

Ausgabe Nr. 6/2020

Datum 16.10.2020

Themen dieser Ausgabe

- **Pfändung der Corona-Soforthilfe unzulässig**
- **Aufwendungen für ein Erststudium**
- **Weitere steuerliche Entlastung von Familien**
- **Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge**

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

es stehen nach wie vor die Instrumente zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie im Fokus. Es wurde zumindest in Aussetzungsverfahren mehrfach bestätigt, dass eine Pfändung der Corona-Soforthilfe unzulässig ist.

Weiterhin ist auch über Gesetzesvorhaben zu berichten. So sollen weitere Schritte bei der Entlastung von Familien durch Anhebung des Kindergeldes und des bei der Einkommensteuer steuerfrei gestellten Grundfreibetrags erfolgen. Letzteres betrifft im Grundsatz alle Einkommensteuerpflichtigen. Daneben werden die steuerlichen Entlastungen für behinderte Menschen vereinfacht und ausgeweitet.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT • STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN	3
Aufwendungen für ein Erststudium keine Werbungskosten	3
Zweites Gesetz zur steuerlichen Entlastung von Familien	3
Gesetz zur Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge	3
Ländervordruck zur vereinfachten Veranlagung von Rentnern und Pensionären	4
Kein schenkungsteuerlicher Vorteil bei der mittelbaren Grundstücksschenkung	4
II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	4
Kein Vorsteuerabzug für die Badrenovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office	4
Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten	5
III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER	6
Bundesfinanzhof: Pfändung der Corona-Soforthilfe ist unzulässig	6
Elektronische Kassensysteme: Weitere Übergangsregelung	6
Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen): Befristete Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen	7
Einschränkung des Schuldzinsenabzugs	7
Aufwendungen für Notbehandlungsraum einer Ärztin im eigenen Wohnhaus uneingeschränkt abzugsfähig	8
Bewertung der Entnahme von Wärmeenergie für das eigene Wohnhaus durch den Betreiber eines Blockheizkraftwerks mit Biogasanlage	8
Investitionsabzugsbetrag für betriebliche Pkw nur bei geringer Privatnutzung	9
Keine AfA bei zu Unrecht als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand geltend gemachten Anschaffungskosten	9
Rabattberechtigung beim Einkauf im Supermarkt	10
IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN	10
Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft	10
V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN	10
Keine Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen bei Anwendung des Abgeltungsteuersatzes	10
VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER	11
Keine Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Zubehör	11
Schenkung-/Erbschaftsteuer: Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Sachverständigengutachten	11
Gewerblicher Grundstückshandel bei Errichtung eines Erweiterungsbaus auf einem schon langjährig vermieteten Grundstück	11
Steuerfreiheit von zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien	12
Steuerliche Anerkennung von Verlusten bei der Vermietung einer Ferienwohnung	12
VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER	13
Keine steuerliche Berücksichtigung eines Verlusts aus dem Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen	13
Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG bei Ausübung von im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Aktienoptionsrechten	13
VGA bei Weiterleitung der von einer GmbH erhaltenen Ausgleichszahlung aus einem Handelsvertreterverhältnis an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer	14
Nachträgliche Beseitigung der Rechtswidrigkeit eines wegen einer vGA geänderten Einkommensteuerbescheids des Anteilseigners	15
Steuerfreiheit der Ausschüttungen auf beteiligungs- oder obligationsähnliche Genussrechte	15
Geschäftsführer-Haftung für Versicherungssteuerschulden einer Versicherungsmakler-GmbH	16

I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN**1. Aufwendungen für ein Erststudium keine Werbungskosten**

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Entscheidung vom 12.2.2020 (Aktenzeichen VI R 17/20) als Folgeentscheidung zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19.11.2019 (Aktenzeichen 2 BvL 22-27/14) bestätigt, dass Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, ab dem Veranlagungszeitraum 2004 nicht (mehr) als Werbungskosten abziehbar sind, wenn das Studium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Hinweis:

Dagegen können nach erfolgreicher Absolvierung einer Erstausbildung oder eines Erststudiums Kosten einer weiteren Ausbildung oder eines weiteren Studiums als vorweggenommene Werbungskosten im Zusammenhang mit der späteren Berufstätigkeit geltend gemacht werden und führen ggf. zu steuerlichen Verlustvorträgen, die dann später mit Einnahmen verrechnet werden können. So stellt der Abschluss eines Bachelorstudiengangs den Abschluss eines Erststudiums dar, so dass ein nachfolgender Studiengang wie z.B. ein Masterstudiengang als weiteres Studium anzusehen ist.

Der Gesetzgeber hat gesetzlich festgelegt, welche **Anforderungen** an eine vorangehende **Erstausbildung** zu stellen sind, damit die Aufwendungen für ein Studium oder eine Ausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses als Werbungskosten abzugsfähig sind. Die vorangehende Ausbildung muss geordnet sein, mindestens zwölf Monate dauern, in Vollzeit ausgeübt und grundsätzlich mit einer Abschlussprüfung beendet werden. Eine geordnete Ausbildung in diesem Sinne muss auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt werden. Nur wenn diese Vorschriften keine Abschlussprüfung vorsehen, genügt auch die sonstige planmäßige Beendigung.

Handlungsempfehlung:

Den studierenden Stpfl. bleibt für Aufwendungen eines Erststudiums regelmäßig nur der Sonderausgabenabzug, der allerdings meist ins Leere geht, weil der Studierende nicht über die Einkünfte verfügt, die für den Abzug solcher ausbildungsbezogener Sonderausgaben erforderlich sind. Als Ausweg kann zu prüfen sein, ob die Eltern ihren studierenden Kindern einen Teil ihrer Einkünfte überlassen. Dies erfordert eine zivilrechtlich anzuerkennende, ernsthaft durchgeführte Vereinbarung. Negative Auswirkungen bei den Eltern auf die familienbezogenen Ermäßigungen – also insbesondere Kindergeld und Kinderfreibeträge – hat dies nicht.

Daneben kann – je nach Möglichkeit des Studiengangs – anzustreben sein, Erstausbildungskosten **im Rahmen von Ausbildungsdienstverhältnissen** anfallen zu lassen (z.B. im Rahmen sog. dualer Ausbildungen), um Werbungskosten geltend machen zu können – und zwar anders als bei den Sonderausgaben nicht nur der Höhe nach unbegrenzt, sondern auch periodenübergreifend.

2. Zweites Gesetz zur steuerlichen Entlastung von Familien

Das Bundeskabinett hat das Zweite Gesetz zur steuerlichen Entlastung von Familien in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Vorgesehen sind insbesondere **Erhöhungen beim Kindergeld, bei den Kinderfreibeträgen und beim Grundfreibetrag:**

	aktuell	Ab 2021
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	9 408 €	9 696 € und ab 2022: 9 984 €
Kindergeld		
1. und 2. Kind	204 €	219 €
3. Kind	210 €	225 €
jedes weitere Kind	235 €	250 €
Kinderfreibetrag (je Elternteil)	2 586 €	2 730 €
Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (je Elternteil)	1 320 €	1 464 €

Hinweis:

Die Änderungen beim Steuertarif werden automatisch beim Lohnsteuerabzug ab Januar 2021 berücksichtigt.

3. Gesetz zur Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge

Für Stpfl. mit Behinderungen besteht im Einkommensteuergesetz die Möglichkeit, anstelle eines Einzelnachweises für ihre durch die Behinderung bedingten Aufwendungen für den täglichen Lebensbedarf einen Pauschbetrag zu beantragen. Eine Pauschalierungsmöglichkeit besteht auch für Stpfl., denen außergewöhnliche Belastungen durch die häusliche Pflege einer Person entstehen und die deshalb einen Pflege-Pauschbetrag in Anspruch nehmen können. Diese Pauschbeträge sollen nun angehoben und teilweise in ihren Voraussetzungen angepasst werden.

Der aktuelle Gesetzentwurf zur Anpassung der Behinderten-Pauschbeträge sowie des Pflege-Pauschbetrags und zur Steuervereinfachung sieht die folgenden Maßnahmen vor:

- **Verdopplung der Behinderten-Pauschbeträge** inkl. Aktualisierung der Systematik,
- **Einführung eines behinderungsbedingten Fahrtkosten-Pauschbetrags** i.H.v. 900 € jährlich für geh- und stehbehinderte Menschen mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 oder einem Grad von mindestens 70 und dem Merkzeichen „G“ und (alternativ) von 4 500 € jährlich für außergewöhnlich gehbehinderte Menschen mit dem Merkzeichen „aG“, Blinde oder behinderte Menschen mit dem Merkzeichen „H“,
- Verzicht auf die zusätzlichen **Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags** bei einem Grad der Behinderung kleiner 50 und Geltendmachung des Pflege-Pauschbetrages auch unabhängig vom Vorliegen des Kriteriums „hilflos“ bei der zu pflegenden Person und

- **Erhöhung des Pflege-Pauschbetrags** bei der Pflege von Personen mit den Pflegegraden 4 und 5 und Einführung eines Pflege-Pauschbetrags bei der Pflege von Personen mit den Pflegegraden 2 und 3.

Hinweis:

Die Änderungen sollen ab dem Jahr 2021 gelten. Neben einer teilweisen Ausweitung des Anwendungsberichts werden sich in der Praxis Vereinfachungen ergeben, da Einzelnachweise in vielen Fällen entfallen werden.

4. Ländervordruck zur vereinfachten Veranlagung von Rentnern und Pensionären

Die Länder Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen haben im Jahr 2018 mit Unterstützung des Bundesministeriums der Finanzen ein Pilotprojekt gestartet, um **Steuererklärungen für Rentner und Pensionäre zu vereinfachen**. Dieses Pilotprojekt wird fortgesetzt. Damit kann in diesen Bundesländern eine bestehende Einkommensteuerklärungspflicht durch den vereinfachten Vordruck „Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften“ erledigt werden.

