

**Ausgabe 03/2014**

Datum 22.04.2014

## Themen dieser Ausgabe

- **Spenden an ausländische Organisationen**
- **Doppelte Haushaltsführung**
- **Steuerpflicht von Erstattungszinsen**
- **Betriebsausgaben bei Photovoltaikanlage**

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

von Seiten des Bundesrats wurde erneut ein Gesetzentwurf zur Steuervereinfachung eingebracht. Dieser war vor der Bundestagswahl im vergangenen Jahr bereits Gegenstand eines Gesetzgebungsverfahrens, welches aber nicht beendet wurde. Vorgesehen ist vor allem die Erhöhung von Freibeträgen, um häufiger als bisher auf Einzelnachweise verzichten zu können. Andererseits soll aber auch die Freigrenze für Sachbezüge von derzeit 44 € auf 20 € abgesenkt werden, um Mitnahmeeffekte zu vermeiden. Ob dieser Gesetzentwurf letztlich beschlossen wird, ist offen.

Aus der Rechtsprechung ist auf das Urteil des Bundesfinanzhofs zur Frage, ob private Gebäudekosten durch eine auf dem Hausdach installierte Photovoltaikanlage teilweise abzugsfähig sind, hinzuweisen. Umsatzsteuerlich wurde der Vorsteuerabzug aus solchen Kosten unter sehr engen Grenzen bejaht. Hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs hat der Bundesfinanzhof dagegen entschieden, dass die Photovoltaikanlage einerseits und das diese tragende Gebäude andererseits getrennte Wirtschaftsgüter darstellen und damit Gebäudekosten auch nicht anteilig abzugsfähig sind.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Klarstellung des geltenden Rechts durch Gesetzgeber kann als echte Rückwirkung verfassungsrechtlich unzulässig sein	1
2. Gesetzesinitiative zur Steuervereinfachung	1
3. Abzug einer Spende an einen ausländischen Empfänger innerhalb der EU	1
4. Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Wohnstift als außergewöhnliche Belastungen	2
5. Steuererklärungspflicht für Vereine	2
6. Kindergeld für verheiratete Kinder	2
7. Steuerbefreiung von Stipendien	3
8. Zum Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung bei Überweisung von Kontoguthaben	3
9. Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer geht auf die Zollverwaltung über	3
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>4</b>
1. Doppelte Haushaltsführung – aktuelle Rechtsprechung	4
2. Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind auch nicht teilweise als Werbungskosten abziehbar	5
3. Gewährung von Preisnachlässen durch den Arbeitgeber	5
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>6</b>
1. Vorsteuerabzug bei Betrugsabsicht des Lieferers	6
2. Kein Vorsteuerabzug bei fehlender eindeutiger Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen in der Rechnung	6
3. Umsatzsteuer auf Reiseleistungen an Schulen, Universitäten und Vereine	6
4. Gebäuderestwert und Abbruchkosten eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes keine vergeblichen Werbungskosten	7
5. Gewerbesteuer: Abgrenzung freiberuflicher von gewerblichen Einkünften	8
6. Betriebsaufgabegewinn nur unter engen Bedingungen steuersatzbegünstigt	8
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>9</b>
1. Gewerbesteuerermäßigung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel	9
2. Heimischer Telearbeitsplatz des Mitunternehmers einer Partnerschaftsgesellschaft ist häusliches Arbeitszimmer im Sinne der Abzugsbeschränkung	9
3. GmbH & Co. GbR führt nicht zu gewerblichen Einkünften	10
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN</b>	<b>10</b>
1. Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen	10
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Kein Teilabzug privater Gebäudekosten durch eine auf dem Hausdach installierte Photovoltaikanlage	11
2. Veräußerung von Grundstücken durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft	11
3. Erbschaftsteuerbegünstigung für vermietete Immobilien	11
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>12</b>
1. Finanzverwaltung: Zur steuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs eigener Anteile	12
2. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen und Nießbrauchsablösung als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG	12
3. Kosten eines Verständigungsverfahrens sind keine Veräußerungskosten i.S.v. § 17 EStG	13
4. Keine Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG bei unterjährigem Hinzuerwerb von Anteilen	14
5. Darlehenszinsen nach als vGA behandelter Teilwertabschreibung auf das Darlehen	14
6. Einnahmen aus Nebentätigkeit als Aufsichtsrat ausnahmsweise lohnsteuerpflichtig	15
<b>VIII. VERTRÄGE ZWISCHEN NAHEN ANGEHÖRIGEN – AKTUELLE RECHTSPRECHUNG</b>	<b>15</b>
1. Besondere Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen	15
2. Arbeitsverträge, Beratungsverträge	16
3. Mietverträge	18
4. Darlehensverträge	19

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Klarstellung des geltenden Rechts durch Gesetzgeber kann als echte Rückwirkung verfassungsrechtlich unzulässig sein

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 17.12.2013 (Aktenzeichen 1 BvL 5/08) eine weitreichende Entscheidung getroffen. In der Sache ging es um eine rückwirkende Gesetzesänderung im Rahmen der Besteuerung von Kapitalanlagegesellschaften. Der Gesetzgeber bezeichnete die Änderung als „redaktionelle Klarstellung“, da die ursprüngliche Gesetzesfassung handwerklich im Hinblick auf den Willen des Gesetzgebers schlichtweg fehlerhaft umgesetzt worden war. Dies erkannte der Gesetzgeber später und beschloss eine Änderung, die auf alle noch offenen Fälle Anwendung finden, also auch rückwirkend gelten sollte.

Diese rückwirkende Gesetzeskorrektur stuft das Bundesverfassungsgericht aber als verfassungswidrig ein. Nach der Entscheidung des Gerichts sind die Grenzen für eine rückwirkende Gesetzeskorrektur eng: Allein die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm rechtfertigt nicht deren rückwirkende Änderung. Erst wenn die Regelung in ihrer Auslegung so offen ist, dass dies zur Verwirrung der Rechtslage führt, dürfe der Gesetzgeber eine klärende Neuregelung auf die Vergangenheit erstrecken. Ein Vertrauensschutz des Bürgers bezüglich einer bestehenden Regelung, der deren rückwirkende Änderung ausschließt, komme insbesondere dann nicht in Betracht, wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste. Gleiches gelte, wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden.

#### Hinweis:

Über den entschiedenen Einzelfall hinaus wird dieser Beschluss erhebliche Bedeutung erlangen. Rückwirkende Gesetzeskorrekturen sind demnach nur in engen Grenzen möglich.

### 2. Gesetzesinitiative zur Steuervereinfachung

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 14.3.2014 beschlossen, den Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Vereinfachung des Steuerrechts 2013 beim Bundestag einzubringen. Vorgesehen sind Änderungen in folgenden Bereichen:

- die Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags,
- die Pauschalierung der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer,
- die zweijährige Gültigkeit von Freibeträgen im Lohnsteuerabzugsverfahren,
- die Erhöhung der Pauschbeträge für behinderte Menschen bei gleichzeitiger Neuregelung des Einzelnachweises tatsächlicher Kosten und der Dauerwirkung der Übertragung des Pauschbetrags eines behinderten Kindes auf die Eltern,

- die Neuregelung beim Abzug und Nachweis von Pflegekosten,
- die Neuregelung beim Abzug von Unterhaltsleistungen an Personen mit Wohnsitz in Staaten außerhalb des EU-Raumes und des Europäischen Wirtschaftsraums,
- die Vereinfachung des Verlustabzugs nach § 15a EStG bei Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft oder vergleichbaren, in der Haftung beschränkten Beteiligungsformen,
- die Begrenzung der Steuerfreiheit der Arbeitgeberleistungen zur Kinderbetreuung bei Wegfall des bisherigen „Zusätzlichkeitskriteriums“ sowie
- die Senkung der Freigrenze für Sachbezüge auf 20 € (derzeit 44 €).

