung unterworfen worden sein, um sicherzustellen, dass es sich um ein revisionsssicheres System handelt.

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Stpfl. muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

8 Gesetzgebung: „Bürokratieentlastungsgesetz“ auf den Weg gebracht

Das Bundeskabinett hat den Gesetzentwurf des sog. Bürokratieentlastungsgesetzes beschlossen. Hiermit sollen weitere Entlastungen der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie umgesetzt werden. Vorgesehen sind insbesondere folgende Maßnahmen:

- **Reduzierung der Buchführungspflichten:** Um eine größere Anzahl von Unternehmen von der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht zu befreien, sollen die Grenzbeträge im Handelsgesetzbuch und in der Abgabenordnung um jeweils 20 % auf 600 000 € (Umsätze) bzw. 60 000 € (Gewinn) angehoben werden. Fallen gewerbliche Einzelunternehmen oder Personengesellschaften unter diese Grenzen, so brauchen diese keine doppelte Buchführung einzurichten und keinen Jahresabschluss zu erstellen. Der steuerliche Gewinn kann dann mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Dies ist im Regelfall einfacher und macht z.B. eine Inventur am Bilanzstichtag entbehrlich.

Hinweis:

Die angehobenen Schwellenwerte für die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht sollen erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2015 beginnen, im Regelfall also für das Wirtschaftsjahr 2016.

- Durch die geplante **Anhebung der Schwellenwerte in verschiedenen Wirtschaftsstatistikgesetzen** sowie in der Intrahandelsstatistik von derzeit 500 000 € auf 800 000 € werden Existenzgründer bzw. junge Unternehmen von statistischen Meldepflichten befreit. Im Umweltstatistikgesetz soll erstmals ein Schwellenwert von 800 000 € für die statistischen Meldepflichten eingeführt werden.

Hinweis:

Diese Erleichterungen sollen ab dem 1.1.2016 gelten.

- **Anhebung der Pauschalierungsgrenze für kurzfristig Beschäftigte:** Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor bei Arbeitnehmern, die nicht länger als 18 zusammenhängende Arbeitstage beschäftigt werden oder deren Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich ist und deren Arbeitslohn derzeit pro Arbeitstag durchschnittlich 62 € nicht übersteigt. In diesen Fällen kann die Lohnsteuer pauschal mit 25 % erhoben werden. Als Folge der Einführung des gesetzlichen Mindestlohns soll die tägliche Verdienstgrenze von derzeit 62 € auf 68 € angehoben werden, was bei acht Arbeitsstunden einem Stundenlohn von 8,50 € entspräche.

Hinweis:

Diese Anhebung soll rückwirkend zum 1.1.2015 in Kraft treten.

9 Manipulierbare Kassensysteme: Hersteller haften persönlich für hinterzogene Steuern ihrer Kunden

Der Einsatz von Manipulationssoftware in Kassen-, Warenwirtschafts- oder anderen Aufzeichnungssystemen, gerade in Betrieben mit umfangreichen Bargeschäften, ist keine Seltenheit. Die sog. Zapper werden z.B. in der Gastronomie, Apotheken, Taxibetrieben oder Spielhallen eingesetzt. Welche Folgen aus dem Einsatz solcher Manipulationssoftware drohen, macht der Beschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 7.1.2015 (Aktenzeichen 5 V 2068/14) deutlich. Das Gericht hat entschieden, dass der Geschäftsführer einer Firma, die Kassensysteme mitsamt Manipulationssoftware herstellt und vertreibt, für die Steuern haftet, die ein Kunde unter Nutzung dieser Software hinterzogen hat.

In Haftung genommen wurde der Geschäftsführer einer GmbH, die Kassensysteme herstellt und vertreibt. Zu seinen Kunden gehörte auch der Besitzer eines Eiscafés. Im Rahmen einer Außen- und Steuerfahndungsprüfung bei diesem wurde festgestellt, dass er die in seinem Kassensystem erfassten Daten nachträglich manipuliert hatte, und zwar mithilfe des mit dem Kassensystem ausgelieferten Manipulationsprogramms. Die Minderung der tatsächlich erzielten Umsätze führte letztlich zu einem Steuerschaden von rund 1,9 Mio. €.

Im Steuerstrafverfahren räumte der Besitzer des Eiscafés die Manipulationen in vollem Umfang ein. Er gab an, dass der Geschäftsführer der GmbH ihm das Kassensystem verkauft und ihn auch in die Benutzung der Manipulationssoftware eingewiesen habe. Dabei sei ihm versichert worden, die Software könne „völlig risikolos“ eingesetzt werden. Das Landgericht Koblenz verurteilte den Besitzer des Eiscafés zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren wegen Steuerhinterziehung. Anschließend wurde gegen den Geschäftsführer der GmbH, die das Kassensystem verkauft hatte, ein Verfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eingeleitet. Im Rahmen weiterer Durchsuchungen sowohl bei der GmbH als auch bei dem Geschäftsführer selbst sowie durch Mitarbeiterbefragungen konnte eine vorsätzliche Hilfeleistung zur Steuerhinterziehung nachgewiesen werden. Da der Eiscafé-Besitzer als Haupttäter die hinterzogenen Steuern selbst nicht zahlte, erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid, mit dem der Geschäftsführer für die Steuerrückstände in Haftung genommen wurde.

Hinweis:

Der Einsatz solcher Manipulationssoftware ist durchaus weit verbreitet. Die strafrechtlichen und steuerlichen Risiken sollten durch das Urteil deutlich geworden sein.

10 Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen – Bewirtung bei einer Besprechung

Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass sind lediglich zu 70 % zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Zum Nachweis über die Höhe und die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen sind der Ort, der Tag, die Teilnehmer, der Anlass der Bewirtung und die Höhe der Aufwendungen durch den Stpfl. schriftlich festzuhalten, andernfalls entfällt der Betriebsausgabenabzug vollständig. Erfolgt die Bewirtung in einer Gaststätte, so genügen neben dem Rechnungsbeleg Angaben über Anlass und Teilnehmer. Aufmerksamkeiten sind in vollem Umfang abziehbar.

Das aktuelle rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.11.2014 (Aktenzeichen 14 K 2477/12 E, U) verdeutlicht die Grenzen der Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen. Der strittige Sachverhalt war vergleichsweise schlicht: Nach Angaben des Stpfl. soll im Rahmen von Besprechungen mit Mandanten und Fachkollegen in seiner Kanzlei Wein angeboten und gemeinsam getrunken worden sein.

Die Aufwendungen für den Erwerb von Wein wurden in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen; die auf die Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer wurde in voller Höhe als Vorsteuern geltend gemacht. Der Stpfl. beantwortete die während der Außenprüfung durch das Finanzamt aufgeworfenen Fragen zu den Teilnehmern, den Tagen sowie den konkreten Anlässen der Besprechungen, bei denen Wein getrunken worden sein soll, nicht. Die Außenprüferin ordnete die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Weins der privaten Lebensführung des Stpfl. zu und versagte daher den Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben sowie den Abzug der auf diese Aufwendungen entfallenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern.

Das Finanzgericht bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Die Argumentation des Gerichts war wie folgt:

- Die Bewirtung war grds. geschäftlich veranlasst, da Personen bewirtet wurden, zu denen Geschäftsbeziehungen bestanden oder zu denen Geschäftsbeziehungen angebahnt werden sollten.
- Es liegen hier keine Aufmerksamkeiten vor; diese würden nicht unter die Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen fallen. Der Ausschluss der Abzugsbeschränkung für „übliche Gesten der Höflichkeit“ gilt nur für die Gewährung von **Aufmerksamkeiten in geringem Umfang** (wie Kaffee, Tee, Gebäck) und bezieht damit nicht die hier nach den Angaben des Stpfl. während der Besprechungen getrunkenen Weine ein. Denn das Anbieten und Darreichen von Weinen, also von alkoholhaltigen Getränken, anlässlich einer geschäftlich veranlassten Besprechung – sei es mit Mandanten oder mit Fachkollegen – liegt nach Überzeugung des Gerichts unabhängig vom Wert des konsumierten Weins ihrer Art nach außerhalb dessen, was gewöhnlich bei einer geschäftlich veranlassten Besprechung erwartet werden kann, und überschreitet mithin den Rahmen der Üblichkeit.
- Überdies fehlten im entschiedenen Fall die für Bewirtungsaufwendungen erforderlichen Angaben, so dass der Betriebsausgabenabzug in voller Höhe entfiel. Zum **Nachweis** der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Stpfl. bei einer Bewirtung außerhalb einer Gaststätte nach den gesetzlichen Vorgaben schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen. Gemacht wurden im vorliegenden Fall lediglich allgemeine Angaben über den Anlass der Bewirtung („Besprechungen mit Mandanten und mit Fachkollegen“), was nicht ausreichend ist.
- Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben ist weiterhin die **zeitnahe Erstellung des (Eigen-)Belegs**. Denn generell ist im Hinblick auf eine klare Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre der Aufzeichnungspflicht nur genügt, wenn Bewirtungsaufwendungen jeweils von Anfang an, fortlaufend und zeitnah, gesondert von sonstigen Betriebsausgaben schriftlich festgehalten werden, weil nur so die sachlich zutreffende Zuordnung solcher Aufwendungen und die einfache Prüfung ihrer Abziehbarkeit gewährleistet ist.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht zum einen die Grenzen des Ausschlusses der Abzugsbeschränkung bei Bewirtungen anlässlich von Besprechungen und zum anderen auch die Notwendigkeit der Beachtung der formalen Voraussetzungen für den Abzug von Bewirtungsaufwendungen. In der Praxis scheitert in Streitfällen der Betriebsausgabenabzug regelmäßig schon an Letzterem.

