

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 07/2013

Umsatzsteuerliche Anforderungen an Rechnungen • Gelangensbestätigung • Lohnsteuerliche Änderungen • Pachtminderung bei Betriebsaufspaltung

Sehr geehrte Damen und Herren,

auf Seiten des Gesetzgebers hat die Bundestagswahl zu einem vorübergehenden Stillstand der Aktivitäten geführt. In dem vorliegenden Rundschreiben können wir trotz des gesetzgeberischen Stillstands dafür u.a. über eine Vielzahl an aktuellen Urteilen berichten. Herauszustellen sind die Urteile für Hauseigentümer. So hat sich der Bundesfinanzhof mit der Frage befasst, wie Kosten des Ersatzes eines Flachdachs durch ein Satteldach zu behandeln sind. Auch wurde – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – entschieden, dass Sachverständigenkosten zur Ermittlung des Grundstückswerts in Erbschaftsteuerfällen als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd geltend gemacht werden können.

Wichtige Urteile für den Arbeitnehmer sind die Entscheidungen zu den Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten sowie die Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Kfz-Kosten neben der Entfernungspauschale.

Für viele Unternehmer ist das neue BMF-Schreiben zur Gelangensbestätigung von Relevanz.

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 Keine Mängelhaftung bei Werkleistung durch Schwarzarbeit
- 2 Steuerliche Behandlung von Erstattungen der „Praxisgebühr“
- 3 Keine Berücksichtigung nachträglicher Spendenbescheinigungen bei bestandskräftigem Einkommensteuerbescheid
- 4 Kein Abzug von Strafverteidigungskosten
- 5 Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastung?
- 6 Auch eine Gartenhütte kann der Zweitwohnungssteuer unterliegen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Einführungszeitraum für ELStAM endet nun endgültig Ende 2013
- 8 Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten
- 9 Leiharbeitnehmer sind regelmäßig auswärts tätig
- 10 Landesrechtliche Kindererziehungs- und Pflegezuschläge sind steuerfrei
- 11 Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung
- 12 Fahrergestellung als Arbeitslohn
- 13 Teilnahme an „Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn
- 14 Anteiliger Abzug von Kosten eines „Arbeitszimmers“ bei privater Mitbenutzung?
- 15 Abzug außergewöhnlicher Kfz-Kosten als Werbungskosten neben der Entfernungspauschale
- 16 Beamteneinkünfte während der Freistellungsphase im Altersteilzeit-Blockmodell sind keine Versorgungsbezüge

Für Unternehmer und Freiberufler

- 17 Vorsteuerabzug nur bei ausreichender Leistungsbenennung in der Rechnung
- 18 Bescheinigung der Unternehmereigenschaft sichert nicht den Vorsteuerabzug
- 19 Umsatzsteuersatz für Porträt- und Hochzeitsfotografie
- 20 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Gelangensbestätigung
- 21 Kosten der Anfertigung von Lehrbüchern im Urlaub steuerlich nicht abzugsfähig
- 22 Gewerbesteuer wegen Hinzurechnung von Mieten kann bei Zwischenvermietern erlassen werden
- 23 Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuernachzahlungs- und Steuererstattungszinsen
- 24 Erlass der Steuer auf Sanierungsgewinne aus sachlichen Billigkeitsgründen

Für Personengesellschaften

- 25 Durch Gesellschafterwechsel ausgelöste Grunderwerbsteuer keine Anschaffungsnebenkosten der Gesellschaftsbeteiligung
- 26 Kein Übergang zur Bilanzierung bei Realteilung einer Freiberufler-Sozietät
- 27 Teilweise Nichtabzugsfähigkeit der Kosten des Besitzunternehmens bei Pachtminderung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 28 Steuerpflicht der von Anlagebetreibern gutgeschriebenen Scheinerträge doch nicht gegeben?
- 29 Verrechnung sog. Altverluste (frühere „Spekulationsverluste“) nur noch bis 31.12.2013 möglich

Für Hauseigentümer

- 30 Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach kann zu aktivieren sein
- 31 Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 32 Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts bei der Erbschaftsteuer durch zeitnahen Kaufpreis
- 33 Sachverständigenkosten zur Ermittlung des Grundstückswerts als Nachlassverbindlichkeiten

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 34 Erbschaftsteuer: Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur bei zivilrechtlich unmittelbarer Gesellschafterstellung gegeben
- 35 Anwendung des Halbabzugsverbots auf laufende Aufwendungen in Fällen des vorübergehenden Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung
- 36 Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei ausgefallenen Finanzierungshilfen eines 10 %-Gesellschafters
- 37 Kein Zufluss von Weihnachts- und Urlaubsgeld beim Gesellschafter-Geschäftsführer nach einer konkludenten Aufhebung der arbeitsvertraglichen Zusage
- 38 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwarzgeschäften einer dem Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehenden Person
- 39 Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf ein Mehrstimmrecht ist keine freigiebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter

Für alle Steuerpflichtigen

1 Keine Mängelhaftung bei Werkleistung durch Schwarzarbeit

Ein Grundstückseigentümer hatte einen Handwerker beauftragt, Pflasterarbeiten durchzuführen. Das Entgelt von 1 800 € sollte vereinbarungsgemäß in bar ohne Rechnung und ohne Abführung von Umsatzsteuer gezahlt werden. Die Arbeiten waren mit Mängeln behaftet, woraufhin der Grundstückseigentümer gegenüber dem Handwerker Mängelansprüche geltend machte. Dieser Fall ging bis zum Bundesgerichtshof. Dieser entschied nun mit Urteil vom 1.8.2013 (Aktenzeichen VII ZR 6/13), dass der Grundstückseigentümer keine Mängelansprüche durchsetzen kann, da der vorliegende Werkvertrag nichtig sei. Das Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz enthält ein Verbot zum Abschluss eines Werkvertrags, wenn dieser Regelungen enthält, die dazu dienen, dass die sich aus dem Vertrag ergebenden steuerlichen Pflichten nicht erfüllt werden. Verstößt der leistende Unternehmer vorsätzlich gegen dieses Verbot und weiß der Besteller der Leistung von diesem Verstoß und nutzt diesen zum eigenen Vorteil aus, so ist der Vertrag nichtig. Mängelansprüche können dann nicht geltend gemacht werden.

Hinweis:

Dieser Fall zeigt die deutlichen Risiken für den Auftraggeber bei Schwarzarbeit.

2 Steuerliche Behandlung von Erstattungen der „Praxisgebühr“

Die Praxisgebühr wurde zum 1.1.2013 abgeschafft. Zahlreiche Krankenkassen beabsichtigen auf Grund der guten Finanzlage, ihren Mitgliedern im Kalenderjahr 2012 bzw. 2013 die in den vergangenen Jahren gezahlte Praxisgebühr als Prämienzahlung oder im Rahmen von Bonusprogrammen (z.B. Vorsorgeuntersuchungen oder Sportkursen) zu erstatten.

Mit Urteil vom 18.7.2012 (Aktenzeichen X R 41/11) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass die Praxisgebühren keine Beiträge zu Krankenversicherungen darstellen. Im steuerrechtlichen Sinne handele es sich vielmehr um eine Selbstbeteiligung an den Krankheitskosten. Diese Selbstbeteiligung stelle keine Vorsorgeaufwendung in Form eines Beitrags dar, weil die Zahlung nicht mit der Erlangung des Versicherungsschutzes in Zusammenhang stehe und damit nicht der Vorsorge diene. Demzufolge handele es sich bei der Praxisgebühr nicht um Krankenversicherungsbeiträge und der Sonderausgabenabzug scheide aus.

Im Zuge dieser Rechtsprechung wurde – wie nun die Oberfinanzdirektion Rheinland in der Kurzinformation vom 21.5.2013 mitteilt – auf Bund-Länder-Ebene abgestimmt, dass die Erstattung der Praxisgebühr nicht wie eine Beitragsrückerstattung zu behandeln ist. Voraussetzung ist jedoch, dass die Prämien- oder Bonuszahlung auf die zuvor tatsächlich entrichtete Praxisgebühr Bezug nimmt und sich an deren Höhe orientiert. Damit mindert die Erstattung der Praxisgebühr unter diesen Bedingungen nicht die abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen.

3 Keine Berücksichtigung nachträglicher Spendenbescheinigungen bei bestandskräftigem Einkommensteuerbescheid

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18.7.2013 (Aktenzeichen 13 K 4515/10 F) kann ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid nicht auf Grund einer Spendenbescheinigung, die nach Erlass des Bescheids ausgestellt wird, geändert werden. Das Finanzgericht führt in seiner Urteilsbegründung aus, dass eine Änderung wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen nicht in Betracht komme. Voraussetzung für eine solche Änderung sei, dass Tatsachen oder Beweismittel bereits vor Erlass des Bescheids vorhanden, dem Finanzamt aber noch unbekannt waren. Die Spendenbescheinigung im vorliegenden Fall stellt keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache dar, weil sie bei Erlass des Feststellungsbescheids noch nicht existierte. Die spätere Ausstellung der Bescheinigung sei grds. als rückwirkendes Ereignis anzusehen, da sie als materielle Voraussetzung des Sonderausgabenabzugs für Spenden rückwirkend in den steuerlichen Sachverhalt eingreife. Eine Änderung bei nachträglicher Erteilung einer Bescheinigung als rückwirkendes Ereignis sei aber auf Grund der entsprechenden Vorschrift ausdrücklich ausgeschlossen. Nach einer gesetzlichen Fiktion handelt es sich bei einer nachträglichen Erteilung einer Bescheinigung nicht um ein rückwirkendes Ereignis.

Handlungsempfehlung:

Das Urteil verdeutlicht, dass Spendenbescheinigungen mit der Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht werden sollten. Ggf. sind noch fehlende Bescheinigungen bei der die Spende empfangenden Organisation rechtzeitig anzufordern.

4 Kein Abzug von Strafverteidigungskosten

Mit Urteil vom 16.4.2013 (Aktenzeichen IX R 5/12) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstandenen **Kosten seiner Strafverteidigung** nicht abziehbar sind. Das Gericht hat den Abzug der Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten versagt, weil die Tat nicht eindeutig der beruflichen oder sonstigen steuerbaren Sphäre zuzuordnen war. Auch den Abzug als außergewöhnliche Belastungen hat das Gericht verneint.

Der Kläger war rechtskräftig wegen Beihilfe zur Untreue zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt worden. Er machte seine Rechtsanwaltskosten von ca. 50 000 € für 2007 und 160 000 € für 2008 steuermindernd geltend.

Zwar hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) entschieden, dass **Zivilprozesskosten** grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind, da sich die Unausweichlichkeit von Prozesskosten daraus ergibt, dass der Steuerpflichtige zur Durchsetzung seines Rechts den Rechtsweg beschreiten muss.

Im Streitfall fehle es aber schon an der Unausweichlichkeit der Aufwendungen. Die Strafverteidigungskosten habe der Kläger gerade wegen seiner rechtskräftigen Verurteilung zu tragen. Die Straftat sei nicht unausweichlich gewesen.

