

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 06/2014

Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen • Mehrwertsteuer auf elektronische Dienstleistungen und Hörbücher • Anhebung der Grunderwerbsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Steueranpassungsgesetz Kroatien ist am 30.7.2014 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden. Damit ist eine Vielzahl an Detailänderungen in Kraft getreten. Hervorzuheben sind die Änderungen hinsichtlich der Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen. Der Gesetzgeber hat die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung nun gesetzlich festgeschrieben, nachdem diese zwischenzeitlich vom Bundesfinanzhof verworfen worden war. Auch wurden entscheidende Änderungen bei der Umsatzsteuer auf elektronische Dienstleistungen beschlossen, die ab dem 1.1.2015 zu beachten sind.

Im Bereich der Bilanzierung ist das aktuelle Schreiben der Finanzverwaltung zu den Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung zu erwähnen. Zu diesem in der Praxis sehr streitanfälligen Thema hat die Finanzverwaltung nun mit der aktualisierten Verwaltungsanweisung insbesondere auf die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung reagiert.

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 Aktuelle Urteile zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag
- 2 Steuerliche Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung an den Ex-Ehegatten zur Abfindung des Versorgungsausgleichs
- 3 Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises - Neufeststellung des Grades der Behinderung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Korrekturen an der Reform des Reisekostenrechts
- 5 Häusliches Arbeitszimmer - Wann steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?
- 6 Verbilligter Erwerb von Aktien vom Arbeitgeber ist als Arbeitslohn zu versteuern
- 7 Bestätigung der Rechtsprechung: Anzüge eines Rechtsanwalts sind keine typische Berufskleidung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Gesetzliche Neuregelung zum Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen
- 9 Erweiterung des Übergangs der Umsatzsteuerschuldnerschaft
- 10 Gesetzesänderung: Mehrwertsteuer auf elektronische Dienstleistungen
- 11 Gesetzesänderung: Ermäßigter Umsatzsteuersatz von 7 % zukünftig auch für Hörbücher
- 12 Umsatzsteuerfreiheit von Unterrichtsleistungen privater Lehrer umfasst auch die Aus- und Fortbildung
- 13 Steuersatz auf zubereiteten Kaffee bei Bäckereien, Imbissständen usw.
- 14 Unangemessener Fahrzeugaufwand eines Freiberuflers
- 15 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung
- 16 Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung
- 17 Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen
- 18 Verluste werden nur bei Einkünfteerzielungsabsicht anerkannt

Für Personengesellschaften

- 19 Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaft führt zu anteiligem Untergang von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen
- 20 Kann vor einer unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften Sonderbetriebsvermögen veräußert werden?

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Zahlungen aus erworbenen Lebensversicherungen unterliegen zukünftig der Besteuerung

Für Hauseigentümer

- 22 Bestätigung des Bundesfinanzhofs: Kosten des eigenen Wohnraums können nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden
- 23 Weitere Anhebung der Grunderwerbsteuer

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 24 Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Ausnahmen vom Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge
- 25 Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses der Abgeltungsteuer für Zinsen aus Gesellschafterdarlehen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG
- 26 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG
- 27 Abziehbarkeit von Veräußerungskosten bei einer Anteilsveräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG - Abgrenzung der Veräußerungskosten von den Betriebsausgaben
- 28 Zufluss von Vergütungen bei dem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH
- 29 Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer
- 30 Umsatzantieme ohne „Gewinnabsaugung“ ist keine vGA

Für alle Steuerpflichtigen

1 Aktuelle Urteile zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag**a) Kindergeld während eines dualen Studiums**

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.4.2014 (Aktenzeichen 4 K 635/14 Kg) bleibt der Anspruch auf Kindergeld bestehen, wenn das Kind nach Abschluss der Erstausbildung ein Studium zu einem weiteren Berufsabschluss fortsetzt und es darüber hinaus einer Erwerbstätigkeit in einem Ausbildungsdienstverhältnis nachgeht. Im Streitfall nahm der Sohn des Stpfl. im Rahmen eines kombinierten Ausbildungs- und Studiumpakets parallel zu seiner Ausbildung zum Industriekaufmann ein Studium zum „Bachelor of Arts“ auf. Nach bestandener Prüfung zum Industriekaufmann übernahm der Ausbildungsbetrieb die monatlichen Studiengebühren und der Sohn des Stpfl. erhielt bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 24 Stunden weiterhin die im Ausbildungsvertrag vereinbarte Ausbildungsvergütung. Die Studieninhalte stimmten inhaltlich mit der Beschäftigung im Unternehmen überein.

Nach Ansicht des Gerichts war auch die weitere Berufsausbildung kindergeldrechtlich begünstigt. Zwar überschritt der Umfang der „Erwerbstätigkeit“ des Sohns die Unschädlichkeitsgrenze von 20 Stunden/Woche. Allerdings fand die weitere – duale – Berufsausbildung im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses statt, so dass aus diesem Grund die Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze nach Ansicht des Finanzgerichts unbeachtlich war.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass eine neben der Ausbildung durchgeführte Berufstätigkeit auch bei Überschreiten der gesetzlichen Grenzen nicht zwingend kindergeldschädlich sein muss.

b) Freiwilliges soziales Jahr als Verlängerungsgrund für Kindergeldzahlung

Nach der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts des Saarlands vom 30.1.2014 (Aktenzeichen 2 K 1346/13) führt die Ableistung eines freiwilligen sozialen Jahres nicht zur Verlängerung der Kindergeldzahlung über das 25. Lebensjahr des Kindes hinaus. Nach der gesetzlichen Regelung komme eine Verlängerung des Kindergeldanspruchs über das 25. Lebensjahr hinaus nur in Frage bei der Ableistung des gesetzlichen Grundwehrdiensts oder Zivildiensts.

Gleiches gelte, wenn anstelle des gesetzlichen Grundwehrdiensts eine freiwillige Verpflichtung für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst erfolgt bzw. eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausgeübt wird. Die Möglichkeit einer analogen Anwendung des Gesetzes auf ein freiwilliges soziales Jahr sieht das Finanzgericht nicht.

Handlungsempfehlung:

Ob Verlängerungstatbestände vorliegen, nach denen das Kindergeld über die Regelaltersgrenze hinaus gezahlt wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Da der gesetzliche Grundwehr- und Zivildienst zum 1.7.2011 abgeschafft wurde, kommen nur noch Kinder in den Genuss dieses Verlängerungstatbestands, die ihren Dienst noch ableisten mussten.

c) EuGH-Vorlage zur Kindergeldberechtigung in Fällen mit EU-Auslandsbezug

Der Bundesfinanzhof hat durch Beschluss vom 8.5.2014 (Aktenzeichen III R 17/13) den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Wege des Vorabentscheidungsersuchens um die Beantwortung von Rechtsfragen gebeten, die sich bei der Bestimmung des Kindergeldberechtigten mit Bezug zum EU-Ausland ergeben können. Es geht um folgenden Streitfall: Der in Deutschland wohnende Stpfl. ist von seiner früheren Ehefrau, die zusammen mit dem gemeinsamen Kind in Polen lebt, geschieden. Er war zeitweise nichtselbständig beschäftigt und zu anderen Zeiten arbeitslos. Seine Ehefrau war in Polen erwerbstätig, hatte jedoch wegen der nach polnischem Recht bestehenden Einkommensgrenze keinen Anspruch auf polnische Familienleistungen. Der Stpfl. beantragte in Deutschland Kindergeld für das in Polen lebende Kind. Die Familienkasse lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass die Kindsmutter anspruchsberechtigt sei.

Das Finanzgericht gab dem Stpfl. Recht und verpflichtete die Familienkasse zur Kindergeldzahlung an ihn. Es war der Ansicht, die Kindergeldberechtigung des Stpfl. ergebe sich aus deutschem Recht. Die ab Mai 2010 geltende EU-Verordnung Nr. 883/2004, durch welche die Systeme der sozialen Sicherheit koordiniert werden sollen, sowie die dazu ergangene Durchführungsverordnung begründen nach Ansicht des Finanzgerichts keinen Kindergeldanspruch der in Polen lebenden Mutter. Die Richter setzten sich in ihrer Entscheidung mit einer speziellen Vorschrift dieser Durchführungsordnung auseinander. Die Vorschrift fingiert, dass „alle beteiligten Personen“ in dem Land leben, in dem der Anspruch auf Kindergeld erhoben wird. Wäre zu unterstellen, dass die vom Stpfl. geschiedene Kindsmutter mit dem gemeinsamen Kind in einer eigenen Wohnung in Deutschland lebt, so stünde ihr das Kindergeld zu. Nach deutschem Recht ist bei getrennt lebenden Eltern nämlich derjenige Elternteil kindergeldberechtigt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Das Finanzgericht war jedoch trotz dieser Regelung der Ansicht, die entsprechende EU-Verordnung lasse den Anspruch auf Kindergeld von im Inland lebenden Personen nach deutschem Recht nicht entfallen. Es vertrat damit die gleiche Rechtsmeinung wie die überwiegende Mehrzahl der deutschen Finanzgerichte, die sich bereits mit dieser Streitfrage befasst hatten.

Der Bundesfinanzhof hat nun den Europäischen Gerichtshof um Beantwortung der Frage gebeten, ob die in der EU-Verordnung enthaltene Fiktion des gemeinsamen Wohnlands dazu führt, dass das in Deutschland vorgesehene Kindergeld an den im Ausland getrennt lebenden Elternteil, bei dem das gemeinsame Kind wohnt, zu zahlen ist. Weiterhin hat er angefragt, ob für den Fall, dass der im Ausland lebende Elternteil nach dieser Regelung kindergeldberechtigt sein sollte, der im Inland lebende Elternteil dennoch anspruchsberechtigt ist, wenn der andere Elternteil keinen Antrag auf Kindergeld gestellt hat, und nach welchem Zeitraum von einer unterbliebenen Antragstellung auszugehen wäre.

Handlungsempfehlung:

In vergleichbaren Fällen sollte vorsorglich Kindergeld beantragt und die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs abgewartet werden.

d) Kindergeld für volljährige Kinder – Einkunftsgrenze bis 2011

Bis zum Jahr 2011 war der Bezug von Kindergeld bei volljährigen Kindern an eine Einkünfte- und Bezüge-Grenze von 8 004 € gekoppelt.

Konkret bestimmte das Gesetz, dass für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hatte und sich in Ausbildung befand, ein Anspruch auf Kindergeld und Kinderfreibetrag nur dann bestand, wenn das Kind Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet waren, von nicht mehr als 8 004 € im Kalenderjahr hatte. Die Ermittlung der Einkünfte hatte dabei nach den üblichen Regeln zu erfolgen. Insoweit ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.2.2014 (Aktenzeichen III R 60/13) zur Frage des Abzugs von Fahrtkosten im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses von Bedeutung. Das Gericht hat entschieden, dass die Ausbildungsstätte ungeachtet der zeitlichen Befristung des Ausbildungsverhältnisses als regelmäßige Arbeitsstätte einzustufen ist und daher Fahrtkosten zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte nur mittels der Entfernungspauschale, also mit 0,30 € je Entfernungskilometer, angesetzt werden können. Die Fahrten zur Berufsschule können dagegen nach Reisekostengrundsätzen, also mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer, berücksichtigt werden.