11 Arbeitszimmer eines Pensionärs

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

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

Hinweis:

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

Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu urteilen, bei dem ein **Arbeitnehmer nach seiner Pensionierung** eine selbständige gutachterliche Tätigkeit unter Nutzung eines Arbeitszimmers durchführte. Strittig war, ob das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt (und deshalb die Aufwendungen voll abzugsfähig sind). Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.11.2014 (Aktenzeichen VIII R 3/12) bejaht. Einkünfte aus einer früheren Arbeitnehmertätigkeit seien bei der Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, nicht zu berücksichtigen. Nach Auffassung des Gerichts seien nur solche Einkünfte in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, die ein Tätigwerden erfordern.

Hinweis:

Die Entscheidung ermöglicht Pensionären, die noch anderweitig Einkünfte erzielen und dabei ein häusliches Arbeitszimmer nutzen, den vollständigen Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Soweit die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben allerdings zu Verlusten führen, werden diese steuerlich nur dann anerkannt, wenn nachgewiesen wird, dass die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, d.h. aus der Tätigkeit insgesamt – also bis zu deren voraussichtlicher Beendigung – ein positives Ergebnis erzielt wird.

12 Einnahmen-Überschussrechnung: Zu Unrecht erstattete Vorsteuern sind Betriebseinnahmen

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 12.11.2014 (Aktenzeichen X R 39/13) klar, dass bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG auch zu Unrecht erstattete Vorsteuern als Betriebseinnahme zu behandeln sind. Als Betriebseinnahme sei jeder Zugang in Geld oder Geldeswert zu verstehen, der durch den Betrieb veranlasst ist. Eine spätere Rückzahlung der Vorsteuern stelle eine Betriebsausgabe dar.

Hinweis:

Es kommt also nicht zu einer Abweichung vom Zufluss-/Abflussprinzip.

13 Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für betrieblich genutzte, nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Praxisräume

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 12.2.2014 (Aktenzeichen 7 K 407/13 E) klargestellt, dass AfA-Beträge und Zinszahlungen auch dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn der Stpfl. nicht Eigentümer des Wirtschaftsguts (im Urteilsfall: Praxisräume) ist, für das er die Aufwendungen getätigt hat. Die Berechtigung zum Betriebsausgabenabzug sei gegeben, sofern die Aufwendungen im betrieblichen Interesse des Stpfl. getätigt wurden und dieser sie wirtschaftlich tatsächlich selbst getragen hat. Entscheidend sei also nicht, dass der Stpfl. rechtlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts (hier: der Praxisräume) ist. Vorliegend waren die Herstellungskosten der Praxisräume, die der Stpfl. trug, bilanztechnisch „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ zu aktivieren und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abzuschreiben.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist unter dem Aktenzeichen VIII R 10/14 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig.

Für Personengesellschaften

14 An Gesellschafter zu Wohnzwecken überlassene Wohnung kann Betriebsvermögen sein

Nicht selten tritt der Fall auf, dass eine Immobilie, die zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gehört, an Gesellschafter zur privaten Nutzung überlassen wird. Handelsrechtlich zählt die Immobilie unzweifelhaft zum Vermögen der Gesellschaft und ist daher in der Handelsbilanz der Gesellschaft auszuweisen. Entsprechend sind auch Aufwendungen wie AfA, Finanzierung, Instandhaltungen und laufende Kosten in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Ebenso etwaige Erträge. Steuerlich ist in diesen Fällen zu differenzieren:

- Notwendiges Betriebsvermögen wird im Regelfall nicht vorliegen, da die Immobilie für den Betrieb der Gesellschaft nicht notwendig ist. Im Einzelfall kann dies anders sein, wenn z.B. die Immobilie als Werkwohnung ausgestaltet ist und der nutzende Gesellschafter im Betrieb tätig ist.
- Wird die Immobilie dem Gesellschafter unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen, so liegt regelmäßig steuerlich notwendiges Privatvermögen vor, d.h., die Immobilie ist nicht in der Steuerbilanz auszuweisen. Gleiches gilt für die die Immobilie betreffenden Aufwendungen. Es kommt hierbei also zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Auch in diesem Fall kann im Einzelfall eine andere Sichtweise geboten sein, wenn z.B. die Immobilie zur Sicherung betrieblicher Darlehen eingesetzt wird.
- Wird die Immobilie einem Gesellschafter zu üblichen Konditionen oder verbilligt (aber eben nicht unentgeltlich) zur privaten Nutzung überlassen, so kann die Immobilie steuerlich als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Ein Wirtschaftsgut kann dann zum (gewillkürten) Betriebsvermögen gehören, wenn es objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber subjektiv dazu bestimmt ist, den Betrieb zu fördern und ihm zu dienen. Erforderlich ist insbesondere auch, dass Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens zeitnah in die Buchführung aufgenommen werden.

Der letztgenannte Fall ist nun ausdrücklich vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.8.2014 (Aktenzeichen IV R 56/11) entschieden worden. Im Urteilsfall hatte eine Erbgemeinschaft einen größeren Hotelkomplex errichtet und betrieben. Im Hotelkomplex befanden sich drei Wohnungen, welche von drei Gesellschaftern zu einem unter der ortsüblichen Miete liegenden Entgelt genutzt wurden. Die Wohnungen waren speziell auf die persönlichen Bedürfnisse der nutzenden Gesellschafter eingerichtet. Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass die drei Wohnungen steuerlich als Betriebsvermögen behandelt werden können. Dies bedeutet, dass alle mit den Wohnungen zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich bei der Gesellschaft erfasst werden. Die vereinnahmten Mieten stellen Erträge dar. Auf Grund der verbilligten Vermietung ist zusätzlich eine Nutzungsentnahme zu erfassen, die mit den anteiligen Kosten, höchstens mit der Differenz zur Marktmiete, zu bewerten ist.

Handlungsempfehlung:

Wird Betriebsvermögen von Gesellschaftern zu privaten Zwecken genutzt, so sollte dies entgeltlich erfolgen. Liegt das Nutzungsentgelt unter dem marktüblichen Wert, so muss eine Nutzungsentnahme berücksichtigt werden. Im Einzelnen sollten diese Fälle unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

15 Tarifbegünstigung für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen werden unter bestimmten Bedingungen einem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Materiell kann die Begünstigung sehr bedeutsam sein. Die Tarifbegünstigung setzt voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Zu dieser Fragestellung sind aktuell zwei wichtige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ergangen:

- Mit Urteil vom 17.12.2014 (Aktenzeichen IV R 57/11) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Tarifbegünstigung nicht zu gewähren ist, wenn Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer KG unter Fortführung stiller Reserven (also zu Buchwerten) auf eine Schwester-KG übertragen und sodann die Mitunternehmeranteile an der Schwester-KG veräußert werden, weil nicht alle in der Person des Veräußerers (Mitunternehmers) vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden.

Hinweis:

Für die Tarifbegünstigung ist nach dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich eine zeitraumbezogene Betrachtung geboten, wenn auf Grund einheitlicher Planung und in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung der betrieblichen Sachgesamtheit eine wesentliche Betriebsgrundlage ohne Aufdeckung der enthaltenen stillen Reserven aus deren Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Umfasst ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte, so gebietet der Zweck der Tarifbegünstigung, sämtliche Teilakte (im Urteilsfall: die Übertragung und danach die Veräußerung) miteinander zu verklammern und als einen einheitlichen Vorgang im Hinblick auf die atypische Zusammenballung der Einkünfte zu betrachten. Außerordentliche Einkünfte liegen daher nicht vor, wenn durch einzelne Teilakte des einheitlich zu betrachtenden Vorgangs nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden.

- In dem Urteil vom 9.12.2014 (Aktenzeichen IV R 36/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht der Tarifbegünstigung unterliegt, wenn der Stpfl. zuvor auf Grund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen hat. Im Urteils Sachverhalt wurde in einem ersten Schritt ein Teil-Kommanditanteil (und ein Teil-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH) unentgeltlich auf die Ehefrau übertragen und sodann der Rest-Kommanditanteil (und der Rest-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH) veräußert. Das Gericht bestätigte die Ansicht des Finanzamts, dass für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils die Steuersatzermäßigung nicht zu gewähren ist. Die Tarifbegünstigung setze demnach voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Die in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung der Sachgesamtheit erfolgte Ausbringung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten steht der Tarifbegünstigung aber entgegen.

Handlungsempfehlung:

Derartige Gestaltungen bedürfen einer intensiven steuerlichen Prüfung, welche Lösung im Einzelfall günstiger ist. Dabei ist zu beachten, dass die Tarifbegünstigung unter engen persönlichen Restriktionen steht. Im konkreten Fall sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

16 Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit eines selbständigen Arztes auch bei Beschäftigung angestellter Ärzte möglich

Freiberufliche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn der Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Er muss im Grundsatz allen Tätigkeiten „seinen Stempel aufdrücken“. Die Beschäftigung von fachlich vorgebildeten Mitarbeitern steht der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit aber nicht entgegen, wenn der Berufsträger auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend tätig wird und auch hinsichtlich der für den Beruf typischen Tätigkeit eigenverantwortlich mitwirkt. Freiberufliche Arbeit leistet der Berufsträger nach der Rechtsprechung nur, wenn die Ausführung jedes einzelnen ihm erteilten Auftrags ihm und nicht dem fachlichen Mitarbeiter, den Hilfskräften, den technischen Hilfsmitteln oder dem Unternehmen als Ganzem zuzurechnen ist. In einfachen Fällen genügt hingegen eine fachliche Überprüfung der Arbeitsleistung des Mitarbeiters.