Hinweis:

Zur Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung gilt es zu beachten, dass mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 als Reaktion auf das angesprochene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.5.2011 die steuerliche Berücksichtigung von Zivilprozesskosten ab 2013 eingeschränkt wurde. Danach sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Handlungsempfehlung:

Die gesetzliche Neuregelung findet erst ab 2013 Anwendung. Bis 2012 will die Finanzverwaltung aber die für die Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht allgemein anwenden. Zurzeit sind beim Bundesfinanzhof noch weitere Verfahren zur Berücksichtigung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen anhängig. Einsprüche, die hierauf gestützt werden, ruhen bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs, wie die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen mit Kurzinformativon vom 16.7.2013 mitteilt.

5 Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastung?

Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Adoptionskosten nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die bisherige Rechtsprechung wurde vom III. Senat des Bundesfinanzhofs vertreten. Seit 2009 ist auf Grund einer Änderung im Geschäftsverteilungsplan des BFH der VI. Senat für die Entscheidung über außergewöhnliche Belastungen zuständig. Der VI. Senat will solche Kosten, im Gegensatz zum III. Senat, zum Abzug zulassen. Auf Anfrage des VI. Senats an den bisher zuständigen III. Senat, ob dieser mit der Änderung der bisherigen Rechtsprechung einverstanden sei, lehnte dieser die Zustimmung ab. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob eine derartige Anfrage an den bisher zuständigen Senat überhaupt geboten ist. Insbesondere ist hierbei zu beachten, dass auch der bisher zuständige III. Senat in bestimmten Fällen mit Rechtsfragen im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen befasst werden kann. Mit Beschluss vom 18.4.2013 (Aktenzeichen VI R 60/11) wurde nun dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs zunächst dieser verfahrensrechtliche Streit vorgelegt, so dass daran anschließend auch die eigentliche Sachfrage geklärt werden kann.

Handlungsempfehlung:

Es ist nicht unwahrscheinlich, dass letztlich die Kosten für eine Adoption als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen werden. In einschlägigen Fällen sollte der Abzug in der Einkommensteuererklärung begehrt und gegen einen ablehnenden Bescheid Einspruch eingelegt und Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Die endgültige Klärung dieser Rechtsfrage bleibt dann abzuwarten.

6 Auch eine Gartenhütte kann der Zweitwohnungssteuer unterliegen

Etliche Kommunen erheben eine Zweitwohnungssteuer, wenn neben der Hauptwohnung auch eine Zweitwohnung unterhalten wird. Das Verwaltungsgericht Gießen hat mit Urteil vom 13.6.2013 (Aktenzeichen 8 K 907/12.GI) die Steuerpflicht selbst für eine Gartenhütte, die über einen Strom- und Wasseranschluss sowie eine Küchennische verfügt, bejaht. Das Gericht hielt es für ausreichend, dass die Gartenhütte wegen Strom- und Wasseranschluss einem weiten Wohnungsbegriff genügt. Weitere Anforderungen seien an die Wohnung nicht zu stellen.

Entscheidend ist, dass die Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit darstellt, die in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf ihren Ausdruck findet. In diesem Zusammenhang wird das Innehaben einer Zweitwohnung für den persönlichen Lebensbedarf neben der Erstwohnung als ein besonderer Aufwand angesehen, der gewöhnlich die Verwendung von gewissen finanziellen Mitteln erfordert und damit in der Regel eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt.

Hinweis:

Im Einzelnen hängt die Steuerpflicht von der örtlich maßgeblichen Satzung über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer ab.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Einführungszeitraum für ELStAM endet nun endgültig Ende 2013

Die frühere Papier-Lohnsteuerkarte wurde durch ein elektronisches Verfahren ersetzt. Danach müssen Arbeitgeber die Lohnsteuer-Abzugsmerkmale elektronisch abrufen (ELStAM-Verfahren). Nun wurde gesetzlich endgültig festgelegt, dass das Jahr 2013 als Einführungszeitraum gilt. Mit Schreiben vom 25.7.2013 hat daher auch die Finanzverwaltung bestimmt, dass der Arbeitgeber die ELStAM spätestens ab dem letzten im Kalenderjahr 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum die für die Arbeitnehmer für den Lohnsteuerabzug maßgeblichen Werte abzurufen und anzuwenden hat. Ein Abruf erst mit Wirkung ab 2014 ist verspätet.

Handlungsempfehlung:

Es ist sicherzustellen, dass mittels der eingesetzten Lohnabrechnungssoftware ein elektronischer Abruf möglich ist. Für die einzelnen Arbeitnehmer muss die Steueridentifikationsnummer gespeichert sein. Das Schreiben der Finanzverwaltung enthält darüber hinaus zahlreiche Aussagen zu besonderen Fallgestaltungen.

8 Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten

Krankheitskosten sind grundsätzlich steuerlich nur unter sehr engen Bedingungen und betragsmäßig eingeschränkt als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Unter bestimmten Voraussetzungen können Krankheitskosten aber auch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sein. Dies stellt der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 11.7.2013 (Aktenzeichen VI R 37/12) heraus. Entschieden wurde, dass Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit dann betrieblich oder beruflich veranlasst sein können, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht.

Im Urteilsfall ging es um eine Orchestermusikerin, die Kosten für Krankengymnastik und eine Bewegungstherapie (Dispokinese) steuerlich als Werbungskosten geltend machte. Die Musikerin begehrte den Abzug dieser Aufwendungen als Werbungskosten, weil sie wegen akuter Einschränkungen im Schulterbereich ihrer Erwerbstätigkeit als Berufsmusikerin nicht mehr habe nachgehen können. Die Dispokinese sei eine Fortbildungsmaßnahme, sie diene der ganzheitlich orientierten Schulung zur Verbesserung der Haltung, Atmung und Bewegung sowie der Erfahrungs- und Bewusstseinsdenkprozesse und der Spiel- und Ausdrucksfähigkeit professioneller Musiker. Musiker erlernten so zahlreiche Übungen, um bei Auftritten bessere Leistungen zu erbringen. Diese Maßnahmen dienten nach Auffassung der Klägerin insoweit der Erhaltung und Sicherung der Einnahmen, sie seien Werbungskosten, keine Krankheitskosten. Das Finanzamt sowie das hessische Finanzgericht lehnten einen Abzug jedoch ab, ohne die berufliche Veranlassung näher zu prüfen.

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Rechtsfrage erneut an das Finanzgericht. Es stellte fest, dass ein Werbungskostenabzug geboten ist, sofern die Aufwendungen der Verminderung oder Behebung gesundheitlicher Störungen, die typischerweise mit der Berufstätigkeit verbunden sind, dienen.

Handlungsempfehlung:

Der Steuerpflichtige muss allerdings nachweisen, dass es sich entweder um eine typische Berufskrankheit handelt oder aber die Krankheit durch die Berufstätigkeit verursacht ist. Im Übrigen weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass die Kosten für die Bewegungstherapie möglicherweise auch bereits als Fortbildungskosten steuerlich abzugsfähig sind.

9 Leiharbeitnehmer sind regelmäßig auswärts tätig

Der Bundesfinanzhof hat das bisherige Verständnis des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte mit dem Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 18/12) bestätigt. Die regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere durch den örtlichen Bezug zum Arbeitgeber gekennzeichnet. Ein Arbeitnehmer ist deshalb grundsätzlich dann auswärts tätig, wenn er außerhalb einer dem Arbeitgeber zuzuordnenden Tätigkeitsstätte (Betriebsstätte) tätig wird, wie dies insbesondere bei Leiharbeitnehmern der Fall ist. Dies bedeutet, dass Leiharbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsort Fahrtkosten nach den tatsächlichen Aufwendungen oder pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend machen können; die Begrenzung durch die Entfernungspauschale (0,30 € je Entfernungskilometer) greift insoweit nicht.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung gilt allerdings nur noch bis Ende dieses Jahres. Ab 1.1.2014 gilt das neue Reisekostenrecht, welches auf die sog. „erste Tätigkeitsstätte“ abstellt, so dass ab diesem Zeitpunkt Leiharbeitnehmer bei langfristigem Einsatz bei einem Entleiher für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsort nur die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen können.

10 Landesrechtliche Kindererziehungs- und Pflegezuschläge sind steuerfrei

In Folge der Föderalismusreform wurden inzwischen von einigen Ländern für Kindererziehungs- und Pflegezuschläge eigene Länderregelungen verabschiedet, die denen der §§ 50a bis 50e Beamtenversorgungsgesetz (BeamtenVG) entsprechen. Die einkommensteuerliche Regelung, nach der Kindererziehungs- und Pflegezuschläge nach §§ 50a bis 50e BeamtenVG steuerfrei sind, gilt aber nach dem Gesetzeswortlaut nur für nach bundesrechtlichen Regelungen gewährte Zuschläge. Die Finanzverwaltung stellt nun in der Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 10.7.2013 (Aktenzeichen S 2342 A – 79 – St 213) klar, dass es zu keiner unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Zuschlägen für Kindererziehungszeiten nach dem Beamtenversorgungsgesetz und vergleichbaren Zuschlägen nach landesrechtlichen Regelungen kommen soll. Die einkommensteuerliche Befreiungsvorschrift ist daher auch auf Kindererziehungs- und Pflegezuschläge anzuwenden, die nach landesrechtlichen Regelungen über die Beamtenversorgung gezahlt werden und die mit den Zuschlägen nach den §§ 50a bis 50e BeamtenVG vergleichbar sind.

11 Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung

Besteht eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung, so kann die Entfernungspauschale, also 0,30 € je Entfernungskilometer, für eine wöchentliche Familienheimfahrt als Werbungskosten angesetzt werden.

Der Bundesfinanzhof stellt nun in dem Urteil vom 18.4.2013 (Aktenzeichen VI R 29/12) heraus, dass die Entfernungspauschale unabhängig davon in Anspruch genommen werden kann, ob dem Arbeitnehmer aus den wöchentlichen Familienheimfahrten tatsächlich Aufwendungen entstanden sind oder nicht.

Nach dem Wesen der Entfernungspauschale, welche auch umwelt- und verkehrspolitischen Zielen dienen soll, gilt diese unabhängig davon, ob die Familienheimfahrten zu Fuß, mit dem Fahrrad, dem eigenen Pkw oder öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt werden und ob dem Steuerpflichtigen überhaupt Kosten für diese Wege entstanden sind. Deshalb ist die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten z.B. auch dann zu gewähren, wenn der Arbeitnehmer (kostenfrei) von Verwandten abgeholt wird oder als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft selbst keine Aufwendungen hat.

Dem Urteil des Bundesfinanzhofs lag folgender Fall zu Grunde: Der verheiratete Steuerpflichtige erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der DB Netz AG. In seiner Einkommensteuererklärung für 2007 machte er u.a. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung für 48 Heimfahrten i.H.v. 5 199 € (48 Fahrten × 361 km × 0,30 € = 5 198,40 €) geltend. Der Erklärung war eine tabellarische Aufstellung der durchgeführten Familienheimfahrten beigelegt. Danach hatte der Kläger elf Familienheimfahrten mit dem Pkw durchgeführt, die das Finanzamt auch berücksichtigte. Die übrigen Familienheimfahrten mit der Bahn erkannte das Finanzamt hingegen nicht an. Für die Familienheimfahrten mit der Bahn seien dem Kläger keine Aufwendungen entstanden. Diese Sichtweise lehnte der Bundesfinanzhof nun ab.