Hinweis:

Auch Rentner müssen eine Einkommensteuererklärung abgeben, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte den Grundfreibetrag von für 2019 9 408 € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten 18 816 € im Jahr übersteigt. In diesen Betrag fließen neben anderen Einkünften, z.B. aus einem Vermietungsobjekt, auch Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ein. Diese sind allerdings – je nach Renteneintrittsalter stufenweise – nur mit einem Teil steuerpflichtig. So werden Neurentner des Jahres 2019 mit 78 % der Rente der Besteuerung unterworfen. Die Rentenerhöhung zum 1.7. eines jeden Jahres, welche im Übrigen ausschließlich dem steuerpflichtigen Teil der Rente zugerechnet wird, kann dazu führen, dass die genannten Schwellenwerte überschritten werden und dann eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist.

Der in den genannten Bundesländern angebotene vereinfachte Vordruck ist gedacht für Rentner und Pensionäre, bei denen das Finanzamt bereits die überwiegende Anzahl von steuerlich relevanten Informationen von dritter Seite elektronisch erhalten hat, wie z.B. Renteneinkünfte oder/und Pensionen und Krankenversicherungsbeiträge. Auf dem neuen Papiervordruck können dann ergänzend Spenden und Mitgliedsbeiträge, Kirchensteuer oder außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen geltend gemacht werden.

Hinweis:

Wenn noch zusätzliche Einkünfte wie z.B. aus Vermietung und Verpachtung, freiberuflicher Tätigkeit oder Gewerbe vorliegen, dann müssen die vollumfänglichen Steuerklärungsvordrucke genutzt werden. Einkünfte aus einer geringfügigen Beschäftigung (Mini-Job) sind dagegen nicht in der Steuererklärung zu erfassen.

Auch Kapitaleinkünfte, bei denen bereits Abgeltungssteuer einbehalten wurde oder für die der Sparerpauschbetrag in Anspruch genommen wurde, müssen nicht zwingend in der Steuererklärung erfasst werden.

Handlungsempfehlung:

Die Steuererklärung für 2019 war grds. spätestens bis zum 31.7.2020 abzugeben. Wird der Stpfl. bei der Erstellung der Erklärung durch einen Steuerberater unterstützt, so verlängert sich diese Frist bis zum 28.2.2021. In Zweifelsfällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

5. Kein schenkungsteuerlicher Vorteil bei der mittelbaren Grundstücksschenkung

Aus schenkungsteuerlicher Sicht wurde früher vielfach das Instrument der sog. mittelbaren Grundstücksschenkung eingesetzt. Bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung wird in der Regel im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ein Geldbetrag mit der Auflage verschenkt, hierfür ein (bebautes) Grundstück zu erwerben. Dies kann durch einen Vertrag zu Gunsten Dritter oder dadurch erfolgen, dass der Schenker den Kaufpreis für ein zuvor genau bestimmtes, vom Bedachten erworbenes Grundstück entrichtet. Denkbar ist auch, dass der Zuwendende dem Bedachten die erforderliche Kaufsumme zum bestimmungsgemäßen Gebrauch zur Verfügung stellt. Im Ergebnis wird damit nicht das Geld, sondern die Immobilie verschenkt.

Das Finanzgericht Düsseldorf bestätigt nun mit Urteil vom 26.5.2020 (Aktenzeichen 11 K 3447/19 BG), dass im aktuellen Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht keine steuerlichen Vorteile mehr gegeben sind. Dies deshalb, weil der Kaufpreis des Grundstücks als Vergleichswert der Schenkungsteuerberechnung zu Grunde gelegt wird und nicht das – regelmäßig zu niedrigeren Werten führende – pauschalierte Bewertungsverfahren nach dem Bewertungsgesetz für den Fall eines fehlenden Marktpreises.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis müssen bei solchen Gestaltungen die aktuellen steuergesetzlichen Rahmenbedingungen beachtet werden. Auch wenn das Finanzgericht die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen hat und daher diese Rechtsfrage endgültig erst vom Bundesfinanzhof geklärt werden könnte, sollten Gestaltungen nicht auf schenkungsteuerlichen Vorteilen aufbauen.

II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER**1. Kein Vorsteuerabzug für die Badrenovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office**

Streitig war der Vorsteuerabzug aus Erhaltungsaufwendungen für das Badezimmer einer als Home-Office vermieteten Wohnung. Im Streitfall sind die Eheleute zu jeweils 50 % Eigentümer eines Zweifamilienhauses. Das Haus besteht aus der selbstgenutzten Wohnung im Erdgeschoss und einer weiteren Wohnung im Souterrain.

Die Wohnung im Souterrain (das Home-Office) wurde **umsatzsteuerpflichtig an den Arbeitgeber des Stpfl. vermietet**. Der Stpfl. übt seine Arbeitstätigkeit im Home-Office aus.

Im Streitjahr renovierten die Eheleute das Home-Office und bezogen hierfür Leistungen im Wert von insgesamt 31 073 €, wovon 25 780,66 € auf die Renovierung des Badezimmers entfielen. Die in den Renovierungsrechnungen ausgewiesene Vorsteuer machten die Stpfl. gegenüber dem Finanzamt geltend. Im Zuge einer Ortsbesichtigung stellte das Finanzamt fest, dass das Badezimmer des Home-Office und das Badezimmer in der privat genutzten Wohnung über eine ähnlich gehobene Ausstattung verfügten. Das Finanzamt ordnete daher das Badezimmer des Home-Office dem privaten Bereich zu.

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 7.5.2020 (Aktenzeichen V R 1/18) die Wertung des Finanzamtes. Im Grundsatz gilt zwar, dass bei Aufwendungen zur Renovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen soweit besteht. Im Falle einer Bürotätigkeit kann sich die berufliche Nutzung des Home-Office auch auf einen Sanitärraum erstrecken. Dies gilt jedoch nicht bei einem mit Dusche und Badewanne ausgestatteten Badezimmer.

Hinweis:

Die **Vermietungstätigkeit bei der entgeltlichen Überlassung eines häuslichen Arbeitszimmers/Arbeitsplatzes an den Arbeitgeber** (und nicht Lohnbezug) wird nur dann anerkannt, wenn die Nutzung vorrangig im Interesse des Arbeitgebers erfolgt, was nachzuweisen ist. Für das Vorliegen eines betrieblichen Interesses des Arbeitgebers sprechen z.B. folgende Anhaltspunkte:

- Für den Arbeitnehmer ist im Unternehmen kein geeigneter Arbeitsplatz vorhanden; die Versuche des Arbeitgebers, entsprechende Räume von fremden Dritten anzumieten, sind erfolglos geblieben.
- Der Arbeitgeber hat für andere Arbeitnehmer des Betriebs, die über keine für ein Arbeitszimmer geeignete Wohnung verfügen, entsprechende Rechtsbeziehungen mit fremden Dritten begründet, die nicht in einem Dienstverhältnis zu ihm stehen.
- Es wurde eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räumlichkeiten abgeschlossen.

Soweit diese Voraussetzungen nachweisbar vorliegen, kann eine solche Gestaltung steuerlich interessant sein.

2. Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Das Bundesfinanzministerium teilt mit Schreiben vom 20.5.2020 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/20/10004 :001) mit, dass sich die maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen durch Änderungen des Bundesumzugs-

kostengesetzes (BUKG) mit Wirkung ab 1.6.2020 geändert haben. Dies betrifft in Teilen sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Prozentsätze der maßgeblichen **Umzugskostenpauschalen**. Für Umzüge ab dem 1.6.2020 (maßgeblich für die Ermittlung der Pauschalen ist der Tag vor dem Einladen des Umzugsguts) gilt Folgendes:

- Der **Höchstbetrag**, der für die Anerkennung von Auslagen für den durch den Umzug bedingten zusätzlichen Unterricht für ein Kind des Berechtigten maßgebend ist, beträgt ab 1.6.2020 1 146 €.
- Der **Pauschbetrag** für sonstige Umzugsauslagen beträgt grds. ab 1.6.2020: 860 €. Zusätzlich für jede andere Person (Ehegatte, Lebenspartner sowie ledige Kinder, Stief- und Pflegekinder, die auch nach dem Umzug mit dem Berechtigten in häuslicher Gemeinschaft leben) ab 1.6.2020: 573 €.
- Für Berechtigte, die am Tage vor dem Einladen des Umzugsguts **keine Wohnung** hatten oder nach dem Umzug keine eigene Wohnung eingerichtet haben, beträgt die Pauschvergütung ab 1.6.2020: 172 €.

Hinweis:

Anstelle der genannten Pauschalbeträge nach dem BUKG können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

Weiterhin ist auf die **umsatzsteuerliche Beurteilung der Übernahme von Umzugskosten beim Arbeitgeber** hinzuweisen:

- Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.6.2019 (Aktenzeichen V R 18/18) entschieden, dass die vom Arbeitgeber übernommenen Maklerkosten für die Wohnungssuche von Arbeitnehmern weder ein tauschähnlicher Umsatz noch eine Entnahme sind, wenn die Kostenübernahme die Arbeitnehmer veranlassen sollte, unter Inkaufnahme von erheblichen persönlichen Veränderungen (Familienumzug) ergeben, Aufgaben beim Arbeitgeber zu übernehmen. Im entschiedenen Fall sollten durch eine einmalige Vorteilsgewährung die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, dass Arbeitsleistungen erbracht werden können, ohne dass diese Vorteilsgewährung als Gegenleistung für die spätere Arbeitsleistung anzusehen ist. Ein Zusammenhang zur späteren Arbeitsleistung bestehe nicht, da die übernommenen Umzugskosten insbesondere keinen Einfluss auf die Höhe des Gehalts hätten.
- Die Übernahme der Maklerkosten durch den Arbeitgeber sei durch die Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt, sodass hierin **keine Leistung des Arbeitgebers zu unternehmensfremden Zwecken** zu sehen sei und der durch den Arbeitnehmer erlangte persönliche Vorteil gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich erscheine. Insoweit steht dem Arbeitgeber aus Eingangsleistungen,

welche im Zusammenhang mit den übernommenen Umzugskosten stehen, unter den sonstigen Bedingungen der **Vorsteuerabzug** zu.