Dass dies in der Praxis zu Streitfragen führt, zeigt folgender nun vom Bundesfinanzhof entschiedener Fall: Die Stpfl. betrieb eine Gemeinschaftspraxis für Anästhesie in der Rechtsform einer GbR. Sie übte ihre Berufstätigkeit durch ihre Gesellschafter ohne Praxisräume als mobilen Anästhesiebetrieb in der Praxis von Ärzten aus, die Operationen unter Narkose durchführen wollten. Die Gesellschafter der Stpfl. legten wöchentlich im Voraus fest, welcher Arzt bei welchem Operateur nach den von ihnen entwickelten standardisierten Behandlungsmethoden tätig werden sollte. Jeweils einer der Gesellschafter führte eine Voruntersuchung durch und schlug eine Behandlungsmethode vor. Die eigentliche Anästhesie führte sodann ein anderer Arzt aus. In den Streitjahren 2004 und 2005 beschäftigte die Stpfl. eine angestellte Ärztin, die solche Anästhesien nach den Voruntersuchungen der Gesellschafter der Stpfl. in einfach gelagerten Fällen vornahm. Problematische Fälle blieben den Gesellschaftern der Stpfl. vorbehalten. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Stpfl. ihre ärztliche Tätigkeit wegen Beschäftigung der angestellten Ärztin nicht mehr leitend und eigenverantwortlich durch ihre Gesellschafter ausübte und deshalb gewerblich tätig war.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 16.7.2014 (Aktenzeichen VIII R 41/12) entschieden, dass im vorliegenden Fall sehr wohl freiberufliche Einkünfte vorliegen. Das Gericht begründete, dass selbständige Ärzte ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich ausüben, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten Ärzten erbringen lassen. Voraussetzung dafür sei allerdings, dass sie auf Grund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals patientenbezogenen Einfluss nehmen, so dass die Leistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des Freiberuflers trägt.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte wegen den materiell sehr bedeutsamen Folgen stets steuerlicher Rat eingeholt werden, um ggf. einer Gewerblichkeit durch entsprechende Gestaltung der betrieblichen Abläufe zu begegnen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Kein Abgeltungsteuersatz auf Zinsen aus Darlehen zwischen Ehegatten bei finanzieller Beherrschung

Kapitalerträge unterliegen im Grundsatz dem vergleichsweise günstigen Abgeltungsteuersatz von 25 %. Dies könnte unter nahestehenden Personen zu Gestaltungen genutzt werden. So könnte der eine Ehegatte E1 dem anderen Ehegatten E2 ein Darlehen gewähren und damit z.B. ein Vermietungsobjekt finanzieren. Bei E1 unterlägen die Zinsen dann nur dem Abgeltungsteuersatz von 25 %, bei E2 wären die Zinsaufwendungen aber Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und würden damit die Einkünfte zum normalen Einkommensteuertarif, der einen Steuersatz von bis zu 45 % vorsieht, mindern.

Um diese Gestaltungen zu verhindern, ist gesetzlich bestimmt, dass der Abgeltungsteuersatz nicht zur Anwendung kommt, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind und die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner (im vorstehenden Beispiel: E2) Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Der Bundesfinanzhof hat hierzu allerdings einschränkend entschieden, dass ein lediglich aus der Eheschließung abgeleitetes persönliches Verhältnis – und ebenso im Verhältnis zwischen Eltern und Kindern – allein nicht ausreicht, um ein solches Näheverhältnis zu begründen. Ein Näheverhältnis liegt u.a. aber dann vor, wenn der Stpfl. auf die Person des Darlehensnehmers einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

In dem nun mit Urteil vom 28.1.2015 (Aktenzeichen VIII R 8/14) entschiedenen Fall lag aber gerade eine solche finanzielle Beherrschung vor und damit war der Abgeltungsteuersatz ausgeschlossen. Im Urteilsfall gewährte der Ehegatte E1 seiner Ehefrau E2 Darlehen zur Anschaffung und Renovierung einer fremdvermieteten Immobilie. E2 war mangels eigener finanzieller Mittel und Kreditwürdigkeit auf die Darlehensgewährung durch den Ehegatten angewiesen. In diesem Fall kam wegen der vorhandenen finanziellen Beherrschung der Abgeltungsteuersatz nicht zur Anwendung, d.h. die Zinserträge aus den Darlehen unterlagen bei E1 dem normalen Einkommensteuertarif.

Der Bundesfinanzhof stellt im Übrigen heraus, dass der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes in diesen Fällen verfassungsgemäß ist, da er nicht an das persönliche Näheverhältnis der Ehegatten anknüpft, sondern auf der finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber beruht.

Handlungsempfehlung:

Bei Darlehen unter nahestehenden Personen ist also im Einzelfall sorgfältig zu prüfen, ob eine finanzielle Beherrschung vorliegt und damit der Abgeltungsteuersatz ausgeschlossen ist. Ist die nahestehende Person (z.B. Ehegatte oder Kinder) dagegen finanziell unabhängig, so kommt der Abgeltungsteuersatz zur Anwendung und bietet Gestaltungsmöglichkeiten.

18 Abgeltungsteuer: Kein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten bei Günstigerprüfung

Kapitalerträge unterliegen grundsätzlich dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Verbunden mit dem im Vergleich zum normalen Einkommensteuertarif günstigen Abgeltungsteuersatz ist, dass tatsächlich angefallene Werbungskosten gesetzlich vom Abzug ausgeschlossen sind. Diese sind vielmehr durch den Sparer-Pauschbetrag von 801 € bei Einzelveranlagung bzw. 1 602 € pro Jahr bei Zusammenveranlagung von Ehegatten abgegolten.

Kapitalerträge, die bei Auszahlung bereits der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen haben, brauchen in der Einkommensteuererklärung nicht mehr angegeben zu werden. Gesetzlich ist allerdings zusätzlich bestimmt, dass auf Antrag des Stpfl. im Rahmen der Einkommensteuererklärung anstelle der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes die Kapitalerträge dem normalen Einkommensteuertarif unterliegen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt. Diese sog. Günstigerprüfung kommt insbesondere bei den Stpfl. zur Anwendung, die auf Grund niedriger Einkünfte oder auch Verlusten aus anderen Einkunftsquellen einem Einkommensteuersatz von weniger als 25 % unterliegen.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 28.1.2015 (Aktenzeichen VIII R 13/13) entschieden, dass auch bei der sog. Günstigerprüfung ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten nicht in Betracht kommt. Die Günstigerprüfung kann also nicht genutzt werden, um den Werbungskostenabzug zu eröffnen. Insoweit sei der Gesetzeswortlaut eindeutig. Das Gericht betont auch, dass das Werbungskostenabzugsverbot im Zusammenhang mit dem vergleichsweise günstigen Abgeltungsteuersatz verfassungskonform ist.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass bei Kapitalerträgen im steuerlichen Privatvermögen der Werbungskostenabzug regelmäßig ausgeschlossen ist. In der Praxis sollten Werbungskosten möglichst vermieden werden. Dies betrifft z.B. Zinsen bei der Fremdfinanzierung von Kapitalanlagen.

Für Hauseigentümer

19 Keine Einkunftserzielungsabsicht bei leerstehenden Wohnungen, wenn mit der Generalsanierung erst nach ca. 10 Jahren begonnen wird

Steht ein Vermietungsobjekt längere Zeit leer und werden damit keine Einnahmen erzielt, so wird von Seiten des Finanzamts oftmals die Einkunftserzielungsabsicht in Frage gestellt. Wird diese verneint, so können Werbungskostenüberschüsse für die Leerstandszeit nicht mehr geltend gemacht werden.

In dem vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Fall erwarb der Stpfl. in 1995 das lastenfreie Alleineigentum an einem ca. 620 qm großen Grundstück, das mit einem dringend sanierungsbedürftigen Mehrfamilienhaus bebaut war. Neun bestehende Mietverhältnisse gingen kraft Gesetzes auf den Stpfl. über. Dieser bemühte sich jedoch umgehend um die Beendigung der Mietverhältnisse, um eine Komplettsanierung des Hauses zu ermöglichen. Die Mietverhältnisse endeten überwiegend in 1996, das letzte in 1999. Im Jahr 1999 erfolgte eine Entkernung des Gebäudes. Danach verfolgte der Stpfl. seine Sanierungsbemühungen jedoch nicht weiter. Von 1996 an erklärte der Stpfl. Werbungskostenüberschüsse. Für die Streitjahre 2002 bis 2008 erkannte das Finanzamt diese Werbungskostenüberschüsse nicht mehr an, da es die Einkunftserzielungsabsicht verneinte. Der Stpfl. hatte bereits im Jahr 2002 mitgeteilt, dass er beabsichtige, die Immobilie zu verkaufen, was allerdings nicht erfolgte. Mit der Sanierung durch einen Generalunternehmer begann er erst in 2011. Nach Abschluss der Sanierung wurden in 2012 neun der zehn Wohnungen vermietet.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 13.1.2015 (Aktenzeichen IX R 46/13) die Auffassung des Finanzamts bestätigt und die Einkunftserzielungsabsicht in den Streitjahren 2002 bis 2008 ebenfalls verneint. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts sei es bereits in 1998 die Absicht des Klägers gewesen, auf den Geschossflächen jeweils zwei neue, größere Wohnungen zu schaffen und die vorhandenen zu kleinen Wohnungen nicht mehr vermieten zu wollen. Überdies seien sie auf Grund der Entkernung nicht mehr betriebsbereit gewesen und hätten nicht mehr vermietet werden können. Der Stpfl. habe nach der Entkernung keinerlei Bemühungen um eine Sanierung des Gebäudes mehr entfaltet, was die Annahme einer Aufgabe der Vermietungsabsicht rechtfertige. Bezüglich der neu geschaffenen Dachgeschosswohnungen könne aus den im Zeitpunkt des Erwerbs bestehenden Mietverhältnissen ohnehin kein Rückschluss auf die Einkunftserzielungsabsicht gezogen werden, da sich die Aufwendungen des Stpfl. auf andere Objekte bezogen hätten als die zuvor vermieteten.