#### Hinweis:

Derzeit ist noch völlig offen, ob dieser Gesetzesvorstoß Aussicht auf Erfolg hat.

### 3. Abzug einer Spende an einen ausländischen Empfänger innerhalb der EU

Spenden können unter bestimmten Bedingungen steuerlich geltend gemacht werden. Dies setzt insbesondere die Vorlage einer Spendenbescheinigung voraus, in der bescheinigt wird, dass die Empfängerkörperschaft steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Auf Grund EU-Vorgaben wurde der Spendenabzug auch auf solche Körperschaften ausgedehnt, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums haben.

In diesem Fall ist allerdings oft fraglich, welche Anforderungen an die ausländische Empfängerkörperschaft gestellt werden. Insoweit ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.9.2013 (Aktenzeichen I R 16/12) von Bedeutung. Im Streitfall hatte eine GmbH eine Spende i.H.v. 10 000 € an eine im Register für juristische Personen der Stadt Rom eingetragene Vereinigung/Verein geleistet. Der Verein ist selbst Mitglied der russisch-orthodoxen Kirche, sein Zweck besteht nach Art. 2 der Satzung in der Errichtung eines Kirchengebäudes in Rom sowie in der Unterrichtung und Lehre der russisch-orthodoxen Religion und der Förderung der russischen Kultur. Ferner verfolgt der Verein gegenüber den Gläubigen der russisch-orthodoxen Religion Ziele der sozialen Solidarität, der Wohltätigkeit und der humanitären Hilfe und gewährt hierbei insbesondere den Gläubigen in Italien Unterstützung (z.B. hinsichtlich der Wohnstätte).

In seinem Urteil zu diesem Fall hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass Spenden an eine Empfängerkörperschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU nur dann steuerlich abgezogen werden können, wenn die begünstigte Einrichtung die Voraussetzungen der nationalen Rechtsvorschriften für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt. Dies setze u.a. voraus, dass die Körperschaft nach den inländischen Regeln steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde. Letzteres erfordere die Wah-

rung der Voraussetzungen, die für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke nach den Regeln der Abgabenordnung vorgesehen sind. Im Streitfall wurde der Spendenabzug versagt, da die Satzung des ausländischen Spendenempfängers keine Regeln zur Vermögensbindung enthielt. Zweck der Vermögensbindung ist es, dass das gespendete Vermögen auch tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt wird.

#### Handlungsempfehlung:

Im Zweifel muss der Stpfl. mindestens die Satzung und den aktuellen Tätigkeitsbericht der ausländischen Empfängerkörperschaft der Finanzbehörde vorlegen können, damit anhand dieser Unterlagen geprüft werden kann, ob die Körperschaft nach den inländischen Regeln als gemeinnützig anerkannt würde.

#### 4. Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Wohnstift als außergewöhnliche Belastungen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.11.2013 (Aktenzeichen VI R 20/12) entschieden, dass Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Seniorenwohnstift „zwangsläufig“ sind und damit als außergewöhnliche Belastungen eingestuft werden können. Damit können diese Kosten – unter weiteren Bedingungen – bei der Einkommensteuer mindernd berücksichtigt werden.

Im Streitfall war die behinderte und pflegebedürftige Stpfl. zunächst mit ihrem Ehemann, später allein, in einem Apartment eines Seniorenwohnstifts mit einer Wohnfläche von 74,54 qm untergebracht. Hierfür wurde ein Pauschalentgelt in Rechnung gestellt, mit dem neben dem Wohnen und der Verpflegung u.a. auch die Nutzung von Gemeinschaftseinrichtungen sowie eine allgemeine altengerechte Grundbetreuung über 24 Stunden am Tag (z.B. Therapieangebote, ständige Notrufbereitschaft, Vermittlung ärztlicher Versorgung, Grundpflege bei leichten vorübergehenden Erkrankungen) abgegolten war. Zusätzlich hatte die Stpfl. einen Pflegevertrag über die Erbringung von Pflegeleistungen durch den ambulanten Pflegedienst des Wohnstifts abgeschlossen. Die Entgelte hierfür wurden ihr nach Abzug der anzurechnenden Leistungen der Pflege- und Krankenversicherung gesondert in Rechnung gestellt. Das Finanzamt sowie das Finanzgericht haben der Stpfl. den vollen Abzug der Kosten für die Unterbringung nicht zugestanden. Dies sieht der Bundesfinanzhof im Grundsatz anders.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs sind krankheitsbedingte Heimunterbringungskosten auch in einer solchen Fallgestaltung zu berücksichtigen. Voraussetzung sei aber, dass die Aufwendungen nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum medizinisch indizierten Aufwand stehen und sie daher nicht mehr als angemessen anzusehen sind. Abziehbar seien danach neben den konkret angefallenen und in Rechnung gestellten Pflegekosten dem Grunde nach auch die Unterbringungskosten bzw. das Pauschalentgelt für die Nutzung der Wohnung im Wohnstift abzüglich einer Haushaltsersparnis.

#### Hinweis:

In der Praxis sollten entsprechende Kosten möglichst differenziert in den Rechnungen ausgewiesen werden, damit eine entsprechende Abgrenzung möglich ist.

#### 5. Steuererklärungspflicht für Vereine

Die Finanzämter prüfen i.d.R. alle drei Jahre, ob Vereine und Organisationen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (z.B. Sport- und Musikvereine, Fördervereine von Schulen oder Kindergärten, Naturschutzvereine usw.), in der zurückliegenden Zeit mit ihren Tätigkeiten die Voraussetzungen für die Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer erfüllt haben. Zu diesem Zweck müssen die Vereine bei ihrem zuständigen Finanzamt eine Steuererklärung (Vordruck Gem 1) abgeben und Kopien ihrer Kassenberichte und Tätigkeits- bzw. Geschäftsberichte beifügen. In der Regel wird das Finanzamt im Dreijahresturnus den Vereinsvorstand zur Abgabe der Steuererklärung auffordern. Wie bei anderen Stpfl. werden keine Steuerklärungs-Formulare mehr an die Vereine versandt. Die benötigten Vordrucke können im Internet vom „Formularcenter“ des Bundesministeriums der Finanzen unter [www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de) heruntergeladen und ausgedruckt werden. Die Erklärungen können auch elektronisch über ELSTER übermittelt werden.

#### Handlungsempfehlung:

Ist eine Steuererklärung abzugeben, so ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob in dem zu berücksichtigenden Dreijahreszeitraum der Grundsatz der **zeitnahen Mittelverwendung** beachtet wurde. Ggf. können Rücklagen gebildet werden. Zu beachten ist, dass mit dem sog. Ehrenamtsstärkungsgesetz die Mittelverwendungsfrist um ein Jahr verlängert wurde. Nach dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung waren steuerbegünstigte Körperschaften gehalten, ihre ideellen Mittel (vor allem Mitgliedsbeiträge und Spenden) zeitnah bis spätestens zum Ende des auf die Vereinnahmung folgenden Kalenderjahres für die begünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Nach der Neuregelung wird die Mittelverwendungsfrist nun um ein weiteres Jahr verlängert. Diese Neuregelung gilt für alle nach dem 31.12.2011 vereinnahmten Mittel. Um im Zusammenhang mit dieser „kritischen“ Thematik nicht Gefahr zu laufen, die Steuerbefreiung zu verlieren, sollten Sie ggf. steuerlichen Rat einholen.

#### 6. Kindergeld für verheiratete Kinder

Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erlosch der Kindergeldanspruch für ein volljähriges Kind grundsätzlich mit dessen Eheschließung. Dies beruhte auf der Annahme, dass der Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag eine typische Unterhaltssituation voraussetze, die infolge der Heirat wegen der zivilrechtlich vorrangigen Unterhaltspflichtung des Ehegatten regelmäßig entfällt. Der Kindergeldanspruch blieb nach dieser Rechtsprechung nur erhalten, wenn, wie z.B. bei einer Studentenehe, die Einkünfte des Ehepartners für den vollständigen Unterhalt des Kindes nicht ausreichten und das Kind auch nicht über ausreichende eigene Mittel verfügte (sog. Mangelfall).