- Die **Finanzverwaltung** teilt nun mit Schreiben vom 3.6.2020 (Aktenzeichen III C 2 – S 7100/19/10001 :015) mit, dass diese Rechtsprechung allgemein anzuwenden ist. Nicht steuerbare Leistungen liegen also vor bei der Übernahme von Umzugskosten durch den Arbeitgeber für die hiervon begünstigten Arbeitnehmer, wenn die Kostenübernahme im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt.

III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER

1. Bundesfinanzhof: Pfändung der Corona-Soforthilfe ist unzulässig

Wie bereits verschiedene Finanzgerichte zuvor, bestätigt nun auch der Bundesfinanzhof in einem Beschluss zum vorläufigen Rechtsschutz (vom 9.7.2020, Aktenzeichen VII S 23/20), dass es sich bei der Corona-Soforthilfe auf Grund ihrer Zwecksetzung um eine regelmäßig nicht pfändbare Forderung handelt.

Die Soforthilfe erfolgt ausschließlich zur Milderung der finanziellen Notlagen des betroffenen Unternehmens bzw. des Selbstständigen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie als Einmalzahlung für einen Bewilligungszeitraum von drei Monaten ab Antragstellung. Die Soforthilfe dient insbesondere zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen, die seit dem 1.3.2020 in Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie entstanden sind. Nicht umfasst sind vor dem 1.3.2020 entstandene wirtschaftliche Schwierigkeiten bzw. Liquiditätsengpässe. Auch besteht für die bewilligte Soforthilfe ein direktes Verrechnungs- bzw. Aufrechnungsverbot mit bereits bestehenden Kreditlinien beim jeweiligen Kreditinstitut.

Im Streitfall lag der Bank eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung des Finanzamtes über rückständige Umsatzsteuerzahlungen vor. Die Corona-Soforthilfe wurde nun dem Bankkonto des Stpfl. gutgeschrieben, die Bank verweigerte insoweit aber im Hinblick auf die vorliegende Pfändungs- und Einziehungsverfügung des Finanzamtes die Auszahlung bzw. Verfügung durch den Stpfl.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte eine rechtliche Beratung erfolgen und Pfändungsbegehren abgewehrt werden.

2. Elektronische Kassensysteme: Weitere Übergangsregelung

Nach den gesetzlichen Vorgaben sind elektronische Kassensysteme spätestens seit dem 1.1.2020 durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen. Diese Sicherheitseinrichtung muss besonderen Anforderungen genügen und wird vom Kassensystemhersteller bereitgestellt.

Die Finanzverwaltung beanstandet es aber wegen der erst sehr späten Verfügbarkeit der notwendigen Software nicht, dass grundsätzlich **bis zum 30.9.2020** die Kassen noch nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt sind.

Hinweis:

Nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschaffte Registrierkassen, welche die bisherigen Anforderungen (insb. Einzelaufzeichnungspflicht und revisionssichere Speicherung der Einzeldaten) erfüllen, aber bauartbedingt nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufrüstbar sind, dürfen längstens **bis zum 31.12.2022** weiterhin verwendet werden. Die Nachweise des Vorliegens dieser Voraussetzungen sind für die jeweils eingesetzte Registrierkasse der Systemdokumentation beizufügen. Hierzu sollte vom Kassensystemhersteller eine entsprechende Bestätigung eingeholt werden.

Nun ist aber absehbar, dass viele Stpfl. die zeitliche Vorgabe zur Nachrüstung einer technischen Sicherheitseinrichtung nicht erfüllen können. Darüber hinaus werden auch diejenigen Unternehmen, die sich für eine cloudbasierte TSE-Lösung entschieden haben, die erforderliche Aufrüstung nicht fristgerecht durchführen können. Denn cloudbasierte TSE sind mangels abgeschlossener Zertifizierungsverfahren bislang noch nicht verfügbar. Daher kommt die Finanzverwaltung den Stpfl. weiter entgegen.

Im Grundsatz bleibt es dabei, dass die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen der elektronischen Aufzeichnungssysteme, soweit möglich, umgehend durchgeführt werden müssen und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen sind. Kann der Einbau der TSE bis zum 30.9.2020 nicht vorgenommen werden, so wird ein **Aufschub unter den folgenden Voraussetzungen bis zum 31.3.2021** nicht beanstandet:

- Der Unternehmer hat die erforderliche Anzahl an TSE bei einem Kassensystemhändler oder einem anderen Dienstleister nachweislich bis zum 30.9.2020 verbindlich bestellt oder in Auftrag gegeben oder
- es ist der Einbau einer cloudbasierten TSE vorgesehen, eine solche ist jedoch nachweislich noch nicht verfügbar.

Diese Voraussetzungen sind durch eine entsprechende **Dokumentation** festzuhalten, der Verfahrensdokumentation zur Kassenführung beizufügen, für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen vorzuhalten und auf Verlangen vorzulegen.

Handlungsempfehlung:

Insbesondere ist also die Bestellung/Beauftragung der TSE bei dem Kassensystemhändler oder sonstigen Dienstleister zu dokumentieren. Dies ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Ein Antrag bei der Finanzverwaltung muss in diesen Fällen nicht gestellt werden.

Hinweis:

Nach derzeitigem Stand gilt diese weitere Übergangsregelung noch nicht bundesweit, aber in nahezu allen Bundesländern. Die Voraussetzungen für die Übergangsregelung unterscheiden sich von Bundesland zu Bundesland geringfügig.

3. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen): Befristete Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden.

Durch das Corona-Steuerhilfegesetz ist für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken der ermäßigte Steuersatz der Umsatzsteuer anzuwenden. Dies erfordert eine **Anpassung der Sachbezugswerte für den Zeitraum ab 1.7.2020**. Das Bundesfinanzministerium hat nun mit Schreiben vom 27.8.2020 die angepassten Werte bekannt gegeben.

Dabei ist zu beachten, dass der Pauschbetrag für das 1. Halbjahr 2020 (1. Januar bis 30. Juni 2020) und für das 2. Halbjahr 2020 (1. Juli bis 31. Dezember 2020) jeweils einen Halbjahreswert für eine Person darstellt. Für Kinder bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrages. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

Übersicht: Pauschbeträge für Sachentnahmen: Wert für eine Person ohne Umsatzsteuer **1.1. bis 30.6. 2020**

Gewerbebezug	Wert für eine Person ohne Umsatzsteuer 1.1. bis 30.6.2020		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	609 €	203 €	812 €
Fleischerei	445 €	432 €	877 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	563 €	543 €	1 106 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	844 €	884 €	1 728 €
Getränkeeinzelhandel	52 €	151 €	203 €
Café und Konditorei	589 €	321 €	910 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	295 €	39 €	334 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	570 €	340 €	910 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	137 €	118 €	255 €

Übersicht: Pauschbeträge für Sachentnahmen: Wert für eine Person ohne Umsatzsteuer **1.7. bis 31.12.2020**

Gewerbebezug	Wert für eine Person ohne Umsatzsteuer 1.7. bis 31.12.2020		
	5 % USt	16 % USt	insgesamt
Bäckerei	648 €	151 €	799 €
Fleischerei	622 €	249 €	871 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	714 €	367 €	1 081 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 218 €	432 €	1 650 €
Getränkeeinzelhandel	52 €	151 €	203 €
Café und Konditorei	622 €	262 €	884 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	295 €	39 €	334 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	602 €	301 €	903 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	137 €	118 €	255 €

Handlungsempfehlung:

Die zum 1.7.2020 zum Teil deutlich angepassten Werte müssen in der Buchhaltung Berücksichtigung finden. Die bereits für Juli und August 2020 gebuchten und in die Umsatzsteuer-Voranmeldungen eingeflossenen Werte müssen überprüft werden. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Diese Buchungen müssen entsprechend angepasst werden.

4. Einschränkung des Schuldzinsenabzugs

Schuldzinsen für betrieblich veranlasste Kredite mindern im Grundsatz als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn. Der Schuldzinsenabzug ist steuerlich aber eingeschränkt, wenn **Überentnahmen** bestehen. Hiermit sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen einerseits die Liquidität aus betrieblichen Einnahmen mittels Entnahme zur Finanzierung privater Investitionen verwendet wird und andererseits Betriebsausgaben über einen Kredit finanziert werden und im Ergebnis damit die Fremdfinanzierung der privaten Investitionen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert und die entsprechenden Zinsen steuerwirksam würden.

Eine Überentnahme liegt im Grundsatz dann vor, wenn jahresübergreifend die Entnahmen die Summe aus den Gewinnen und Einlagen übersteigen. Einschränkung hat die Rechtsprechung aber festgestellt, dass der Schuldzinsenabzug nur für den Fall steuerlich begrenzt werden soll, dass der Stpfl. mehr entnimmt, als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht. Dem widerspricht es, wenn Schuldzinsen allein deshalb unter dem Gesichtspunkt der „Überentnahme“ nicht abziehbar wären, weil der Stpfl. einen Verlust erwirtschaftet hat, insbesondere dann, wenn er niemals eine Entnahme getätigt hat.

Der Schuldzinsenabzug ist also nur für den Fall einzuschränken, dass der Stpfl. mehr entnimmt, als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

In der Praxis liegt eine besondere Problematik in der **periodenübergreifenden Ermittlung etwaiger Überentnahmen**. Und zwar sind vom Jahr 1999 (damals wurde diese Regelung eingeführt) bzw. frühestens von Betriebsöffnung an bis in das jeweilige Streitjahr periodenübergreifende Feststellungen zu treffen, um die Höhe der Über- bzw. Unterentnahmen des jeweiligen Streitjahres genau zu bestimmen.