Hinweis:

Das Gericht räumt ein, dass es grundsätzlich Sache des Stpfl. ist, zu entscheiden, ob und inwieweit Renovierungsarbeiten aus Zeit- und/oder Geldgründen langsamer oder schneller und insbesondere ob diese Arbeiten in Eigenleistung selbst oder durch Fremdfirmen durchgeführt werden. Außerdem sei dem Stpfl. ein inhaltlich angemessener, zeitlich jedoch begrenzter Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum zuzubilligen, innerhalb dessen er über die Fortführung seiner Vermietungstätigkeit entscheiden müsse. Bei neunjähriger Untätigkeit, verbunden mit der Tatsache, dass der Stpfl. in wirtschaftlichen Schwierigkeiten steckte, in diesem Zusammenhang auch eine Veräußerung der Immobilie ins Auge fasste und Fakt ist, dass die vorhandenen Wohnungen nicht betriebsbereit waren, sah der Bundesfinanzhof im Streitfall allerdings den zeitlich begrenzten Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum als überschritten an.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Einzelfall sollte bei langandauerndem Leerstand sehr genau dokumentiert werden, aus welchen Gründen es hierzu gekommen ist und dass weiterhin eine Vermietungsabsicht besteht.

20 Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage

Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, ob Aufwendungen für ein Gebäude, welches im Grunde nicht genutzt wurde (die Scheune wurde nur zur Lagerung von privaten Gegenständen und alter Strohmenge genutzt), auf dessen Dach aber eine Photovoltaikanlage betrieben wurde, als Betriebsausgaben bei der Photovoltaikanlage geltend gemacht werden konnten. Mit Urteil vom 16.9.2014 (Aktenzeichen X R 32/12) hat das Gericht entschieden, dass Erhaltungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anlageninstallation zwar teilweise betrieblich veranlasst sein konnten, gleichwohl aber nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig waren, weil es für die Aufteilung dieser gemischten Aufwendungen (für das Gebäude an sich und die Photovoltaikanlage) an objektiven Maßstäben fehlte.

Entscheidend war, dass die Nutzung der Scheune der privaten Sphäre zuzuordnen war. Eine Zuordnung des Dachs als Gebäudeteil oder gar der Scheune insgesamt zum Betriebsvermögen schied daher aus. Das Dach der Scheune diente neben dem Schutz des Schuppens gegen Witterungseinflüsse auch der Installation der Photovoltaikanlage. Die mit der Sanierung des Dachs entstandenen Aufwendungen standen somit nur teilweise in Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlage, so dass es sich insoweit um gemischt veranlasste Aufwendungen handelte. Eine Aufteilung in einen privat und einen betrieblich veranlassten Teil war mangels objektiver Kriterien für eine Aufteilung nicht möglich, so dass der Abzug der Sanierungskosten insgesamt verneint wurde. Nur die ausschließlich für die Photovoltaikanlage erforderlichen Kosten der Dachsparrenverstärkung wurden im Streitfall als Betriebsausgaben anerkannt.

Hinweis:

Im Umsatzsteuerrecht ist dies anders zu sehen. Vorsteuern können ggf. anteilig geltend gemacht werden. Als Aufteilungsmaßstab dienen die mit dem Gebäude erzielbaren Mieteinnahmen im Vergleich zu den mit der Dachflächenvermietung erzielbaren Mieteinnahmen. Der Anteil der abzugsfähigen Vorsteuern ist allerdings meistens sehr gering.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Entstehung eines Auflösungsverlusts gem. § 17 EStG bei nachträglichen Anschaffungskosten

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine insoweit qualifizierte Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 1 % vor. Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungsverlust ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt bzw. hinter diesen zurückbleibt. Berücksichtigt werden auch nachträgliche Anschaffungskosten.

Vor diesem Hintergrund ist das aktuelle Urteil des BFH vom 2.12.2014 (Aktenzeichen IX R 9/14, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem der BFH in Bestätigung seiner Rechtsprechung entschieden hat, dass die Entstehung eines Auflösungsverlusts voraussetzt, dass die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten feststeht.

Im konkreten Streitfall hatte ein zu 50 % beteiligter GmbH-Gesellschafter eine Höchstbetragsbürgschaft i.H.v. 450 000 € für Verbindlichkeiten seiner GmbH gegenüber einer Bank übernommen. Über das Vermögen der GmbH wurde im Streitjahr 2010 das Insolvenzverfahren eröffnet (und war bis Anfang 2014 auch noch nicht abgeschlossen). Im Jahr 2011 einigten sich Bank und Gesellschafter nach mehrmonatigen Verhandlungen darauf, den Gesellschafter bei Zahlung von 60 000 € aus der Bürgschaft zu entlassen. Der Gesellschafter begehrte u.a. die Berücksichtigung dieser Zahlung als Verlust gem. § 17 EStG im Streitjahr 2010.

Dazu stellt der BFH fest, dass das Entstehen eines entsprechenden Auflösungsverlusts gem. § 17 EStG u.a. voraussetzt, dass die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten feststeht. Und gerade daran fehle es im Streitfall, weil die Anschaffungskosten aus der streitbefangenen Höchstbetragsbürgschaft im Jahr 2010 noch nicht feststanden, da die Einigung mit der Bank erst im Jahre 2011 erfolgte. Im Jahr 2010 sei noch nicht abzusehen gewesen, dass der Gesellschafter nur zu 60 000 € aus der Bürgschaft in Anspruch genommen werden würde.

Noch grundsätzlicher hatte das FG zu diesem Fall ausgeführt, dass der Zeitpunkt der Entstehung des Auflösungsgewinns bzw. -verlusts bei einer Auflösung mit anschließender Liquidation normalerweise der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation sei. Erst dann stehe fest, ob und in welcher Höhe der Gesellschafter mit einer Zuteilung und Rückzahlung von Vermögen der Gesellschaft rechnen kann, und ferner, welche nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung anfallen und welche Veräußerungs- und Auflösungskosten der Gesellschafter persönlich zu tragen hat. Dieser Zeitpunkt könne auch schon vor Abschluss der Liquidation liegen, wenn mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist, z.B. wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wurde.

Hinweis:

Hinsichtlich dieser ebenso praktisch bedeutsamen wie auch streitanfälligen Frage, wann ein Auflösungsverlust entstanden ist, steht dem Gesellschafter grundsätzlich kein Wahlrecht dahingehend zu, in welchem Veranlagungszeitraum er den Auflösungsverlust geltend macht. Der Zeitpunkt bestimmt sich nach höchstrichterlicher Auffassung vielmehr nach den GoB und damit nach dem Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 HGB. Allerdings hat der BFH noch nicht geklärt, wann eine wesentliche Änderung des Auflösungsverlusts vorliegt (solange damit zu rechnen ist, ist der Verlust noch nicht entstanden). In einschlägigen Fällen sollte der Auflösungsverlust daher zum frühestmöglichen Zeitpunkt geltend gemacht werden und der Antrag ggf. in den folgenden Veranlagungszeiträumen wiederholt werden.

22 Veräußerungszeitpunkt i.S.d. § 17 EStG bei Übergang des zivilrechtlichen Eigentums vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

Der BFH hatte über die Frage zu entscheiden, wann ein Veräußerungsgewinn aus Kapitalgesellschaftsanteilen realisiert ist, wenn ausnahmsweise das rechtliche Eigentum vor dem wirtschaftlichen Eigentum übergeht. In dem Urteilsfall bestanden Beteiligungen an einer 1989 in den USA gegründeten Aktiengesellschaft (A-Inc.). Mit Vereinbarung vom 28.12.1998 übertrugen die Stpfl. ihre Anteile an der A-Inc. auf die Z-AG. Nach dem Kaufvertrag sollten die Stpfl. „dafür (...) sorgen, dass die Übertragung der Aktien im Aktienregister der Gesellschaft, sobald sich dies als zweckmäßig erweist, erfolgt“. Eine Übertragung im Aktienregister bzw. die Übergabe der Aktien an die Z-AG erfolgte nicht. Das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien ging erst in 1999 auf die Z-AG über.

Die FinVerw. würdigte diesen Sachverhalt in Bezug auf die Stpfl. dahingehend, dass ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG erst im Jahr 1999 (und nicht etwa schon 1998) zu erfassen sei, da erst in 1999 das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist.

Der BFH hat demgegenüber mit Urteil vom 18.11.2014 (Aktenzeichen IX R 30/13, BFH/NV 2015, 489) nicht auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abgestellt, sondern darauf, dass die dingliche Übertragung der streitbefangenen Anteile an der A-Inc. bereits im Jahr 1998 erfolgt ist. Da damit bereits das rechtliche Eigentum an den Anteilen übergegangen sei, sah das Gericht den späteren Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht als entscheidend an.