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof nun ausdrücklich aufgegeben. Mit Urteil vom 17.10.2013 (Aktenzeichen III R 22/13) hat er für die ab 2012 geltende Rechtslage entschieden, dass der Anspruch auf Kindergeld für ein volljähriges Kind nicht deshalb entfällt, weil das Kind verheiratet ist. Seit der Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen ab dem 1.1.2012 hängt der Kindergeldanspruch nicht mehr davon ab, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes (einschließlich Unterhaltszahlungen des Ehepartners) einen Grenzbetrag (von zuletzt 8 004 € jährlich) nicht überschreiten. Damit wurde nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch der sog. Mangelfall-Rechtsprechung die Grundlage entzogen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der Bundesfinanzhof hat insofern gegen die in der zentralen Dienstanweisung für die Familienkassen niedergelegte Verwaltungsauffassung entschieden. Das bedeutet für die Praxis, dass dann, wenn die übrigen Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes erfüllt sind, Eltern seit Januar 2012 das Kindergeld auch in dem Fall beanspruchen können, in dem ihr Kind z.B. mit einem gut verdienenden Partner verheiratet ist. Wird der Kindergeldantrag abgelehnt, so muss hiergegen dann mit Verweis auf dieses Urteil vorgegangen werden.

#### **7. Steuerbefreiung von Stipendien**

Stipendien, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden, sind steuerfrei und unterliegen somit nicht der Einkommensteuer. Das Gleiche gilt für Stipendien, die zu den genannten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, gegeben werden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass

- die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden,
- der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist.

Das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16.5.2013 (Aktenzeichen 2 K 3208/11 E) zeigt, dass hier aber erhebliche Steuerrisiken für den Stipendiaten bestehen. Im Urteilsfall wurde die Steuerfreiheit verneint, weil im konkreten Fall die maßgeblichen Förderrichtlinien nicht eingehalten wurden. So durften u.a. nach der vom Stipendienggeber erlassenen Ordnung für die Graduiertenförderung eigentlich nur Stipendien in Höhe von monatlich 1 000 € vergeben werden. Das im Urteilsfall vergebene Stipendium von 1 500 € monatlich lag jedoch deutlich über diesem Betrag. Auch die bewilligte Dauer der Zahlungen von drei Jahren war nicht mit der

Ordnung für die Graduiertenförderung vereinbar. Zudem war über die Vergabe des Stipendiums nicht von der Vergabekommission entschieden worden, wie es in der Ordnung vorgesehen war.

#### **Hinweis:**

Das für die Körperschaftsteuer-Veranlagung des Stipendienggebers zuständige Finanzamt hat auf Anforderung des Stipendiaten eine Bescheinigung darüber zu erteilen, ob die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Diese Bescheinigung ist eine wichtige Hilfestellung; letztlich bindend ist sie für das Wohnsitzfinanzamt des Stipendienempfängers bei der Prüfung im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärung allerdings nicht.

#### **8. Zum Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung bei Überweisung von Kontoguthaben**

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25.4.2013 (Aktenzeichen 3 K 2972/12 Erb) ist eine Schenkung von Kontoguthaben erst mit der Gutschrift auf dem Konto des Beschenkten ausgeführt. Eine Schenkung sei somit dann vollzogen, wenn der Bedachte das erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden soll. Grundsätzlich sei hierbei der Zeitpunkt maßgebend, in dem auch die zivilrechtliche Schenkung bewirkt ist. In der bloßen Abgabe eines Schenkungsversprechens liege noch keine freigebige Zuwendung, weil es bis zur Erfüllung des Versprechens an einer Bereicherung des Empfängers fehle. Somit hänge der Zeitpunkt der Schenkung nicht vom Willen der Beteiligten ab und könne daher auch nicht vereinbart werden.

#### **Hinweis:**

Der Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung kann z.B. für die Ermittlung von Freibeträgen maßgebend sein, da insoweit Schenkungen innerhalb von zehn Jahren zusammengefasst werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Daher sollte im Falle der Schenkung von Kontoguthaben der Überweisungszeitpunkt bewusst gewählt werden.

#### **9. Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer geht auf die Zollverwaltung über**

Die Kraftfahrzeugsteuer wurde bislang von den Ländern erhoben und verwaltet. Ansprechpartner war das für den Halter zuständige Finanzamt. Zum 1.7.2009 wurde die Ertrags- und Verwaltungshoheit der Kraftfahrzeugsteuer von den Ländern auf den Bund übertragen. Bis längstens zum 30.6.2014 üben noch die Landesfinanzbehörden die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer aus. Danach ist die Zollverwaltung für die Festsetzung, Erhebung und Vollstreckung der Kraftfahrzeugsteuer zuständig. Ansprechpartner zum Thema „Kraftfahrzeugsteuer“ sind künftig die **Hauptzollämter**. Auf Grund des großen Umfangs der Daten von etwa 58 Millionen Fahrzeugen erfolgt die Aufgabenüberleitung schrittweise ab dem ersten Quartal 2014:

- Februar: Bremen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen,
- März: Berlin, Brandenburg, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Schleswig-Holstein,
- April: Baden-Württemberg, Hessen, Rheinland-Pfalz, Saarland,
- Mai: Bayern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen.

## Hinweis:

Erteilte Kraftfahrzeugsteuerbescheide behalten ihre Gültigkeit. Auch bereits gewährte Vergünstigungen müssen daher nicht neu beantragt werden. Bisherige Verwaltungsvereinfachungen werden weitgehend übernommen. Zukünftiger Ansprechpartner sind die jeweiligen Hauptzollämter. Für Anfragen ist weiterhin die bisherige Steuernummer zu verwenden. Erstzulassung und Halterwechsel sind auch künftig bei der zuständigen Zulassungsbehörde anzumelden, die ihrerseits diese Daten an die Zollverwaltung weiterleitet.

Stpfl., die nicht am Lastschriftverfahren teilnehmen, müssen die Kraftfahrzeugsteuer zukünftig auf die Konten der Hauptzollämter überweisen. Hierüber werden die betroffenen Stpfl. mit einem Schreiben der Finanzämter informiert.

## II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### 1. Doppelte Haushaltsführung – aktuelle Rechtsprechung

Besteht eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung, so können durch diese bedingte Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden. Das Vorliegen einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung wird von der Finanzverwaltung oftmals bestritten. Die Rechtsprechung hat in der Vergangenheit hingegen tendenziell zu Gunsten der Stpfl. entschieden. Im Folgenden werden zwei wichtige Urteile zur doppelten Haushaltsführung besprochen.

#### a) **Eigener Hausstand bei wirtschaftlich selbständigen Kindern, die mit ihren Eltern in einem gemeinsamen Haushalt leben**

Im Urteilsfall war der Stpfl. als Diplom-Ingenieur in H nichtselbständig tätig. Seit März 2005 war er dort mit Nebenwohnsitz gemeldet und unterhielt eine Wohnung. Diese Wohnung hatte eine Wohnfläche von 75 qm Wohnfläche, bestand aus vier Zimmern, Küche und Bad und war mit Möbeln des Klägers eingerichtet. In L war der Stpfl. mit Hauptwohnsitz gemeldet. Dort befand sich ein im Eigentum des Vaters des Stpfl. stehendes Reihenhaus. Nach den Angaben des Klägers bewohnte er in dem Haus sein altes Kinderzimmer (12,44 qm) und nutzte die übrigen Räumlichkeiten gemeinsam mit seinem Vater. Der Stpfl. legte dar, dass er an den Wochenenden in L Aktivitäten entwickelte (Kino, Konzertbesuche, Karneval, Beschaffung von Kleidung, Buchung von Urlauben usw.). Der Stpfl. war der Ansicht, er habe in L einen eigenen Hausstand unterhalten, der sich in seinem Elternhaus befunden habe. Die Kosten des Haushalts an den Wochenenden

(Lebensmittel u.a.) hätte hauptsächlich der Stpfl. getragen, darüber hinaus habe er maßgeblich häusliche Arbeiten (Kochen, Putzen, Rasen mähen, Reparaturen) erledigt. Das Leben in L sei persönlich und finanziell wesentlich von ihm bestritten und bestimmt worden.