Hinweis:

Noch offene Streitfälle können nunmehr auf dieser Basis entschieden werden. Seit 2012 ist das Kindergeld bei volljährigen Kindern nicht mehr an eine Einkünfte- und Bezügegenze gekoppelt.

2 Steuerliche Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung an den Ex-Ehegatten zur Abfindung des Versorgungsausgleichs

Das Finanzgericht Köln hatte darüber zu entscheiden, ob und in welcher Form sich eine Abfindungszahlung an die geschiedene Ehefrau zur Abwendung des Versorgungsausgleichs steuerlich auswirkt. Im Raume stand dabei die Berücksichtigung als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei sonstigen Einkünften, alternativ als Sonderausgaben. Im Urteilsfall hatten die Ehegatten während ihrer Ehezeit um 1 574,56 € abweichende Anwartschaften auf Altersversorgung erworben und es errechnet sich damit ein Versorgungsausgleich in diesem Fall zu Gunsten der Ehefrau i.H.v. 787,28 €. Die Eheleute erklärten einen wechselseitigen Versorgungsausgleichsverzicht, wofür der Ehegatte eine Ausgleichszahlung von 98 394,25 € als Gegenleistung für den Verzicht seiner Frau zu zahlen hatte. Strittig war nun, ob und wenn ja wie diese Zahlung steuerlich berücksichtigt werden kann.

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 26.3.2014 (Aktenzeichen 7 K 1037/12) ist die geleistete Ausgleichszahlung weder als vorweggenommene Werbungskosten noch als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Diskutiert wurde insbesondere der Abzug als vorweggenommene Werbungskosten im Hinblick auf die späteren Renteneinkünfte. Dies lehnte das Finanzgericht aber ab, da es sich insoweit um Anschaffungskosten des Rechts auf Altersversorgung handelte und dies nicht unmittelbar die späteren laufenden Rentenzahlungen betreffe. Der Erwerb einer Rentenanswartschaft durch Ansammlung von Vermögen sei als steuerlich unbeachtliche Anschaffung eines Vermögenswerts auf der privaten Vermögensebene zu sehen, ähnlich wie das Ansparen von Kapitalvermögen, mit dem spätere Kapitaleinkünfte erzielt werden.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt wird.

Anders kann ein solcher Fall dann zu beurteilen sein, wenn schuldrechtliche Ausgleichszahlungen des Ausgleichsverpflichteten an den Ausgleichsberechtigten in Form einer schuldrechtlichen Ausgleichsrente geleistet werden. Insofern sollten diese Fälle immer unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

3 Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises – Neufeststellung des Grades der Behinderung

Wird bei einem gehandikapt Menschen im Schwerbehindertenausweis ein bestimmter Grad der Behinderung festgestellt, so werden besondere Begünstigungen bei der Einkommensteuer gewährt. Dies betrifft z.B. den Abzug von Fahrtkosten für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (ab 2014: erste Tätigkeitsstätte) als Werbungskosten. Die Begünstigungen sind abhängig vom festgestellten Grad der Behinderung. Wird nun der Grad der Behinderung im Rahmen eines Neufeststellungsverfahrens herabgesetzt, so ist dies einkommensteuerrechtlich ab dem im Bescheid genannten Zeitpunkt zu berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 11.3.2014 (Aktenzeichen VI B 95/13) ausdrücklich festgestellt, dass für den Fall, in dem bei einem schwer gehandikapt Menschen der Grad der Behinderung von 80 % oder mehr auf weniger als 50 % herabgesetzt wird, trotz Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises bis zum bestandskräftigen Abschluss des Neufeststellungsverfahrens einkommensteuerrechtlich bereits der herabgesetzte Grad der Behinderung ab dem Neufeststellungszeitpunkt zu berücksichtigen ist. Ein Übergangszeitraum sei steuerlich nicht zu gewähren, auch wenn nach dem Schwerbehindertengesetz ein Nachwirkungszeitraum gewährt wird.

Handlungsempfehlung:

Kommt es zu einer Herabsetzung des Grades der Behinderung, so ist anhand des Änderungsbescheids zu prüfen, ab wann dies steuerliche Wirkungen entfaltet. Bedeutung hat dies z.B. auch für den Abzug von Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Korrekturen an der Reform des Reisekostenrechts

Das Reisekostenrecht wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2014 umfassend geändert. Die zwischenzeitlich festgestellten Fehler in diesen Neuregelungen sowie die als erforderlich angesehenen Klarstellungen werden nun mit dem sog. Steueränderungs- und Anpassungsgesetz Kroatien umgesetzt. Die Änderungen betreffen:

- Eine Klarstellung bei Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Werden diese mit einem zur Verfügung gestellten Firmenwagen durchgeführt, so ist für eine nur einmalige Familienheimfahrt pro Woche kein pauschaler Nutzungswert zu berücksichtigen. Entsprechend können für diese Familienheimfahrten allerdings auch keine Werbungskosten angesetzt werden.
- Im Fall der Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung des Arbeitnehmers ist der geldwerte Vorteil mit den Sachbezugswerten zu bewerten und die in den ersten drei Monaten zu berücksichtigenden Verpflegungspauschalen sind um 20 % für ein Frühstück und um 40 % für ein Mittag- oder Abendessen zu kürzen. Damit wird die bisherige Verwaltungspraxis gesetzlich festgeschrieben.
- Klarstellend wird festgelegt, dass zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte, eine dauerhafte Tätigkeit in der entsprechenden betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder ggf. eines Kunden des Arbeitgebers ausgeübt werden muss.
- Es wird klargestellt, dass im Fall einer ersten Tätigkeitsstätte bei Vollzeitstudium oder vollzeitiger Bildungsmaßnahme die Regelungen für Arbeitnehmer hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, doppelter Haushaltsführung und Verpflegungsmehraufwendungen in entsprechender Weise anzuwenden sind.
- Es erfolgt eine klarstellende Ergänzung, wonach die Verpflegungspauschale bei 24-stündiger Abwesenheit nur dann zu gewähren ist, wenn der Arbeitnehmer sowohl von seiner Wohnung als auch seiner ersten Tätigkeitsstätte 24 Stunden abwesend ist.

Hinweis:

Insoweit ist die betriebliche Praxis der Reisekostenabrechnung und der entsprechenden Lohnversteuerung zu überprüfen. Dabei sind diese Änderungen in diesem Bereich ab dem Veranlagungszeitraum 2014 bzw. erstmals für den nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum anzuwenden.

5 Häusliches Arbeitszimmer – Wann steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?

Nach den ab 2007 geltenden gesetzlichen Vorgaben kann ein Stpfl. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehen.

Von diesem Grundsatz gibt es zwei Ausnahmen:

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

In der Praxis ist vielfach strittig, ob dem Arbeitnehmer ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Hierzu hat nun der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen VI R 11/12) wichtige **Abgrenzungsleitlinien** aufgestellt. Zunächst der Grundsatz: Ein „anderer Arbeitsplatz“ im Sinne der Abzugsbeschränkung ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Weitere Anforderungen an seine Beschaffenheit seien grundsätzlich nicht zu stellen. Er stehe aber nur dann „für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ... zur Verfügung“, wenn ihn der Stpfl. in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Insoweit sind zwei Aspekte zu prüfen:

- Ist der Arbeitsplatz zur Erledigung der Tätigkeiten des Stpfl. geeignet?

Diesbezüglich ist die Größe und Ausstattung des Raums zu prüfen. Im Urteilsfall lag insoweit die Besonderheit vor, dass der Raum nicht genutzt werden konnte, weil wegen Sanierungsbedarfs Gesundheitsgefahr bestand. Insofern stand im Ergebnis hier also kein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung.

- Ist der Arbeitsplatz dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewiesen worden?

Der Arbeitnehmer hat bei der Inanspruchnahme und Ausgestaltung eines „anderen Arbeitsplatzes“ das Direktionsrecht des Arbeitgebers zu beachten. Ein „anderer Arbeitsplatz“ steht daher erst dann zur Verfügung, wenn der Arbeitgeber dies entsprechend verfügt hat.

Hinweis:

Dies zeigt für die Praxis, dass zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Verhältnisse per Arbeitsanweisung klargestellt werden sollten. Allerdings gilt, dass selbst wenn eine entsprechende Arbeitsanweisung gegeben ist, der Arbeitsplatz aber zur Erledigung der Tätigkeiten nicht geeignet ist, kein „anderer Arbeitsplatz“ vorliegt.

6 Verbilligter Erwerb von Aktien vom Arbeitgeber ist als Arbeitslohn zu versteuern

Aktiengesellschaften geben oftmals als „Benefits“ ihren Mitarbeitern die Möglichkeit zum verbilligten Erwerb eigener Aktien. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 7.5.2014 (Aktenzeichen VI R 73/12) nochmals klargestellt, dass der verbilligte Erwerb von Aktien des Arbeitgebers (oder eines Dritten) zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit führen kann und damit der Lohnsteuer zu unterwerfen ist, wenn der Vorteil dem Arbeitnehmer „für“ seine Arbeitsleistung gewährt wird. Andererseits hat das Gericht aber auch klargestellt, dass ein lohnsteuerbarer Vorteil nur insoweit vorliegt, als der Arbeitgeber die Aktien tatsächlich verbilligt an den Arbeitnehmer veräußert, mithin der Wert der Aktien den vereinbarten Kaufpreis übersteigt. Ob der Arbeitnehmer das Wirtschaftsgut verbilligt erwirbt oder sich Leistung und Gegenleistung entsprechen, sei grundsätzlich anhand der Wertverhältnisse bei Abschluss des für beide Seiten verbindlichen Veräußerungsgeschäfts zu bestimmen. Positive wie negative Wertveränderungen zwischen schuldrechtlichem Veräußerungs- und dinglichem Erfüllungsgeschäft würden nicht mehr durch das Dienstverhältnis vermittelt.

Hinweis:

Der Börsenkurs der Aktien zum Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäfts sollte daher dokumentiert werden.

7 Bestätigung der Rechtsprechung: Anzüge eines Rechtsanwalts sind keine typische Berufskleidung

Das Finanzgericht Hamburg hat in dem Urteil vom 26.3.2014 (Aktenzeichen 6 K 231/12) bestätigt, dass ein Rechtsanwalt die Kosten für Anzüge, Hemden, Hosen und Schuhe nicht als Werbungskosten bei seinen Lohneinkünften abziehen kann. Entscheidend sei, dass das Tragen von derartiger Businesskleidung auch bei privaten Anlässen nicht (nahezu) ausgeschlossen werden kann. Kosten für bürgerliche Kleidung stellten grundsätzlich Kosten der Lebensführung dar, deren steuerlicher Abzug selbst dann nicht möglich sei, wenn die Kleidungsstücke unzweifelhaft ausschließlich im Beruf getragen werden. Ein Kostenabzug für Kleidung sei nämlich bereits dann ausgeschlossen, wenn die private Benutzung möglich und üblich ist. Auch wenn Kleidungsstücke ohne die beruflichen Gründe überhaupt nicht angeschafft worden wären oder wenn sie der Förderung des Berufs des Stpfl. dienen, sei das Tragen dennoch der privaten Lebensführung zuzurechnen, weil es dem menschlichen Bedürfnis nach Bekleidung Rechnung trage. Derartige Aufwendungen seien vielmehr durch das steuerliche Existenzminimum pauschal abgegolten.