Hinweis:

Der entschiedene Streitfall weicht dadurch, dass das rechtliche Eigentum vor dem wirtschaftlichen Eigentum überging, von den üblicherweise strittigen Sachverhalten ab. Denn zumeist sind die Sachverhalte so gestaltet, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor dem des rechtlichen Eigentums anzunehmen ist bzw. anzunehmen sein kann. Für diese Fälle stellt die Rechtsprechung darauf ab, dass das wirtschaftliche Eigentum 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.

Außerdem müssen die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie auch Risiko und Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sein.

23 Zufluss von Gewinnausschüttungen beim beherrschenden Gesellschafter

Mit Urteil vom 2.12.2014 (Aktenzeichen VIII R 2/12, DStR 2015, 402) hat der BFH seine Rechtsprechung bestätigt, wonach Ausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter einer zahlungsfähigen GmbH beim Gesellschafter regelmäßig auch dann bereits als zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung zugeflossen gelten, wenn die Gesellschafterversammlung eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs beschlossen hat. Der beherrschende Gesellschafter einer zahlungsfähigen GmbH habe es auf Grund seiner Stellung regelmäßig in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt nach seinem Ermessen zu bestimmen. Er könne damit wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über seinen Gewinnanteil verfügen.

Die Voraussetzung der Zahlungsfähigkeit der GmbH konkretisiert der BFH mit dieser Entscheidung: Eine Zahlungsfähigkeit ist auch dann gegeben, wenn die GmbH zwar mangels eigener Liquidität die von ihr zu erbringende Ausschüttung nicht leisten kann, sie als beherrschende Gesellschafterin einer Tochter-GmbH mit hoher Liquidität gleichwohl jederzeit auf diese zurückgreifen kann, um sich selbst die für ihre Ausschüttung erforderlichen Geldmittel zu verschaffen.

Hinweis:

Der BFH stellt insoweit auf den insolvenzrechtlichen Begriff der Zahlungsfähigkeit ab. Daher war auch die Liquidität der von dieser GmbH beherrschten Tochter-GmbH einzubeziehen, da die GmbH jederzeit die beherrschte Gesellschaft veranlassen konnte, ihr ausreichende Liquidität zur Verfügung zu stellen.

Die Frage, ob eine Zahlungsfähigkeit gegeben (und in der Folge der Zufluss der Ausschüttung anzunehmen) ist, wenn die Kapitalgesellschaft zwar selbst über keine ausreichende Liquidität zur Durchführung der Ausschüttung verfügt, die Ausschüttung aber u.U. durch Aufnahme eines Darlehens zu bewerkstelligen wäre, lässt der BFH explizit dahinstehen, da dies im entschiedenen Fall nicht entscheidungserheblich war. Bei Anwendung der Urteilsgründe spricht aber vieles dafür, dies zu bejahen.

24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA bei Scheckzahlungen zu Lasten des Firmenkontos der GmbH zur Erfüllung privater Geschäfte des Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit Urteil vom 2.12.2014 (Aktenzeichen VIII R 45/11, www.stotax-first.de) hat der BFH seine Rechtsprechung zu den verschärften Voraussetzungen bei vGA an beherrschende Gesellschafter bestätigt. Danach kann eine vGA auch (schon) dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an einen beherrschenden Gesellschafter erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt; dies gilt insbesondere für einmalige Sondervergütungen wie Nachzahlungen von Gehältern, Tantiemen und sonstigen Bezügen.

Im konkreten Streitfall war u.a. im Jahr 2002 das Geschäftskonto einer GmbH mit Scheckzahlungen i.H.v. über 100 000 € belastet worden, denen unstreitig privat veranlasste Geschäfte des Alleingesellschafter-Geschäftsführers zu Grunde lagen. Diese Zahlungen wurden in der Buchhaltung der GmbH als durchlaufende Posten – und nicht etwa als Darlehen auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers – erfasst und in der Bilanz als „Sonstige Vermögensgegenstände“ aktiviert.

In Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung stellt der BFH dazu in seiner Begründung fest, dass

- eine vGA vorliegt, wenn die GmbH ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat,
- die Vermögensminderung bei der GmbH auch in einem Entgelt bestehen kann, das die GmbH an ihren Gesellschafter zahlt, obwohl es hierfür an einer von vornherein geschlossenen Vereinbarung fehlt, und
- die vGA bereits dann beim Gesellschafter zu erfassen ist, wenn ihm der Vermögensvorteil zufließt.

Nach diesen Grundsätzen würdigt der BFH die Scheckzahlung als entsprechende Zuwendung eines Vermögensvorteils und stellt dazu fest, dass schon die Verbuchung als durchlaufender Posten dafür spreche, „dass die private Veranlassung der Zahlungen von vornherein verschleiert werden sollte“. Die Veranlassung der eingetretene Vermögensminderung der GmbH sah das Gericht im Gesellschaftsverhältnis, da es der beherrschende Gesellschafter unterlassen hatte, rechtzeitig die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um die Rückzahlung der von der GmbH mit seinem Wissen und Willen verauslagten Beträge durch eine Verbuchung auf dem Gesellschafterverrechnungskonto zu sichern.

Insbesondere handele es sich auch nicht nur um eine sog. Fehlbuchung, die auf einem Versehen beruhe, sondern um einen vom Gesellschafter-Geschäftsführer „bewusst veranlassten Vorgang“, für den eine bilanzielle Neutralisierung nicht in Betracht komme. So könne zwar eine Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter aktiviert werden, diese Forderung sei aber eine Einlageforderung und verhindere damit nicht das Vorliegen einer vGA.

Handlungsempfehlung:

Da der BFH bislang keine Kriterien zu der Frage entwickelt hat, wie in der Praxis „versehentliche Fehlbuchungen“ von „beabsichtigten Fehlbuchungen“ zu trennen sein sollen, ist in der Buchhaltung ein hohes Maß an Sorgfalt unabdingbar.

Hinweis:

Für den Fall der Entschädigungszahlung einer Feuerversicherung, die nicht auf das Konto der geschädigten GmbH, sondern auf das Konto des Gesellschafter-Geschäftsführers überwiesen – und weder in der laufenden Buchhaltung noch zum Bilanzstichtag erfasst – worden war, hatte der BFH (bereits im Jahr 2003) ebenfalls auf vGA erkannt, da er darin „eine außerbetriebliche, durch den Gesellschafter-Geschäftsführer veranlasste Schadenszufügung“ sah.

b) vGA auf Grund eines schädlichen Vorbehalts in einer Tantiemevereinbarung

Mit Urteil vom 4.11.2014 (Aktenzeichen 6 K 6153/12, EFG 2015, 325) hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass eine Tantiemevereinbarung dann steuerlich nicht anzuerkennen ist, wenn diese einen Entscheidungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung enthält.

Im konkreten Streitfall waren an einer GmbH zwei Gesellschafter mit je 50 % beteiligt; beide Gesellschafter waren die (einzigen) Geschäftsführer dieser GmbH. Im Jahr 2006 schlossen diese Geschäftsführer mit der GmbH Tantiemevereinbarungen (die als Musterformulierung einer Datenbank entnommen worden waren). Verkürzt dargestellt sollten die Geschäftsführer danach eine Tantieme i.H.v. 10 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses erhalten, allerdings unter dem Vorbehalt, dass die GmbH eine niedrigere Tantieme zahlen kann, sofern dies die Gesellschafterversammlung so beschließt. Dies sollte ausweislich der Vereinbarung allerdings nur für Fälle nachträglicher „Änderungen des Steuerbilanzgewinns, insbesondere aufgrund abweichender steuerlicher Veranlagung“, gelten, die im Falle der Bestandskraft berücksichtigt werden sollten. Damit sollten wohl spätere Gewinnänderungen auf Grund einer steuerlichen Außenprüfung erfasst werden.

Die auf Grund dieser Vereinbarungen im Streitjahr 2007 gezahlten Tantiemen würdigten sowohl die FinVerw. als auch das FG als vGA. Das FG stellt dazu in seiner Urteilsbegründung fest, dass

- die beiden Gesellschafter unstreitig als beherrschende Gesellschafter anzusehen sind. Die Stimmrechte der Gesellschafter seien zusammenzurechnen, weil deren Interessen für das zu beurteilende Rechtsgeschäft (Tantiemvereinbarung) so gleichgerichtet sind, dass gerade das Rechtsgeschäft als Ausdruck dieser Interessen anzusehen ist, so dass jeder der beteiligten Gesellschafter als beherrschender Gesellschafter behandelt wird, und
- die Tantiemvereinbarung einen schädlichen Entscheidungsvorbehalt zu Gunsten der Gesellschafterversammlung der GmbH enthält.

In seiner Begründung führt das FG weiter aus, dass eine Tantiemvereinbarung nach dem Grundsatz des formellen Drittvergleichs nur dann steuerlich anzuerkennen ist, wenn die Bemessungsgrundlage so bestimmt ist, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung bedarf. Daher habe der BFH z.B. eine Tantiemvereinbarung nicht akzeptiert, in der zwar zunächst die Höhe der Tantieme exakt definiert wurde, es aber der Gesellschafterversammlung vorbehalten blieb, eine von vorstehender Regelung abweichende Tantieme festzusetzen.

Vor diesem Hintergrund sei auch der zur Rede stehende Vorbehalt, eine niedrigere Tantieme bei nachträglichen „Änderungen des Steuerbilanzgewinns, insbesondere aufgrund abweichender steuerlicher Veranlagung“ zu zahlen, als schädlicher Vorbehalt einzustufen. Da es weder sehr ungewöhnlich sei, dass es zu nachträglichen Änderungen des Steuerbilanzgewinns kommt, noch die potenziellen Änderungen des Steuerbilanzgewinns der Höhe nach begrenzt sind, liege daher ein substantieller (also schädlicher) Entscheidungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung vor.