Hinweis:

Etwas anderes gilt bei steuerfrei geleisteten Reisekostenvergütungen und steuerfrei gewährten Sachbezügen in Form von Freifahrten. Diese sind mindernd auf die Entfernungspauschale anzurechnen.

12 Fahrergestellung als Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 44/11) entschieden, dass wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen Fahrer überlässt, diese Fahrerüberlassung an den Arbeitnehmer grundsätzlich – neben dem Vorteil durch die Fahrzeugnutzung an sich, die regelmäßig nach der 1 %-Regelung zu bewerten ist – zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil führt. Dabei bemesse sich der Vorteil nach dem üblichen Endpreis am Abgabeort einer vergleichbaren, von fremden Dritten erbrachten Leistung.

Das Gericht stellt heraus, dass es für die Annahme eines Vorteils nicht darauf ankommt, ob der Arbeitnehmer in dem mit Fahrer überlassenen Fahrzeug bereits auf dem Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte büromäßige Tätigkeiten tatsächlich ausübt oder ausüben könnte. Entscheidend sei vielmehr, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für eine Aufgabe, die Angelegenheit des Arbeitnehmers ist, eine Dienstleistung in Form der Personalüberlassung zur Verfügung stellt, die für sich betrachtet einen Wert hat. Diese Personalüberlassung betreffe auch nicht den unmittelbaren betrieblichen Bereich des Arbeitgebers, den er mit Arbeitsmitteln und Personal auszustatten hat, um den eigentlichen Arbeitsprozess zu fördern. Die vom Arbeitgeber erbrachte Leistung der Beförderung des Arbeitnehmers von der Wohnung zur Arbeitsstätte sei zudem keine bloße steuerlich nicht relevante Aufmerksamkeit. Insofern sei eine solche Personalüberlassung ein vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil, dem ein Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft zukommt.

Hinweis:

Hinsichtlich der Bewertung des Vorteils ist zu schätzen, was eine solche Leistung bei Bezug von einem fremden Dritten kosten würde. Nicht maßgeblich sind die eigenen Personalkosten des Arbeitgebers.

13 Teilnahme an „Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 18.4.2013 (Aktenzeichen 16 K 922/12 L) entschieden, dass die Teilnahme von Arbeitnehmern an einem einwöchigen Seminar zur Vermittlung grundlegender Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil (sog. Sensibilisierungswoche) als Zuwendung mit Entlohnungscharakter zu qualifizieren ist und damit der Lohnsteuer unterliegt.

Ein Unternehmen bot seinen Mitarbeitern im Rahmen eines sog. Demografieprojekts eine Sensibilisierungswoche an. Das Unternehmen bat das Finanzamt um Auskunft über die lohnsteuerliche Behandlung der Kosten für die Teilnahme an diesem Seminar, die sich pro Mitarbeiter abzüglich Krankenkassenzuschüsse auf ca. 1 300 € beliefen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass es sich um Arbeitslohn handele, wobei der Freibetrag für Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung in Höhe von 500 € abgezogen werden könne. Dagegen wandte sich das Unternehmen und machte geltend, die angebotene Maßnahme liege ganz überwiegend in seinem eigenen Interesse, so dass es am Entlohnungscharakter fehle. Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamts. Ausschlaggebend sei vor allem, dass ein konkreter Bezug zur beruflichen Tätigkeit fehle, sondern es sich vielmehr um eine allgemeine gesundheitspräventive Maßnahme handele. Zwar liegt die allgemeine Gesundheitsfürsorge auch im Interesse eines Arbeitgebers, primär deckt sie allerdings Bedürfnisse des Arbeitnehmers.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass eine endgültige Entscheidung in dieser Frage noch aussteht. Es sollte geprüft werden, ob gegen die Verwendung solcher Zuwendungen als Arbeitslohn verfahrensrechtliche Schritte eingeleitet werden.

14 Anteiliger Abzug von Kosten eines „Arbeitszimmers“ bei privater Mitbenutzung?

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sowie nach Auffassung der Finanzverwaltung ist Voraussetzung für die Anerkennung als häusliches Arbeitszimmer u.a., dass der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Lediglich eine untergeordnete private Mitbenutzung ist unschädlich. Es liegen aber auch Urteile der Finanzgerichte vor, nach denen die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer auch bei erheblicher steuerlich nicht relevanter Nutzung in Höhe des beruflichen bzw. betrieblichen Nutzungsanteils abgezogen werden können. Dies hat nun auch das Finanzgericht Köln in zwei Urteilen vom 15.5.2013 (Aktenzeichen 4 K 1384/10 und 4 K 1242/13) bestätigt. Gegen beide Urteile ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Dessen Entscheidung bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

Bis zu einer endgültigen Entscheidung des Bundesfinanzhofs sollten in einschlägigen Fällen die anteiligen Kosten steuerlich geltend gemacht werden. Gegen einen möglicherweise ablehnenden Bescheid sollte Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Allerdings ist zu beachten, dass die in der Praxis anzutreffenden Fälle vielgestaltig sind, so dass die Erfolgsaussichten eines Einspruchs für jeden Fall sorgfältig zu prüfen sind.

15 Abzug außergewöhnlicher Kfz-Kosten als Werbungskosten neben der Entfernungspauschale

Im Grundsatz sind mit der Entfernungspauschale alle Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Das Finanzgericht Niedersachsen hat nun mit Urteil vom 24.4.2013 (Aktenzeichen 9 K 218/12) aber ausnahmsweise weitere Kosten für steuerlich absetzbar erklärt.

Sowohl im Gegensatz zur Äußerung der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3.1.2013 als auch entgegen der seit Einführung der Entfernungspauschale ergangenen bisherigen Rechtsprechung der Finanzgerichte hat das Finanzgericht Niedersachsen entschieden, dass Reparaturkosten, die durch eine Falschbetankung des Wagens auf dem Weg vom Wohnort zur Arbeitsstelle verursacht wurden, als (zusätzliche) Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Zur Begründung führte das Gericht aus, dass mit der Entfernungspauschale nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die normalen, voraussehbaren Kosten (wie z.B. Kfz-Steuern, Versicherungsbeiträge, Absetzung für Abnutzung, übliche Reparaturen), die dem Arbeitnehmer bei Benutzung des eigenen privaten Pkw für berufliche Zwecke entstehen, abgegolten sind. Nicht mit der Pauschale berücksichtigt seien dagegen Unfallkosten und sonstige Kosten, die außergewöhnlich sind und sich einer Pauschalierung entziehen.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist die Revision vor dem Bundesfinanzhof zugelassen worden, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt. In entsprechenden Fällen sollten die entstandenen Kosten vorsorglich steuerlich geltend gemacht werden.

16 Beamteneinkünfte während der Freistellungsphase im Altersteilzeit-Blockmodell sind keine Versorgungsbezüge

Bei Versorgungsbezügen wird im Gegensatz zu normalem Arbeitslohn ein Freibetrag gewährt. Insoweit ist die Abgrenzung von steuerlicher Bedeutung. Strittig war, wie Beamteneinkünfte in der Freistellungsphase im Altersteilzeit-Blockmodell zu behandeln sind. Der 1948 geborene Kläger war im Streitjahr 2009 als Beamter tätig. Die zuständige Behörde hatte ihm schon 2002 für den Zeitraum vom 1.8.2004 bis zum 30.11.2013 Altersteilzeit nach dem Blockmodell bewilligt. Der Kläger verrichtete danach bis zum 31.3.2009 den Dienst mit der regelmäßigen Arbeitszeit und erhielt hierbei bereits verminderte Bezüge. Seine Freistellungsphase begann am 1.4.2009. Ab diesem Zeitpunkt war der Kläger bis zum Eintritt in den Ruhestand mit Ablauf des 30.11.2013 von der Dienstleistung vollständig freigestellt. Er erklärte den auf den Zeitraum vom 1.4. bis zum 31.12.2009 entfallenden Teil der Bezüge als Versorgungsbezüge. Das Finanzamt und das Finanzgericht qualifizierten die Einnahmen dagegen als laufenden Arbeitslohn.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 21.3.2013 (Aktenzeichen VI R 5/12), dass es sich nicht um Versorgungsbezüge oder dem Ruhegehalt gleichartige Bezüge handelt und daher der Versorgungsfreibetrag nicht zu gewähren ist. Die in der Freistellungsphase gewährten Bezüge seien kein Ruhegehalt, sondern Entlohnung für die aktive Tätigkeit des Teilzeitbeschäftigten, also laufende Dienstbezüge. Bei dem Blockmodell der Altersteilzeit werden die Dienste in der Art erbracht, dass sie in der ersten Hälfte der Altersteilzeit vollständig vorab geleistet werden und danach eine Freistellung erfolgt, wobei durchgängig ein vermindertes Gehalt gezahlt wird. Die in der Freistellungsphase gezahlten verminderten Bezüge seien hierbei gleichermaßen als laufender Arbeitslohn und nicht als Versorgungsbezüge zu qualifizieren. Steuerlich dürften keine anderen Folgen eintreten als bei Beamten, die während des gesamten Zeitraums der Altersteilzeit nur die Hälfte der regelmäßigen Arbeitszeit entrichten und entsprechend geminderte Bezüge erhalten.

Für Unternehmer und Freiberufler

17 Vorsteuerabzug nur bei ausreichender Leistungsbenennung in der Rechnung

Der Bundesfinanzhof stellt in dem kürzlich veröffentlichten Urteil vom 15.5.2012 (Aktenzeichen XI R 32/10) erneut heraus, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung Angaben zur Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistungen enthalten muss. Rechnungsangaben, die sich auf Personalgestellung, Schreibarbeiten sowie andere Kosten (Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur) beschränken, würden den Anforderungen an die Quantifizierung der gelieferten Gegenstände dagegen nicht genügen, selbst wenn in der Rechnung der Leistungszeitraum angegeben ist.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass bei der Kontrolle der Eingangsrechnungen sorgfältig darauf geachtet werden muss, dass in den Rechnungen die gelieferten Waren bzw. die erbrachten Leistungen ausreichend detailliert bezeichnet sind. In Zweifelsfällen sollte eine berichtigte und insoweit ergänzte Rechnung angefordert werden.

18 Bescheinigung der Unternehmereigenschaft sichert nicht den Vorsteuerabzug

Werden Leistungen von einem Unternehmer bezogen, mit dem der Steuerpflichtige noch keine Erfahrungen gesammelt hat, so muss besonders sorgfältig geprüft werden, dass alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind. Insbesondere muss es sich bei dem Vertragspartner um einen umsatzsteuerlichen Unternehmer handeln und dieser muss die Leistung tatsächlich selbst erbringen und nicht nur zum Schein handeln.