Bislang ungeklärt war die Frage, mit welchem Wert diese periodenübergreifende Rechnung zum 1.1.1999 startet. Einerseits wurde vertreten, dass vorher angesammeltes Eigenkapital den Startpunkt bildet und damit für spätere Entnahmen zur Verfügung steht. Andererseits wurde vertreten, dass mit Beginn dieser Regelung zum 1.1.1999 mit einem fiktiven Wert von 0 € begonnen werden muss. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteilen vom 5.11.2019 (Aktenzeichen X R 40-41/18 und X R 42-43/18) entschieden, dass bei der Berechnung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen positives Eigenkapital, das aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. herrührt, unberücksichtigt bleibt. Die gesetzliche Anwendungsregelung gebietet es, im ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. das maßgebliche Kapitalkonto mit „Null“ anzusetzen.

Handlungsempfehlung:

Die Entwicklung von Über- bzw. Unterentnahmen sollte der Stpfl. sorgfältig dokumentieren, da diese Fortschreibung in späteren Jahren relevant werden könnte, auch wenn diese Ermittlung z.B. mangels Schuldzinsen aktuell nicht erforderlich ist. So konnten im vom Finanzgericht entschiedenen Fall die Gewinne, Einlagen und Entnahmen der Jahre vor 2003 infolge des Ablaufs der Aufbewahrungsfristen nicht mehr ermittelt werden.

Weiterhin hat sich der Bundesfinanzhof in diesen Urteilen zu einer wichtigen Praxisfrage geäußert: Und zwar gilt das Abzugsverbot für Schuldzinsen grundsätzlich nicht für **Schuldzinsen aus der Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**. Allerdings ist diese Rückausnahme – wie das Gericht herausstellt – nur anwendbar, wenn die **Kreditvaluta im Einzelfall konkret und nachvollziehbar für die Bezahlung der Investition verwendet** werden. Auch wenn die betriebliche Tätigkeit (im Streitfall handelte es sich um ein gewerbliches Besitzunternehmen) ausschließlich in der Vermietung von Anlagevermögen bestehe, berechtige nicht zur Anwendung der Sonderregelung auf sämtliche Kreditaufnahmen schlechthin.

Handlungsempfehlung:

Bei der Kreditfinanzierung von Anlagevermögen ist also die Kreditverwendung anhand der Geldflüsse sorgfältig zu dokumentieren.

5. Aufwendungen für Notbehandlungsraum einer Ärztin im eigenen Wohnhaus uneingeschränkt abzugsfähig

Grundsätzlich können Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgesetzt werden. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur

Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen auf 1 250 € begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Dabei gilt diese Abzugsbeschränkung allerdings auch nur für ein „häusliches Arbeitszimmer“. Dies wird nun in dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.1.2020 (Aktenzeichen VIII R 11/17) deutlich. Im Streitfall hatte eine als Augenärztin in einer Gemeinschaftspraxis tätige Stpfl. in ihrem privaten Wohnhaus im Keller einen Raum zur Patientenbehandlung in Notfällen eingerichtet. Dieser Raum wurde intensiv für Notfallbehandlungen (149 Behandlungen im Streitjahr) genutzt.

Der Bundesfinanzhof hat nun klargestellt, dass in diesem Fall die gesetzliche Abzugsbeschränkung nicht gilt. Es handele sich **nicht um ein „häusliches Arbeitszimmer“, sondern um Betriebsräume**. Entscheidend war, dass angesichts der Einrichtung des Kellerraums eine private Mitbenutzung so gut wie ausgeschlossen war und der Raum intensiv für Notfallbehandlungen genutzt wurde. Der Umstand, dass die Patienten den Behandlungsraum nur über einen dem privaten Bereich zuzuordnenden Flur erreichen konnten, begründe nicht die Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer.

Hinweis:

Dies zeigt, dass im Einzelfall die Abzugsbeschränkung nicht gilt. Allerdings muss für den Einzelfall festgestellt werden, ob es sich um einen Raum ähnlich einer Betriebsstätte und nicht um ein typisches Arbeitszimmer handelt. Nach der Rechtsprechung ist ein häusliches Arbeitszimmer seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden und dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten. Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist.

6. Bewertung der Entnahme von Wärmeenergie für das eigene Wohnhaus durch den Betreiber eines Blockheizkraftwerks mit Biogasanlage

Der Bundesfinanzhof hatte über einen in der Praxis nicht selten vorkommenden Fall zu entscheiden. Die Stpfl., eine Ehegatten-GbR, betrieb gewerblich ein Blockheizkraftwerk mit Biogasanlage, indem sie die aus dem landwirtschaftlichen Betrieb des Ehemannes anfallende Gülle zur Erzeugung von Strom verwertete, den sie in das öffentliche Stromnetz einspeiste. Die dabei entstehende Abwärme wurde teilweise zur Beheizung des eigenen Wohnhauses genutzt, teilweise für 3 Cent/kWh (brutto) an den in der Nähe wohnenden Cousin verkauft.

Strittig war die Bewertung der für die Beheizung des eigenen Wohnhauses entnommenen Wärme.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.3.2020 (Aktenzeichen IV R 9/17) entschieden, dass die **Entnahme der Wärme für das Wohnhaus** mit dem unter den Herstellungskosten liegenden Marktpreis zu bewerten ist und den Preis, den der Cousin bezahlte, als Marktpreis anerkannt. Dieser Preis entsprach dem örtlichen Marktpreis. Das Finanzamt wollte die kWh mit 7,7 Cent

bewerten, was aus dem bundesweit einheitlich durchschnittlichen Fernwärmepreis auf der Basis der jährlichen Veröffentlichung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie abgeleitet war.

Das Gericht hat also zu Gunsten des Stpfl. eine niedrigere Bewertung angesetzt. Entscheidend war insoweit, ob es sich um eine Nutzungsentnahme oder die Entnahme eines Wirtschaftsgutes handelt. Nutzungsentnahmen sind mit den entstehenden Selbstkosten zu bewerten, Entnahmen von Wirtschaftsgütern dagegen mit dem üblichen Marktpreis. Der Bundesfinanzhof kam nun zu dem Schluss, dass sich die Wärmeenergie zu einem eigenständigen Wirtschaftsgut verselbstständigt, wenn sie über Wärmemengenzähler bestimmungsgemäß an Abnehmer geliefert oder für private Zwecke verbraucht wird. Der private Verbrauch selbst erzeugter Wärmemengen ist deshalb keine mit den Selbstkosten anzusetzende Nutzungsentnahme. Daher war der unter den Selbstkosten liegende Marktpreis für die Wärmeenergie anzusetzen.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Einzelfall ist der Marktpreis zu dokumentieren.

7. Investitionsabzugsbetrag für betriebliche Pkw nur bei geringer Privatnutzung

Ein Investitionsabzugsbetrag bzw. die Sonderabschreibung für kleinere und mittlere Betriebe kann nur dann angesetzt werden, wenn das Wirtschaftsgut mindestens zu 90 % betrieblich genutzt wird. Problematisch ist die 90 %-Grenze insbesondere bei Betriebsfahrzeugen, die vom Unternehmer auch für Privatfahrten genutzt werden. In diesen Fällen muss die **mindestens 90 %ige betriebliche Nutzung** nachgewiesen werden. Der vom Stpfl. zu erbringende Nachweis ergibt sich für Pkw stets aus einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch. Allerdings wird die Form des Nachweises gesetzlich nicht festgelegt.

So stellt das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 18.2.2020 (Aktenzeichen 6 K 46/17 E, G) heraus, dass auch aus einem nicht ordnungsgemäß geführten **Fahrtenbuch** oder anderen Unterlagen sich die ausreichende eigenbetriebliche Nutzung ergeben kann, wenn sie hinreichend aussagefähig sind. Im Streitfall hatte das Gericht allerdings Bedenken gegen die Heranziehung eines nicht ordnungsmäßigen Fahrtenbuchs wegen der allzu großen Mängel.

Hinweis:

Diese Frage der Nachweisführung ist noch nicht abschließend geklärt. Zu den Anforderungen an die Glaubhaftmachung der fast ausschließlich betrieblichen Fahrzeugnutzung und die Bedeutung eines nicht ordnungsmäßigen Fahrtenbuchs sind bereits Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen VIII R 62/19, VIII R 24/19).

Daneben ist darauf hinzuweisen, dass nach dem **Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020** die Gewährung eines Investitionsabzugsbetrages bzw. von Sonderabschreibungen in zentralen Punkten neu geregelt werden soll. Begünstigt sollen Wirtschaftsgüter sein, die zu mehr als 50 % (bisher mind. 90 %) betrieblich genutzt werden.

Auch soll eine einheitliche Betriebsgrößengrenze für alle Betriebe unabhängig von der Gewinnermittlung eingeführt werden und zwar eine Gewinngrenze von 125 000 €. Ebenso soll der Abzugsbetrag von 40 % auf 50 % erhöht werden. Diese Erleichterungen sollen bereits für nach dem 31.12.2019 endende Wj. gelten. Allerdings bleibt der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten.

8. Keine AfA bei zu Unrecht als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand geltend gemachten Anschaffungskosten

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 28.4.2020 (Aktenzeichen IX R 14/19) klar, dass bestandskräftig zu Unrecht als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand geltend gemachte Anschaffungskosten zu einer Minderung des Abschreibungsvolumens führen und insoweit einer Weiterführung der Abschreibung entgegenstehen.

Im Streitfall ging es um eine GbR, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Am 29.12.2008 erwarb die Stpfl. für eines ihrer Vermietungsobjekte Klimageräte zum Kaufpreis von 42 455,35 € netto, die in die sich auf dem Grundstück befindliche Immobilie eingebaut wurden. Die GbR zahlte den Kaufpreis am 13.1.2009. Die GbR nahm sodann die Klimageräte in ein Anlagenverzeichnis auf und verteilte die Netto-Anschaffungskosten im Wege der Abschreibung über einen Zeitraum von zehn Jahren.