Finanzamt und Finanzgericht lehnten eine doppelte Haushaltsführung ab und berücksichtigten lediglich Kosten für Fahrten zwischen den Orten L und H. Der Bundesfinanzhof erkannte dagegen mit Urteil vom 14.11.2013 (Aktenzeichen VI R 10/13) die doppelte Haushaltsführung an. Er hielt an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, wonach bei älteren, wirtschaftlich selbständigen, berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt leben, davon auszugehen sei, dass sie die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen, so dass ihnen dieser Hausstand als „eigener“ zugerechnet werden könne. Diese Regelvermutung gelte insbesondere, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort dem Arbeitnehmer im Wesentlichen nur als Schlafstätte dient, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. hingegen am Heimatort zu verorten ist, weil dort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen.

#### b) **Lebensmittelpunkt eines Alleinstehenden**

Die Entscheidung des Finanzgerichts München vom 8.11.2013 (Aktenzeichen 8 K 1295/12) konkretisiert in einem typischen Fall die Kriterien, die zur Bestimmung des Lebensmittelpunkts bei Alleinstehenden herangezogen werden. Sollte sich der Lebensmittelpunkt an den Beschäftigungsort verlagert haben, scheidet ein Werbungskostenabzug mangels beruflich bedingter doppelter Haushaltsführung aus. Es sind folgende Aspekte zu prüfen:

– Ob ein Wohnort gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt ist, erfordert eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls. Indizien können sich aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnungen sowie aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben. Ebenfalls ist die Entfernung beider Wohnungen sowie die Anzahl der Heimfahrten heranzuziehen.

– Erhebliches Gewicht hat auch der Umstand, zu welchem Wohnort die engeren persönlichen Beziehungen bestehen.

– Auch ein alleinstehender Arbeitnehmer kann einen doppelten Haushalt führen. Bei nicht verheirateten Arbeitnehmern spricht jedoch, je länger die Auswärtstätigkeit dauert, immer mehr dafür, dass die eigentliche Haushaltsführung und auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Laufe der Zeit an den Beschäftigungsort verlegt wurden und die Heimatwohnung nur noch für Besuchszwecke vorgehalten wird. Eine besondere Prüfung, ob der Lebensmittelpunkt gewechselt hat, ist daher in einem solchen Fall angezeigt.

Im Urteilsfall scheiterte die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung an folgenden Punkten:

– Die Zahl der angegebenen Familienheimfahrten konnte nicht glaubhaft nachgewiesen werden. So

war u.a. die Kilometerzahl, die nach Abzug der Kilometer für Heimfahrten von der Gesamtjahresfahrleistung rechnerisch verblieb, außergewöhnlich niedrig, um alle übrigen Privatfahrten abzudecken.

- Im Rahmen der weiteren Gesamtwürdigung aller Umstände erschien es dem Gericht bedeutsam, dass der Stpfl. nach Abschluss seiner Ausbildung im Alter von etwa 19 Jahren im Jahr 2002 seine damalige Wohnung in H aufgegeben hatte. Dies entspreche dem häufig anzutreffenden Verhaltensmuster, dass junge Erwachsene mit Beginn des Berufslebens sich an einem neuen Ort niederlassen, weil in diesem Alter ohnehin ein Wandel der Lebensumstände stattfindet, der mit einem Wechsel der Bezugspersonen oder deren Bedeutung und so mit einem Wandel des örtlichen Bezugs einhergeht. Dieser Wandel drücke sich auch in den jedenfalls nach einer Übergangszeit unbefristeten Arbeitsverhältnissen aus, die eher den Schluss zuließen, dass der Stpfl. am Arbeitsort auch seinen Lebensmittelpunkt gefunden habe.
- Die (zeitweise) Anmeldung der Wohnung am Arbeitsort als „Hauptwohnung“ spreche ebenfalls dafür, dass der Stpfl. diese auch als solche betrachtet hat und die weitere Wohnung in der Nähe seines bisherigen Wohnorts nur gelegentlich für Besuchszwecke unterhielt.
- Größe und Ausstattung der Wohnung am Beschäftigungsort überstieg im vorliegenden Fall die der ursprünglichen Wohnung deutlich. Die Bereitschaft, am Beschäftigungsort eine entsprechend komfortablere Wohnung zu unterhalten, spreche für einen Lebensmittelpunkt am Arbeitsort.
- Der vorgetragene, aber nicht hinreichend belegte Wahrnehmung von Arztbesuchen am Heimatort komme im Rahmen der Gesamtwürdigung kein besonderes Gewicht zu. Gleiches gelte für die vorgelegene Nutzung eines Kleingartens oder die Mitgliedschaft in einem Sportverein. Eine besondere Intensität der „Verbundenheit“ lasse sich aus diesem Vortrag ohne nähere Erläuterungen und Nachweise nicht ableiten.
- Es sei nicht vorgetragen worden, dass sich typischerweise engste Bezugspersonen wie Kinder und Lebenspartner des Stpfl. am Heimatort befanden. Den Bezugspersonen Mutter, Großmutter und Schwester allein komme nach der Lebenserfahrung kein derart überragendes Gewicht zu.

## **Handlungsempfehlung:**

Eine Entscheidung kann letztlich nur für den Einzelfall unter Abwägung aller Aspekte erfolgen. Deutlich wird, dass eine entsprechende Dokumentation die Durchsetzung der Rechtsposition sehr erleichtert.

## **2. Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind auch nicht teilweise als Werbungskosten abziehbar**

Der Bundesfinanzhof hatte in dem Beschluss vom 13.11.2013 (Aktenzeichen VI B 40/13) keine Zweifel daran, dass Aufwendungen für bürgerliche Kleidung auch nicht teilweise als Werbungskosten abziehbar

sind. Diese Frage war nochmals aufgeworfen worden, weil das Gericht in einer anderen Sache das frühere allgemeine Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen mit sowohl beruflicher als auch privater Veranlassung gelockert hatte.

Im vorliegenden Fall räumte der Bundesfinanzhof zwar ein, dass auch eine Aufteilung von Aufwendungen für bürgerliche Kleidung bei feststehender Arbeitszeit möglich ist. Derartige Aufwendungen seien aber nach den Vorschriften über das steuerliche Existenzminimum grundsätzlich dem Anwendungsbereich des Werbungskostenabzugs entzogen und könnten somit steuerlich komplett nicht berücksichtigt werden.

## **Hinweis:**

Steuerlich abzugsfähig sind nur Aufwendungen für typische Berufsbekleidung, wie z.B. berufliche Schutzbekleidung (Arbeits- und Laborkittel, Sicherheitsschuhe), Amtstrachten (Roben, Talare) usw., die nicht für eine private Nutzung in Betracht kommen.