In Anbetracht der Vielzahl an umsatzsteuerlichen Betrugsfällen, in die Unternehmer nicht selten unbeabsichtigt hineingeraten, ist dies in jedem Fall sorgfältig zu prüfen. Hierzu holen die empfangenden Unternehmen oftmals Informationen über den Leistungserbringer bei dessen Finanzamt ein. In Betracht kommt die Vorlage einer „Bescheinigung in Steuersachen“, welche der leistende Unternehmer bei seinem Finanzamt anfordern und dem Empfänger der Leistungen vorlegen kann. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt führt nun mit der Verfügung vom 5.6.2013 (Aktenzeichen S 7340 A – 94 – St 112) aus, dass eine solche Bescheinigung nur die steuerliche Erfassung erklärt und gegebenenfalls eine Aussage über Steuerrückstände bzw. das Zahlungsverhalten des Steuerpflichtigen trifft. Die Bescheinigung sage dagegen nichts aus über die Unternehmereigenschaft des Leistungserbringers und ob dieser die Leistungen tatsächlich durchführt. Aus diesem Grund könne eine solche Bescheinigung den Vorsteuerabzug nicht sichern.

Handlungsempfehlung:

Bei zweifelhaften Lieferanten oder in Branchen, die anfällig für umsatzsteuerliche Betrugsfälle sind, ist eine sehr sorgfältige Prüfung der Unternehmereigenschaft des Liefers und dessen Handeln bei der konkreten Lieferung geboten.

19 Umsatzsteuersatz für Porträt- und Hochzeitsfotografie

In der Praxis besteht Unsicherheit, unter welchen Umständen fotografische Leistungen für Endverbraucher im Bereich der Porträt- und Hochzeitsfotografie dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Hierzu hat nun das Finanzministerium Schleswig Holstein mit Kurzinformation vom 14.6.2013 (Aktenzeichen VI 358-S 7240-052) Stellung genommen.

Fotografische Leistungen unterliegen grundsätzlich dem Regelsteuersatz von 19 %. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz kommt nur dann ausnahmsweise in Betracht, wenn Gegenstand der Leistung die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, ist. Einem privaten Endverbraucher, der Hochzeits- oder Porträtaufnahmen bei einem Fotografen in Auftrag gibt, geht es in erster Linie darum, die Fotos oder die Bilddateien zu erhalten. Die zwangsläufig damit verbundene Übertragung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte ist Bestandteil einer einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtleistung, deren Schwerpunkt jedoch nicht in der Übertragung von urheberrechtlichen Schutzrechten, sondern in der Überlassung der Fotografien – auch digital – besteht. An dieser Beurteilung kann weder die Leistungsbezeichnung in der Rechnung, z.B. „Übertragung von Nutzungsrechten“, noch der Hinweis des Fotografen, er sei nicht handwerklich, sondern künstlerisch tätig, etwas ändern. Der Regelsteuersatz kommt auch dann zur Anwendung, wenn der Fotograf in seiner Rechnung das Aufnahmehonorar und den Preis für den Verkauf der Bilder oder der Bilddateien gesondert ausweist. Es handelt sich um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, der umsatzsteuerlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden darf. Somit kommt der ermäßigte Steuersatz regelmäßig nicht in Betracht.

Hinweis:

Hat der Fotograf seinem Auftraggeber statt des Regelsteuersatzes den ermäßigten Umsatzsteuersatz in Rechnung gestellt, schuldet der Fotograf trotz des zu niedrigen Steuerausweises die gesetzlich vorgeschriebene Steuer. Er hat in diesem Fall die „richtige“ Steuer unter Zugrundelegung des maßgeblichen Steuersatzes aus dem Gesamtrechnungsbetrag herauszurechnen.

20 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Gelangensbestätigung

Lieferungen in ein anderes EU-Land – sog. innergemeinschaftliche Lieferungen – sind umsatzsteuerfrei. Die Umsatzsteuerfreiheit ist aber an den Nachweis geknüpft, dass die Ware tatsächlich in das EU-Ausland gelangt ist. Sowohl in Beförderungsfällen, also wenn der Kunde oder der Lieferer selbst die Ware befördert, als auch in Versandungsfällen, wenn also der Transport durch einen Dritten, z.B. einen Spediteur erfolgt, kann der Nachweis der Steuerfreiheit neben dem Vorhandensein eines Doppels der Rechnung durch eine sog. Gelangensbestätigung geführt werden. Die Regeln für eine solche **Gelangensbestätigung** sind nun neu gefasst und auch wesentlich vereinfacht worden.

Wird die Ware versendet – also der Fall, dass Dritte, wie ein Spediteur, in den Transportvorgang eingeschaltet werden –, so erkennt die Finanzverwaltung gleichberechtigt auch alternative Nachweise an. Zu nennen sind insbesondere:

- **Versendungsbelege**, insbesondere in der Form handelsrechtlicher Frachtbriefe und
- **Spediteursbescheinigung**.

Die an diese Nachweise im Einzelnen geknüpften Voraussetzungen sind zu beachten. Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 16.9.2013 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7141/13/10001, DOK 2013/0828720) den Umsatzsteuer-Anwendungserlass an diese Änderungen angepasst. Das Schreiben geht im Detail auf die Anforderungen an die einzelnen Nachweisformen ein.

Hinweis:

Für die Praxis besonders hilfreich sind die dem Schreiben der Finanzverwaltung beigelegten Muster einer Gelangensbestätigung und der alternativen Nachweismöglichkeiten, wie bspw. der Spediteursbescheinigung. Die Verwendung dieser Muster ist zwar nicht zwingend, schafft aber in der Praxis die Gewissheit, dass die Finanzverwaltung diese anerkennt.

Hinsichtlich der Äußerungen der Finanzverwaltung sind folgende Aspekte herauszustellen:

- **Abnehmernachweis bei Reihengeschäften:** Die Finanzverwaltung baut hohe Hürden für den Fall auf, dass Zweifel an der Existenz des vorgeblichen Abnehmers bestehen. Ausgeführt wird: „Bestehen auf Grund von Ermittlungen der ausländischen Steuerverwaltung Zweifel an der tatsächlichen Existenz des vorgeblichen Abnehmers, können vom Unternehmer nachträglich vorgelegte Belege und Bestätigungen nur dann anerkannt werden, wenn die Existenz des Abnehmers im Zeitpunkt der nachträglichen Ausstellung dieser Unterlagen nachgewiesen werden kann und auch dessen Unternehmereigenschaft zum Zeitpunkt der Lieferung feststeht.“.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass in Zweifelsfällen eine sorgfältige Dokumentation erfolgen sollte.

- **Alternative Nachweisformen zur Gelangensbestätigung:** Ausdrücklich hervorgehoben wird, dass die Gelangensbestätigung nur eine Form für den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist. Dem Unternehmer steht es frei, den Belegnachweis mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln zu führen, aus denen sich das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet an den umsatzsteuerrechtlichen Abnehmer in der Gesamtschau nachvollziehbar und glaubhaft ergibt.
- **Sammelbestätigung:** Die Gelangensbestätigung kann als Sammelbestätigung ausgestellt werden. In dieser können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. Es ist somit nicht erforderlich, die Gelangensbestätigung für jeden einzelnen Liefergegenstand auszustellen. Bei Lieferungen, die mehrere Gegenstände umfassen, oder bei Rechnungen, in denen einem Abnehmer gegenüber über mehrere Lieferungen abgerechnet wird, ist es regelmäßig ausreichend, wenn sich die Gelangensbestätigung auf die jeweilige Gesamtlieferung bzw. auf die Sammelrechnung bezieht. Die Sammelbestätigung nach einem Quartal ist auch bei der Pflicht zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen zulässig.
- **Äußere Form der Gelangensbestätigung:** Die Gelangensbestätigung kann in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden; sie kann auch aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben; eine gegenseitige Bezugnahme in den entsprechenden Dokumenten ist dabei nicht erforderlich. Die Bestätigung muss sich also keineswegs zwingend aus einem einzigen Beleg ergeben. Sie kann z.B. auch aus einer Kombination des Lieferscheins mit einer entsprechenden Bestätigung über den Erhalt des Liefergegenstands bestehen. Möglich ist auch eine Kopie der Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung, ergänzt um die weiteren erforderlichen Angaben.
- **Übermittlungsform der Gelangensbestätigung:** Die Gelangensbestätigung kann auf elektronischem Weg, z.B. per E-Mail, ggf. mit PDF- oder Textdateianhang, per Computer-Telefax oder Fax-Server, per Web-Download oder im Wege des elektronischen Datenaustauschs (EDI) übermittelt werden. Eine auf elektronischem Weg erhaltene Gelangensbestätigung kann für umsatzsteuerliche Zwecke auch in ausgedruckter Form aufbewahrt werden. Wird die Gelangensbestätigung per E-Mail übersandt, soll, um den Nachweis der Herkunft des Dokuments vollständig führen zu können, auch die E-Mail archiviert werden. Diese kann für umsatzsteuerliche Zwecke ebenfalls in ausgedruckter Form aufbewahrt werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist dringend anzuraten, die verwendeten Nachweise daraufhin zu überprüfen, ob diese den aktuellen Anforderungen entsprechen.

21 Kosten der Anfertigung von Lehrbüchern im Urlaub steuerlich nicht abzugsfähig

Der Steuerpflichtige machte Kosten einer Urlaubsreise an einen ausländischen Ferienort geltend. Er begründete dies damit, dass er am Urlaubsort die Zeit genutzt habe, um von ihm verfasste Lehrbücher zu aktualisieren. Aus der Autorentätigkeit erzielte der Steuerpflichtige selbständige Einkünfte. Der Bundesfinanzhof lehnte dagegen mit Urteil vom 7.5.2013 (Aktenzeichen VIII R 51/10) den Abzug der Kosten ab. Das Gericht argumentierte, dass bei diesen Reisen, die der Steuerpflichtige zur Erholung und zur Aktualisierung der Lehrbücher unternommen hatte, von einer nicht unwesentlichen privaten Mitveranlassung der Kosten auszugehen sei und bei fehlender Trennbarkeit der Reise in einen beruflichen und einen privaten Teil die Kosten insgesamt nicht abzugsfähig seien.

Hinweis:

Eine andere Wertung ist nur dann vorzunehmen, wenn eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsteile hat, wie z.B. bei einem Urlaub im Anschluss an eine beruflich veranlasste Reise. In diesem Fall sind die Reisekosten – notfalls im Wege der Schätzung – aufzuteilen und anteilig steuerlich abzugsfähig.