In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für den Veranlagungszeitraum 2008 machte die GbR einen Absetzungsbeitrag pro rata temporis i.H.v. 354 € als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend; für die Folgejahre ergab sich danach ein Absetzungsbeitrag i.H.v. jeweils 4 246 €. Daneben berücksichtigte die GbR die Netto-Anschaffungskosten in 2009 auch in voller Höhe als sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwand). Das Finanzamt berücksichtigte versehentlich beide Ansätze und die maßgeblichen Bescheide wurden in der Folge bestandskräftig.

Der Bundesfinanzhof stellt hierzu fest, dass die Anschaffungskosten i.H.v. 42 455,35 € grundsätzlich über die Nutzungsdauer zu verteilen (abzuschreiben) sind und dabei auch die Obergrenze für das Abschreibungsvolumen bilden. Durch die Geltendmachung der Abschreibung im Jahr 2008 (i.H.v. 354 €) sowie im Jahr 2009 (i.H.v. 4 246 €) und die gleichzeitige Berücksichtigung der vollständigen Netto-Anschaffungskosten als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand im Jahr 2009 hat die GbR ihr Abschreibungsvolumen für die Klimageräte vollständig verbraucht.

Für den Verbrauch des AfA-Volumens mache es keinen Unterschied, ob die Anschaffungskosten im Wege der AfA jährlich abgesetzt oder irrtümlich als sofort abziehbare Werbungskosten behandelt werden. Aufwand, der die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur einmal gemindert hat, könne auch nur einmal steuerliche Berücksichtigung finden. In den Folgejahren konnte daher keine Abschreibung mehr geltend gemacht werden.

9. Rabattberechtigung beim Einkauf im Supermarkt

Insbesondere Bioläden sind nicht selten als „Mitgliederläden“ organisiert. Zum Zwecke der Kundenbindung können Kunden gegen Zahlung eines monatlichen Fixbetrages „Mitglied“ werden und erhalten dann bei den Einkäufen die Waren zu verbilligten Preisen. Bislang wurde davon ausgegangen, dass der „Mitgliedsbeitrag“ als zusätzliche Leistung bei den Wareneinkäufen zu verstehen ist. Da diese Geschäfte in der Regel überwiegend Waren zum ermäßigten Umsatzsteuersatz verkaufen, wurden daher die vereinnahmten Mitgliedsbeiträge insoweit nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen.

Diese Sichtweise hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 18.12.2019 (Aktenzeichen XI R 21/18) abgelehnt. Entschieden wurde vielmehr, dass die entgeltliche Einräumung des Rechts zum betragsmäßig nicht begrenzten verbilligten Warenbezug in Form einer „Mitgliedschaft“ eine selbständige steuerbare Leistung darstellt und nicht eine Nebenleistung oder einen Zwischenschritt zum Warenkauf. Die Einräumung dieser Rabattberechtigung unterliegt vollumfänglich dem Regelsteuersatz, wenn die Waren des Warensortiments sowohl dem Regelsteuersatz als auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Handlungsempfehlung:

Dies muss nicht nur bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der vereinnahmten „Mitgliedsbeiträge“, sondern auch bei deren Kalkulation beachtet werden.

IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN

1. Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft

Bei Familienpersonengesellschaften werden Einlagen der Gesellschafter oftmals nicht entsprechend deren Beteiligungsquote an der Personengesellschaft, sondern vielfach nach deren Leistungsfähigkeit bemessen. Solche disquotalen Einlagen führen dann dazu, dass sich auch der Wert der Gesellschaftsanteile der anderen Gesellschafter erhöht. In diesen Fällen kann eine freigiebige Zuwendung des einlegenden Gesellschafters an die anderen Gesellschafter vorliegen, die der Schenkungsteuer unterliegt.

Dies bestätigt der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 5.2.2020 (Aktenzeichen II R 9/17). Im Urteilsfall waren Kommanditisten einer KG Eheleute und ihre drei Kinder.

Gegenstand des Unternehmens ist die Bewirtschaftung, die Verwaltung und die Verwertung des eigenen Vermögens und desjenigen ihrer Gesellschafter. Der Ehemann leistete auf Grund einer Vereinbarung mit der KG eine freiwillige Zuzahlung in das Gesellschaftsvermögen, welche dem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wurde. Laut der Vereinbarung sollte die Liquidität der KG dazu dienen, den anstehenden Erwerb eines Grundstücks zu finanzieren. Die Zuzahlung sollte zu keiner Änderung der Haftsumme und der Kapitalanteile der Kommanditisten führen. Das

Finanzamt sah insoweit eine freigiebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter auf Grund der Wertsteigerung ihrer Anteile.

Der Bundesfinanzhof stellt aber auch heraus, dass bei einer disquotalen Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG nicht die KG als Gesamthand, sondern die Gesellschafter als Gesamthänder vermögensmäßig als bereichert anzusehen sind. Dies gilt auch dann, wenn zivilrechtlich das Einlageversprechen an die KG erfolgt. Diese Sichtweise ist bei der Prüfung einer eventuellen Belastung mit Schenkungsteuer von großer Bedeutung, da dann die umfangreichen Freibeträge des Schenkungsteuerrechts bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen genutzt werden können.

Handlungsempfehlung:

Soll ein Überspringen stiller Reserven vermieden werden, so ist die Einlage einem personifizierten Rücklagenkonto des einlegenden Gesellschafters gutzuschreiben. Im Übrigen ist bei allen disquotalen Einlagen in eine Personengesellschaft stets zu prüfen, ob dies auch schenkungsteuerliche Folgen nach sich zieht.

V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTE

1. Keine Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen bei Anwendung des Abgeltungssteuersatzes

Mit der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen kann die tarifliche Einkommensteuer gemindert werden. Diese Steuerermäßigung zeigt allerdings nur dann Wirkung, wenn auf Grund positiver Einkünfte sich insgesamt eine tarifliche Einkommensteuer ergibt. Fraglich war nun, ob auch eine Minderung der Steuer aus dem gesonderten Steuertarif für Kapitaleinkünfte, welche ja im Regelfall mit pauschal 25 % Einkommensteuer belegt werden, erfolgen kann. Diese Frage lag dem Bundesfinanzhof vor.

Im Streitfall erzielte die Stpfl. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte. Die Summe der Einkünfte sowie das zu versteuernde Einkommen waren negativ. Daneben erzielte die Stpfl. (positive) Einkünfte aus Kapitalvermögen.

In ihrer Steuererklärung für das Streitjahr machte die Stpfl. zudem Aufwendungen für sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen im Privathaushalt i.H.v. 25 379 €, für haushaltsnahe Dienstleistungen i.H.v. 424 € und für Handwerkerleistungen i.H.v. 6 482 € geltend. Zudem beantragte sie die Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge sowie eine Überprüfung des Steuerinhalts für bestimmte Kapitalerträge. Das Finanzamt veranlagte die Stpfl. ohne Berücksichtigung von Steuerermäßigungen für Handwerkerleistungen usw. zur Einkommensteuer. In den Erläuterungen des Bescheids teilte das Finanzamt der Stpfl. mit, die Günstigerprüfung habe ergeben, dass die Besteuerung der Kapitalerträge nach dem allgemeinen Tarif nicht günstiger sei.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 28.4.2020 (Aktenzeichen VI R 54/17), dass vorliegend die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen bzw. Handwerkerleistungen nicht gewährt werden kann. Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes kann die Steuerermäßigung nur die tarifliche Einkommensteuer ermäßigen. Das ist der Steuerbetrag, der sich aus der Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das zu versteuernde Einkommen ergibt. Kapitalerträge fließen in diese Berechnung aber ausdrücklich nicht ein, sondern unterliegen in einer gesonderten Berechnung dem separaten Steuersatz von 25 %.

Handlungsempfehlung:

Soll die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen bzw. Handwerkerleistungen in Anspruch genommen werden, so müssen also ausreichend positive Einkünfte vorliegen, damit sich eine entsprechende tarifliche Einkommensteuer ergibt. Im Einzelfall kann daher zu prüfen sein, Werbungskosten oder Betriebsausgaben in ein späteres Jahr zu verschieben, um eine endgültige Nichtnutzbarkeit der Steuerermäßigung zu verhindern.

VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER

1. Keine Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Zubehör

In Anbetracht der überwiegend hohen Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer ist eine richtige Abgrenzung der Bemessungsgrundlage wichtig. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Beschluss vom 3.6.2020 (Aktenzeichen II B 54/19), dass der Erwerb von Zubehör nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Ein darauf entfallendes Entgelt gehört nicht zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Für die Beurteilung, ob Gegenstände Zubehör darstellen, ist die zivilrechtliche Rechtsprechung maßgebend. Die Gegenstände müssen dazu bestimmt sein, dauerhaft dem wirtschaftlichen Zweck des Grundstücks zu dienen.

Aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszusonderndes Zubehör oder auch vom Gebäude abzugrenzende Betriebsvorrichtung können z.B. sein:

- die Einbauküche in einer Wohnung,
- Brennstoffvorräte, die der Beheizung des Gebäudes dienen (Heizöl, Holzpellets),
- eine auf dem Dach des Hauses befindliche Photovoltaikanlage,
- eine Alarmanlage,
- Rauchwarnmelder,
- eine Gemeinschaftsantenne,
- eine Gemeinschaftswaschmaschine in einem Mehrfamilienhaus,
- Ladeneinrichtung in einem im Gebäude befindlichen Ladengeschäft,

- Maschinen und Anlagen in einem auf dem Grundstück befindlichen Gewerbebetrieb,
- Klimaanlage für ein im Gebäude befindliches Ladenlokal oder z.B. eine Arztpraxis.

Handlungsempfehlung:

Im Kaufvertrag sollte tunlichst für die mitverkauften Zubehörteile ein gesonderter Kaufpreis festgelegt werden.

2. Schenkung-/Erb-schaftsteuer: Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Sachverständigengutachten

Wird ein Grundstück verschenkt bzw. vererbt, so unterliegt dieser Vorgang grds. der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer. Die Bewertung der Immobilie erfolgt in diesen Fällen im Grundsatz nach einem im Gesetz vorgesehenen stark vereinfachten und damit pauschalierenden Verfahren. Dem Stpfl. ist es aber vorbehalten, einen niedrigeren Wert des Grundstücks nachzuweisen. Dies kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn individuelle wertbeeinflussende Aspekte mit dem pauschalen Bewertungsverfahren nicht abgedeckt werden.