## **3. Gewährung von Preisnachlässen durch den Arbeitgeber**

Erhält der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Waren unter Gewährung von Preisnachlässen (Personalrabatte u.Ä.), so ist der Differenzbetrag zwischen dem üblichen Marktpreis (ggf. vermindert um einen 4 %igen Abschlag) und dem vom Arbeitnehmer gezahlten Preis der Lohnsteuer zu unterwerfen.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 4.9.2013 (Aktenzeichen 2 K 23/12) von Bedeutung. Im Streitfall wurden den Mitarbeitern einer Reederei erhebliche Preisnachlässe auf die Katalogpreise für Schiffs Kreuzfahrten gewährt, die Schifffahrtsgesellschaften mit Schiffen der Reederei veranstalteten. Das Finanzgericht hat den Sachbezug nur mit 40 % der Katalogpreise (abzüglich Zuzahlungen) bewertet, weil die Arbeitnehmer die verbilligten Reisen lediglich im Rahmen von Restplatzverwertungen antreten konnten (es sich also gewissermaßen um Last-Minute-Reisen handelte) und der Vorteil durch weitere Restriktionen geschmälert wurde.

## **Hinweis:**

Generell ist mittlerweile gefestigte Rechtsprechung, dass der Preisvorteil für den Mitarbeiter nicht anhand des Katalogpreises oder der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers zu ermitteln ist, sondern dass der allgemeine Marktpreis für die gewährte Leistung maßgebend ist. Auf dieser Linie liegt nun auch das Urteil des Finanzgerichts.

## **Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall sollte also möglichst genau dokumentiert werden, welcher allgemeine Marktpreis für das konkret zugewandte Gut gilt.

### III. Für Unternehmer und Freiberufler

#### 1. Vorsteuerabzug bei Betrugsabsicht des Lieferers

Mit Urteil vom 8.9.2011 (Aktenzeichen V R 43/10) hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass es dem Vorsteuerabzug aus einer Lieferung nicht entgegensteht, dass der Lieferer zivilrechtlich nicht Eigentümer des Liefergegenstands ist und er darüber hinaus beabsichtigt, den gelieferten Gegenstand vertragswidrig nochmals an einen anderen Erwerber zu liefern. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 7.2.2014 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7100/12/10003, DOK 2014/116307) mitgeteilt, dass der vom Bundesfinanzhof entschiedene Fall als „gesondert gelagerter Einzelfall“ zu sehen ist und die Entscheidungsgrundsätze nicht allgemein anzuwenden sind.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug vielmehr, dass eine entsprechende Lieferung durch einen anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wurde. Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen. Stellt sich im Nachhinein heraus, dass der Unternehmer in einen Betrugsfall verwickelt worden ist, so müsse der Unternehmer nachweisen, dass er alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug (sei es eine Umsatzsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug) einbezogen sind.

Zu den vom Leistungsempfänger zu ergreifenden Maßnahmen gehören neben anderen insbesondere z.B. die dokumentierte Vergewisserung über die Unternehmereigenschaft des Leistenden. Des Weiteren könne die Nichtaufzeichnung einer üblicherweise – u.a. zur Identifizierung der Ware bei Rücklieferung und in Garantiefällen – in der Lieferkette weitergegebenen Geräteidentifikationsnummer ein Indiz für eine nicht ausgeführte Lieferung und dafür sein, dass der Unternehmer wusste, wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt war, der in einen Umsatzsteuerbetrug oder einen sonstigen Betrug einbezogen war.

Im Fall einer Lieferung bei Betrugsabsicht des Lieferers kann ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers auf Grund der vom Leistenden in Rechnung gestellten Umsatzsteuer daher nur nach Prüfung des konkreten Einzelfalls in Ausnahmefällen in Betracht kommen.

#### Hinweis:

Deutlich wird, dass die Anforderungen, die die Finanzverwaltung setzt, sehr hoch sind. Dies erfordert, dass gerade in betrugsanfälligen Branchen oder bei Bezug von Waren von einem bislang noch nicht bekannten Lieferanten äußerst sorgfältig dokumentiert werden sollte, dass ausreichende Informationen über den Lieferanten und die getätigten Umsätze eingeholt wurden.

#### 2. Kein Vorsteuerabzug bei fehlender eindeutiger Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen in der Rechnung

Rechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn diese alle erforderlichen Angaben enthalten. So muss u.a. die erbrachte Leistung bezeichnet sein. Es ist allerdings nicht zwingend notwendig, dass alle erforderlichen Rechnungsangaben in der Rechnung selbst aufgeführt sind, vielmehr kann insoweit auch auf andere Dokumente verwiesen werden. Werden in einer Rechnung die erbrachten Leistungen nicht bezeichnet, sondern wird stattdessen auf andere Geschäftsunterlagen Bezug genommen, muss allerdings nach der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 13.12.2013 (Aktenzeichen 5 K 914/08) diese Bezugnahme eindeutig sein und sich auf schriftliche Vereinbarungen beziehen. Die Angabe „gemäß unserer Vereinbarung“ stelle eine ungenügende Bezugnahme dar und bewirke mangels Nachprüfbarkeit der konkret erbrachten Leistungen den Verlust des Vorsteuerabzugsrechts. Der Aufwand zur Identifizierung einer Leistung müsse dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet wird. Sofern zur Leistungsbeschreibung auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen wird, müssten die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet werden.

Das bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.1.2014 (Aktenzeichen V R 28/13). Das Gericht betonte aber auch, dass die in Bezug genommenen Unterlagen nicht der Rechnung beigelegt werden müssen.

#### Handlungsempfehlung:

Eingangsrechnungen sollten sehr sorgfältig daraufhin überprüft werden, ob diese den gesetzlichen Anforderungen genügen. Ansonsten sollte beim Rechnungsaussteller eine berichtigte Rechnung angefordert werden. Eine eventuell notwendige Rechnungsberichtigung bzw. Rechnungsergänzung kann nur der Aussteller der Rechnung vornehmen.

Zwingend sind möglichst exakte Leistungsbeschreibungen. Wird auf andere Dokumente Bezug genommen, so muss dieser Verweis eindeutig sein. Auch sind diese anderen Dokumente dann zusammen mit der Rechnung aufzubewahren.

#### 3. Umsatzsteuer auf Reiseleistungen an Schulen, Universitäten und Vereine

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.11.2013 (Aktenzeichen V R 11/11) entschieden, wie Reiseleistungen, die ein Reisebüro an Schulen, Universitäten und gegenüber Vereinen erbringt, umsatzsteuerlich zu behandeln sind. Das klagende Reiseunternehmen hatte u.a. Schul- und Studienreisen an Schulen und gegenüber Vereinen durchgeführt. Einen Teil seiner Leistungen unterwarf es dem Regelsteuersatz von 19 %, die Klassenfahrten behandelte es dagegen als umsatzsteuerfreie Leistungen. Soweit es seine Leistungen im Ausland erbrachte, sah es sie als nicht steuerbar an und führte entsprechend keine Umsatzsteuer ab.



Der Bundesfinanzhof hat zunächst entschieden, dass Reiseleistungen an Schulen bei Klassenfahrten nicht steuerbefreit sind. Anders als das Gesetz in § 4 Nr. 23 UStG voraussetzt, nehme der Reiseunternehmer bei der Durchführung der Klassenfahrt Jugendliche nicht zur Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung bei sich auf. Dies erfolge nur durch die Schule selbst.

Weiter hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass auf Reiseleistungen an Schulen und Universitäten die besondere gesetzliche Regelung zur Margenbesteuerung nach § 25 UStG anzuwenden ist. Und dies gelte auch für Reiseleistungen, die an Vereine erbracht werden. Bei der Margenbesteuerung werden alle Reiseleistungen im In- und Ausland zu einer einheitlichen Dienstleistung zusammengefasst. Dies wirkt sich häufig für den Reiseveranstalter günstiger aus, weil die Steuer nach der Marge bemessen wird, also nach dem Unterschied zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag und den tatsächlichen Kosten des Veranstalters. Nur auf diese Marge wird Umsatzsteuer berechnet.