Hinweis:

Als Werbungskosten können dagegen Aufwendungen für typische Berufsbekleidung geltend gemacht werden. Hierbei handelt es sich um solche Kleidungsstücke, bei denen eine Verwendung für private Zwecke auf Grund berufsspezifischer Eigenschaften so gut wie ausgeschlossen ist. Als typische Berufskleidung hat die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs u.a. anerkannt: weißer Arztkittel, Frack eines Kellners, uniformähnliche Dienstkleidung bei Flugpersonal, Arbeitsanzüge, Sicherheitsschuhe und Uniformen.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Gesetzliche Neuregelung zum Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen

Der Bundesfinanzhof hatte die bisherige Praxis hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen verworfen. Gemäß der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geht die Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen nur dann auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser die Eingangsleistung zur Erbringung eigener Bauleistungen verwendet. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist nach der Rechtsprechung also auf die konkrete Ausgangsleistung des Empfängers der Bauleistung abzustellen. Unerheblich sei, in welchem Umfang der Leistungsempfänger im Übrigen Bauleistungen erbringt oder ob sich der Leistende und der Leistungsempfänger über den Übergang der Steuerschuldnerschaft einigen.

Der Gesetzgeber hat nun auf die mit dieser Rechtsprechung entstandene Unsicherheit reagiert und im Ergebnis die **frühere Verwaltungsauffassung gesetzlich festgeschrieben**. Nach der neuen gesetzlichen Regelung führen Bauleistungen unabhängig von der konkreten Verwendung dieser Eingangsleistungen durch den Leistungsempfänger zum Übergang der Steuerschuldnerschaft, sofern der Leistungsempfänger Unternehmer ist und nachhaltig Bauleistungen erbringt. Davon ist auszugehen, wenn das Finanzamt dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung darüber erteilt hat, dass er als Unternehmer entsprechende Leistungen erbringt. Das Finanzamt hat die Bescheinigung auf längstens drei Jahre zu befristen und kann diese nur mit Wirkung für die Zukunft zurücknehmen.

Laut Gesetzesbegründung ist auch weiterhin von der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen auszugehen, wenn diese mindestens 10 % des Weltumsatzes des Leistungsempfängers betragen. Allerdings wird hier keine gesetzliche Festschreibung für erforderlich angesehen, da durch die festgelegte Bescheinigungspraxis Rechtssicherheit für die Beteiligten erreicht wird.

Hinweis:

Auch nach der gesetzlichen Neuregelung fallen im Einklang mit der aktuellen Rechtsprechung Bauträger nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift, da deren Ausgangsumsätze nicht als Bauleistungen anzusehen sind.

Im Fall von **Gebäudereinigungsleistungen** sind ebenfalls entsprechende Regelungen eingeführt worden. Somit geht die Steuerschuldnerschaft über, wenn der Leistungsempfänger selbst nachhaltig solche Leistungen erbringt, wovon bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung der Finanzverwaltung auszugehen ist.

Weiterhin wird festgeschrieben, dass in dem Fall, in dem der Leistungsempfänger und der Leistende übereinstimmend die Vorgaben zum Übergang der Steuerschuldnerschaft anwenden, der Leistungsempfänger ungeachtet dessen, ob die Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sind, als Steuerschuldner gilt. Diese Fiktion gilt sowohl im Falle von Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen als auch in weiteren Fällen, etwa bei Lieferungen von Gas und Elektrizität durch im Inland ansässige Unternehmer oder bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten. Voraussetzung ist jedoch, dass hierdurch keine Steuerausfälle entstehen.

Die Neuregelungen treten am **1.10.2014** in Kraft.

Hinweis:

Betroffene Stpfl. müssen sich auf diese Rahmenbedingungen nun einstellen. Hinsichtlich der Behandlung von Altfällen und möglicherweise erforderlichen oder sinnvollen Korrekturen ist steuerlicher Rat einzuholen.

9 Erweiterung des Übergangs der Umsatzsteuerschuldnerschaft

Neben der Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand wurde auch die Lieferung von **Tablet-Computern und Spielkonsolen** in den Katalog der Leistungen aufgenommen, bei denen der Leistungsempfänger unter weiteren Voraussetzungen Schuldner der Umsatzsteuer ist. Zudem führt künftig auch die Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen, die in einer Anlage zum Umsatzsteuergesetz abschließend aufgeführt werden, zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger.

Hinweis:

In diesen Fällen ist eine geänderte Rechnungsstellung und Anmeldung der Umsatzsteuer erforderlich.

10 Gesetzesänderung: Mehrwertsteuer auf elektronische Dienstleistungen

Kauft ein Kunde in Deutschland bei einem Händler im europäischen Ausland z.B. ein E-Book, fällt künftig die Umsatzsteuer in Deutschland an und nicht mehr im Heimatstaat des Anbieters. Dies ergibt sich aus den im sog. Steueranpassungsgesetz Kroatien enthaltenen Neuregelungen, mit denen der Gesetzgeber eine europäische Vorgabe umgesetzt hat. Für die betroffenen Unternehmen wird gleichzeitig eine Vereinfachung im Verfahren durch den sog. Mini-One-Stop-Shop eingeführt.

Hinweis:

Diese Gesetzesänderung gilt für einen weiten Anwendungsbereich. Betroffen sind z.B. **Websites, Webhostings, E-Books, Filme, Musik, Datenbanken, Fernunterricht, Online-Versteigerungen, Bereitstellung von Sendungen und Veranstaltungen.**

Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- und auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen an private Kunden innerhalb der EU werden bisher in dem Staat mit Umsatzsteuer belegt, in dem das Unternehmen ansässig ist, das die Dienstleistung erbringt. Ab dem 1.1.2015 sind diese Umsätze in Deutschland zu versteuern, wenn der Privatkunde in Deutschland wohnt. Bei der Leistungserbringung an Unternehmer richtet sich der Ort der Leistung schon jetzt nach dem Empfängerortprinzip.

Unternehmer, die solche Leistungen tätigen, müssen sich daher grundsätzlich in den EU-Staaten, in denen sie entsprechende Leistungen erbringen, umsatzsteuerlich erfassen lassen und hier ihren Melde- und Erklärungspflichten nachkommen. Alternativ können sie aber auch die **neue Verfahrenserleichterung des „Mini-One-Stop-Shop“** in Anspruch nehmen. Diese Verfahrenserleichterung gilt ab 1.1.2015 in allen Mitgliedstaaten der EU. Ab 2015 können Unternehmen in Deutschland ihre in den übrigen Mitgliedstaaten ausgeführten Umsätze mit Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- und auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen zentral über das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf elektronischem Weg erklären und die Steuer insgesamt entrichten. Die Teilnahme an der Sonderregelung können deutsche Unternehmer auf elektronischem Weg beim BZSt beantragen. Dies ist ab dem 1.10.2014 mit Wirkung zum 1.1.2015 möglich und gilt einheitlich für alle Staaten der EU. Für Anträge deutscher Unternehmer stellt das BZSt ein Online-Portal zur Verfügung.

Handlungsempfehlung:

Ausländische Unternehmer müssen rechtzeitig die Rechnungsstellung überprüfen und ggf. anpassen, sowie dafür Sorge tragen, dass die umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllt werden. Ob sich für inländische Unternehmen, die entsprechende Leistungen im Ausland erbringen, nach dem in dem jeweiligen EU-Land geltenden Steuerrecht Änderungen ergeben, ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen.

11 Gesetzesänderung: Ermäßigter Umsatzsteuersatz von 7 % zukünftig auch für Hörbücher

Der verminderte Umsatzsteuersatz von 7 % gilt künftig auch für Hörbücher. Voraussetzung ist, dass das Hörbuch mittels eines körperlichen Speichermediums geliefert wird. Das Herunterladen aus dem Internet schließt eine Begünstigung folglich aus und führt mithin zur Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 %. Diese Neuregelung tritt am 1.1.2015 in Kraft.

Hinweis:

Abzugrenzen sind Hörbücher von Hörspielen und Hörerzeitungen sowie Hörerzeitschriften, welche allesamt nicht begünstigt sind.

12 Umsatzsteuerfreiheit von Unterrichtsleistungen privater Lehrer umfasst auch die Aus- und Fortbildung

Umsatzsteuerfrei sind nach der Regelung des deutschen Umsatzsteuergesetzes die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an Hochschulen und öffentlich allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen. Auch Unterrichtsleistungen an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen fallen unter die Steuerbefreiung, soweit diese als Ersatzschulen staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Der Bundesfinanzhof hat schon mehrfach festgestellt, dass diese nationale Regelung das höherrangige EU-Recht nur unvollkommen abbildet. Das EU-Recht sei hinsichtlich der Steuerbefreiung weitergehend.

Unter Änderung seiner Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VR 3/13) entschieden, dass die maßgebliche EU-Richtlinie auch die Aus- und Fortbildung erfasst. Im Urteilssachverhalt erbrachte die Stpfl. als Diplom-Sozialpädagogin und Diplom-Organisationsberaterin Supervisionsleistungen für Träger der Wohlfahrtspflege, der Jugendhilfe, der Psychiatrie, für Suchtberatungsstellen sowie für Diakonie und Caritas. Dabei führte sie für ihre Auftraggeber Supervisionen mit deren Mitarbeitern durch. Darüber hinaus erbrachte sie auch Lehrsupervisionsleistungen. Ihr war von der zuständigen Bezirksregierung zur Vorlage bei den Finanzbehörden bescheinigt worden, dass sie die Leistung „Supervision und Lehrsupervision“ als berufliche Bildungsmaßnahme nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG ordnungsgemäß durchführe.

Unter Verweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs wird im Schrifttum geltend gemacht, dass nach der einschlägigen EU-Richtlinie nicht nur Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, sondern auch Unterrichtseinheiten, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen, steuerfrei sein können. Dem schließt sich nun auch unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung der Bundesfinanzhof an. Es komme nicht darauf an, dass der Privatlehrer an einer Schule oder Hochschule tätig ist, sich an Schüler oder Hochschüler wendet oder es sich um einen in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteten Unterricht handelt. Die einschlägige EU-Richtlinie beziehe sich vielmehr auf jegliche Aus- und Fortbildung, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat. Entgegen der Auffassung des Finanzamts sei ein Lehrplan nicht unabdingbar für die Steuerfreiheit. Daher könnten auch Supervisionsleistungen steuerfrei sein.

Im Streitfall konnte der Bundesfinanzhof allerdings noch nicht endgültig über die umsatzsteuerliche Steuerbefreiung entscheiden, da insoweit noch eine Aufklärung des Sachverhalts hinsichtlich der gegenüber den einzelnen Auftraggebern erbrachten Leistungen erforderlich ist. Bejaht wurde die Steuerfreiheit für die Lehrsupervisionen. Im Übrigen führt das Gericht aber aus, dass auch eine Einstufung der weiteren Supervisionsleistungen als Aus- und Fortbildung in Frage kommen kann.