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 5.12.2019 (Aktenzeichen II R 9/18) insoweit aber klar, dass bei Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch Vorlage eines Gutachtens das Gutachten entweder durch den örtlich zuständigen Gutachterausschuss oder einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erstellt sein muss.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall kann der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts steuerlich sehr vorteilhaft sein. Zu beachten sind die hohen Anforderungen an ein solches Gutachten und auch die Kosten, die insoweit entstehen.

3. Gewerblicher Grundstückshandel bei Errichtung eines Erweiterungsbaus auf einem schon langjährig vermieteten Grundstück

Die Veräußerung von Vermietungsobjekten ist nach einer Mindesthaltungsdauer von zehn Jahren steuerlich unbeachtlich, da bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Wertzuwächse der nicht steuerbaren Vermögenssphäre zugerechnet werden. Dies ist allerdings dann anders, wenn ein sog. gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Ein solcher liegt vor, wenn die Umschichtung des Vermögens entscheidend in den Vordergrund tritt. Maßgeblich ist danach z.B., ob sich der Stpfl. wie ein Händler, Bauunternehmer oder Bauträger oder – nur – wie ein Halter und Verwalter seines Vermögens betätigt.

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der Bundesfinanzhof die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Gewerbliche Tätigkeit liegt danach erst dann vor, wenn der Stpfl. mehr als drei Objekte veräußert und sowohl zwischen Erwerb bzw. Bebauung und Veräußerung als auch den verschiedenen Veräußerungsvorgängen ein enger zeitlicher Zusammenhang von nicht mehr als fünf Jahren besteht. Eines Rückgriffs auf die Drei-Objekt-Grenze bedarf es hingegen nicht, wenn auf Grund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten mit

unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind. Dies bedeutet für die Praxis, dass im Falle der Veräußerung eines Vermietungsobjektes nicht nur die Zehnjahresfrist zu prüfen ist, sondern auch stets, ob nicht ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.

Dass die Abgrenzung eines gewerblichen Grundstückshandels viele Facetten hat, zeigt das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.1.2020 (Aktenzeichen X R 18/18 und X R 19/18). Das Gericht hat entschieden, dass ein bebautes Grundstück, das durch den Stpfl. langjährig im Rahmen privater Vermögensverwaltung genutzt wird, Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels werden kann, wenn der Stpfl. im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die derart umfassend sind, dass hierdurch das bereits bestehende Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird, sondern ein neues Gebäude hergestellt wird.

Der Stpfl. hatte auf einem langjährig vermieteten Grundstück einen Erweiterungsbau errichtet. Nach der Baumaßnahme hatte dieser die Immobilie entgeltlich in eine von ihm gegründete GmbH & Co. KG eingebracht. Strittig war nun, ob diese entgeltliche Übertragung auf die KG steuerlich zu erfassen sei. Problematisch war insoweit insbesondere, dass die „Drei-Objekt-Grenze“ dadurch überschritten wurde, dass der Stpfl. sechs Monate später ein unbebautes Grundstück in eine andere KG einbrachte, an der er und seine Ehefrau zu je 50 % beteiligt waren, die sich in einem städtebaulichen Vertrag mit der Gemeinde zur Erschließung verpflichtete und in den folgenden zwei Jahren elf Baugrundstücke verkaufte. Diese elf Verkäufe wurden dem Stpfl. als „Zählobjekte“ zugerechnet.

Der Bundesfinanzhof hat nun hinsichtlich der ersten Immobilie nicht ausgeschlossen, dass diese im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels zu erfassen sei. Der Fall wurde allerdings an das Finanzgericht zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen. Entscheidend ist nun, ob die vorgenommene Baumaßnahme zur Herstellung eines neuen Gebäudes geführt hat oder nicht. Ob ein Anbau ein gegenüber dem bestehenden Gebäude selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, ist – von der vorliegend nicht einschlägigen Fallgruppe eines neu geschaffenen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs abgesehen – ebenfalls nach bautechnischen Kriterien zu beurteilen und setzt eine eigene statische Standfestigkeit voraus. Nur sofern durch die Baumaßnahmen kein neues Wirtschaftsgut geschaffen wurde, sondern das bereits bestehende Gebäude lediglich erweitert oder über dessen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wurde, scheidet ein gewerblicher Grundstückshandel in Anbetracht der langjährigen privaten Vermögensverwaltung der Immobilie von vornherein aus.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die Abgrenzung eines gewerblichen Grundstückshandels nur nach sorgfältiger Prüfung des Sachverhalts für den konkreten Einzelfall erfolgen kann. Insoweit ist eine vorausschauende Planung erforderlich.

4. Steuerfreiheit von zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien

Die Veräußerung von Immobilien unterliegt im Grundsatz dann der Besteuerung, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt. Von der Besteuerung sind aber in diesen Fällen solche Immobilien ausgenommen, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung die insoweit bestehenden zeitlichen Bedingungen der Selbstnutzung konkretisiert (vom 17.6.2020, Aktenzeichen IV C 1 – S 2256/08/10006 :006). Die Steuerfreiheit setzt hiernach voraus, dass die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken über einen zusammenhängenden Zeitraum vorliegen muss, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt. Es genügt hierbei, dass der Stpfl. das Wirtschaftsgut im Jahr der Veräußerung zumindest am 1. Januar, im Vorjahr der Veräußerung durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung mindestens am 31. Dezember zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Es ist mithin unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut im Anschluss an die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach den vorgenannten zeitlichen Kriterien im Jahr der Veräußerung vermietet wird. Wird das Wirtschaftsgut hingegen im Vorjahr der Veräußerung kurzfristig zu anderen Zwecken genutzt (z.B. vorübergehende Vermietung) oder kommt es im Vorjahr der Veräußerung zu einem vorübergehenden Leerstand, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall können sich materiell bedeutende Auswirkungen zeigen, so dass solche Fälle auch aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu planen sind.

5. Steuerliche Anerkennung von Verlusten bei der Vermietung einer Ferienwohnung

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Die Stpfl. boten in ihrem Wohnhaus in Mecklenburg-Vorpommern mit einer Gesamtwohnfläche von 200 qm eine 65 qm große Ferienwohnung permanent an. Im Streitjahr machten die Stpfl. aus der Vermietung der Ferienwohnung Verluste in Höhe von 9 104 € geltend. Das Finanzamt wollte die Verluste nicht anerkennen, da die örtliche Vermietungszeit für die Ferienwohnung nicht erreicht sei.

Hierzu ist von Bedeutung, dass Verluste bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur dann steuerlich geltend gemacht werden können, wenn hinsichtlich des Vermietungsobjektes eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Das heißt auf Dauer muss aus der Vermietung ein Überschuss erzielt werden. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung wird nun grundsätzlich unterstellt, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Dies gilt auch für ausschließlich an Feriengäste vermietete und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltene Ferienwohnungen, wenn das Vermieten die örtliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen nicht erheblich (d.h. um mind. 25 %) unterschreitet.

Zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung müssen die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden. Dabei ist „Ort“ nicht identisch mit dem Gebiet einer Gemeinde; er kann – je nach Struktur des lokalen Ferienwohnungsmarktes – das Gebiet einer oder mehrerer (vergleichbarer) Gemeinden oder aber auch lediglich Teile einer Gemeinde oder gar nur den Bereich eines Ferienkomplexes umfassen. Der Bundesfinanzhof stellt nun in dem Urteil vom 26.5.2020 (Aktenzeichen IX R 33/19) klar, dass (a) auf Vergleichsdaten eines Statistikamts auch dann zugegriffen werden kann, wenn diese Werte für den betreffenden Ort nicht allgemein veröffentlicht, sondern nur auf Nachfrage zugänglich sind und (b) Statistiken über Bettenauslastungen für Ferienwohnungen aussagefähig sind, weil aus der Bettenauslastung auf die ortsübliche Vermietungszeit geschlossen werden kann.

Handlungsempfehlung:

Die ortsübliche Vermietungszeit sollte dringend im Auge behalten werden. Sofern sich diese im Vergleichsmaßstab bewegt, ist es darüber hinaus unerheblich, ob mit der auf Dauer angelegten Fremdvermietung tatsächlich ein Totalüberschuss erzielt werden kann.

VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER

1. Keine steuerliche Berücksichtigung eines Verlusts aus dem Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen

Mit Urteil vom 14.1.2020 (Aktenzeichen IX R 9/18, www.stotax-first.de) hat sich der BFH zu der Frage, ob der Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf eine private Darlehensforderung (im Urteilsfall: Gesellschafterdarlehen) zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG führen kann, geäußert.

Im konkreten Streitfall hatte ein zu 30 % an einer GmbH beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer schon 2007 seiner GmbH ein verzinsliches Darlehen zur Verfügung gestellt, auf das er im Streitjahr 2011 verzichtete. Für 2011 machte er neben einem Verlust aus der Veräußerung seiner Gesellschaftsanteile auch einen anteiligen Verlust dieses Gesellschafterdarlehens geltend, den das FA aber nicht anerkannte. Demgegenüber ließ das FG eine steuerliche Berücksichtigung bei den Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 EStG zu.

Der BFH hat die Entscheidung des FG nun aber mit folgender Begründung aufgehoben:

- Nach der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 neu eingeführten Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

- Im Streitfall sei nun aber die neue Fassung der Vorschrift des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gerade nicht auf das vom Stpfl. hingegebene Gesellschafterdarlehen anwendbar, weil – unter Berücksichtigung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Neuregelung – dieses bereits im Jahr 2007 begründete, rückzahlbare und festverzinsliche Darlehen lediglich die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (a.F.) erfüllt, nicht aber auch eine Finanzinnovation i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. dargestellt habe. Der Umstand, dass das Darlehen über den 1.1.2009 hinaus gewährt und mithin „stehen gelassen“ wurde, bewirkt bereits begrifflich keinen Erwerb der Darlehensforderung nach dem 31.12.2008.