22 Gewerbesteuer wegen Hinzurechnung von Mieten kann bei Zwischenvermietern erlassen werden

Betrieblich veranlasste Zinsen, Mieten und Pachten sowie Leasingraten sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig und mindern damit den steuerlichen Gewinn. Bei der Ermittlung der Gewerbesteuer werden diese Positionen allerdings zu bestimmten Anteilen wieder dem Gewinn hinzugerechnet. Die anteilige Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen gilt auch im Falle der reinen Zwischenvermietung. Dass in diesen Fällen die Hinzurechnung – und damit im Ergebnis eine mehrfache Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer – verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist, hat der Bundesfinanzhof im Beschluss vom 16.10.2012 (Aktenzeichen I B 128/12) bestätigt.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg kommt nun aber in dem Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen 12 K 12197/10) zu dem Ergebnis, dass gewerbliche Zwischenvermieter auf Grund der Besonderheiten ihrer Tätigkeit durch die Hinzurechnungsvorschriften regelmäßig in einem solchen Maße betroffen sind, dass bei ihnen eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen ist, die Billigkeitsmaßnahmen erfordert. Sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn die Festsetzung einer Steuer zwar dem Gesetz entspreche, die Besteuerung aber zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führt. Im entschiedenen Fall überstieg die steuerliche Belastung bestehend aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer sogar den steuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb. In entsprechenden Fällen kommt auf Antrag des Steuerpflichtigen ein entsprechender Erlass der Gewerbesteuer in Betracht.

Hinweis:

Gerade in Unternehmensgruppen kann diese Hinzurechnung zu hohen gewerbesteuerlichen Belastungen führen, wenn innerhalb der Unternehmensgruppe Zwischenmietverhältnisse vorliegen und damit bei mehreren Unternehmen der Gruppe Mietaufwand anfällt und somit auch anteilige Hinzurechnungen erfolgen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte geprüft werden, ob eine andere Gestaltung der Mietverhältnisse möglich ist oder aber, wie das Finanzgericht entschieden hat, ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen in Betracht kommt.

23 Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuernachzahlungs- und Steuererstattungszinsen

Die OFD Frankfurt hat mit Verfügung vom 12.7.2013 (Aktenzeichen S 2133 A – 21 – St 210) zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Steuernachzahlungs- und Steuererstattungszinsen Stellung genommen. Danach gilt Folgendes:

- **Zinsen auf Steuererstattungen:** Die Bilanzierung einer Forderung setzt grundsätzlich voraus, dass zum Bilanzstichtag eine solche rechtlich entstanden ist. Der Anspruch auf Zinsen wegen einer Steuererstattung entsteht nach den gesetzlichen Vorgaben, wenn die Festsetzung einer (Betriebs-)Steuer zu einer Steuererstattung führt. Vor erfolgter Steuerfestsetzung ist rechtlich kein Zinsanspruch entstanden. Gleichwohl ist nach Ablauf der Karenzfrist für die Verzinsung von 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, für das der Steuererstattungsanspruch entstanden ist, eine Forderung auf Zinsen wegen Steuererstattungen auszuweisen; unabhängig davon, ob die entsprechenden Steuern festgesetzt wurden. Eine Forderung auf Zinsen wegen einer Steuererstattung ist demnach frühestens zu dem Bilanzstichtag zu aktivieren, der 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs liegt, für das der Anspruch auf Steuererstattung entstanden ist. Dabei umfasst die Forderung nur die Zinsen, die bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich entstanden sind.
- **Rückstellungen wegen künftiger Zinszahlungen auf Grund entstandener Steuernachforderungen:** Bei der Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen wegen entstandener Steuernachforderungen handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Eine Rückstellung für derartige Verpflichtungen setzt voraus, dass am Bilanzstichtag eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung vorliegt. Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Steuernachforderung entsteht, ist auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Zinsen hinreichend konkretisiert. Eine Rückstellung wegen der Verpflichtung auf Entrichtung der Zinsen wäre demnach erstmals im Jahresabschluss des Wirtschaftsjahrs zu bilden, in dem die Steuernachforderung entstanden ist. Da aber eine Rückstellung nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten muss und mit der Zinszahlung wegen entstandener Steuernachforderungen der Liquiditätsvorteil abgegolten wird, der sich aus der „verspäteten“ Zahlung der Steuer für den Steuerpflichtigen ergibt, kann eine Rückstellung frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuernachforderung entstanden ist, gebildet werden. Eine solche Rückstellung kann nur die bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich entstandenen Zinsen umfassen.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei einer stattfindenden Betriebsprüfung muss geprüft werden, ob in den Folgeabschlüssen Forderungen auf Steuererstattungszinsen zu aktivieren oder Rückstellungen für drohende Steuernachzahlungszinsen auszuweisen sind.

24 Erlass der Steuer auf Sanierungsgewinne aus sachlichen Billigkeitsgründen

Die Sanierung von Unternehmen erfordert regelmäßig, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. Ein solcher Schuldenerlass kann erfolgen durch

- Erlassvertrag (§ 397 Abs. 1 BGB) oder
- ein negatives Schuldanerkenntnis (§ 397 Abs. 2 BGB).

Der Erlassvertrag kann enthalten sein z.B. in einem

- außergerichtlichen Vergleich (§ 779 BGB),
- gerichtlichen Vergleich,
- Anwaltsvergleich (§§ 796a ff. ZPO) oder
- Insolvenzplan (§§ 217 ff. InsO).

Ein solcher Schuldenerlass führt bei dem zu sanierenden Unternehmen bilanziell zu einem Ertrag und damit erhöht sich der Gewinn bzw. vermindert sich ein Verlust. U.U. kann also auf den Sanierungsgewinn eine Steuer anfallen, was wiederum auf Grund des damit verbundenen Liquiditätsabflusses die Sanierung gefährdet. Aus diesem Grunde waren früher Sanierungsgewinne auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung unter bestimmten Bedingungen von der Besteuerung freigestellt. Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997 wurde diese Steuerbefreiungsvorschrift aber gestrichen.

Dennoch gewährt die Finanzverwaltung weiterhin eine Steuerstundung oder einen Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen. Der Bundesfinanzhof hatte die Rechtsauffassung vertreten, dass die Beanspruchung sachlicher Unbilligkeit nach Aufhebung der gesetzlichen Grundlage zweifelhaft – weil den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufend – ist. Die Finanzverwaltung hat nun mit Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 19.7.2013 (Aktenzeichen S 2140-8-St 248 [VD]) mitgeteilt, dass diese vom Bundesfinanzhof vertretene Ansicht von der Verwaltung nicht geteilt wird. Vielmehr wird die Finanzverwaltung unter bestimmten Umständen weiterhin eine Steuerstundung oder einen Steuererlass gewähren. Die auf den Sanierungsgewinn entfallene Steuer wird hierbei zunächst festgesetzt, auf Antrag und bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen dann jedoch gestundet oder erlassen.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist sorgfältig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Steuerstundung oder einen Steuererlass gegeben sind; ggf. ist dann ein entsprechender Antrag zu stellen. Zu beachten ist jedoch, dass das Schreiben der Finanzverwaltung nur die Finanzverwaltung bindet, der Steuerpflichtige sich hierauf aber nicht vor den Finanzgerichten berufen kann. Gerade in solchen Situationen sollte tunlichst eine Einigung mit der Finanzverwaltung angestrebt werden.

Für Personengesellschaften

25 Durch Gesellschafterwechsel ausgelöste Grunderwerbsteuer keine Anschaffungsnebenkosten der Gesellschaftsbeteiligung

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand mittelbar oder unmittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, so wird nach dem Grunderwerbsteuergesetz ein Übergang des Grundstücks von der „alten“ Personengesellschaft auf eine gedachte „neue“ Personengesellschaft fingiert und Grunderwerbsteuer erhoben. Strittig ist bisher, wie diese Grunderwerbsteuer steuerlich zu behandeln ist. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass diese als Anschaffungskosten der Personengesellschaftsanteile zu aktivieren ist. Im Schrifttum wird dagegen überwiegend die Ansicht vertreten, dass es sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben handelt.

Das Finanzgericht Münster hat nun in dem Urteil vom 14.2.2013 (Aktenzeichen 2 K 2838/10 G, F) zu Gunsten des Steuerpflichtigen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben angenommen. Anschaffungskosten wurden verneint, da im Grunderwerbsteuergesetz ein Erwerbsvorgang über das Grundstück lediglich fingiert wird, das Grundstück sich tatsächlich allerdings unverändert im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des gleichen Rechtsträgers befindet. Ein solcher fiktiver Erwerbsvorgang könne nicht zu Anschaffungskosten führen.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 10/13 anhängig. Abzuwarten bleibt also, wie der Bundesfinanzhof diese Frage entscheidet. Bis dahin sollten Bescheide in einschlägigen Fällen verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

26 Kein Übergang zur Bilanzierung bei Realteilung einer Freiberufler-Sozietät

Freiberufler dürfen ihren Gewinn anstatt durch Bilanzierung auch mit einer schlichten Einnahmen-Überschussrechnung (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) ermitteln.

Im Vergleich zur Bilanzierung ist die Einnahmen-Überschussrechnung in der Abwicklung einfacher. Zur Ermittlung des Gewinns sind hierbei die Einnahmen den Ausgaben gegenüberzustellen. Dabei findet das Zu- und Abflussprinzip Anwendung, wonach Einnahmen erst im Zeitpunkt des Zahlungszuflusses zu versteuern sind und nicht bereits dann, wenn die Leistung erbracht wurde. Auch bietet die Einnahmen-Überschussrechnung hinsichtlich der Steuerung des zeitlichen Ansatzes von Einnahmen und Ausgaben mehr Gestaltungsmöglichkeiten.

Beendet ein Freiberufler seine Tätigkeit oder veräußert er seine Praxis, so muss in diesem Moment allerdings eine Schlussbilanz aufgestellt werden, damit alle noch nicht erfassten (da noch nicht zahlungswirksam zugeflossenen) Einnahmen berücksichtigt werden. Strittig war bisher, wie bei einer sog. Realteilung einer Freiberufler-Sozietät zu verfahren ist. Hierunter versteht man die Auflösung einer Sozietät dergestalt, dass diese geteilt wird und die Freiberufler jeweils Teilbereiche alleine fortführen. Nach den steuerlichen Regeln kann dies ohne Aufdeckung stiller Reserven – insbesondere eines Praxiswerts – erfolgen. Die Finanzverwaltung geht in solchen Fällen jedoch davon aus, dass eine Schlussbilanz für die bisherige Freiberufler-Sozietät zu erstellen ist und sich dann ein entsprechender Übergangsgewinn ergibt. Dem hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.4.2013 (Aktenzeichen III R 32/12) widersprochen. Vielmehr besteht nach Ansicht des Gerichts keine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben. Nicht zuletzt die Fortführung der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung sei ein Grund für dieses Ergebnis. Das Gericht war der Auffassung, dass der Gesetzgeber die Realteilung als Umstrukturierungsmaßnahme steuerneutral ermöglichen wollte, um eine Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form zu begünstigen.

Hinweis:

In der Urteilsbegründung führt der Bundesfinanzhof aus, dass in Fällen der Einbringung zu Buchwerten keine Verpflichtung zur Erstellung einer Einbringungsbilanz bzw. Schlussbilanz für die eingebrachten Praxen besteht. Dies vereinfacht die Abwicklung deutlich und verringert die Kosten für die Gewinnermittlung.