Handlungsempfehlung:

Auf Grund dieser geänderten Rechtsprechung ist für den Einzelfall zu prüfen, ob Unterrichtsleistungen privater Lehrer als umsatzsteuerfrei eingestuft werden können. Insofern kann auch die Rückforderung erklärter Umsatzsteuer für die Vergangenheit begehrt werden, soweit diese Jahre verfahrensrechtlich noch änderbar sind. In diesen Fällen ist allerdings die erfolgte Rechnungsstellung zu beachten und ggf. zu berichtigen.

13 Steuersatz auf zubereiteten Kaffee bei Bäckereien, Imbissständen usw.

In der Praxis ist die Frage des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes bei der Lieferung von zubereitetem Kaffee (z.B. „coffee-to-go“) aufgeworfen worden. Dies betrifft u.a. Bäckereien, Imbissstände, Kioskbetriebe, Raststätten und Tankstellen sowie die Systemgastronomie. Teilweise berufen sich Unternehmer auf die Rechtsprechung zu Restaurationsleistungen und begehren die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % bei der Abgabe von zubereitetem Kaffee zum Mitnehmen. Diese Auffassung wird mit § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 12 der Anlage 2 begründet, wonach u.a. die Lieferung von Kaffee und Tee dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Die Finanzverwaltung (Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt/M v. 4.4.2014, S 7222 A – 7 – St 16) weist jedoch darauf hin, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz nur bei der Lieferung von Kaffeebohnen oder Kaffeepulver in Frage kommt. Getränke, und damit auch zubereiteter Kaffee oder Tee, sind in die nicht begünstigte Position 2202 des Zolltarifs einzureihen. Damit unterliegt bereits die Lieferung dieser Getränke dem Regelsteuersatz von 19 %. Eine Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung hat deshalb keinen Einfluss auf den Steuersatz. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 29.8.2013 (Aktenzeichen XI B 79/12) zur Abgabe von frisch zubereiteten Kaffegetränken an einem Imbissstand bestätigt.

Bei der Lieferung von Milchmischgetränken kann hingegen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, da die Lieferung von Milch im Gegensatz zur Lieferung zubereiteten Kaffees dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt. Dies kann in Zusammenhang mit Kaffee z.B. bei der Lieferung von Latte Macchiato von Bedeutung sein. Letztlich muss insoweit aber auch festgestellt werden, dass sich bei diesen Fällen die fast willkürliche Abgrenzung der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Lebensmittel zeigt.

Handlungsempfehlung:

Soweit im Einzelfall bei Kaffeezubereitungen verschiedene Umsatzsteuersätze zur Anwendung kommen, sind die Umsätze getrennt voneinander zu erfassen.

14 Unangemessener Fahrzeugaufwand eines Freiberuflers

Im Grundsatz sind alle betrieblich veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig. Dabei ist es unerheblich, ob diese Aufwendungen einen üblichen Rahmen umfassen oder gar betrieblich einen Nutzen aufweisen. Dem Betriebsausgabenabzug steht grundsätzlich nicht entgegen, wenn es sich um vergebliche, ungewöhnliche oder gar unwirtschaftliche Aufwendungen handelt. Vielmehr kann der Stpfl. grundsätzlich frei entscheiden, welche Aufwendungen er für seinen Betrieb tätigen will. Selbst gesetzes- und sittenwidrige Aufwendungen können Betriebsausgaben sein.

Dieser Grundsatz erfährt allerdings eine gesetzliche Einschränkung. Gesetzlich ist geregelt, dass ein Betriebsausgabenabzug für „Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“, nicht in Betracht kommt.

Dass diese Grenzen in der Praxis zu beachten sind, zeigt der aktuell mit Urteil vom 29.4.2014 (Aktenzeichen VIII R 20/12) durch den Bundesfinanzhof entschiedene Fall: Die Beteiligten stritten darüber, ob Aufwendungen für einen Sportwagen (Ferrari Spider) als Betriebsausgaben eines selbständig tätigen Tierarztes einkommensteuerrechtlich abziehbar sind. Der Stpfl. betrieb eine Tierarztpraxis für Kleintiere. Als betriebliches Fahrzeug hielt er in allen Streitjahren einen VW Multivan, dessen privater Nutzungsanteil nach der 1 %-Regelung angesetzt wurde. Zusätzlich leaste er einen Ferrari Spider, einen 400 PS-Sportwagen. Für das Fahrzeug führte er seit Nutzungsbeginn ein Fahrtenbuch. Danach betrug die Gesamtfahrleistung im Jahr 2005 550 km; eine Strecke von 104 km diente dem Besuch einer Kollegin wegen eines Narkosegeräts, die übrigen Fahrten dienten der Unterhaltung des Fahrzeugs (Überführung, Tanken und Reifenwechsel). 2006 fuhr er mit dem Ferrari Spider insgesamt 3 794 km, wobei 3 456 km auf neun Fahrten zu weiter entfernten Fortbildungsveranstaltungen entfielen. Weitere betriebliche Fahrten unternahm der Stpfl. nicht. 2007 betrug die Gesamtfahrleistung 2 387 km; davon waren Fahrten im Umfang von 2 113 km betrieblich veranlasst (fünfmal zu Fortbildungsveranstaltungen und zu einem Gerichtstermin). Der Stpfl. ermittelte für das Fahrzeug die Gesamtkosten und mittels Fahrtenbuch den Privatanteil. Den betrieblichen Anteil machte er in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre als Betriebsausgaben geltend – so für 2006 bei Kosten je Kilometer von ca. 9,50 €. Das Finanzamt zog hingegen für die betrieblichen Fahrten nur pauschal 1 € je Kilometer ab, da nur dieser Aufwand als angemessen anzusehen sei. Das Finanzgericht bestätigte im Grundsatz die Ansicht des Finanzamts, erhöhte den als angemessen anzusehenden Kilometeraufwand des Fahrzeugs aber unter Rückgriff auf durchschnittliche Fahrtenkostenberechnungen in Internetforen auf 2 €.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts. Zunächst wurde herausgestellt, dass das Fahrzeug, welches überwiegend betrieblich genutzt wurde, dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Die Unangemessenheit von Aufwendungen stelle nicht die betriebliche Veranlassung in Frage. Jedoch sei der Abzug unangemessener Aufwendungen auch für die Beschaffung ausschließlich betrieblich genutzter Pkw gesetzlich nicht zulässig.

Ob die Aufwendungen für das Fahrzeug unangemessen sind, bestimmt sich nach Ansicht des Gerichts danach, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbenaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen nach den Umständen des Einzelfalles ebenfalls auf sich genommen haben würde. Bei der Würdigung seien die Größe des Unternehmens, die Höhe des Umsatzes und des Gewinns, die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg sowie die Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben heranzuziehen.

Auf dieser Grundlage hat das Finanzgericht nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ohne Rechtsfehler die Kfz-Aufwendungen als unangemessen angesehen. Einerseits fehle es wegen des absolut geringen betrieblichen Nutzungsumfangs des Sportwagens sowie wegen der Beschränkung der wenigen Fahrten auf Reisen zu Fortbildungsveranstaltungen oder Gerichtsterminen an Einsatz in der berufstypischen tierärztlichen Betreuung. Andererseits seien derartige Aufwendungen wegen des hohen Repräsentations- sowie privaten Affektionswerts eines Luxus sportwagens für seine Nutzer unangemessen. Ebenso hat der Bundesfinanzhof es als zulässig angesehen, zur Berechnung des angemessenen Teils der Aufwendungen auf durchschnittliche Fahrtkostenberechnungen für aufwendigere Modelle gängiger Marken der Oberklasse in Internetforen zurückzugreifen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei allen Betriebsausgaben, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, ein Nachweis der Angemessenheit der Aufwendungen zu führen ist. Insoweit sollte vom Stpfl. eine entsprechende Dokumentation erfolgen. Insbesondere ist der betriebliche Nutzen der getätigten Aufwendungen von Bedeutung.

15 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig sog. Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsätze sind ein **Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen**. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

Handlungsempfehlung:

Nunmehr wurde mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.7.2014 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1544/09/10001-06) eine **aktualisierte Richtsatzsammlung** herausgegeben. Auf dieser Basis ist es sinnvoll, auch die eigenen Unternehmensdaten zu überprüfen, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin überprüft bzw. dokumentiert werden sollte, warum sich im konkreten Einzelfall andere Werte ergeben.

Richtsätze werden in Prozentsätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn (Rohgewinn I bei Handelsbetrieben, Rohgewinn II bei Handwerks- und gemischten Betrieben [Handwerk mit Handel]), für den Halbreingewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Für Handwerks- und gemischte Betriebe ist auch ein durchschnittlicher Rohgewinn I verzeichnet, der als Anhaltspunkt für den Waren- und Materialeinsatz dienen soll.

Die Richtsätze verfügen über einen oberen und unteren Rahmensatz sowie über einen Mittelsatz. Hierdurch soll den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. So ergeben sich z.B. bei einem innenstadtnahen Restaurant in einer Großstadt regelmäßig deutlich höhere Gewinnaufschlagsätze als für ein ländlich gelegenes Restaurant.

Hinweis:

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

16 Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung

Im Jahresabschluss ist grundsätzlich zu prüfen, ob neben eventuell vorzunehmenden laufenden Abschreibungen Wertkorrekturen erforderlich sind. Handelsrechtlich wird in diesen Fällen von außerplanmäßigen Abschreibungen und steuerlich von Teilwertabschreibungen gesprochen. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 16.7.2014 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2171-b/09/10002) die Verwaltungsauffassung zu den Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung aktualisiert und teilweise auch geändert. Kernpunkte dieses Schreibens sind folgende:

- Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass der Teilwert eines Wirtschaftsguts dessen Anschaffungskosten – ggf. vermindert um planmäßige Abschreibungen – entspricht. Die **Teilwertvermutung** kann widerlegt werden, wenn der Stpfl. anhand konkreter Tatsachen und Umstände darlegt und nachweist, dass die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Wirtschaftsguts von Anfang an eine Fehlmaßnahme war, oder dass zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem maßgeblichen Bilanzstichtag Umstände eingetreten sind, die die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts nachträglich zur Fehlmaßnahme werden lassen.
- Der Teilwert von **zum Absatz bestimmten Waren** kann retrograd ermittelt werden. Dabei sind – vereinfachend gesagt – vom voraussichtlichen Verkaufspreis die noch anfallenden Kosten abzuziehen. Wenn bei rentabel geführten Betrieben der Verkaufspreis bewusst nicht kostendeckend kalkuliert ist (sog. Verlustprodukte), ist eine Teilwertabschreibung aber nicht zulässig.
- Für die Umstände, die einen niedrigeren Teilwert rechtfertigen können, trägt der Stpfl. die **Nachweispflicht** (sog. Beweislast). Dies gilt auch für die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung bzw. für die Feststellung, dass eine Wertaufholung nicht erforderlich ist.