Hinweis:

Bei der Abfassung von Geschäftsführerverträgen wie auch bei Tantiemvereinbarungen sollte stets fachlicher Rat eingeholt werden. Wie der Streitfall zeigt, muss selbst bei Verwendung von Musterformulartexten sorgfältig und kritisch geprüft werden, welche steuerlichen Folgen eine entsprechende Vereinbarung nach sich zieht.

Im Streitfall war der Gesellschafterversammlung tatsächlich die Möglichkeit eingeräumt worden, zu Gunsten der Gesellschaft einseitig die Höhe der Tantieme zu verändern. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis dürfte damit wohl außer Frage stehen, da ein fremder Geschäftsführer nicht akzeptiert hätte, dass zugesagte Gehaltsbestandteile nachträglich durch die Gesellschafterversammlung reduziert werden können.

Weitere schädliche Vorbehalte, die nach der Rechtsprechung in der Vergangenheit zu vGA führten, und deren Vereinbarung daher vermieden werden muss, betreffen z.B. Fälle, in denen

- sich die Gesellschaft vorbehalten hat, die Tantiemzusage zu kürzen oder einzustellen, wenn die bei Erteilung der Tantiemzusage maßgebenden Verhältnisse sich nachhaltig so wesentlich geändert haben, dass der Gesellschaft die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen auch unter objektiver Beachtung der Belange des Geschäftsführers nicht mehr zugemutet werden kann,
- sich die Gesellschaft vorbehalten hat, die Tantiemzusage zu kürzen oder einzustellen, wenn die rechtliche, insbesondere die steuerrechtliche Behandlung der Aufwendungen, die zur planmäßigen Finanzierung der Tantiemzahlungen von der Gesellschaft gemacht werden oder gemacht worden sind, sich so wesentlich ändert, dass der Gesellschaft die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann,

- sich die Gesellschaft vorbehalten hat, die Tantiemezusage zu kürzen oder einzustellen, wenn das Eigenkapital nicht mehr dem gezeichneten Kapital entspricht.

c) Keine vGA durch Weiterleitung erstatteter Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung an Arbeitnehmer einer GmbH

Mit seinem umfassend begründeten Urteil vom 21.10.2014 (Aktenzeichen VIII R 21/12, BFH/NV 2015, 548) hat der BFH entschieden, dass die Weiterleitung erstatteter Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH an dessen in der GmbH beschäftigte Ehefrau, für deren Altersversorgung die Arbeitgeberanteile irrtümlich gezahlt wurden, keine Zuwendung des Arbeitgebers darstellt, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA zuzurechnen wäre, wenn das Arbeitsverhältnis fremdüblich vereinbart und auch tatsächlich durchgeführt wurde.

Im Streitfall war der Ehemann alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH; die Ehefrau war bei dieser GmbH als Angestellte tätig. Die Eheleute wurden getrennt zur Einkommensteuer veranlagt. Während ihrer Beschäftigung erhielt die Ehefrau Bruttogehälter, von denen die GmbH Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abführte. Im Zuge einer steuerlichen Außenprüfung wurde festgestellt, dass die GmbH rückerstattete Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung an die Ehefrau weitergeleitet hatte. Die FinVerw. erfasste diese Zahlungen als vGA an den Ehemann, da sie diese als Zuwendungen an eine nahe Angehörige des Alleingeschafters qualifizierte, und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide, hierbei wurden im Bescheid des Ehemannes die Kapitaleinkünfte durch die Annahme einer vGA erhöht und die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Bescheid der Ehefrau entsprechend gemindert.

Sowohl das FG als auch der BFH gaben der Klage gegen die Bescheide statt. In seiner Begründung führt der BFH aus, dass

- vGA auch bei Leistungen an nahe Angehörige des Gesellschafters vorliegen können,
- das Vorliegen einer entsprechenden vGA „zur Vermeidung steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere“ danach zu beurteilen ist, ob der jeweilige Vertrag mit den Angehörigen sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist,
- Gehaltszahlungen auf Grund eines Arbeitsvertrags unter Angehörigen aber steuerrechtlich nur zu berücksichtigen sind, wenn das Gehalt der Höhe nach zu Beginn des Arbeitsverhältnisses feststeht oder bei Änderungen während des Arbeitsverhältnisses in geänderter Höhe für die Zukunft vereinbart wird, und
- nicht bereits jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltselemente vom Üblichen für sich allein stets zur steuerrechtlichen Nichtanerkennung eines Vertragsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen führt.

Vor diesem Hintergrund stellt der BFH für den Streitfall fest, dass

- zwar der rückerstattete Arbeitgeberbeitrag zur Rentenversicherung als Betriebseinahme der GmbH zu erfassen war, weil der Erstattungsanspruch für zu Unrecht entrichtete Beiträge demjenigen zusteht, der die Beiträge getragen hat,
- aber die Weiterleitung der Arbeitgeberbeiträge an die Ehefrau gleichwohl nicht durch das Gesellschaftsverhältnis des Ehemanns zur GmbH, sondern allein durch das Arbeitsverhältnis der Ehefrau zur GmbH veranlasst war, weil deren Bruttolohn (auch) unter Hinzurechnung der erstatteten Arbeitgeberbeiträge als angemessen im Verhältnis zu der von ihr erbrachten Arbeit zu würdigen sei.

Da nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte ein Anspruch der Mitarbeiter auf Auskehrung von irrtümlich gezahlten und erstatteten Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung bestehe, könne die zivilrechtliche Erfüllung eines solchen Anspruchs steuerrechtlich also nicht unangemessen sein.

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Reisekosten bei Unternehmern

25 Klärendes Schreiben der Finanzverwaltung

Das Reisekostenrecht ist zum 1.1.2014 grundlegend reformiert worden. Diese Änderungen hatten erhebliche Auswirkungen auf Reisekostenerstattungen und den Werbungskostenabzug **bei Arbeitnehmern**. Wichtig ist hier insbesondere die Differenzierung nach

1. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die nur nach der Entfernungspauschale mit 0,30 € je Entfernungskilometer abgerechnet werden können, und
2. Fahrten, die nach Reisekostengrundsätzen mit den tatsächlichen Kosten oder pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden können.

Daneben können bei Dienstreisen auch Verpflegungskosten geltend gemacht werden, wohingegen bei einer Tätigkeit an der ersten Tätigkeitsstätte dies nicht möglich ist.

Konsequenzen ergeben sich aus dem neuen Reisekostenrecht aber nicht nur bei Arbeitnehmern, sondern auch **bei Unternehmern** hinsichtlich eigener Fahrt- und Reisekosten. Hier bestanden bisher noch Unklarheiten über die Konsequenzen, da die für die Arbeitnehmer neue Begrifflichkeit der „ersten Tätigkeitsstätte“ nicht in die entsprechenden Regelungen für die Gewinnermittlung übernommen wurde. Nun liegt mit dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.12.2014 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2145/10/10005 :001, DOK 2014/1085209) eine Äußerung der Finanzverwaltung vor, welche die Praxisfragen weitgehend klärt.

Hinweis:

Die geänderten Grundsätze sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung von Unternehmern **ab dem 1.1.2014** zu beachten. Demnach müssen ggf. Korrekturen in der Gewinnermittlung für 2014 vorgenommen werden, wenn Fahrt- und Reisekosten in der Gewinnermittlung noch nach anderen Grundsätzen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

26 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte

a) Grundsatz: Weitgehende Gleichstellung zwischen Unternehmer und Arbeitnehmer

Zunächst ist die Frage zu klären, in welchem Umfang Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte bei der steuerlichen Gewinnermittlung geltend gemacht werden können. Hierbei handelt es sich nicht um Reisekosten. Um eine Gleichbehandlung mit Arbeitnehmern zu erzielen, kommen in diesem Fall auch bei Unternehmern die Regelungen zur **Entfernungspauschale** zur Anwendung.

Entscheidend ist bei Unternehmern dann die Abgrenzung des Begriffs der „**ersten Betriebsstätte**“. Dies ist auch der Schwerpunkt des Anwendungsschreibens der Finanzverwaltung. Dabei ist nicht auf den allgemeinen Begriff der Betriebsstätte abzustellen, sondern dieser Begriff ist normspezifisch auszulegen. Für Zwecke der Entfernungspauschale ist als Betriebsstätte die von der Wohnung getrennte dauerhafte Tätigkeitsstätte des Unternehmers zu verstehen. Es handelt sich also um die ortsfeste Einrichtung

- des Unternehmers,
- des Auftraggebers oder
- eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten,

an der oder von der aus die Tätigkeit des Unternehmers dauerhaft ausgeübt wird. Eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Unternehmers ist nicht erforderlich.

Genau wie ein Arbeitnehmer kann der Unternehmer an mehreren Betriebsstätten tätig sein; für jeden Betrieb kann jedoch höchstens eine ortsfeste betriebliche Einrichtung eine Betriebsstätte in diesem Sinne darstellen. Daher auch der Begriff **erste Betriebsstätte**.

Wie bei Arbeitnehmern kann ein **häusliches Arbeitszimmer** mangels Trennung von der Wohnung keine Betriebsstätte in diesem Sinne sein.