27 Teilweise Nichtabzugsfähigkeit der Kosten des Besitzunternehmens bei Pachtminderung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?

Besteht eine steuerliche Betriebsaufspaltung, so sollte die vom Besitzunternehmen verlangte Pachthöhe für die der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter im Regelfall in fremdüblicher Höhe vereinbart sein. Zahlt die Betriebsgesellschaft dem Besitzunternehmen eine überhöhte Pacht, so liegt in Höhe des die fremdübliche Pacht übersteigenden Betrags eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter vor. Nicht abschließend geklärt ist die Frage, welche Folgen eine zu niedrige Pacht hat. In der Praxis kommen häufig auch Fälle vor, in denen die Pacht wegen einer wirtschaftlich schlechten Lage bei der Betriebsgesellschaft zeitweise reduziert wird. Die Finanzverwaltung will bei einer den fremdüblichen Mietzins unterschreitenden Pacht bei dem Besitzunternehmen die mit der Verpachtung zusammenhängenden Betriebsausgaben, wie Versicherung, Abschreibung oder Finanzierungskosten nach dem Teileinkünfteverfahren teilweise nicht zum Abzug zulassen. Begründet wird dies damit, dass die niedrigere Pacht im Ergebnis zu höheren Gewinnen der Betriebsgesellschaft und damit zu höheren Gewinnausschüttungen führt, welche selbst wiederum teilweise steuerfrei sind.

Der Bundesfinanzhof hatte jüngst in mehreren Fällen diese Auffassung der Finanzverwaltung zumindest in weiten Teilen zurückgewiesen. Nun erging mit Datum vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 17/11) ein weiteres wichtiges Urteil zu dieser Fragestellung.

Das Gericht entschied, dass bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachtzahlungen das Teileinkünfteverfahren auf die durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur dann Anwendung findet, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält. Daher seien vor allem Fälle einer nur vorübergehenden Pachtminderung auf Grund einer schlechten Wirtschaftslage der Betriebsgesellschaft steuerlich unproblematisch.

Allerdings betont der Bundesfinanzhof auch, dass zwar grds. das Finanzamt die Feststellungslast für die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens trage. Der Steuerpflichtige sei aber unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs jedenfalls bei einem endgültigen und nicht lediglich für einen ganz kurzen Zeitraum ausgesprochenen Pachtverzicht gehalten, dem Finanzamt ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Pächterin zu unterbreiten.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass in Betriebsaufspaltungsfällen jede Reduzierung des Pachtzinses unter das marktübliche Niveau ausreichend dokumentiert werden sollte. Es muss dokumentiert werden, dass z.B. auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Lage der Betriebsgesellschaft auch ein fremder Dritter die Pachtzinsreduzierung vornehmen würde, z.B. um das Pachtverhältnis langfristig nicht zu gefährden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

28 Steuerpflicht der von Anlagebetrütern gutgeschriebenen Scheinerträge doch nicht gegeben?

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muss ein Kapitalanleger auch Scheinrenditen aus Anlagebetrugsfällen versteuern. In diesen Fällen werden keine echten Gewinne erwirtschaftet, sondern diese nur aus Einzahlungen anderer Anleger vorgetäuscht (sog. Schneeballsysteme). Von den Finanzgerichten wird diese Frage teilweise auch anders gesehen. So hat mit Urteil vom 16.5.2013 (Aktenzeichen 1 K 1680/10) das Finanzgericht des Saarlandes die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abgelehnt. Die von Anlagebetrütern gutgeschriebenen „Erträge“ sind nach Auffassung des Finanzgerichts als reine Kapitalrückzahlung zu qualifizieren und somit nicht steuerpflichtig. Soweit der Anleger jedoch Gutschriften erhält, die über das eingesetzte Kapital hinausgehen, handelt es sich naturgemäß nicht mehr um Rückzahlungen, auch wenn diese aus dem Anfangskapital anderer Anleger stammen. Es handelt sich um steuerpflichtige Erträge.

Hinweis:

Hinsichtlich dieser Frage sind zahlreiche Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass abzuwarten bleibt, wie dieser entscheidet. Die Einzelfälle sind allerdings vielgestaltig, so dass nur für den Einzelfall beurteilt werden kann, ob vorsichtshalber entsprechende Steuerveranlagungen verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollten.

29 Verrechnung sog. Altverluste (frühere „Spekulationsverluste“) nur noch bis 31.12.2013 möglich

Sofern noch steuerlich verrechenbare Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften (sog. „Spekulationsverluste“) vorliegen, ist der 31.12.2013 ein wichtiges Datum. Am 31.12.2013 läuft die gesetzliche Übergangsfrist ab, innerhalb derer eine Verrechnung dieser Altverluste mit aktuell erzielten Wertpapierveräußerungsgewinnen möglich ist. Das Bestehen solcher Verluste ist daran erkennbar, dass eine entsprechende Feststellung mit dem letzten Einkommensteuerbescheid erfolgt ist.

Handlungsempfehlung:

Es sollte also geprüft werden, ob sog. „Spekulationsverluste“ (Altverluste) vorhanden sind. Ist man zudem im Besitz von Wertpapierpositionen, die nach 2008 erworben wurden, und können diese in 2013 mit Gewinn veräußert werden, so ist eine Verrechnung des Veräußerungsgewinns gegen die Altverluste möglich. Der Gewinn bleibt in einem solchen Fall endgültig steuerfrei. Insoweit könnte überlegt werden, Positionen in 2013 zu veräußern, um bisher aufgelaufene Gewinne zu realisieren und durch Verrechnung mit Altverlusten steuerfrei zu halten. Entsprechende Wertpapiere könnten dann alsbald wieder nachgekauft werden.

Hinweis:

Auf den Wertpapierverkaufsgewinn wird zunächst 25 % Zinsabschlagsteuer einbehalten. Später ist dann eine Verlustverrechnung im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2013 möglich. Die zuvor einbehalten Abgeltungsteuer wird auf Antrag über die Einkommensteuerveranlagung wieder erstattet.

Für Hauseigentümer

30 Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach kann zu aktivieren sein

Sofern sich durch Baumaßnahmen die Wohn- bzw. Nutzfläche einer Wohnung oder eines Gebäudes erhöht, handelt es sich um Aufwendungen für die Substanzerweiterung. Solche Maßnahmen führen nicht zu sofort abziehbaren Kosten, sondern es liegen aktivierungspflichtige Herstellungskosten vor. Dies hat zur Folge, dass die Aufwendungen nur über die vergleichsweise lange Gebäude-AfA steuerlich geltend gemacht werden können. Strittig war nun der Fall, dass bei einem Gebäude ein schadhafes Flachdach durch ein Satteldach ersetzt wurde. Die reine Wohnfläche änderte sich hierdurch nicht. Im Streitfall wurde das Satteldach nicht genutzt. Baurechtlich war allerdings eine Wohnungsnutzung des neu entstandenen Dachbodens möglich, was aber weder beantragt noch genehmigt wurde.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen IX R 36/12), dass auch in diesem Fall kein sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand, sondern vielmehr nachträgliche Herstellungskosten vorliegen. Grund für diese Einstufung war, dass der tatsächliche Nutzraum erweitert wurde. Hierzu stellt das Gericht heraus, dass die nutzbare Fläche nicht nur die reine Wohnfläche (einer Wohnung/eines Gebäudes) sondern auch die zur Wohnung/zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume sowie die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügenden Räume umfasst.

Hinweis:

Bei der Abgrenzung zwischen sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand und nur über die Abschreibung geltend zu machenden Herstellungskosten ist also zu beachten: Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten – neben Anbau und Aufstockung – auch gegeben, wenn nach Fertigstellung des Gebäudes seine nutzbare Fläche – wenn auch nur geringfügig – vergrößert wird (im Urteilsfall: Satteldach statt Flachdach). Auf die tatsächliche Nutzung sowie auf den etwa noch erforderlichen finanziellen Aufwand für eine Fertigstellung zu Wohnzwecken kommt es nicht an.

31 Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Im Grundsatz stellen Kosten der Veräußerung eines Vermietungsobjekts keine laufenden Werbungskosten dar, sondern mindern den Veräußerungsgewinn aus dem Grundstück. Dieser jedoch ist im Regelfall – jedenfalls soweit das Grundstück mindestens zehn Jahre gehalten wurde – steuerlich nicht relevant, so dass sich im Ergebnis die Veräußerungskosten steuerlich nicht auswirken.

In Ausnahmefällen können aber auch mit dem steuerfreien Verkauf eines Grundstücks im Zusammenhang stehende Kosten als Werbungskosten abzugsfähig sein. So hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 22.5.2013 (Aktenzeichen 10 K 3103/10 E) entschieden, dass Maklerkosten, die auf den Verkauf eines Grundstücks entfallen, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen, soweit mit dem Veräußerungserlös Darlehen getilgt werden, die zur Finanzierung anderer Mietobjekte aufgenommen wurden. Entscheidend für den Werbungskostenabzug sei, dass der Steuerpflichtige bereits bei der Veräußerung der Immobilie die Absicht und zudem vertraglich festgelegt hatte, dass er den anteiligen Veräußerungserlös zur Tilgung der für die Anschaffung der beiden verbleibenden Objekte aufgenommenen Darlehen und somit zur Finanzierung dieser Objekte verwenden würde. Ein Zusammenhang mit der Einkunftserzielungsabsicht sei somit hergestellt. Das Finanzgericht sieht die anteiligen Maklerkosten aus diesem Grund als Geldbeschaffungskosten im Rahmen der Finanzierung dieser beiden Objekte an.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 22/13 die Revision anhängig, so dass abzuwarten bleibt, wie der Bundesfinanzhof diese Frage entscheidet. Sollte der Bundesfinanzhof die Sichtweise des Finanzgerichts bestätigen, so zeigt sich, dass in solchen Fällen durchaus Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um anfallende Kosten steuerlich zum Abzug zu bringen.

32 Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts bei der Erbschaftsteuer durch zeitnahen Kaufpreis

Grundstücke werden für Zwecke der Erbschaft- oder Schenkungsteuer nach einem gesetzlich vorgegebenen pauschalierten Verfahren bewertet. Diese pauschalierte Vorgehensweise berücksichtigt allerdings keine individuellen Besonderheiten des Grundstücks. Ist der Steuerpflichtige der Ansicht, dass der Verkehrswert des Grundstücks unter dem nach dem pauschalierten Verfahren ermittelten Wert liegt, so muss der niedrigere Wert im Regelfall durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden.

Der Verkehrswertnachweis kann aber auch durch einen zeitnah um den Besteuerungszeitpunkt zustande gekommenen Kaufpreis nachgewiesen werden.

Nach den bundeseinheitlichen Verwaltungsrichtlinien zur Erbschaftsteuer kann ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts dienen. Ist ein Kaufpreis außerhalb dieses Zeitraums im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen, kann dieser als Nachweis anerkannt werden, wenn die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt unverändert geblieben sind.

Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen weist in der Verfügung vom 3.7.2013 (Aktenzeichen S 3239-4-St 283) darauf hin, dass dieser Nachweis grundsätzlich bis zur Bestandskraft des Feststellungsbescheids über den Grundstückswert geführt werden kann. In Ausnahmefällen kann ein niedrigerer gemeiner Wert auch noch nach Bestandskraft des Bescheids geltend gemacht werden. Eine Änderung des Bescheids über den Grundbesitzwert kann jedoch nur dann erfolgen, wenn der Kaufvertrag erst nach Erlass des Feststellungsbescheids geschlossen wurde, weil dann eine wertaufhellende Tatsache vorliegt.

Hinweis:

Wurde hingegen der Kaufvertrag bereits vor dem Erlass des Feststellungsbescheids abgeschlossen, scheidet eine Änderung des bestandskräftigen Bescheids regelmäßig wegen des groben Verschuldens des Steuerpflichtigen an dem nachträglichen Bekanntwerden, weil dieser Gelegenheit gehabt hätte, diesen niedrigeren Verkehrswert in der Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwerts anzugeben bzw. ihn im Einspruchsverfahren geltend zu machen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen ist also dringend darauf zu achten, dass rechtzeitig der niedrigere gemeine Wert geltend gemacht wird.

33 Sachverständigenkosten zur Ermittlung des Grundstückswerts als Nachlassverbindlichkeiten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.6.2013 (Aktenzeichen II R 20/12) entschieden, dass Sachverständigenkosten zur Ermittlung des niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind. Es kommt demnach zu einer Minderung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage und somit der Erbschaftsteuer, wenn die Gutachterkosten in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen. Das Gericht betont, dass als Nachlassverbindlichkeiten u.a. die Kosten abzugsfähig sind, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Zu den Nachlasskosten gehören daher auch die Kosten für die Bewertung der Nachlassgegenstände, wenn diese Kosten in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen und nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses anfallen.

Hinweis:

Diese Entscheidung ist für die Steuerpflichtigen sehr positiv. In der Praxis zeigt sich, dass die bewertungsrechtlichen Regelverfahren oftmals zu überhöhten Grundstückswerten führen. Damit dann aber bei der Erbschaftsteuer ein realistischer Verkehrswert angesetzt werden kann, muss der Steuerpflichtige ein ordentliches Sachverständigen-gutachten über den Wert beibringen. Dies verursacht erhebliche Kosten. Diese Kosten mindern nun nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs die Erbschaftsteuer.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

34 Erbschaftsteuer: Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur bei zivilrechtlich unmittelbarer Gesellschafterstellung gegeben

Erbschaftsteuerlich ist die Übertragung von Betriebsvermögen (zu dem auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital zählen) massiv begünstigt. Die aktuellen Diskussionen und letztlich die gesetzlichen Änderungen rund um die sog. „Cash-GmbH“ verdeutlichen das Ausmaß der damit verbunden möglichen Steuerersparnisse.

Mit Urteil vom 11.6.2013 (Aktenzeichen II R 4/12, HFR 2013, 797) hat der BFH nun zur Frage der Übertragung von Vermögen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften Stellung genommen. Das Urteil erging zwar zum alten Erbschaftsteuerrecht, die Entscheidungsgrundsätze sind aber auf das aktuell geltende Erbschaftsteuerrecht übertragbar. Mit seinem Urteil stellt der BFH den Grundsatz auf, dass eine für die Gewährung der Begünstigungen erforderliche unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur bei zivilrechtlicher Gesellschafterstellung gegeben sei.

Im Streitfall war der Stpfl. im Jahr 2005 alleiniger Gesellschafter zweier GmbHs und zudem Komplementär einer lediglich vermögensverwaltend tätigen GmbH & Co. KG. Im Dezember 2005 übertrug er zunächst seine Anteile an den GmbHs in das Gesamthandsvermögen der KG und in der Folge (zum 31.12.2005) unter Vorbehalt des lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauchs Anteile seiner Beteiligung am Festkapital der KG auf seine Ehefrau und seine sieben Kinder. Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer gegen den Stpfl. ohne Berücksichtigung der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG fest. Diese Vorschrift regelt sowohl einen Freibetrag als auch einen verminderten Wertansatz für die Übertragung von Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens, von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften und von Anteilen an Kapitalgesellschaften, an denen der Übertragende mindestens zu 25 % beteiligt ist. Da es sich im Streitfall nicht um eine gewerblich tätige Personengesellschaft handelte, schied die Steuerbefreiung für die Übertragung von deren Anteilen aus. Der Stpfl. machte jedoch geltend, dass mit der Übertragung der Anteile an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft anteilig auch Anteile an den zuvor eingebrachten Kapitalgesellschaften zugewendet würden und insoweit die Steuerbefreiung zu gewähren sei.

Zu diesem Sachverhalt stellt der BFH (gegen die für den Stpfl. günstige Entscheidung des Finanzgerichts) fest, dass es für die Anwendung des § 13a ErbStG tatsächlich nicht genüge, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft, die ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft sei, erworben werde. Dies gelte ohne Rücksicht darauf, ob die Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich Privatvermögen oder Betriebsvermögen habe. Das Gericht leitet das Ergebnis aus dem Wortlaut, dem Sinn und Zweck und der Entstehungsgeschichte des § 13a ErbStG ab. Schon nach dessen Wortlaut müsse Gegenstand des Erwerbs ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft sein. Darüber hinaus müsse der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft auch unmittelbar beteiligt gewesen sein, da die Vorschrift nicht an ertragsteuerliche, sondern an zivilrechtliche Merkmale anknüpfe.

Ein anderes Ergebnis lasse sich auch nicht aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ableiten. Nach dieser Vorschrift würden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei. Im Rahmen des § 13a ErbStG sei es für die Besteuerung nun aber nicht erforderlich, die Anteile von Kapitalgesellschaften, die sich im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befinden, den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen. Denn diese Vorschrift sei nur dann anwendbar, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft unmittelbar und nicht lediglich mittelbar über eine andere Gesellschaft beteiligt gewesen sei.

Hinweis:

Da im aktuellen Erbschaftsteuerrecht § 13a ErbStG ebenfalls die unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft für die Anwendung der Verschonungsregelung dieser Norm voraussetzt, sind die vorgenannten Entscheidungsgrundsätze auch im Rahmen des § 13a ErbStG (neue Fassung) zu beachten.

35 Anwendung des Halbabzugsverbots auf laufende Aufwendungen in Fällen des vorübergehenden Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung

Das Halb- bzw. Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG bezweckt, alle Ausgaben (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten), die mit nach § 3 Nr. 40 EStG nur hälftig (bis zum Veranlagungszeitraum 2008) bzw. anteilig (ab dem Veranlagungszeitraum 2009: zu 60 %) besteuerten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte ebenfalls nur hälftig bzw. zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen. Hiermit soll eine „inkongruente Begünstigung“ ausgeschlossen werden. Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf einen rechtlichen Zusammenhang an, vielmehr reicht auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben für das Eingreifen des Abzugsverbots aus.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 17/11, DStR 2013, 1934) zu sehen. Der BFH setzte sich erneut mit der Frage auseinander, ob im Rahmen eines Betriebsaufspaltungssachverhalts das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auch auf laufende Aufwendungen anzuwenden ist, falls ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser Gesellschaft Wirtschaftsgüter zu Konditionen zur Nutzung überlassen hat, die unter der fremdüblichen Miete liegen. Hierbei schloss das Gericht an sein Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11, DStR 2013, 953) an.

Im Streitfall hatte der Ehemann zwei in seinem Eigentum stehende Grundstücke an eine GmbH verpachtet, an der er zu 2/3 und seine Ehefrau zu 1/3 beteiligt war. Auf Grund der beherrschenden Stellung in der GmbH war die Verpachtung als steuerliche Betriebsaufspaltung einzustufen, so dass der Ehemann hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Infolge einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der GmbH wurden die Pachtzahlungen in 2002 zunächst reduziert und nachfolgend für vier Monate „ausgesetzt“. Nachdem zwischenzeitlich wieder das volle Entgelt entrichtet wurde, verzichtete der Verpächter auch 2003 erneut für drei Monate auf die Pachtzahlungen. Vor diesem Hintergrund vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Grundstücksüberlassung als teilweise unentgeltlich anzusehen sei. Damit falle der beim Verpächter entstandene Grundstücksaufwand (z.B. Versicherungen, Abschreibungen, Finanzierungskosten) hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Nutzungsüberlassung unter das teilweise Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG. Das Finanzgericht folgte dieser Auffassung und führte aus, dass für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG bereits ein mittelbarer (objektiv kausaler oder finaler) Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben und nach dem Teileinkünfteverfahren teilweise steuerbefreiten Einnahmen genüge. Und ein solcher Zusammenhang sei im Streitfall gegeben, da auch eine nur vorübergehende Minderung des vereinbarten Entgelts für die Nutzungsüberlassung bzw. ein vorübergehender Verzicht auf das Entgelt zu einer Erhöhung des Gewinns der GmbH führe, an dem der Gesellschafter durch Gewinnausschüttungen teilnehme. Diese Gewinnausschüttungen wiederum seien auf Grund des Teileinkünfteverfahrens teilweise steuerfrei.

Der BFH hat die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

In seiner Begründung führt der BFH aus, dass Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft entstehen, voll abziehbar seien, wenn die Nutzungsüberlassung zu fremdüblichen Konditionen erfolge. In einem solchen Fall seien die Aufwendungen vorrangig durch die Erzielung voll steuerpflichtiger Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung veranlasst. Demgegenüber sei bei einer unentgeltlichen (und daher nicht fremdüblichen) Nutzungsüberlassung ein Zusammenhang mit künftigen Erträgen aus der Beteiligung gegeben. Dieser Zusammenhang ermögliche zwar trotz der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung den Abzug der entsprechenden Aufwendungen, führe aber zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG.

Allerdings könne sich der Veranlassungszusammenhang im Laufe der Zeit ändern, so dass es bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachteinnahmen darauf ankomme, ob der Verzicht durch das Pachtverhältnis oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Ein Pachtverzicht auf Grund eines generellen Absinkens der marktüblichen Pachtentgelte oder im Rahmen einer fremdüblichen Sanierungsmaßnahme spreche für eine Veranlassung durch das Pachtverhältnis. Demgegenüber deute es auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hin, wenn ein fremder Dritter den Verzicht in der konkreten Situation weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach akzeptiert, sondern weiterhin auf der Zahlung des vereinbarten Entgelts bestanden oder aber das Pachtverhältnis beendet hätte.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung weicht weitgehend von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, so dass in allen einschlägigen Fällen zu prüfen ist, ob Steuerbescheide noch angegriffen bzw. geändert werden können.

36 Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei ausgefallenen Finanzierungshilfen eines 10 %-Gesellschafters

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung einer GmbH, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Stammkapital der GmbH qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine qualifizierte oder auch wesentliche Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % vor. Bei der Berechnung des Gewinns oder Verlusts werden auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung gewinnmindernd berücksichtigt. Als solche kommen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen (also z.B. Leistungen des GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung).