Allerdings wird ein Reiseunternehmen nach deutschem Recht nur dann nach der Marge besteuert, wenn es an den endverbrauchenden Reisenden selbst leistet. Das Finanzamt und das Finanzgericht hatten deshalb die Margenbesteuerung der Reiseleistungen an Vereine abgelehnt. Insoweit war aber das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 26.8.2013 (Rechtssache C-189/11, Kommission/Spanien) zu beachten, wonach die Margenbesteuerung auf Umsätze „mit allen Arten von Kunden“ anzuwenden ist. Darunter würden auch Leistungen an Vereine fallen. Das Reisebüro könne sich insoweit unmittelbar auf Unionsrecht berufen, das entgegen der inländischen Regelung des § 25 UStG nicht darauf abstelle, ob die Reiseleistung an einen Endverbraucher und nicht an einen Unternehmer erbracht worden ist. Für die Anwendung der Margenbesteuerung spiele es mithin keine Rolle, ob Klassenfahrten durch eine öffentliche oder private Schule veranstaltet werden.

#### Hinweis:

Die Margenbesteuerung ist dann vorteilhaft, wenn der Leistungsempfänger – wie im Urteilsfall – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. In der Praxis wird dies für viele Reiseunternehmen eine deutliche Verminderung der Steuerlast mit sich bringen.

#### **4. Gebäuderestwert und Abbruchkosten eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes keine vergeblichen Werbungskosten**

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 27.11.2013 (Aktenzeichen 7 K 2413/11) sind der Restwert eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes und die Abbruchkosten (nachträglich) den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzurechnen, wenn das alte Gebäude zwar abgerissen wurde, um einen Neubau zu errichten, die Errichtung eines neuen Gebäudes aber letztlich unterbleibt. Würde in dieser Konstellation ein neues Gebäude errichtet, so würden der Restwert des bisherigen Gebäudes und die Abbruchkosten in die Herstellungskosten des neuen Gebäudes eingehen.

Fraglich im vorliegenden Fall war, welche Bedeutung die Verwendungsabsicht des bestehenden Gebäudes zum Erwerbszeitpunkt hatte, da die ursprüngliche Planung zur Errichtung eines Neubaus aufgegeben wurde. Das Finanzgericht sieht die Verwendungsabsicht zum Erwerbszeitpunkt insoweit nicht als ausschlaggebend an. Vielmehr sei auf die letztlich tatsächliche spätere Grundstücksnutzung durch den Erwerber abzustellen. Dies bedeutet für Konstellationen wie im Streitfall, dass ein Stpfl., der ein noch nicht verbrauchtes Altgebäude in Abbruchabsicht erworben hat, um auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens zu erfassen hat, falls er sich nach dem Abbruch entschließt, nun doch kein neues Gebäude herzustellen. Eine Geltendmachung der Kosten über die Abschreibung ist somit (ebenfalls) nicht möglich, da Grund und Boden nicht abschreibungsfähig ist.

Wird ein Gebäude oder ein Gebäudeteil abgerissen, sind für die steuerrechtliche Behandlung grundsätzlich folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Der Stpfl. hatte das Gebäude auf einem ihm bereits gehörenden Grundstück errichtet oder er hat das Gebäude in der Absicht erworben, es als Gebäude tatsächlich zu nutzen (**Erwerb ohne Abbruchabsicht**):

In diesen Fällen sind im Jahr des Abbruchs die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes sofort abziehbare Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Dies gilt bei einem in Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude auch für die Teile, deren Abbruch nicht geplant war. Die darauf entfallenden Abbruchkosten und der anteilige Restbuchwert sind ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln. Die auf die in Abbruchabsicht erworbenen Teile des Gebäudes entfallenden Abbruchkosten und der anteilige Restbuchwert hingegen sind nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens, sofern kein neues Gebäude errichtet wird.

2. Der Stpfl. hat das Gebäude zum Zweck des Abbruchs erworben (**Erwerb mit Abbruchabsicht**): Weiter ist dann zu differenzieren:

⇒ a) War das Gebäude technisch oder wirtschaftlich nicht verbraucht, gehören die Anschaffungskosten des Gebäudes und die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neu entstehenden Wirtschaftsguts, wenn der Abbruch des Gebäudes mit der Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Besteht kein Zusammenhang mit einer Neuerrichtung, liegen Anschaffungskosten des Grund und Bodens vor. Müssen bei einem in Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude umfangreichere Teile als geplant abgerissen werden, gehören die Abbruchkosten und der Restwert des abgerissenen Gebäudes insoweit zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes, als sie auf Gebäudeteile entfallen, bei denen im Erwerbszeitpunkt der Abbruch sowieso geplant war. Dieser Anteil ist ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln. Der andere Teil der Abbruchkosten sowie des Restwerts des Gebäudes sind als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens zu behandeln.

⇒ b) War das Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs objektiv wertlos, entfällt der volle Anschaffungspreis auf den Grund und Boden. Für die Abbruchkosten gilt Buchstabe a) entsprechend.

3. Der Stpfl. plant den Abbruch eines zum Privatvermögen gehörenden Gebäudes und die Errichtung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes (**Einlage mit Abbruchabsicht**):

!In dieser Konstellation gehören der Wert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neu zu errichtenden Gebäudes. Das alte Gebäude wird hierbei in das Betriebsvermögen eingelegt. Die Bewertung hat mit dem Verkehrswert zu erfolgen. Dabei ist der Einlagewert des Gebäudes nicht schon deshalb mit 0 € anzusetzen ist, weil sein Abbruch beabsichtigt ist.

#### Hinweis:

Für einen Erwerb in Abbruchabsicht spricht nach Auffassung der Rechtsprechung, wenn der Abbruch innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren seit dem Erwerb geschieht. Dieser Anscheinsbeweis kann im Einzelfall durch aussagekräftige Nachweise über die beabsichtigte Nutzung widerlegt werden.

#### 5. Gewerbsteuer: Abgrenzung freiberuflicher von gewerblichen Einkünften

Vielfach strittig ist die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften. Von Bedeutung ist dies v.a. deshalb, weil gewerbliche Einkünfte neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer unterliegen, freiberufliche dagegen nicht. Zwar wird bei gewerblichen Einkünften zum Ausgleich der Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer wiederum eine Steuerermäßigung gewährt. Jedoch ist gerade in Städten mit Gewerbesteuer-Hebesätzen von deutlich über 400 % – und derzeit sind Gewerbesteuer-Hebesätze bis zu 500 % keine Seltenheit – die Einstufung als gewerbliche Tätigkeit nachteilig, da die Steuerermäßigung auf das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags begrenzt ist und die Minderung der Einkommensteuer die gewerbesteuerliche Mehrbelastung somit vielfach nicht ausgleicht. Bei Freiberuflern ist diese Abgrenzung v.a. deshalb strittig, weil die gesetzliche Aufzählung der freiberuflichen Einkünfte (sog. Katalogberufe) in der Praxis mit dem Wandel der Berufsfelder oft nicht Schritt hält. Hinzuweisen ist auf zwei aktuelle Urteile:

#### **Genügt bei einem Autodidakten das theoretische Wissen entsprechend eines Bachelorstudiengangs zur Bejahung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit?**

Strittig war im zugrundeliegenden Fall, über welches Wissen ein Autodidakt verfügen muss, damit vergleichbare Kenntnisse zu denen eines beratenden Ingenieurs gegeben sind. Der Stpfl. übte eine Tätigkeit als Bauleiter und Fachplaner für technische Gebäudeausrüstung (TGA) mit den Schwerpunkten Gas/Wasser/Heizung/Raumlufttechnik aus. Zu prüfen war nun zunächst, ob die vom Stpfl. erworbenen Kenntnisse der Tiefe und der Breite nach dem Wissen des Kernbereichs eines Ingenieurstudiums entsprechen.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.11.2013 (Aktenzeichen 1 K 1129/09) muss das autodidaktisch erworbene Wissen mindestens demjenigen eines Absolventen eines dreijährigen technischen Bachelorstudiengangs an ei-

ner Fachhochschule entsprechen. In Anbetracht der durch die Hochschulreform im sogenannten „Bologna-Prozess“ bewirkten Veränderungen, die auch ihren Niederschlag in den Ingenieurgesetzen der Länder gefunden haben, dürfen auch diese Absolventen mittlerweile die (geschützte) Berufsbezeichnung Ingenieur führen.