Hinweis:

Insoweit muss der Bilanzierende sehr sorgfältig dokumentieren, warum ein niedrigerer Teilwert anzusetzen ist und warum an den folgenden Bilanzstichtagen der niedrigere Teilwert weiterhin vorliegt.

- Grundlegende Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung ist das Vorliegen einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung**. Insoweit ist zu differenzieren:
 - **Abnutzbares Anlagevermögen:** Voraussetzung für das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist, dass der Wert zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Für die verbleibende Nutzungsdauer ist bei Gebäuden auf die gesetzliche Nutzungsdauer bzw. bei anderen Wirtschaftsgütern auf die amtlichen AfA-Tabellen abzustellen. Dies gilt auch dann, wenn der Stpfl. beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. hat eine Maschine Anfang des Jahres 01 zu Anschaffungskosten von 100 000 € erworben. Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre, die jährliche AfA beträgt 10 000 €. Zum Bilanzstichtag im Jahre 02 beträgt der Teilwert nur noch 30 000 € bei einer Restnutzungsdauer von acht Jahren.

Lösung: Eine Teilwertabschreibung auf 30 000 € ist zulässig. Die Minderung ist voraussichtlich von Dauer, da der niedrigere Teilwert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung erst nach fünf Jahren (Ende Jahr 07), d.h., erst nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer, erreicht würde.

- **Grundstücke:** Bei Grundstücken rechtfertigen marktbedingte Schwankungen keine Teilwertabschreibung. Anders kann dies sein, wenn ein Grundstück Altlasten aufweist, jedoch mangels akuter Umweltgefährdung keine sofortige Beseitigung der Altlasten erforderlich ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. ist Eigentümer eines mit Altlasten verseuchten Grundstücks. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen 200 000 €. Zum Bilanzstichtag ermittelt ein Gutachter den Wert des Grundstücks auf Grund der festgestellten Altlast mit nur noch 10 000 €. Aus umweltrechtlichen Gründen ist der Stpfl. grundsätzlich verpflichtet, die Altlast zu beseitigen. Mangels akuter Umweltgefährdung wird die zuständige Behörde die Schadensbeseitigung jedoch erst fordern, wenn der Stpfl. die derzeitige Nutzung des Grundstücks ändert. Die Bildung einer Rückstellung ist aus diesem Grund nicht zulässig.

Lösung: Eine Teilwertabschreibung i.H.v. 190 000 € auf den vom Gutachter ermittelten Wert ist zulässig. Zwar ist der Stpfl. grundsätzlich verpflichtet, die Altlast zu beseitigen. Allerdings ist nicht zu erwarten, dass der Stpfl. in absehbarer Zeit behördlich zur Beseitigung des Schadens aufgefordert wird, da eine Nutzungsänderung des Grundstücks nicht geplant ist. Aus der Sicht am Bilanzstichtag ist daher von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung des Grundstücks auszugehen. Wird die Altlast später beseitigt und erhöht sich dementsprechend der Wert des Grundstücks, ist eine Zuschreibung bis höchstens zu den ursprünglichen Anschaffungskosten vorzunehmen.

- **Wertpapiere:** Da festverzinsliche Wertpapiere i.d.R. bei Fälligkeit zum Nominalwert eingelöst werden, scheidet eine Teilwertabschreibung grundsätzlich aus. Bei börsennotierten Aktien erfordert eine Wertberichtigung, dass der Kurs am Bilanzstichtag um mehr als 5 % (Bagatellgrenze) unter dem Börsenwert beim Aktienwerb liegt.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. hat festverzinsliche Wertpapiere mit einer Restlaufzeit von vier Jahren, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, zum Wert von 102 % des Nennwerts erworben. Die Papiere werden bei Fälligkeit zu 100 % des Nennwerts eingelöst. Auf Grund einer nachhaltigen Änderung des Zinsniveaus unterschreitet der Börsenkurs den Einlösebetrag zum Bilanzstichtag auf Dauer und beträgt zum Bilanzstichtag nur noch 98 %.

Lösung: Eine Teilwertabschreibung ist nur auf 100 % des Nennwerts zulässig, weil die Papiere bei Fälligkeit zum Nennwert eingelöst werden. Der niedrigere Börsenkurs am Bilanzstichtag ist für den Stpfl. nicht von Dauer, da die Rückzahlung zu 100 % des Nennwerts bei Fälligkeit für den Stpfl. gesichert ist.

- **Umlaufvermögen:** Bestätigt wird der bisherige Grundsatz, dass bei einem Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens von einer dauerhaften Wertminderung ausgegangen werden kann, wenn diese bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder dem vorherigen Verkauf bzw. Verbrauch anhält. Dabei sind auch zusätzliche werterhellende Erkenntnisse (z.B. allgemeine Marktentwicklung) zu berücksichtigen. Allerdings sind wertbegründende Erkenntnisse nach dem Bilanzstichtag nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Stpfl. hat eine Forderung aus einem Kredit im Nennwert von 100 gegenüber der Y-KG. Wegen unerwarteter Zahlungsausfälle ist die Y-KG im Laufe des Wirtschaftsjahrs notleidend geworden. Am Bilanzstichtag kann die Forderung des Stpfl. deshalb nur i.H.v. 20 % bedient werden. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung stellt die Y-KG wider Erwarten eine Sicherheit i.H.v. 30 % der Forderung.

Lösung: Am Bilanzstichtag ist eine Teilwertabschreibung auf die Forderung des Stpfl. i.H.v. 80 % zulässig, da mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nur mit einem Zahlungseingang von 20 % gerechnet werden kann. Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert. Dieses – nach dem Bilanzstichtag eingetretene – Ereignis ist jedoch als wertbegründend und daher als zusätzliche Erkenntnis nicht zu berücksichtigen.

- Ist der Wert eines Wirtschaftsguts nach einer vorhergehenden Teilwertabschreibung wieder gestiegen, ist diese Werterhöhung bis zur Bewertungsobergrenze auch steuerlich als Wertaufholung zu berücksichtigen. Als Bewertungsobergrenze sind die ggf. durch planmäßige Abschreibung fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten heranzuziehen.

Hinweis:

Nach erfolgter Teilwertabschreibung muss der Stpfl. zu jedem folgenden Bilanzstichtag nachweisen, dass die Voraussetzungen für eine frühere Teilwertabschreibung weiterhin vorliegen. Kann dieser Nachweis nicht erbracht werden, ist eine Wertaufholung zwingend.

17 Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen

Stpfl. mit Gewinneinkünften nutzen verstärkt das **Onlinebanking-Verfahren**. Kontoauszüge werden daher zunehmend in digitaler Form von den Banken an die Kunden übermittelt. Teilweise handelt es sich um Unterlagen in Bilddateiformaten (z.B. Kontoauszüge im tif- oder pdf-Format), teilweise auch um Daten in maschinell auswertbarer Form (z. B. als csv-Datei). Das Landesamt für Steuern Bayern hat mit der Verfügung vom 19.5.2014 (Aktenzeichen S 0317.1.1-3/3 St 42) zu den steuerlichen Aufbewahrungs- und Archivierungspflichten Stellung genommen. Danach ist Folgendes zu beachten:

Wird der Kontoauszug elektronisch übermittelt, so ist die übermittelte Datei aufbewahrungspflichtig, da es sich um ein originär digitales Dokument handelt. Der Ausdruck des elektronischen Kontoauszugs und die anschließende Löschung des digitalen Dokuments verstoßen gegen die Aufbewahrungspflichten. Der Ausdruck stellt lediglich eine Kopie des elektronischen Kontoauszugs dar und ist beweisrechtlich einem originären Papierkontoauszug nicht gleichgestellt.

Hinsichtlich der Aufbewahrungspflichten ist zu beachten, dass das dabei angewandte Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) entsprechen muss. Die ausschließlich digitale Aufbewahrung setzt nach den GoBS voraus, dass standardisierte Sicherheitsverfahren eingesetzt werden und die Verfahren und die vorhandenen Daten den Anforderungen der Abgabenordnung, den GoB und den GoBS in Bezug auf Vollständigkeit, Richtigkeit und Unveränderbarkeit entsprechen. Die in digitaler Form eingegangenen Unterlagen sind in dieser Form aufzubewahren und dürfen innerhalb der Aufbewahrungsfrist nicht verändert oder gelöscht werden.

Hinsichtlich elektronischer Kontoauszüge müssen daher insbesondere folgende Kriterien erfüllt werden:

- Bei der Führung der Bücher und Aufzeichnungen auf Datenträgern muss sichergestellt sein, dass während der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.
- Aus der System- und Verfahrensdokumentation muss erkennbar sein, auf welche Weise elektronische Eingangsdokumente aufbewahrt, archiviert und weiterverarbeitet werden.

- Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, erfasst werden und zudem nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bei originär digitalen Dokumenten muss hard- und softwaremäßig sichergestellt sein, dass während des Übertragungsvorgangs auf das Speichermedium eine Bearbeitung nicht möglich ist.
- Durch den Buchführungspflichtigen sind Verfahrenskontrollen zur Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Geschäftsvorfälle sowie deren Bestätigung (Autorisation) durchzuführen.

Die Übermittlung von Kontoumsatzdaten an den Bankkunden in auswertbaren Formaten (z.B. als xls- oder csv-Datei) dient in der Regel der maschinellen Weiterverarbeitung der Umsatzdaten im empfangenden System. Bei dieser Form der Übermittlung ist insbesondere die Unveränderbarkeit der empfangenen Daten von der Einspielung in das System bis zum erfassten und verarbeiteten Buchungssatz sicherzustellen. Soweit also Kontoinformationen in digitaler Form an DV-gestützte Buchführungssysteme übermittelt werden, die dort aber – z.B. in Form von Buchungssatzvorschlägen – änderbar oder unterdrückbar sind, ist lediglich die digitale Aufbewahrung der xls- oder csv-Datei nicht ausreichend. Das eingesetzte System muss vielmehr die Unveränderbarkeit der Daten bis zur buchungsmäßigen Verarbeitung des Geschäftsvorfalles gewährleisten und dies muss auch in der Verfahrensdokumentation entsprechend beschrieben werden.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass ein schlichtes Abspeichern der Dokumente nicht ausreichend ist. Vielmehr müssen diese in ein den GoB und den GoBS konformes Archivierungsprogramm übernommen werden. Die im Unternehmen dabei eingesetzten Verfahren müssen ausreichend dokumentiert werden. Das konkret eingesetzte Verfahren sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats ausgewählt und regelmäßig geprüft werden.