Nach dem bislang geltenden Eigenkapitalersatzrecht zählten zu in diesem Sinne funktionalem Eigenkapital Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährte (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hatte. Fehlte es jedoch an der zivilrechtlichen Voraussetzung des Eigenkapitalersatzes, so hatte das Darlehen nicht die Funktion von Eigenkapital mit der Konsequenz, dass der Gesellschafter in Bezug auf diese aufgewendeten Finanzmittel wie jeder Drittgläubiger zu behandeln war.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 20.8.2013 (Aktenzeichen IX R 43/12, www.stotax-first.de) zu sehen. Ein zu 10 % an einer GmbH beteiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter begehrte die Berücksichtigung des insolvenzbedingten Ausfalls eines Rückforderungsanspruchs aus einem der GmbH gewährten Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten. Im Ergebnis verneint der BFH in Fortführung seiner Rechtsprechung das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten. Wenn ein nicht geschäftsführender GmbH-Gesellschafter zu 10 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt ist, so gelten die Regeln über den Eigenkapitalersatz nicht.

Denn die Anwendung der gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzregelungen, die bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen zum 1.11.2008 („MoMiG“) anzuwenden waren, setzt für einen nicht geschäftsführenden Gesellschafter eine Beteiligungsquote von mehr als 10 % voraus.

Hat nun ein zu höchstens 10 % an einer GmbH beteiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter der GmbH ein Darlehen gewährt und fällt der Rückzahlungsanspruch gegen seine GmbH in der Folge insolvenzbedingt aus, so führt dies ebenso wenig zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner qualifizierten Beteiligung wie die Gewährung eines Darlehens für eine Aktiengesellschaft durch einen Aktionär, der an der Gesellschaft nicht unternehmerisch beteiligt ist.

Hinweis:

Der BFH lässt in seiner Entscheidung ausdrücklich offen, ob er es auf Grund der Neuregelung der Zivilrechtsslage durch das MoMiG für geboten hält, neue Maßstäbe für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Gesellschafters auf Grund von krisenbedingten Finanzierungshilfen zu entwickeln.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Praxisfällen sind die Erfolgsaussichten des Finanzgerichtswegs daher sorgfältig abzuwägen.

37 Kein Zufluss von Weihnachts- und Urlaubsgeld beim Gesellschafter-Geschäftsführer nach einer konkludenten Aufhebung der arbeitsvertraglichen Zusage

Mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 24/12, DStR 2013, 1722) hat der BFH entschieden, dass dann kein Arbeitslohnzufluss und damit auch keine Steuerpflicht entsteht, wenn ein tätiger Gesellschafter einer GmbH (beherrschend oder nicht beherrschend) konkludent auf die Zahlung des vertraglich vereinbarten Urlaubs- und Weihnachtsgelds verzichtet, ohne dass die GmbH eine Verpflichtung passiviert.

Im Streitfall waren Eheleute zu jeweils 50 % an einer GmbH beteiligt und bei der GmbH beschäftigt, der Kläger als Geschäftsführer der GmbH und die Klägerin als kaufmännische Angestellte. Beide vereinbarten jeweils mit der GmbH die Gewährung von Urlaubs- und Weihnachtsgeld, das in den Streitjahren 1999 bis 2002 aber nicht ausgezahlt wurde; ebenso wenig wurden in der Bilanz der GmbH entsprechende Passivposten gebildet. Ungeachtet dessen ging das Finanzamt im Anschluss an eine Lohnsteueraußenprüfung davon aus, dass den Eheleuten das Urlaubs- und das Weihnachtsgeld in den Streitjahren jeweils bereits mit Fälligkeit zugeflossen seien.

Der BFH (wie auch zuvor schon das FG) hat diese Auffassung verworfen: Werde die arbeitsvertragliche Zusage von Weihnachts- und Urlaubsgeld vor dem Zeitpunkt der Entstehung dieser Sonderzuwendungen einvernehmlich aufgehoben, könne dem Arbeitnehmer weder Arbeitslohn über die Grundsätze des Zuflusses von Einnahmen bei einem beherrschenden Gesellschafter zufließen noch könne der Arbeitnehmer insoweit eine zuflussbegründende verdeckte Einlage bewirken. Im Streitfall sei der Anspruch auf Urlaubs- und Weihnachtsgeld mindestens konkludent aufgehoben worden, denn die Nichtauszahlung und Nichtverbuchung in der Bilanz der GmbH sei nicht als Buchungsfehler, sondern als ein planvolles Vorgehen der Beteiligten zu würdigen. Dieses stelle letztlich einen konkludenten Verzicht auf die Sonderzuwendung dar.

Hinweis:

Der BFH hat die Gesellschafterstellung der Eheleute mit jeweils 50 % nicht als beherrschend angesehen (denn offensichtlich kann mit einer 50 %-Beteiligung keiner der Betroffenen allein die GmbH beherrschen).

Zwar könne ein mit nicht mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile beteiligter Gesellschafter einem beherrschenden Gesellschafter dann gleichgestellt werden, wenn er mit anderen, gleichgerichtete materielle (d.h. finanzielle) Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirke, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen. Da aber jeder Gesellschafter etwaige gegen die GmbH bestehende Gehaltsansprüche letztlich aus eigenem Recht habe durchsetzen können und sonstige für gleichgerichtete Interessen sprechende tatsächliche Anhaltspunkte nicht ersichtlich seien, sei ein Interessensausgleich im vorliegenden Fall zu verneinen.

38 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwarzgeschäften einer dem Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehenden Person

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 19.12.2012 (Aktenzeichen 10 K 1172/10, EFG 2013, 725) hat das FG Köln die Frage bejaht, ob einem Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) durch Gewinne aus Schwarzgeschäften zugerechnet werden kann, wenn ein naher Angehöriger diese Geschäfte für die GmbH getätigt und der Geschäftsführer auf eine Überwachung vollständig verzichtet hat.

Im Streitfall lag eine im Rohstoffhandel tätige GmbH vor, an der die Ehefrau zu 80 % und ihre beiden Kinder zu je 10 % beteiligt waren. Die Ehefrau war zwar alleinige Geschäftsführerin, der Ehemann trat allerdings – ohne formell abgeschlossenen Arbeitsvertrag – ständig unter dem Namen der GmbH nach außen auf. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde festgestellt, dass aus den vom Ehemann abgeschlossenen Geschäften Einnahmen in Höhe von rd. 245 000 € buchhalterisch nicht erfasst worden waren. Da die Einnahmen selbst nicht auf einem betrieblichen Bankkonto der GmbH, sondern unmittelbar auf einem Privatkonto des Ehemanns gutgeschrieben wurden, ging die FinVerw. von vGA der GmbH an eine dem beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person aus.

Dagegen hat die klagende GmbH eingewendet, dass die streitgegenständlichen Geschäfte ihr nicht zuzurechnen seien, da es sich um Eigengeschäfte des Ehemanns der Geschäftsführerin gehandelt habe. Dazu stellt das FG Köln in seinem Urteil fest, dass der Ehemann stets unter dem Namen der GmbH nach außen aufgetreten ist und die jeweiligen Vertragspartner insoweit davon ausgehen mussten, dass die GmbH vertraglich gebunden werden sollte. Und diese Geschäfte seien auch der GmbH zuzurechnen, da die Geschäftsführerin keinerlei Überwachungsmaßnahmen durchgeführt und sich überhaupt nicht für das Geschäft der GmbH interessiert habe. Wer aber als Geschäftsführer für eine GmbH dritte Personen auftreten lasse, sei nach allgemeinen Grundsätzen zu deren Überwachung verpflichtet. Auch sei von einer verhinderten Vermögensmehrung als Voraussetzung für die Annahme einer vGA auszugehen, da die Einnahmen nicht auf dem betrieblichen Bankkonto, sondern unmittelbar auf einem Konto des Ehemanns gutgeschrieben wurden.

Hinweis:

Das FG Köln verdeutlicht mit seiner Entscheidung folgende Differenzierung: Untreuehandlungen eines Geschäftsführers sind einem ihm nahestehenden GmbH-Gesellschafter nicht zuzurechnen, da es keine Überwachungspflicht der Gesellschafterversammlung im Hinblick auf den Geschäftsführer gibt. Demgegenüber sind Untreuehandlungen eines Angestellten als vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer anzusetzen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer seiner Überwachungspflicht überhaupt nicht nachgekommen ist und der Angestellte eine ihm nahestehende Person ist.

Handlungsempfehlung:

Eine Dokumentation etwaiger Überwachungsmaßnahmen ist also für den Gesellschafter-Geschäftsführer in einschlägigen Fällen unabdingbar.

39 Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf ein Mehrstimmrecht ist keine freigiebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter

Mit Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 38/11, HFR 2013, 509) hat der BFH entschieden, dass der Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf ein ihm persönlich zustehendes Mehrstimmrecht (das nicht mit seiner Beteiligung an der GmbH auf einen Erwerber hätte übertragen werden können) auch dann keine freigiebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter der GmbH darstellt, wenn sich der Wert von deren Anteilen an der GmbH dadurch erhöht.

Im Streitfall beinhaltete eine GmbH-Satzung ursprünglich Mehrstimmrechte für einen Vater. Mit Neufassung der Satzung fielen diese Mehrstimmrechte später weg. Das Finanzamt bewertete die Satzungsänderung deshalb als Mehrstimmrechtsverzicht des Vaters. Dieser Verzicht des Vaters habe bei dessen Kindern als Mitgesellschafter zu einer steuerpflichtigen Bereicherung geführt.

Dazu stellt der BFH (zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 8 ErbStG) fest, dass eine freigiebige Zuwendung eine Vermögensverschiebung voraussetze, die sich auf die Vermögenssubstanz beziehe (Vermehrung der Vermögenssubstanz des Bedachten). Eine bloße Verminderung des Vermögenswerts des „Schenkers“ genüge ebenso wenig wie die bloße Erhöhung des Vermögenswerts des Bedachten (wie etwa des Werts der Anteile an der GmbH).

Die bloße Werterhöhung von Anteilen an einer GmbH war in der Vergangenheit (auch im Anwendungszeitraum dieses Streitfalls) nicht schenkungsteuerpflichtig, daher habe – so der BFH – der Gesetzgeber dies mit der Einfügung des § 7 Abs. 8 ErbStG im Jahr 2011 gesondert geregelt. Zudem sei durch den Verzicht keine Minderung des Verkehrswerts des Vermögens des Vaters eingetreten, da das Mehrstimmrecht des Vaters als persönlicher Umstand bei der Bewertung seiner Beteiligung überhaupt nicht zu berücksichtigen gewesen wäre.

Hinweis:

Auch für die Rechtslage nach der Einfügung des § 7 Abs. 8 ErbStG wird im Fachschrifttum davon ausgegangen, dass die Aufhebung eines Mehrstimmrechts kein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang ist, da das Stimmrecht als unselbständiger Teil des Mitgliedschaftsrechts nicht Gegenstand einer Leistung eines Gesellschafters an die GmbH im Sinne des § 7 Abs. 8 ErbStG sein könne.