#### Hinweis:

Im Urteilsfall war dies zu verneinen, doch ist dieses Urteil für vergleichbare Fallgestaltungen von Bedeutung, da hiermit der Bewertungsmaßstab an die jetzige Studiensituation angepasst wurde.

#### **Genügt bei einem Autodidakten das theoretische Wissen eines Absolventen der Fachhochschule?**

In dem Streitfall befasste sich das Finanzgericht München mit der Frage, ob der Stpfl. im Streitjahr mit seinen Dienstleistungen auf dem Gebiet der EDV gewerblich tätig war oder einen – ingenieurähnlichen – freien Beruf ausübte. Der Stpfl. legte im Jahr 1981 die Prüfung als Handelsfachwirt ab. In den Folgejahren nahm er an Lehrgängen zu IBM System/38, zu den Themen Basisschulung Textverarbeitung und Systemverwaltung, zu verschiedenen Themen in Zusammenhang mit dem Datenbanksystem JD Edwards und zur Unternehmenssoftware SAP R/3 teil. Beschäftigt war er als Programmierer, später vorwiegend in Zusammenhang mit dem Datenbanksystem JD Edwards. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Stpfl. mangels ausreichender Kenntnisse insbesondere in dem Kernfach Mathematik gewerblich tätig gewesen sei.

Das Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 18.10.2012 (Aktenzeichen 5 K 2066/08) die Ansicht des Finanzamts und führte hierzu aus, dass ohne ausreichende Grundlagen in den Bereichen Mathematik, Statistik und Operations Research der Nachweis, dass die Kenntnisse mit denen eines Wirtschaftsinformatikers vergleichbar sind, nicht geführt werden kann. Maßgeblich seien Kenntnisse, über die ein Absolvent der (Fach-)Hochschule des Streitjahres verfügt.

#### Hinweis:

Diese Urteile verdeutlichen, dass für den Einzelfall möglichst genau nachgewiesen werden sollte, welche für einen Beruf erforderlichen Fähigkeiten erworben wurden.

#### 6. Betriebsaufgabegewinn nur unter engen Bedingungen steuersatzbegünstigt

Ein Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs wird bei der Einkommensteuer begünstigt besteuert: Unter bestimmten Bedingungen kommt auf diesen Gewinn nur ein ermäßigter Steuersatz zur Anwendung, der 56 % des sich ansonsten ergebenden Durchschnittsteuersatzes beträgt.

Der Bundesfinanzhof hat nun in dem Urteil vom 5.2.2014 (Aktenzeichen X R 22/12) nochmals klargestellt, dass eine begünstigte Besteuerung voraussetzt, dass im Rahmen der Betriebsaufgabe alle vorhandenen stillen Reserven realisiert und dann besteuert werden. Im Urteilsfall waren in engem zeitlichen Zu-

sammenhang (im Streitfall: ca. ein Monat) vor der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter mit hohen stillen Reserven zum Buchwert auf eine andere Personengesellschaft ausgegliedert worden, um die Versteuerung dieser stillen Reserven zu verhindern. Diese Vorgehensweise hat der Bundesfinanzhof aber abgelehnt. Ein begünstigt zu besteuender Aufgabegewinn wurde somit nach Ansicht des Gerichts nicht erzielt.

#### Hinweis:

Im Einzelfall kann die Steuersatzbegünstigung bei einer Betriebsaufgabe materiell sehr bedeutsam sein. In diesen Fällen sollte grundsätzlich eine vorausschauende Planung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

## IV. Für Personengesellschaften

### 1. Gewerbsteuerermäßigung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Auch bei Personengesellschaften, die gewerbliche Einkünfte erzielen, wird zum Ausgleich der Mehrbelastung durch Gewerbesteuer eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer auf Ebene der Gesellschafter gewährt. Bei Personengesellschaften muss hierfür der für die Gesellschaft festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden, damit bei diesen dann die Steuerermäßigung zur Einkommensteuer ermittelt werden kann. Die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags erfolgt entsprechend der gesetzlichen Vorgabe nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, der sich im Zweifel aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt.

Strittig ist die Frage, wie die Verteilung der auf die einzelnen Mitunternehmer einer Personengesellschaft entfallenden Anteile am Gewerbesteuer-Messbetrag vorzunehmen ist, wenn unterjährig Gesellschafter aus der Gesellschaft ausgeschieden sind. Hierzu werden zwei unterschiedliche Ansichten vertreten:

- Nach einer Ansicht ist für die Aufteilung der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Wirtschaftsjahrs maßgeblich. Dies hat zur Folge, dass die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung ausschließlich dem Erwerber bzw. den verbliebenen Gesellschaftern zusteht. Diese Lösung kann allerdings zu erheblichen Anrechnungs-Überhängen und vor allem auch Belastungsverschiebungen zwischen den Gesellschaftern führen, da die einkommenssteuerliche Zurechnung der Einkünfte einschließlich Veräußerungsgewinn und die Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags auseinanderfallen. Im Zweifel wäre dies mittels Ausgleichszahlungen auf Basis von Steuerklauseln auszugleichen.
- Die andere in der Literatur vertretene Auffassung hält es daher für sachgerechter, den Gewerbesteuer-Messbetrag zeitanteilig entsprechend den unterjährig jeweils gültigen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüsseln auf die Gesellschafter zu verteilen. Diese Meinung wird auch von der Finanzverwaltung vertreten.

#### Hinweis:

Aktuell haben sich mit dieser Problematik das Finanzgericht Baden-Württemberg (Urteil vom 10.12.2013, Aktenzeichen 5 K 1181/10) und das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Urteil vom 16.11.2012, Aktenzeichen 3 K 2305/10) befasst. Gegen beide Urteile ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage weiterhin offen ist.

#### Handlungsempfehlung:

Wegen der im Einzelfall großen materiellen Bedeutung sollten Belastungsverschiebungen zwischen den Gesellschaftern durch vertraglich festgelegte Steuerklauseln aufgefangen werden. Im konkreten Fall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um das gewünschte Ergebnis zu erzielen.

### 2. Heimischer Telearbeitsplatz des Mitunternehmers einer Partnerschaftsgesellschaft ist häusliches Arbeitszimmer im Sinne der Abzugsbeschränkung