Eine Berücksichtigung des Verlusts aus dem Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf sein Gesellschafterdarlehen kommt nach Auffassung der Rechtsprechung i.Ü. auch nicht bei den Einkünften i.S.d. § 17 EStG in Betracht. Denn der Stpfl. könne, da das Darlehen vor dem 27.9.2017 geleistet wurde, zwar Vertrauensschutz nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung zu den sog. nachträglichen Anschaffungskosten beanspruchen, das Darlehen sei aber weder in der Krise gewährt worden noch als ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen anzusehen. Daher lägen auch keine sog. nachträglichen Anschaffungskosten vor, die ggf. nach § 17 EStG relevant wären.

Hinweis:

Der BFH hat weiterhin explizit die Frage offen gelassen, ob der Verzicht auf eine Darlehensforderung überhaupt einer Veräußerung gleichzusetzen sein kann – weil die Vorschrift des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG schon in zeitlicher Hinsicht nicht auf das vom Stpfl. hingegebene Gesellschafterdarlehen anwendbar war bzw. ist, da der Erwerb der Darlehensforderung vor dem 1.1.2009 erfolgt war.

2. Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG bei Ausübung von im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Aktienoptionsrechten

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Urteil vom 4.2.2020 (Aktenzeichen IX R 7/18, DStZ 2020, 590) hat sich der BFH mit der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns befasst und gegen die Auffassung der Vorinstanz entschieden, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG die Ausübung einer im Zusammenhang mit einer Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Option auf den Erwerb von Aktien nicht zu berücksichtigen ist. Dazu hat der BFH folgende Leitsätze formuliert:

- Verändert sich der Wert der Gegenleistung nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht, so beeinflusst dies die Höhe des Veräußerungspreises grundsätzlich nicht mehr. Anders ist dies nur, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt war.

- Der Rechtsgrund für eine solche spätere Änderung ist u.a. dann im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt, wenn diese auf einem dem Veräußerungsvorgang selbst anhaftenden Mangel beruht.
- Eine nachträgliche Leistung, die Gegenstand eines selbständigen Rechtsgeschäfts ist, das nicht in sachlichem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung steht, wirkt daher nicht auf den Veräußerungszeitpunkt zurück.
- Wenn also die Gegenleistungspflicht mit Einräumung eines Aktienoptionsrechts bereits vollständig erfüllt ist, ist die spätere Ausübung des Optionsrechts regelmäßig nicht mehr im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt und wirkt dann auch nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück.

Im konkreten Streitfall hatten Eheleute Anteile an zwei GmbH veräußert und mit der Erwerberin im Zuge eines nachfolgenden Geschäftsführervertrags vereinbart, dass dem Ehemann in seiner Funktion als Geschäftsführer ein Aktienoptionsrecht eingeräumt wird. Dieses Optionsrecht wurde in der Folge vom Ehemann auch ausgeübt. Zu entscheiden war, ob der geldwerte Vorteil aus dem Bezug der Aktien den Einkünften aus nicht-selbständiger Tätigkeit zuzurechnen ist oder – wie der Ehemann vorgetragen hat – ein zusätzliches Entgelt für die Anteilsveräußerung darstellt, welches aber nicht den vereinbarten Veräußerungspreis nachträglich erhöht hat und somit auch nicht rückwirkend beim Veräußerungsgewinn zu erfassen ist.

Der BFH hat der Klage stattgegeben und die Wertsteigerung der Aktien zwischen Einräumung und Ausübung des Aktienoptionsrechts bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG unberücksichtigt gelassen – diese Wertsteigerung der Aktien soll den im Streitjahr 1997 zwischen dem Kläger und der Erwerberin vereinbarten Veräußerungspreis nicht erhöht haben. Die Erwerberin der Beteiligungen habe ihre Gegenleistungspflicht mit der Einräumung des Optionsrechts vertragsgemäß erfüllt. Damit gingen die Chance und das Risiko, dass die Option nachträglich im Wert steigen oder fallen könnte, auf den Kläger über, ohne die bereits erfüllte Gegenleistungspflicht zu modifizieren.

Hinweis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung – die über Aktienoptionsrechte deutlich hinausweist – die bekannte Formel der Rechtsprechung, wonach die spätere Änderung einer bereits bewirkten Gegenleistung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt gewesen sein muss, wie folgt präzisiert: Steuerlich berücksichtigt wird gerade nicht jede nachträgliche Wertveränderung am Gegenstand der Gegenleistung, wie sie insbesondere bei Sachleistungsverpflichtungen niemals ganz ausgeschlossen werden kann.

Nachträgliche Wertveränderungen sind daher weder Teil der geschuldeten Gegenleistung noch modifizieren sie die bereits erfüllte Gegenleistungspflicht – außer der Veräußerungsvorgang ist selbst mit einem Mangel behaftet, der zur Minderung, Erhöhung oder erstmaligen Fixierung der Gegenleistung führt.

3. vGA bei Weiterleitung der von einer GmbH erhaltenen Ausgleichszahlung aus einem Handelsvertreterverhältnis an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 19.12.2019 (Aktenzeichen 13 K 1953/17 K,G,F, EFG 2020, 602) hat das FG Münster entschieden, dass die Weiterleitung (eines Teils) einer erhaltenen Ausgleichszahlung i.S.v. § 89b HGB einer GmbH an ihren Gesellschafter dann gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, wenn

- der Ausgleichsanspruch zivilrechtlich der GmbH zustand,
- die GmbH zur Weiterleitung nicht auf Grund eines schuldrechtlichen Anspruchs verpflichtet gewesen ist und
- ein Nichtgesellschafter eine Weiterleitung nicht aus anderen, außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses liegenden Gründen vorgenommen hat.

Die Besonderheit des Falls lag auch darin, dass das Unternehmen vormals als Einzelunternehmen geführt und in dieser Zeit bereits ein Teil des Ausgleichsbetrags durch den damaligen Einzelunternehmer und späteren Gesellschafter-Geschäftsführer verdient wurde. Im Rahmen der Umwandlung in die GmbH wurde diesbezüglich aber keine Vereinbarung getroffen, dass ein bereits erwirtschafteter Anteil an einem später ggf. zu erwartenden Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB auf Grundlage einer schuldrechtlichen Vereinbarung zur Verfügung gestellt werden soll oder in der Überlassung ein Gesellschafterbeitrag zu sehen ist.

Im konkreten Streitfall hatte – verkürzt dargestellt – eine GmbH (Stpfl.) geklagt, die (über den Zwischenschritt einer OHG) im Ergebnis aus einer Umwandlung der beiden Einzelunternehmen der GmbH-Gesellschafter entstanden war. Zwischen dem zu 70 % beteiligten Gesellschafter und einer weiteren GmbH bestand ein Handelsvertretervertrag, der auf die Stpfl. übergeleitet werden sollte; etwaige Ausgleichsansprüche i.S.d. § 89b HGB sollten von der Stpfl. geltend gemacht werden können. Die andere GmbH zahlte nachfolgend an die Stpfl. einen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB i.H.v. rd. 284 000 € sowie weitere Ausgleichszahlungen i.H.v. 153 000 € aus. Da sich die Stpfl. verpflichtet sah, einen Teil an ihren Gesellschafter weiterzuleiten, bildete sie zum 31.12.2014 eine entsprechende Rückstellung; das FA erfasste diesen Vorgang als vGA.

Das FG hat dieser Wertung zugestimmt und ausgeführt, dass die Voraussetzungen einer vGA im Streitfall vorlägen. Insbesondere sei die Vermögensminderung gesellschaftsrechtlich veranlasst, da dem Gesellschafter kein zivilrechtlicher Anspruch auf Forderungseinräumung zustand.

Der persönliche Einsatz eines Gesellschafters bei der Geschäftsführung stelle keinen außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses liegenden Grund für eine Weiterleitung einer Ausgleichszahlung nach § 89b HGB dar, wenn dem Gesellschafter die Tätigkeit bereits durch sein Geschäftsführergehalt, gezahlte Tantieme und erworbene Pensionsansprüche honoriert wurde.

Handlungsempfehlung:

Für die Praxis ist aus dieser Entscheidung abzuleiten, dass in ähnlich gelagerten Fällen immer geregelt werden sollte, ob eine Überlassung eines bereits gewonnenen Kundenstamms – und ein ggf. darauf basierender späterer Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB – entweder als Gesellschafterbeitrag oder aber auf Grundlage einer schuldrechtlichen Vereinbarung zur Verfügung gestellt wird; ggf. ist auch die Höhe des entsprechenden Entgelts bereits im Vorhinein zu bestimmen.

4. Nachträgliche Beseitigung der Rechtswidrigkeit eines wegen einer vGA geänderten Einkommensteuerbescheids des Anteilseigners

Mit Urteil vom 10.12.2019 (Aktenzeichen VIII R 2/17, www.stotax-first.de) hat der BFH entschieden,

- dass die Änderung eines Einkommensteuerbescheids des GmbH-Gesellschafters wegen einer vGA nach Ablauf der Festsetzungsfrist (zwar) rechtswidrig ist, bevor wegen derselben vGA ein Körperschaftsteuerbescheid der GmbH geändert oder erlassen wird,
- dass aber die Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG nachträglich beseitigt wird, wenn ein erstmaliger oder geänderter Körperschaftsteuerbescheid wegen derselben vGA vor Ablauf der für diesen Bescheid geltenden Festsetzungsfrist erlassen wird.

Im konkreten Fall war streitig, ob dem Insolvenzschuldner (im Streitjahr 2004 der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der E-GmbH) eine vGA zugeflossen war. Verkürzt dargestellt gehörte im Jahr 2003 zum Umlaufvermögen der E-GmbH eine Yacht, die nach dem Vorbringen der Beteiligten in 2003 entweder an eine spanische natürliche Person oder spanische Gesellschaft mit Sitz in Malaga veräußert worden und in 2004 für einen deutlich niedrigeren Kaufpreis von der E-GmbH vom spanischen Käufer zurückgekauft worden sein soll. Im Zuge des Rückkaufs waren dem Generalbevollmächtigten des Insolvenzschuldners rd. 330 000 € in bar übergeben worden.