Als Betriebsstätte gilt aber auch eine **Bildungseinrichtung**, die vom Unternehmer aus betrieblichem Anlass zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitlichen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

Hinweis:

Nicht erfasst werden also nebenberufliche Fortbildungsmaßnahmen, d.h. in diesem Fall wird keine erste Betriebsstätte begründet, so dass Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen anzusetzen sind.

b) „Erste Betriebsstätte“

Übt der Unternehmer seine betriebliche Tätigkeit an mehreren Betriebsstätten aus, ist die erste Betriebsstätte – wie bei Arbeitnehmern – anhand quantitativer Merkmale zu bestimmen. Die erste Betriebsstätte ist hierbei die Tätigkeitsstätte, an der der Unternehmer typischerweise

- arbeitstäglich oder
- je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder
- mindestens zu einem Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit

tätig wird. Treffen diese Kriterien auf mehrere Tätigkeitsstätten zu, ist die der Wohnung näher gelegene Tätigkeitsstätte erste Betriebsstätte. Die Fahrten zu weiter entfernt liegenden Tätigkeitsstätten sind als Auswärtstätigkeiten zu beurteilen und nach Reisekostengrundsätzen abzurechnen.

Hinweis:

Bei Arbeitnehmern ist vorrangig auf die dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte abzustellen. Dieser Prüfschritt ist beim Unternehmer selbst nicht relevant, so dass immer unmittelbar die Prüfung nach quantitativen Kriterien zu erfolgen hat.

Beispiel 1:

Der Stpfl. wohnt in A und betreibt in B ein Einzelunternehmen, das er arbeitstäglich z.B. während der Öffnungszeiten aufsucht. Bei den Fahrten zwischen A und B handelt es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte; die Aufwendungen sind in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar.

Beispiel 2:

Der Stpfl. wohnt in A und betreibt ein Einzelunternehmen mit Filialen in B (Entfernung zur Wohnung 15 km) und C (Entfernung zur Wohnung 10 km), die Filiale in B sucht er arbeitstäglich z.B. während der Öffnungszeiten auf, die Filiale in C nur einmal wöchentlich. Erste Betriebsstätte ist die Filiale in B. Bei den Fahrten zu dieser Filiale handelt es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, welche nach den Regeln zur Entfernungspauschale abzugsfähig sind. Die Betriebsstätte in C ist keine erste Betriebsstätte, da sie nicht an zwei vollen Arbeitstagen aufgesucht wird; die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte in C sind wie auch die Aufwendungen für die Fahrten zwischen den beiden Betriebsstätten in voller Höhe als Reisekosten abziehbar, so dass insoweit ggf. auch Verpflegungskostenpauschalen angesetzt werden können.

Beispiel 3:

Der Stpfl. wohnt in A und bereitet in seinem häuslichen Arbeitszimmer seine Dozententätigkeit vor, die er in den Volkshochschulen in B (Entfernung zur Wohnung 15 km) und C (Entfernung zur Wohnung 10 km) ausübt. Die Volkshochschule in B sucht er an drei Tagen und die in C an zwei Tagen auf; beide Orte erfüllen also mind. eine der vorgenannten Kriterien. Die Tätigkeiten beruhen auf unterschiedlichen unbefristeten Auftragsverhältnissen. Die näher zur Wohnung gelegene Tätigkeitsstätte C ist als erste Betriebsstätte zu beurteilen. Die Aufwendungen für die Fahrten nach C sind nach Maßgabe der Entfernungspauschale, die Fahrten nach B nach den Reisekostengrundsätzen abziehbar.

Beispiel 4:

Der Stpfl. wohnt in A und ist als Handelsvertreter für verschiedene Unternehmen tätig. Bei der Firma XY in B wird ihm ein Büro zur Verfügung gestellt, das er an zwei vollen Tagen wöchentlich nutzt. Das Auftragsverhältnis ist unbefristet. Die Bürotätigkeiten für die übrigen Auftraggeber wickelt er in seinem häuslichen Arbeitszimmer ab. Da das Büro in der Firma XY eine Betriebsstätte des A für Zwecke der Reisekostenermittlung darstellt und der Stpfl. dort dauerhaft tätig wird, sind die Fahrten dorthin als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu beurteilen und die Aufwendungen nur im Rahmen der Regeln zur Entfernungspauschale abziehbar.

Beispiel 5:

Der Stpfl. ist als Versicherungsmakler tätig und erledigt in seinem häuslichen Arbeitszimmer die anfallenden Bürotätigkeiten. Die Beratungsleistungen erbringt er regelmäßig beim Kunden. Der Stpfl. hat keine Betriebsstätte i.S.d. Reisekostenrechts. Die Fahrten zu den Kunden sind nach den Reisekostengrundsätzen zu erfassen.

Hinweis

Mit Urteil vom 22.10.2014 (Aktenzeichen X R 13/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass regelmäßige Fahrten eines Betriebsinhabers zu seinem einzigen Auftraggeber auch vor 2014, also auch unter dem früheren Reisekostenrecht, nur mit der Entfernungspauschale anzusetzen sind. Im Urteilsfall erzielte der Stpfl. als Einzelunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Streitjahr 2008 hatte er lediglich einen einzigen Auftraggeber, für den er die Finanzbuchhaltung, die Lohn- und Gehaltsabrechnungen sowie das EDV-System betreute. Er suchte dessen Betrieb an vier bis fünf Tagen wöchentlich auf; weitere betriebliche Tätigkeiten führte er in Räumen durch, die im Obergeschoss des von ihm und seiner Lebensgefährtin bewohnten Einfamilienhauses lagen. Der Bundesfinanzhof bestätigte die ständige Rechtsprechung der für Gewinneinkünfte zuständigen Senate, nach welcher bei einem im Wege eines Dienstvertrags tätigen Unternehmer, der nicht über eine eigene Betriebsstätte verfügt, der Ort als Betriebsstätte anzusehen ist, an dem er die geschuldete Leistung zu erbringen hat, in der Regel also der Betrieb des Auftraggebers. Die Grundsätze sind auf die neue Rechtslage übertragbar.

Bei Arbeitnehmern ist gesetzlich geregelt, dass je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen kann. Ein Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen kann hingegen auch mehrere erste Tätigkeitsstätten haben. Diese Grundsätze werden auch auf den Unternehmer übertragen. Daher liegt auch bei mehreren Auftragsverhältnissen **innerhalb derselben selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit** maximal eine erste Betriebsstätte vor.

Hinweis:

Der freiberufliche Musiklehrer M wohnt in C und ist an zwei Tagen in der Woche für die Musikschule Z in A (Entfernung zur Wohnung 10 km) und an drei Tagen in der Woche in B (Entfernung zur Wohnung 20 km) für die Musikschule Y tätig.

M hat lediglich eine erste Betriebsstätte trotz der zwei Auftragsverhältnisse. Auch hier gilt die Regel – wie bei mehreren Betriebsstätten innerhalb eines Auftragsverhältnisses –, dass die der Wohnung näher gelegene Tätigkeitsstätte in A die erste Betriebsstätte des M ist (auch wenn M dort nur an zwei Tagen tätig ist).

c) Dauerhaftigkeit der Tätigkeit

Hinsichtlich der Abgrenzung der **Dauerhaftigkeit** ist wie bei Arbeitnehmern abzugrenzen: Dauerhaftigkeit liegt vor, wenn die steuerlich erhebliche Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte

- unbefristet,
- für eine Dauer von voraussichtlich mehr als 48 Monaten oder
- für die gesamte Dauer der betrieblichen Tätigkeit ausgeübt werden soll.

Für die Prognose der voraussichtlichen Dauer kann auf die Dauer des Auftragsverhältnisses abgestellt werden. Es ist also zu Beginn der Tätigkeit eine Prognose vorzunehmen. Wird das Auftragsverhältnis zu einem späteren Zeitpunkt verlängert, ist die Prognoseentscheidung für zukünftige Zeiträume neu zu treffen; bereits vergangene Tätigkeitszeiträume sind bei der Prüfung des 48-Monatszeitraums nicht mit einzubeziehen.

Hinweis:

Diese Prognoseentscheidung sollte vom Unternehmer ausreichend dokumentiert werden.

Beispiel:

Unternehmer U beginnt am 1.1.2015 eine Tätigkeit bei einem Auftraggeber, welche seine gesamte Arbeitszeit in Anspruch nimmt. Die Tätigkeit ist auf 26 Monate ausgelegt. Nach Ablauf dieser 26 Monate wird die Tätigkeit auf Grund eines neuen Auftrags um weitere 23 Monate verlängert.

Die Tätigkeit, welche am 1.1.2015 begonnen wurde, war nicht auf einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten Dauer ausgelegt. Daher wurde am Tätigkeitsort des Kunden von dem Unternehmer U keine Betriebsstätte in diesem Sinne begründet, so dass Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden können. Nach Ablauf der 26 Monate ist eine neue Prognose zu treffen. Nach dieser wird die Tätigkeitsdauer voraussichtlich 23 Monate betragen. Die bereits erfolgte Tätigkeit von 26 Monaten ist insoweit nicht zu berücksichtigen. Daher können auch in der Zeit der Verlängerung Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden.

Variante: Die Tätigkeit wird auf Grund eines neuen Auftrags um 50 Monate verlängert.

Lösung: In der ersten Phase (26 Monate) bleibt es dabei, dass keine erste Betriebsstätte vorliegt. Ab der Verlängerung ist dies anders, da die dann aufzustellende Prognose auf eine Tätigkeitsdauer von mehr als 48 Monaten Dauer ausgelegt ist.

Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse, wie etwa Krankheit, Insolvenz des Kunden o.Ä. von der ursprünglichen Prognose ab, bleibt die zuvor getroffene Prognoseentscheidung für die Vergangenheit bezüglich des Vorliegens einer Betriebsstätte maßgebend.

d) Keine erste Betriebsstätte

Eine Tätigkeitsstätte muss nicht Betriebsstätte in diesem Sinne sein. Wird der Stpfl. typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten, die keine Betriebsstätten sind, oder an einer nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtung (z.B. Fahrzeug, Flugzeug, Schiff) betrieblich tätig, sind die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte grundsätzlich unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar; die Einschränkungen der Entfernungspauschale gelten also nicht.