18 Verluste werden nur bei Einkünfteerzielungsabsicht anerkannt

Verluste aus betrieblichen Einnahmequellen werden nur dann steuerlich anerkannt, wenn die Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird. Damit sind Tätigkeiten abzugrenzen, die als Liebhaberei eingestuft werden. Eine solche liegt vor, wenn Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern aus persönlichen Motiven erfolgen. Nach gefestigter Rechtsprechung trägt der Stpfl. insbesondere in Verlustsituationen die Beweislast, dass die Tätigkeit mit der Absicht betrieben wird, während der Dauer der Ausübung einen (Total-)Gewinn zu erzielen. Da es sich bei der Gewinnerzielungsabsicht um eine Vorstellung des Stpfl. und somit um eine innere Tatsache handelt, sind zur steuerlichen Würdigung äußerliche Merkmale als Beweisanzeichen heranzuziehen. Hierzu ist auf zwei aktuelle Finanzgerichtsurteile hinzuweisen:

- Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 23.1.2014 (Aktenzeichen 5 K 618/12) über folgenden Fall entschieden: Streitig war, ob sich Verluste des Stpfl. als **Psychotherapeut** einkommensmindernd auswirken. Der Ehemann erzielt gewerbliche Einkünfte aus Landschafts- und Gartenpflege (im Streitjahr: 45 497 €) und hat im Streitjahr Verluste aus der Tätigkeit als Psychotherapeut i.H.v. 3 039,28 € erklärt. Die Aufwendungen im Bereich „Psychotherapie“ ergaben sich nahezu ausschließlich aus Reise- und Fortbildungskosten. Das Gericht entschied, dass die geltend gemachten Verluste aus Psychotherapie wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit berücksichtigt werden können.

Entscheidend sei, dass aus dieser Tätigkeit im Zeitraum 2004 bis 2009 ausschließlich Verluste erzielt wurden. Das Unterlassen geeigneter Umstrukturierungs- sowie Werbemaßnahmen sei im Hinblick auf das darin liegende nicht marktgerechte Verhalten bei langjährigen Verlusten ein gewichtiges Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Auch seien die positiven gewerblichen Einkünfte zur Verlustkompensation geeignet gewesen, sodass ein steuerlicher Vorteil als Beweggrund für die Verlustgenerierung der Stpfl. angenommen werden kann. In dem Verfahren legten die Stpfl. einen Businessplan vor, der alsbald Gewinne versprach. Diesen verwarf aber das Finanzgericht. Es führt vielmehr aus, dass ein während des Verfahrens vorgelegter einseitiger Businessplan, der kurzfristig das Erzielen von Gewinnen ausweist, von vornherein nicht zum Nachweis eines von Anfang an schlüssigen Betriebskonzepts geeignet sei.

- Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 8.5.2014 (Aktenzeichen 6 K 1486/11) einen verlustbringenden **Friseursalon** als Liebhabereibetrieb eingestuft. Die Stpfl. war Friseurmeisterin, der Ehemann erzielte als technischer Angestellter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Die Stpfl. eröffnete zunächst einen kleinen Friseursalon (ein Sitzplatz und ein Waschbecken) in ihrer Mietwohnung. Nach zwei Jahren zogen sie und ihr Ehemann in ein (jedem zur Hälfte gehörendes) Eigenheim. Einen Teil des Hauses mietete die Stpfl. von Ihrem Ehemann und betrieb dort ihren Friseursalon, den sie auf zwei Waschbecken und vier Sitzplätze erweiterte. In der Zeit von 1992 bis 2008 erwirtschaftete sie Verluste i.H.v. insgesamt ca. 66 681 €. Auf Grund verschiedener privater Umstände (Schwangerschaft, Kindererziehung, Krankheit) war die Stpfl. nicht in der Lage, die Tätigkeit während dieser Zeit auszuüben. Als Einnahmen wurde lediglich der Eigenverbrauch erklärt. Als Ausgaben wurden Kosten für das Vorhalten der Infrastruktur angegeben, die eine spätere Wiederaufnahme des Betriebes ermöglichen sollten. Entscheidend für die Einstufung als Liebhabereibetrieb sei, dass der Betrieb von seiner Struktur her nicht geeignet gewesen sei, die angefallenen Kosten auszugleichen und auch keine Maßnahmen ergriffen worden seien, um die Kostensituation zu ändern. Die Verluste beruhten zudem überwiegend auf Hauskosten und Abschreibungen. Dabei handle es sich um Ausgaben, die entweder „in der Familie bleiben“ würden (Hauskosten) oder nur fiktiver Natur seien (Abschreibungen).

Hinweis:

Diese Fälle verdeutlichen, dass zum einen schon frühzeitig ein Businessplan erstellt werden sollte. Wenn eine längere Verlustphase vorliegt, müssen zum anderen Maßnahmen ergriffen werden, um die Einnahmen zu steigern bzw. die Kosten zu senken. Dies muss ausreichend dokumentiert werden.

Für Personengesellschaften

19 Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaft führt zu anteiligem Untergang von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen

Ergibt sich bei der Ermittlung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage ein Verlust, so kann dieser im Grundsatz in den folgenden Jahren mit positiven Gewerbeerträgen verrechnet werden. Dies setzt allerdings voraus, dass Unternehmens- und Unternehmeridentität besteht. Bei Personengesellschaften führt demnach die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse dazu, dass ein etwaiger vortragsfähiger Gewerbeverlust untergeht, soweit er auf ausgeschiedene Gesellschafter entfällt. Eine Verrechnung des dann verbleibenden Verlustvortrags in späteren Jahren ist nur noch mit dem Teil des Gewerbeertrags möglich, der auf die Mitunternehmer entfällt, die zur Zeit der Verlustentstehung beteiligt waren.

Hierzu werden die vortragsfähigen Gewerbeverluste einer Personengesellschaft jährlich den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zugerechnet. Bei Ausscheiden eines Gesellschafters mindert sich der Verlustvortrag um den durch diesen Gesellschafter erlittenen Verlust. Auch positive Gewerbeerträge werden auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt und nur mit den diesen zuvor zugewiesenen Verlusten verrechnet.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 24.4.2014 (Aktenzeichen IV R 34/10) auch für den Fall, dass an einer Personengesellschaft eine atypisch stille Beteiligung begründet wird. Dieser Vorgang führt dazu, dass die Personengesellschaft ihren Betrieb in eine neu entstehende Personengesellschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft einbringt. Zuvor entstandene Verluste können nur noch mit dem Teil des Gewerbeertrags der atypisch stillen Gesellschaft verrechnet werden, der auf die ursprüngliche Personengesellschaft und damit mittelbar auf deren damalige Gesellschafter entfällt. Soweit der Gewerbeertrag auf den atypisch stillen Gesellschafter entfällt, können die Verluste nicht verrechnet werden.

Hinweis:

Bestehen gewerbsteuerliche Verlustvorträge, so ist jede Änderung im Gesellschafterbestand und jede Umstrukturierung sorgfältig daraufhin zu untersuchen, ob möglicherweise Verlustvorträge wegfallen. In diesen Fällen muss geprüft werden, ob vor diesem Ereignis noch eine Nutzung der Verlustvorträge möglich ist.

20 Kann vor einer unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften Sonderbetriebsvermögen veräußert werden?

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften – so z.B. in Fällen der vorweggenommenen Erbfolge oder in Erbfällen – erfolgt steuerlich ohne Aufdeckung stiller Reserven. Gesetzlich ist eine Fortführung der steuerlichen Buchwerte vorgesehen, sofern alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber übergehen. Die Voraussetzungen für die steuerneutrale Übertragung sind im Einzelnen aber umstritten. Das Finanzgericht Münster hat hierzu aktuell mit Urteil vom 9.5.2014 (Aktenzeichen 12 K 3303/11 F) einen Fall entschieden, bei dem unmittelbar vor der Übertragung der Beteiligung wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens des bisherigen Gesellschafters veräußert wurden. Als Sonderbetriebsvermögen versteht man alle Wirtschaftsgüter, die sich im Eigentum eines Gesellschafters befinden, aber der Personengesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden. Entgegen der Verwaltungsauffassung entschied das Gericht, dass die Veräußerung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens im zeitlichen Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen der Buchwertfortführung nicht entgegenstehe. Die von der Rechtsprechung entwickelte Gesamtplanbetrachtung, wonach mehrere zeitlich auseinanderfallende, aber auf einem einheitlichen Plan beruhende Veräußerungen bzw. Übertragungen steuerlich einheitlich zu beurteilen sind, gelte zwar für die begünstigte Betriebsveräußerung, nicht jedoch für die Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen IV R 29/14 vor dem Bundesfinanzhof die Revision anhängig. Insoweit bleibt abzuwarten, ob sich die Auffassung des Finanzgerichts bestätigt. Grundsätzlich gilt, dass in zeitlichem Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Anteilsübertragung erfolgende Veräußerungen von funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern kritisch sind und solche Vorgänge stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats umfassend geprüft werden sollten. Beabsichtigte Gestaltungen können ggf. durch Einholung einer Verbindlichen Auskunft bei der Finanzverwaltung abgesichert werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Zahlungen aus erworbenen Lebensversicherungen unterliegen zukünftig der Besteuerung

Gesetzlich wurde neu geregelt, dass Leistungen von Lebensversicherungen im Todesfall, welche grundsätzlich nicht steuerbar sind, in Höhe des Ertrags, also der Differenz zwischen Leistung und Aufwendungen für die Versicherung, für nach dem 31.12.2014 eingetretene Versicherungsfälle als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden, wenn der Stpfl. die Versicherungsansprüche entgeltlich erworben hat (sog. gebrauchte Lebensversicherungen). Dieses gilt nicht für Erwerbe durch die versicherte Person oder wenn aus anderen Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtlicher, erbrechtlicher oder familienrechtlicher Art durch Übertragung von Ansprüchen aus Versicherungsverträgen erfüllt werden.

Hinweis:

Mit dieser Neuregelung reagiert der Gesetzgeber auf in jüngerer Vergangenheit bekannt gewordene Steuersparmodelle, bei denen im größeren Stile insbesondere Lebensversicherungen erworben wurden, um im Todesfall der versicherten Person den Ertragsanteil steuerfrei vereinnahmen zu können.

Für Hauseigentümer

22 Bestätigung des Bundesfinanzhofs: Kosten des eigenen Wohnraums können nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden

Die für das private Wohnen des Stpfl. aufgewendeten Beträge gehören grundsätzlich zu den nicht abzehbaren Kosten der Lebensführung. Diese werden steuerlich über den Grundfreibetrag beim Einkommensteuertarif abgegolten. Eine darüber hinausgehende steuerliche Berücksichtigung von Kosten für eine eigengenutzte Wohnung ist auch von Verfassungen wegen nicht geboten, wie der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 11.2.2014 (Aktenzeichen IX R 24/13) bestätigte.

Im Urteilsfall war die Ehefrau Alleineigentümerin eines mit einem Wohnhaus bebauten Grundstücks in A. Das Haus wies zwei Wohnungen auf. In der Erdgeschosswohnung ging der Ehemann einer freiberuflichen Tätigkeit nach. Das Obergeschoss wurde von der Familie bewohnt. Nach dem Auszug der Kinder und auf Grund des Verkehrslärms in der bisherigen Wohnung entschlossen sich die Eheleute, „ins Grüne“ umzuziehen. Sie mieteten deshalb ein Haus in B zu einer Kaltmiete von 3 000 DM (= 1 533,88 €) monatlich und zogen zum 1.12.1999 dorthin um. Anschließend vermietete die Ehefrau ab dem 1.2.2002 sowohl das Erdgeschoss als auch das Obergeschoss des Hauses in A. Im Streitjahr 2004 erklärte die Ehefrau bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einnahmen aus der Vermietung des Hauses in A i.H.v. rund 18 600 € (Mieten und Nebenkosten). Die Ausgaben i.H.v. rund 24 600 € enthielten u.a. eine Position „negative Eigenmiete“ i.H.v. 9 000 € für die Anmietung des Hauses in B. Die Anerkennung der Position „negative Einnahmen“ als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung wurde aber vom Finanzamt versagt, was nun der Bundesfinanzhof bestätigte.