Die FinVerw beurteilte den behaupteten Verkauf der Yacht A im Jahr 2003 und den behaupteten Rückkauf im Streitjahr durch die E-GmbH jeweils als Scheingeschäft. In der bei der E-GmbH als Kaufpreiszahlung verbuchten Übergabe des Geldes an den Generalbevollmächtigten des Insolvenzschuldners sah die FinVerw eine vGA sowohl auf Ebene der E-GmbH als auch beim Insolvenzschuldner als gegeben an. Eine betriebliche Verwendung des dem Generalbevollmächtigten zur Verfügung gestellten Kaufpreises aus der Veräußerung des Schiffs sei nicht feststellbar gewesen. Jeweils in 2010 ergingen – unter Berücksichtigung der vGA – der geänderte Einkommensteuerbescheid und zeitlich darauffolgend der geänderte Körperschaftsteuerbescheid. Über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde während des folgenden Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens im Dezember 2015 das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Stpfl. hat das Verfahren als Insolvenzverwalter aufgenommen und macht geltend, dem Insolvenzschuldner sei im Streitjahr keine vGA zuzurechnen.

Falls dem doch so sei, habe jedenfalls der Einkommensteuerbescheid des Insolvenzschuldners für das Streitjahr nicht mehr geändert werden dürfen.

Der BFH hat die Revision als unbegründet abgewiesen und im Rahmen seiner Begründung folgende Aspekte hervorgehoben:

- Eine vGA kann gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter (im Streitfall also beim Insolvenzschuldner) verwirklicht werden, wenn der Vorteil dem Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.
- Das „Nahestehen“ zwischen einem Dritten und dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Da der Insolvenzschuldner den Generalbevollmächtigten beauftragt hatte, seine Gesellschafter- und Geschäftsführungsbefugnisse auszuüben, und der Insolvenzschuldner auf Veranlassung des Generalbevollmächtigten die E-GmbH überhaupt gegründet hatte, hat der BFH ein Näheverhältnis („aus tatsächlichen Gründen“) bejaht.
- Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr konnte zudem auch noch – gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 KStG – zulasten des Insolvenzschuldners geändert werden, da die Rechtswidrigkeit des „zu früh“ geänderten Einkommensteuerbescheids durch die Nachholung des (wegen derselben vGA geänderten) Körperschaftsteuerbescheids nachträglich beseitigt worden ist.

Hinweis:

Damit ist u.a. geklärt, dass von der in § 32a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 KStG niedergelegte Änderungsreihenfolge (Änderung des Bescheids des Anteilseigners erst nach Änderung des Bescheids der Körperschaft) in besonders gelagerten Fällen abgewichen werden kann, wenn dies verfahrensrechtlich dazu dienen kann, eine zutreffende materielle Besteuerung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner herzustellen.

5. Steuerfreiheit der Ausschüttungen auf beteiligungs- oder obligationsähnliche Genussrechte

Mit Urteil vom 14.8.2019 (Aktenzeichen I R 44/17, DStZ 2020, 555) hat der BFH u.a. entschieden, dass Genussrechtsausschüttungen einer Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft dann als steuerpflichtige Zinserträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu erfassen und nicht etwa nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG als Beteiligungserträge steuerfrei sind, wenn die Genussrechtsvereinbarungen für den Fall einer Liquidation der Tochtergesellschaft keine Beteiligung der Muttergesellschaft an den stillen Reserven vorsehen. Dies gilt – wie im Streitfall – selbst dann, wenn der Muttergesellschaft auf Grund ihrer Stellung als Alleingesellschafterin der ausschüttenden Gesellschaft ohnehin alle stillen Reserven zustehen.

Für Zwecke der Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 KStG muss also die empfangende Mutterkapitalgesellschaft (Genussrechtsinhaber) kumulativ sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös beteiligt sein (sog. beteiligungsähnliche Genussrechte). Nach BFH-Auffassung kommt es auf die Beteiligung an den stillen Reserven an, nicht jedoch auf die Gewinnabhängigkeit der Genussrechtsausschüttungen, die Stellung eines Alleingesellschafters, die lange Laufzeit des Genussrechts oder auf ein Wandlungsrecht des Genussrechtsinhabers zum Erwerb von Gesellschaftsanteilen.

Der BFH stützt sich in seiner Begründung insbesondere auf § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG, nach dem u.a. Bezüge aus „Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist“ körperschaftsteuerlich außer Ansatz bleiben sollen.

Hinweis:

Der Begriff der Genussrechte ist weder steuerrechtlich noch zivilrechtlich definiert. Nach Rechtsprechung des BGH handelt es sich nicht um gesellschaftsrechtlich geprägte Mitgliedschaftsrechte, sondern um schuldrechtliche Ansprüche, die so ausgestaltet sein können, dass sie dem Genussrechtsinhaber hinsichtlich der vermögensrechtlichen Rechte und Pflichten eine gesellschafterähnliche Rechtsstellung einräumen; Mitverwaltungsrechte (z.B. Stimmrechte) werden dagegen nicht vermittelt. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst nur diejenigen Genussrechte, bei denen der Genussrechtsinhaber sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös beteiligt ist. Für die Abgrenzung beteiligungsähnlicher Genussrechte hat der BFH darauf abgestellt, ob eine mit dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung gegeben ist. Eine bloße Nachrangvereinbarung, durch die der Genussrechtsinhaber im Liquidationsfall hinter die übrigen Gläubiger zurücktritt, ist jedenfalls nicht ausreichend.

Handlungsempfehlung:

Diese Rechtsprechungsgrundsätze sollten bei der Formulierung entsprechender Genussrechtsvereinbarungen mit dem Ziel der Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 KStG beachtet werden, also sowohl eine Beteiligung am Gewinn als auch am Liquidationserlös vorsehen.

6. Geschäftsführer-Haftung für Versicherungsteuerschulden einer Versicherungsmakler-GmbH

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u.a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern sollte gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern und von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden. Die Pflicht umfasst natürlich auch weitere Steuerschulden der GmbH, z.B. Versicherungsteuerschulden.

Vor diesem Hintergrund ist das rechtskräftige Urteil des FG Köln vom 12.6.2019 (Aktenzeichen 2 K 2087/17,

EFG 2020, 957) zu sehen, mit dem das FG unterstrichen hat, dass ein GmbH-Geschäftsführer allein auf Grund seiner nominellen Bestellung für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH voll verantwortlich ist. Er werde davon erst dadurch befreit, dass er von der Geschäftsführung zurücktritt. Zwar sei der Geschäftsführer nicht verpflichtet, die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH selbst zu erledigen, vielmehr könne er die Erledigung auch anderen Personen übertragen. Dann sei er aber verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der steuerlichen Pflichten überträgt, sorgfältig auszuwählen und laufend zu überwachen. Ansonsten stehe regelmäßig der Vorwurf einer grob fahrlässigen Pflichtverletzung („Überwachungsverschulden“) im Raum.

Eine ausnahmsweise Begrenzung der Geschäftsführerhaftung setze eine vorweg getroffene, eindeutige und schriftlich festgehaltene Aufgabenzuweisung für alle Bereiche des laufenden Geschäftsverkehrs voraus, so dass klargelegt sei, welcher Geschäftsführer für welchen Bereich zuständig sei. Andernfalls treffe jeden von ihnen die Pflicht zur Geschäftsführung und grundsätzlich die Verantwortung für die Geschäftsführung im Ganzen. Der GmbH-Geschäftsführer könne sich jedenfalls nicht damit entschuldigen, dass er von der Führung der Geschäfte ferngehalten werde und die Geschäfte tatsächlich von einem anderen geführt worden seien.

Eine Erkrankung könne einer Haftungsinanspruchnahme allenfalls entgegenstehen, wenn zweifelsfrei ersichtlich ist, dass es dem Geschäftsführer gänzlich unmöglich gewesen ist, geschäftliche Belange wahrzunehmen, die Geschäftsführeraufgaben zu delegieren oder zumindest seine Geschäftsführertätigkeit früher zu beenden (im Streitfall hat das FG eine schlichte ärztliche Bescheinigung, dass mehr als einfache geschäftliche Verhandlungen oder Besprechungen nicht zumutbar sind, als nicht genügend angesehen).

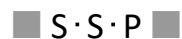
Hinweis:

Das FG Köln hat mit seinem Urteil die restriktive Rechtslage bestätigt, wonach sich die Verantwortlichkeit des Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH allein aus seiner nominellen Bestellung zum Geschäftsführer ergibt. Persönliches Unvermögen schützt i.d.R. ebenso wenig wie eine einschlägige Geschäftsverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern.

Handlungsempfehlung:

Im Streitfall war der bisherige (sich schon im Rentenalter befindende) Unternehmer/Versicherungsmakler im Zuge der Veräußerung des Versicherungsmaklergeschäfts – mit dem Ziel der Überleitung der langjährigen Kundenbeziehungen – zum Mitgeschäftsführer der erwerbenden GmbH bestellt worden. Aus Sicht des Veräußerers muss in der Praxis eine überleitende Tätigkeit nicht grundsätzlich schädlich sein, unter Haftungsaspekten sollte sich der Veräußerer aber möglichst nicht zum Geschäftsführer bestellen lassen noch wie ein Verfügungsberechtigter (also wie ein faktischer Geschäftsführer) auftreten.

KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT • STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Marienplatz 44
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0
Telefax: 0751 8801-50
email@spaeth-schneider.de
www.spaeth-schneider.de

Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Frau WP/StB Dipl.-Bw. (BA) Cornelia Wiethoff, Telefon 0751/8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Alexandra Zimoch, Telefon 0751/8801-0.

Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.