Beispiel 1:

Der Stpfl. erbringt Bauleistungen bei wechselnden Kunden. Die Büroarbeiten erledigt er im häuslichen Arbeitszimmer. Der Stpfl. hat keine Betriebsstätte im Sinne der Entfernungspauschale. Die Aufwendungen für die Fahrten zu den Kunden oder zu deren Baustellen sind unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.

Hinweis

Mit Urteil vom 23.10.2014 (Aktenzeichen III R 19/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Fahrtkosten eines Selbständigen zu ständig wechselnden Betriebsstätten, denen keine besondere zentrale Bedeutung zukommt, mit den tatsächlichen Kosten und nicht nur nach den Grundsätzen zur Entfernungspauschale abzugsfähig sind. In dem Streitfall erteilte die Stpfl. als freiberuflich tätige Musiklehrerin in mehreren Schulen und Kindergärten Musikunterricht. Sie machte die Fahrtkosten für ihr privates Kfz als Betriebsausgaben geltend und setzte für jeden gefahrenen Kilometer pauschal 0,30 € an. Das Finanzamt erkannte dagegen die Fahrtkosten nur mit 0,30 € pro Entfernungskilometer an. Der Bundesfinanzhof bestätigte dagegen die Ansicht der Stpfl.

Die Entfernungspauschale kommt allerdings dann zur Anwendung, wenn der Stpfl. zwar nach den vorgenannten Grundsätzen keine erste Betriebsstätte hat, aber er nach den Auftragsbedingungen dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise täglich aufsucht. Auch insoweit erfolgt also eine Gleichstellung der Unternehmer mit den Arbeitnehmern. In diesem Fall sind die Aufwendungen für die Fahrten zwischen der Wohnung und diesem Ort oder die Fahrten zwischen der Wohnung und dem nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet nach Maßgabe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar.

Beispiel 2:

Der Stpfl. ist selbständiger Paketzusteller und als Subunternehmer eines Paketdiensts tätig. Das zeitlich unbefristete Auftragsverhältnis mit dem Paketdienst sieht vor, dass der Paketzusteller den Zustellbezirk Landkreis B übernimmt. Der Paketzusteller wohnt in A, das 5 km von der Landkreisgrenze entfernt liegt. Der Lieferwagen wird auf dem Wohngrundstück abgestellt. Die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung in A zum Zustellbezirk Landkreis B (5 km) sind nach Maßgabe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar. Die Aufwendungen für die Fahrten innerhalb des Zustellbezirks sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar.

27 Reisekosten

Die lohnsteuerlichen Regelungen zu den Reisekosten sind bei der Gewinnermittlung bei sog. Geschäftsreisen des Unternehmers sinngemäß anzuwenden. Eine Geschäftsreise liegt vor, wenn ein Gewerbetreibender, Freiberufler oder Land- und Forstwirt vorübergehend aus betrieblichen Gründen außerhalb seiner Wohnung und außerhalb seiner ersten Betriebs-/Tätigkeitsstätte tätig wird.

Hinweis:

Dient eine Reise teils betrieblichen und teils privaten Zwecken, so wird von **gemischten Aufwendungen** gesprochen. Gemischte Aufwendungen sind grundsätzlich anhand objektiver Kriterien aufteilbar in als Betriebsausgaben abziehbare sowie in privat veranlasste und damit nicht abziehbare Teile. Die betriebliche/berufliche Mitveranlassung muss mindestens 10 % betragen. Ansonsten sind die Aufwendungen in vollem Umfang nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar. Liegt die private Mitveranlassung unter 10 %, sind die Aufwendungen in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehbar.

Unterhält der Unternehmer keine Betriebsstätte im Sinne des Reisekostenrechts, beginnt die Geschäftsreise ab Verlassen der Wohnung bis zur Rückkehr dorthin. Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Stpfl. ist, dass die Geschäftsreise aus betrieblichem oder geschäftlichem Anlass unternommen wird.

Auch bei der Gewinnermittlung setzen sich Reisekosten zusammen aus

- Fahrtkosten,
- Mehraufwendungen für Verpflegung,
- tatsächlich entstandene Übernachtungskosten und
- Reisenebenkosten.

Hinweis:

Diese Aufwendungen müssen der Finanzverwaltung einzeln, d.h. durch Vorlage von Fahrkarten, Flugscheinen, Taxiquittungen, Tankstellenquittungen usw. nachgewiesen werden können; außer bei Mehraufwendungen für Verpflegung.

Wird die Geschäftsreise mit einem privaten Pkw ausgeführt, können Betriebsausgaben angesetzt werden und zwar – ohne Einzelnachweis – je gefahrenem Kilometer mit pauschal 0,30 €.

Hinweis:

Anstelle der pauschalen Kilometersätze können Gewerbetreibende und Selbständige (ebenso wie Arbeitnehmer) für das auf Geschäftsreisen eingesetzte private Fahrzeug die anteiligen tatsächlichen Kosten ansetzen. Dazu ist aus den Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug und der Gesamtfahrleistung des Fahrzeugs ein Kilometersatz zu ermitteln. Dieser Einzelnachweis muss für einen Zeitraum von zwölf Monaten geführt werden, der allerdings nicht dem Kalenderjahr entsprechen muss. Der sich so ergebende individuelle Kilometersatz darf so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Diese Vorgehensweise kann im Einzelfall günstiger sein als die Pauschalregelung.

Bei betrieblichen Reisen des Unternehmers können insbesondere auch **Mehraufwendungen für die Verpflegung** geltend gemacht werden. Dies gilt aber eben nur bei einer Dienstreise, also wenn der Unternehmer vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird. Insoweit ist der vorstehend dargestellte Begriff der ersten Betriebsstätte entscheidend.

Je nach Abwesenheitsdauer von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte gelten dann folgende Sätze:

- **Auswärtstätigkeit im Inland:**
 - mehr als 8 Stunden: 12 €.
 - mehr als 24 Stunden: 24 € je Tag.

Beispiel:

Der Stpfl. besucht eine eintägige Tagung. In der Mittagspause nimmt er in einem Restaurant eine Mahlzeit ein. Die Abwesenheit von der Wohnung und der ersten Betriebsstätte beträgt 9 Stunden. Dem Stpfl. steht zur Abgeltung seiner tatsächlich entstandenen betrieblich veranlassten Aufwendungen eine Verpflegungspauschale von 12 € zu. Ein Abzug der tatsächlichen Verpflegungskosten als Betriebsausgabe ist nicht zulässig.

– Auswärtstätigkeit im Ausland:

Für Tätigkeiten im Ausland gibt es zukünftig nur noch zwei Pauschalen i.H.v. 120 % und 80 % der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den inländischen Pauschalen. Die entsprechenden Beträge für 2015 hat die Finanzverwaltung per Schreiben vom 19.12.2014 bekannt gegeben.

Hinweis:

Bei einer längerfristigen beruflichen Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ist der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen wie bei Arbeitnehmern auf die ersten drei Monate beschränkt. Durch eine Auswärtstätigkeit anfallende Fahrtkosten können dagegen zeitlich unbegrenzt angesetzt werden. Hinsichtlich der Dreimonatsfrist ist bei Unterbrechungen der Tätigkeit nach der gesetzlichen Regelung Folgendes zu beachten: Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich; es zählt nur noch die Unterbrechungsdauer. Die Prüfung der Unterbrechungszeit und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (Ex-Post-Betrachtung).

Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung oder neben der Beherbergungsleistung nur ein Sammelposten für Nebenleistungen einschließlich Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung deshalb nicht feststellen (z.B. Tagungspauschale), so ist dieser Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungs- oder Reisenebenkosten zu kürzen. Als Kürzungsbeträge sind dabei

- für Frühstück 20 %,
- für Mittag- und Abendessen jeweils 40 %

der für den Unterkunftsart maßgebenden Verpflegungspauschale bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von 24 Stunden anzusetzen. Die Kürzung erfolgt von der jeweils zu gewährenden Verpflegungspauschale, unabhängig ob diese 12 € oder 24 € beträgt. Die Kürzung darf nicht zu einem negativen Wert führen. Übersteigt der Kürzungsbetrag also rechnerisch die Verpflegungspauschale, können keine Betriebsausgaben angesetzt werden.

Beispiel:

Im Rahmen einer betrieblich veranlassten Auswärtstätigkeit übernachtet der Stpfl. im Hotel. Das Hotel stellt (netto) 100 € für die Übernachtung und zusätzlich (netto) 22 € für ein Business- oder Servicepaket (inkl. Frühstück) in Rechnung. Der Stpfl. kann für den An- und Abreisetag jeweils eine Verpflegungspauschale von 12 € als Betriebsausgabe abziehen. Daneben können die Übernachtungskosten i.H.v. 100 € und die Aufwendungen für das Business- oder Servicepaket i.H.v. 17,20 € (22 € abzgl. 4,80 €) abgezogen werden. Der Kostenanteil für das Frühstück (anzusetzen mit 4,80 €) ist vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, da dieser Posten bereits mit der Verpflegungspauschale abgegolten ist.

Hinweis:

Die Verpflegungspauschalen sind nicht zu kürzen, wenn von dritter Seite Mahlzeiten unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellt werden oder wenn der Stpfl. anlässlich einer betrieblich veranlassten Reise Bewirtungsaufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG trägt.