Hinweis:

Aufwendungen für das private Wohnen gehören zu den unverzichtbaren Kosten der privaten Lebensführung und sind bereits über die Steuerfreistellung des Existenzminimums im Rahmen des Grundfreibetrags pauschal abgegolten.

23 Weitere Anhebung der Grunderwerbsteuer

Der Grunderwerbsteuersatz kann seit September 2006 von den Bundesländern autonom festgesetzt werden. Seitdem sind die Grunderwerbsteuersätze teilweise ganz erheblich angestiegen. In Hessen wurde die Grunderwerbsteuer zum 1.8.2014 von 5,0 % auf 6,0 % angehoben. Das Saarland will die Steuer ab dem 1.1.2015 von 5,5 % auf 6,5 % anheben.

Handlungsempfehlung:

Wegen der nun hohen Steuersätze sollte darauf geachtet werden, dass Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel oder eine Einbauküche entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Insoweit fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Wird mit der Immobilie eine auf dessen Dach befindliche Photovoltaikanlage mitveräußert, so unterliegt diese ebenfalls nicht der Grunderwerbsteuer. In diesem Fall ist zu prüfen, ob die Veräußerung der Photovoltaikanlage der Umsatzsteuer unterliegt. Oftmals wird das nicht der Fall sein, da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Dies ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats für den Einzelfall zu prüfen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Ausnahmen vom Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge

Kapitalerträge, die natürliche Personen im Rahmen ihres steuerlichen Privatvermögens nach § 20 EStG erzielen, werden einkommensteuerlich – abweichend von den übrigen Einkünften – mit dem sog. Abgeltungsteuersatz von 25 % besteuert. Die sog. Abgeltungsteuer wird i.d.R. durch die auszahlende Stelle einbehalten und für die Stpfl. abgeführt. Hinsichtlich der auf diese Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer galt bislang, dass die Stpfl. bei deren Erhebung aktiv mitwirken mussten. So musste der Stpfl. entweder der die Kapitalertragsteuer einbehaltenden Stelle seine Konfession mitteilen und so einen Einbehalt der Kirchensteuer begehren. Tat er dies nicht, mussten die Kapitalerträge im Rahmen der Steuererklärung zwecks Nacherhebung der Kirchensteuer deklariert werden. Ab dem 1.1.2015 tritt nun aber eine Verfahrensänderung in Kraft. Künftig wird die Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge automatisch einbehalten und an die steuererhebenden Religionsgemeinschaften über die Finanzverwaltung abgeführt. Die Stpfl. müssen ab diesem Zeitpunkt nichts weiter veranlassen, um ihren kirchensteuerlichen Pflichten im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer nachzukommen. Gesetzlich wurde hierzu für die Schuldner der Kapitalerträge eine Verpflichtung eingeführt, jährlich die für den automatisierten Kirchensteuerabzug notwendigen Daten beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu erfragen und im Auszahlungsfall den Kirchensteuerabzug vorzunehmen (automatisierter Datenabruf).

Parallel dazu sind – neben Kreditinstituten und Versicherungen – auch alle Gesellschaften, die Ausschüttungen an natürliche Personen als Gesellschafter leisten, also auch GmbHs, sowie auch Gesellschaften, die Vergütungen an stille Gesellschafter zahlen, zur Teilnahme am Datenabruf und zur Vornahme des Kirchensteuerabzugs verpflichtet.

Damit ist für die ausschüttenden Gesellschaften (und ihre steuerlichen Berater) ein erheblicher Mehraufwand verbunden.

Vor diesem Hintergrund ist hervorzuheben, dass sich aus dem aktuell vom Bundesfinanzministerium vorgelegten Vordruckmuster für die Kapitalertragsteuer-Anmeldung 2015 sowie aus dem Entwurf des Merkblatts zur Kapitalertragsteuer-Anmeldung 2015 folgende zwei Ausnahmen entnehmen lassen:

- Bei sog. Ein-Mann-Gesellschaften (Ein-Mann-GmbH) soll auf die gesetzlich geforderte Registrierung und Abfrage beim BZSt verzichtet werden, wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer konfessionslos ist bzw. keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört.
- Steht zum Zeitpunkt der Regelabfrage mit Sicherheit fest, dass im Folgejahr keine Ausschüttung vorgenommen werden wird, weil diese beispielsweise vertraglich bzw. durch Gesellschafterbeschluss ausgeschlossen wurde, so wird ebenfalls auf die gesetzlich geforderte Abfrage beim BZSt verzichtet.

Handlungsempfehlung:

Auch wenn das Abzugsverfahren erst für Ausschüttungen ab 2015 gilt, besteht für GmbHs auf Grund des Abfragezeitraums schon seit einigen Monaten Handlungsbedarf. Dieses unabhängig von der Frage, ob bereits heute Ausschüttungen für 2015 überhaupt geplant sind – außer für den Fall, dass eine Gewinnausschüttung schon jetzt definitiv ausgeschlossen ist. Der Deutsche Steuerberaterverband bemüht sich i.Ü. um weitere Vereinfachungs- und ggf. auch Nichtbeanstandungsregelungen für 2015, so dass die künftige Rechtsentwicklung hier sorgfältig zu beobachten ist.

25 Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses der Abgeltungsteuer für Zinsen aus Gesellschafterdarlehen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG

Die sog. Abgeltungsteuer von 25 % wird einkommensteuerlich bis auf wenige Ausnahmen auf Kapitalerträge erhoben, die natürliche Personen im Rahmen ihres steuerlichen Privatvermögens erzielen.

Eine dieser gesetzlich formulierten Ausnahmen betrifft Zinszahlungen auf von Gesellschaftern für die Kapitalgesellschaft gewährten Darlehen, wenn diese Gesellschafter zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind (so § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG). Dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist (die Finanzverwaltung legt dabei den Begriff „nahestehend“ i.S.v. „Angehörigen“ aus). Mit dieser Regelung sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen auf Grund der Steuersatzspreizung zwischen dem persönlichen Einkommensteuersatz und dem Abgeltungsteuersatz betriebliche Gewinne z.B. in Form von Darlehenszinsen verlagert werden und so die Steuerbelastung auf den Abgeltungsteuersatz reduziert wird.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des FG Münster vom 22.1.2014 (Aktenzeichen 12 K 3703/11 E, EFG 2014, 1005) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass die vorgenannte Vorschrift, wonach die Zinsen aus einem steuerrechtlich anzuerkennenden Darlehen des zu mehr als 10 % beteiligten Gesellschafters einer GmbH dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters unterliegen, verfassungsmäßig ist und gerade keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz beinhaltet.

Im konkreten Streitfall erzielte eine GmbH-Gesellschafterin Zinserträge aus Darlehen an die GmbH, an der sie zu 50 % beteiligt war. Das Finanzamt versagte die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes. Dagegen klagte die Gesellschafterin mit der Begründung, es liege ein Verstoß gegen Art. 3 GG vor, weil der Gesetzgeber durch die Einführung des § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG über den beabsichtigten Zweck der Missbrauchsbekämpfung hinausgegangen sei. Es werde nicht nur ein eventuell vorliegender Missbrauch durch Steuersatzspreizung sanktioniert, sondern es werde pauschal unterstellt, dass eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorliegt. Im konkreten Sachverhalt seien außersteuerliche Gründe für die vereinbarte Darlehensgewährung zu fremdüblichen Konditionen ursächlich gewesen.

Die Darlehensgewährung beruhe auf der nachvollziehbaren, rationalen Entscheidung, den Kapitalbedarf der eigenen Kapitalgesellschaft nicht durch Fremdkapital, sondern durch ein Gesellschafterdarlehen zu decken.

Das FG hat diese Argumentation mit folgenden Hinweisen verworfen: Es liege kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vor, nach dem der Gesetzgeber bei Belastungs- und Begünstigungstatbeständen wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln hat. Für die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Einnahmen aus Gesellschafterdarlehen i.S.d. Ausnahmeregelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG gegenüber Darlehenszinsen, die an Dritte gezahlt werden und der Abgeltungsteuer unterliegen, gebe es sachliche Gründe, die diese unterschiedliche Behandlung rechtfertigen würden. So sollten insbesondere keine Anreize dafür geschaffen werden, unternehmerisches Eigenkapital in die privilegiert besteuerte private Anlageebene zu verlagern und durch Fremdkapital zu ersetzen. Unternehmerische Entscheidungen zur Finanzierungsstruktur sollten nicht durch steuerliche Vorschriften verzerrt werden. In den von der Ausnahme erfassten Sachverhalten bestehe jedoch Gefahr, dass eine Steuersatzspreizung ausgenutzt würde.

Handlungsempfehlung:

Das FG hat gleichwohl die Revision zugelassen, die beim BFH unter dem Aktenzeichen VIII R 15/14 anhängig ist. Allerdings hat nun mit Urteil vom 29.4.2014 (Aktenzeichen VIII R 23/13), welches am 20.8.2014 veröffentlicht wurde, der Bundesfinanzhof bestätigt, dass der Ausschluss der Abgeltungsteuer bei Gesellschafterfremdfinanzierung nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verstößt.

26 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG

Wenn eine GmbH einen Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert, dann ist der Gewinn aus dieser Veräußerung bei der veräußernden GmbH steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG). Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem veräußerten Anteil stehen, sind dann allerdings nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG im „Umkehrschluss“ nicht abziehbar. Dabei wird durch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG auch der Abzug von Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen sowie durch Satz 4 der Abzug von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Darlehenssicherheiten ausgeschlossen.

Mit seinem Urteil vom 12.3.2014 (Aktenzeichen I R 87/12, GmbHR 2014, 764) hat der BFH dazu festgestellt, dass diese Abzugsverbote weder aus rechtssystematischer noch aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beanstanden sind.

Handlungsempfehlung:

Damit müssen sich Kapitalgesellschaften darauf einstellen, dass wirtschaftliche Verluste aus Engagements in andere Kapitalgesellschaften regelmäßig steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

27 Abziehbarkeit von Veräußerungskosten bei einer Anteilsveräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG – Abgrenzung der Veräußerungskosten von den Betriebsausgaben

Vor dem Hintergrund der Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften einerseits und dem Abzugsverbot für mit dem veräußerten Anteil im Zusammenhang stehenden Gewinnminderungen andererseits ist auch das Urteil des BFH vom 12.3.2014 (Aktenzeichen I R 45/13, GmbHR 2014, 768) zu sehen. Der BFH nimmt hierin zur Abziehbarkeit von Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 KStG bei einer Anteilsveräußerung Stellung und führt damit seine bisherige Rechtsprechung im Kern fort.

Im Streitfall hatte eine Mutter-GmbH sämtliche Anteile der Tochter-GmbH veräußert und in diesem Zusammenhang einerseits Rechts- und Beratungskosten getragen, andererseits wurde dem Geschäftsführer der Tochter-GmbH anlässlich der Anteilsveräußerung „in Anerkennung seiner langjährigen Leistungen“ eine Tantieme ausgezahlt. Das FA behandelte abweichend von der Steuererklärung der Mutter-GmbH sowohl die Rechts- und Beratungskosten als auch die Tantieme als Veräußerungskosten und errechnete auf dieser Grundlage den Veräußerungsgewinn, den es nach § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 KStG steuerfrei beließ. Letztendlich wirkten sich also diese Positionen steuerlich nicht aus.

Dazu stellt der BFH fest, dass die Rechts- und Beratungskosten zutreffend als Veräußerungskosten berücksichtigt wurden. Die geleistete Tantieme könne aber auf Grund der getroffenen Vereinbarung nicht zu den Veräußerungskosten gerechnet werden, sondern sei als Betriebsausgabe abzugsfähig; sie wirke sich somit steuermindernd aus.

Zur Begründung führt der BFH aus, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung Veräußerungskosten von den laufenden Betriebsausgaben danach abgegrenzt würden, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen sei auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn. Vorliegend stelle zwar die Veräußerung ein kausal-auslösendes Moment für die Tantieme dar, die Tantieme werde aber eben nur „anlässlich“ und gerade nicht „wegen“ der Veräußerung und des veräußerungsbedingten Ausscheidens des Geschäftsführers geleistet. Da die Zahlung wegen der „Anerkennung seiner langjährigen Leistungen“ erfolgt, sei die Nähe zum laufend erwirtschafteten Gewinn größer als die zur Veräußerung.

Hinweis:

In dem konkreten Streitfall hat der BFH die Sache trotz seiner eindeutigen Wertung an die Vorinstanz (das FG Hamburg) zurück verwiesen. Das FG habe noch zu prüfen, ob nicht in Gestalt der Tantieme eine vGA vorliegt. In diesem Fall wäre zwar ein Betriebsausgabenabzug möglich, die Tantiemenzahlung müsste dann allerdings außerbilanziell dem Einkommen wieder hinzugerechnet werden, da sie dieses als vGA nicht mindern dürfte. Im Urteilsfall war der begünstigte Geschäftsführer Familienangehöriger der Gesellschafter der Mutter-GmbH. In diesem Punkt wird das FG zu prüfen haben, ob die Zahlung der Tantieme nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, ob also ein fremder Geschäftsführer anlässlich seines Ausscheidens ebenfalls noch eine entsprechende Tantieme zusätzlich erhalten hätte (Fremdvergleich).

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sind also die im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stehenden Veräußerungskosten, welche sich steuerlich nicht auswirken, sorgfältig von laufenden Betriebsausgaben abzugrenzen.

28 Zufluss von Vergütungen bei dem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH

Mit Beschluss vom 2.6.2014 (Aktenzeichen III B 153/13, www.stotax-first.de) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Zufluss von Vergütungen bei dem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH bestätigt.

Im Streitfall war ein Stpfl., der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte, freiberuflich in der Baubranche tätig und zudem Alleingesellschafter und Geschäftsführer mehrerer GmbHs, die mit der Planung, Errichtung und Vermarktung von Gebäuden beschäftigt waren, u.a. einer Bauträger-GmbH und einer Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH. Gegenüber dieser Bauträger-GmbH erbrachte er Leistungen, die sich in deren Bilanz zum 31.12.2000 als Verbindlichkeiten aus abgerechneten Leistungen i.H.v. rd. 1,3 Mio. DM und Rückstellungen für nicht abgerechnete Leistungen i.H.v. 650 000 DM niederschlugen. Im Dezember 2000 schlossen die beiden GmbHs einen Vertrag, nach dem die Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH diese Verpflichtungen zum 1.1.2001 übernehmen sollte.

Der Stpfl. erklärte am 7.1.2001, dass er bis zur Vermarktung eines bestimmten Bauprojekts auf die Geltendmachung der bereits abgerechneten Honorare und auf die Abrechnung der noch nicht abgerechneten Leistungen verzichte und mit diesen Forderungen im Rang hinter sämtliche Verbindlichkeiten der Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH zurücktrete.

In der Folge erfasste die Finanzverwaltung die entsprechenden Honorare als Erträge des Jahres 2001 im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung, da bei dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ein Zufluss von Einnahmen auch vor Zahlung oder Gutschrift eintreten könne. Die insoweit erforderliche Fälligkeit des Anspruchs sei im Streitfall durch die Vereinbarungen vom 7.1.2001 eingetreten.

Der BFH bestätigt dieses Ergebnis und führt aus, dass bei einem beherrschenden Gesellschafter der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen ist, da ein beherrschender Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Diese Zuflussregel gelte jedenfalls dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Dabei seien zivilrechtliche Vereinbarungen über die Fälligkeit einer Vergütung grundsätzlich auch im Steuerrecht beachtlich.

Hinweis:

Für steuerplanerische Zwecke ist bei beherrschenden GmbH-Gesellschaftern nach der vorgenannten Rechtsprechung sorgfältig darauf zu achten, dass auch schon durch vertragliche Vereinbarungen und ohne Gutschrift auf dem Gesellschafterkonto ein Zufluss von Erträgen und damit die Ertragsbesteuerung eintreten kann.

29 Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 13.3.2014 (Aktenzeichen 10 K 2606/12, EFG 2014, 1141) hat das FG Köln entschieden, dass bei Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer hinsichtlich des Fremdvergleichsmaßstabs auf die Kostenmiete und nicht etwa auf die Vergleichsmiete abzustellen ist.

Im Streitfall hatten – vereinfacht dargestellt – zwei organschaftlich verbundene GmbHs ihren Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils eine Wohnung vermietet:

- Im ersten Fall wurde eine sog. Luxusimmobilie mit Schwimmbad und 244 m² Wohnfläche an die Minderheitsgesellschafterin vermietet. Dabei war die Vermietung schon im Arbeitsvertrag vereinbart worden. Die Miete, die auf das Geschäftsführergehalt angerechnet wurde, lag unter der ortsüblichen Miete und war nicht kostendeckend.
- Im zweiten Fall wurde – ebenfalls zu einem nicht kostendeckenden Mietzins – eine „normale Wohnung“ an den Mehrheitsgesellschafter vermietet.

Zu diesen Sachverhalten stellt das FG Köln fest, dass

- dann von einer **vGA** auszugehen ist, wenn die GmbH als Vermieterin eine unangemessen niedrige Miete verlangt;
- bei arbeitsvertraglicher Regelung der Vermietung der Sachbezug als **Arbeitslohn** zwar im Grundsatz mit der Marktmiete zu bewerten ist, dass aber ausnahmsweise, nämlich bei über das übliche Maß hinaus besonders gestalteten Objekten (sog. Luxusimmobilien) als angemessene Miete die Kostenmiete inklusive Kapitalverzinsung anzusetzen ist (Kostenmiete bei Luxusimmobilien);

- aber auch bei fehlender arbeitsvertraglicher Regelung und bei „normalen Immobilien“ als grundsätzlicher Vergleichsmaßstab für das mögliche Vorliegen einer **vGA** die Kostenmiete anzusetzen ist (Kostenmiete auch bei „normalen Immobilien“). Insoweit entfällt die praxisferne Differenzierung zwischen durchschnittlichen und besonders aufwendig gestalteten Immobilien. Entscheidend ist, dass im Rahmen eines anzu-stellenden Fremdvergleichs ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nur dann bereit sein würde, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu privaten Wohnzwecken und somit im Interesse des Gesellschafters zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwen-dungen in voller Höhe – zzgl. Gewinnaufschlag – erstattet werden. Insoweit kann nicht auf die Marktmiete, sondern nur auf die Kostenmiete abgestellt werden.

Hinweis:

Bei der Berechnung der Kostenmiete ist die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz zu Grunde zu legen, wobei aber eine erhöhte Absetzung für Abnutzung für Baudenkmäler nicht, eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals aber sehr wohl berücksichtigt werden muss. Hinzu kommt ein Gewinnzuschlag, dessen Ansatz die Richter im Streitfall i.H.v. 10 % nicht beanstandet haben.

30 Umsatztantieme ohne „Gewinnabsaugung“ ist keine vGA

In der Gestaltungspraxis wird von der Vereinbarung sog. Umsatztantiemen, d.h. von Tantiemen, die nicht nach dem Gewinn, sondern nach dem Umsatz bemessen werden, grundsätzlich abgeraten, da diese nach der ständigen Rechtsprechung steuerlich regelmäßig nicht anerkannt, sondern als vGA eingestuft werden. Zu den seltenen Fällen der Anerkennung (in denen also ein Vergütungsanreiz auf anderem Wege nicht erzielbar wäre) zählen die Aufbauphase einer GmbH sowie Umsatztantiemen an einen für den Vertrieb zuständigen Geschäftsführer. In solchen Fällen muss allerdings zur steuerlichen Anerkennung einer Umsatztantieme sichergestellt sein, dass deren Zahlung zeitlich beschränkt bleibt; ggf. ist unter dem Aspekt des Fremdvergleichs auch eine Beschränkung der Höhe nach ratsam. Die restriktive Würdigung der Umsatztantiemen beruht auf der Überlegung, dass diese – im Gegensatz zu den (üblichen) Gehaltsbezü- gen – dem eigenen Gewinnstreben einer Kapitalgesellschaft entgegenstehen und mit dem Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden sind.

Vor diesem Hintergrund ist nun das rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 8.4.2014 (Aktenzeichen 6 K 6216/12, EFG 2014, 1332) zu sehen, mit dem das FG eine allgemein formulierte Ausnahme zugelassen hat. Im Streitfall waren über die Aufbauphase einer GmbH hinweg Umsatztantiemen gezahlt worden, die weder zeitlich noch der Höhe nach begrenzt waren. Trotzdem hat das FG diese Umsatztantiemen – „unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls“ – anerkannt, weil eine Gewinnabsaugung in den Streitjahren ausgeschlossen war. Denn einerseits war der Vomhundertersatz der Umsatztantieme gering (0,5 % des Umsatzes), andererseits war der Vomhundertersatz der zugleich vereinbarten Gewinnantiente erheblich höher (7 % des Gewinns), so dass die Geschäftsführer an einem „wirtschaftlich nachteiligen Hochpushen“ der Umsätze ohne gleichzeitige Ertragssteigerung nach Ansicht des Gerichts kein Interesse haben konnten.

Hinweis:

Für die Besteuerungspraxis lässt sich dem Urteil entnehmen, dass die steuerliche Einstufung einer Umsatztantieme als vGA „kein in Stein gemeißelter Grundsatz“ ist. Konkret wird es also darauf ankommen darzulegen, dass ganz allgemein eine Gewinnabsaugung ausgeschlossen ist oder aber eine spezielle Ausnahmesituation vorliegt.