Die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers können nur in engen Grenzen steuerlich geltend gemacht werden. Nur wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit eines Stpfl. darstellt, können die hierauf entfallenen Kosten unbeschränkt steuerlich geltend gemacht werden. Liegt diese Voraussetzung hingegen nicht vor und steht für die dort verrichteten Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Kosten bis zur Höhe von 1 250 € möglich. Insoweit gelten für Unternehmer bzw. Gesellschafter einer Personengesellschaft die gleichen Grundsätze wie für Arbeitnehmer. Der Bundesfinanzhof hatte nun darüber zu entscheiden, ob diese Abzugsbeschränkungen auch anzuwenden sind, wenn der Gesellschafter einer Personengesellschaft zu Hause einen Telearbeitsplatz eingerichtet hat. Im Streitfall war der Stpfl. Partner einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft. Neben seinem Büro in den Praxisräumen der Partnerschaft nutzte er einen Raum in seiner eigenen Wohnung, der unstrittig als Büro ausgestattet war (umfangreiche Fachliteratur sowie eine technische Ausstattung, die dem Stpfl. den Zugriff auf das EDV-System der Partnerschaftsgesellschaft ermöglichte), um dort die Prüfung von Daten und Unterlagen, die Anfertigung von Arbeitspapieren und gutachterlichen Stellungnahmen, die Erstellung von Prüfungsberichten, die Ausarbeitung betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Konzepte und die Vorbereitung auf finanzgerichtliche Klageverfahren vorzunehmen. Der Stpfl. war der Auffassung, dass für einen Telearbeitsplatz die Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer nicht zur Anwendung komme.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 21.11.2013 (Aktenzeichen VIII B 134/12) klargestellt, dass auch in diesem Fall die Abzugsbeschränkung zum Tragen kommt. Insbesondere stellt das Gericht klar, dass die Nichtanwendung der gesetzlichen Abzugsbeschränkung für das häusliche Arbeitszimmer auf häusliche Telearbeitsplätze allenfalls dann in Betracht kommt, wenn die Einrichtung des Telearbeitsplatzes im betrieblichen Eigeninteresse des Arbeitgebers liegt und der Arbeitnehmer auf Grund einer Ver-

einbarung mit seinem Arbeitgeber gehalten ist, an mehreren Tagen in der Woche seine Arbeitsleistung an dem häuslichen Telearbeitsplatz zu erbringen. Diese tatsächlichen Voraussetzungen seien im Streitfall aber nicht erfüllt, denn der Stpfl. habe neben seinem Büroraum im Einfamilienhaus sein Büro in den Räumen der Klägerin jederzeit nutzen können und habe nur deshalb im heimischen Büroraum gearbeitet, weil er dort aus eigener Sicht strukturierter arbeiten konnte. Da dem Gesellschafter in den Praxisräumen der Partnerschaft ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand und das Arbeitszimmer auch als Mittelpunkt seiner Tätigkeit ausschied, war der Abzug der Kosten für das Arbeitszimmer komplett zu versagen.

#### Hinweis:

Weiterhin hat das Gericht klargestellt, dass es nicht darauf ankomme, ob der Büroraum im Einfamilienhaus eine Betriebsstätte im steuerlichen Sinne ist, denn „häusliches Arbeitszimmer“ sei jeder Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient.

### 3. GmbH & Co. GbR führt nicht zu gewerblichen Einkünften

In der Rechtsprechung des Bundesgerichtshof ist mittlerweile geklärt, dass bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) die persönliche Haftung der Gesellschafter nicht generell ausgeschlossen werden kann, sondern dies vielmehr nur durch eine individualvertragliche Vereinbarung mit den Gläubigern der Gesellschaft zu erreichen ist. Hieraus zieht die Finanzverwaltung die Schlussfolgerung (so Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17.3.2014, Aktenzeichen IV C 6 – S 2241/07/10004, DOK 2014/0252207), dass bei einer GbR keine gewerbliche Prägung vorliegt, wenn lediglich die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist und die Haftung der übrigen Gesellschafter durch individualvertragliche Vereinbarungen ausgeschlossen ist (sog. „GmbH & Co GbR“). Durch den individuell vereinbarten Haftungsausschluss für die jeweiligen Vertragsabschlüsse bleibe die Rechtstellung als persönlich haftender Gesellschafter unberührt. Auch für die ertragsteuerliche Beurteilung der Einkunftsart habe der Haftungsausschluss keine Bedeutung. Denn nur für den Fall, dass eine GmbH alleinige persönlich haftende Gesellschafterin wäre, sei eine gewerbliche Prägung gegeben. Aus dem Vorgenannten ergibt sich, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung allein durch die Rechtsform das Ergebnis nicht erreicht werden kann, dass die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen darstellen.

Sofern bisher trotz vereinbarter Haftungsausschlüsse eine gewerbliche Prägung angenommen wurde, drohen mit dem durch die Handhabung der Finanzverwaltung entstehenden Wegfall der gewerblichen Prägung nun Entnahmen bzw. eine Betriebsaufgabe. Die Finanzverwaltung gewährt betroffenen Gesellschaften eine Übergangsregelung. Insoweit ist ein Handeln bis zum 31.12.2014 notwendig.

#### Handlungsempfehlung:

In der Rechtsprechung ist diese Frage noch umstritten. Dennoch sollten betroffene Gesellschaften steuerlichen Rat einholen, damit geprüft werden kann, ob ein Handeln geboten ist.

## V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 1. Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen

Zinsen, die das Finanzamt an den Stpfl. für Steuererstattungen nach Ablauf der fünfzehntonatigen Karenzzeit zahlt (Steuererstattungszinsen), sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der Einkommensteuer zu erfassen. Diese gesetzliche Regelung war bislang strittig. Zum einen wurde die Steuerpflicht der Erstattungszinsen erstmalig im Jahr 2010 „klarstellend“ gesetzlich verankert, während sich dies zuvor wohl nur aus der Verwaltungsauffassung ergab, und diese Neuregelung hat rückwirkenden Charakter. Zum anderen wurde sie kritisch gesehen, weil auf der einen Seite Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte zu erfassen sind, auf der anderen Seite aber Steuernachzahlungszinsen nicht steuermindernd geltend gemacht werden können.

#### Handlungsempfehlung:

Steuererstattungen werden mit 6 % pro Jahr verzinst. Dies ist also in Anbetracht der niedrigen Zinsen am Kapitalmarkt eine sehr hohe Verzinsung. Andererseits werden aber auch Steuernachzahlungen mit 6 % p.a. verzinst. Daher gilt es nach Möglichkeit Steuernachzahlungen zu vermeiden, indem Steuererklärungen rechtzeitig abgegeben werden oder ggf. eine Anpassung von Vorauszahlungen beantragt wird. Was insoweit unter den jeweiligen Rahmenbedingungen sinnvoll ist, sollte zusammen mit dem steuerlichen Berater erarbeitet werden.

Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.11.2013 (Aktenzeichen VIII R 36/10) bestätigt, dass Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte zu erfassen sind. Die in 2010 erfolgte gesetzliche Neuregelung verstößt nach Ansicht des Gerichts – auch im Hinblick auf ihre rückwirkende Geltung – nicht gegen Verfassungsrecht. Zweifel an der Auslegung der vorherigen Regelung auf Grund früherer Rechtsprechung seien durch die gesetzliche Neufassung ausgeräumt worden. Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Kläger greifen nach Ansicht des BFH nicht durch. Die Anordnung der Besteuerung der Erstattungszinsen als Einnahmen aus Kapitalvermögen durch den Gesetzgeber verstoße im Vergleich zur Nichtabziehbarkeit der Nachzahlungszinsen weder gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG noch gegen das daraus folgende, an den Gesetzgeber gerichtete verfassungsrechtliche Gebot, einmal getroffene (steuerliche) Belastungsentscheidungen folgerichtig auszugestalten (Folgerichtigkeitsgebot). Insoweit würden bei Steuererstattung und Steuernachzahlung unterschiedliche Sachverhalte vorliegen. Nachzahlungszinsen seien gesetzlich der Sphäre der steuerrechtlich unbeachtlichen Einkünfteverwendung zugewiesen. Die Verwendung von Einkommen sei einkommensteuerrechtlich grundsätzlich irrelevant, soweit es sich nicht um Erwerbs-

aufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) handelt oder die steuerliche Abzugsmöglichkeit (insbesondere als Sonderausgabe oder außergewöhnliche Belastung) ausdrücklich gesetzlich geregelt ist.

#### Hinweis:

Auch Steuererstattungszinsen unterliegen dem vergleichsweise günstigen Sondersteuersatz von 25 % für Kapitaleinkünfte. Im Gegensatz zu anderen Kapitaleinkünften, wie Zinsen oder Dividenden, erfolgt aber insoweit kein Steuereinbehalt unmittelbar bei der Auszahlung (sog. Kapitalertragsteuer), sondern die Erstattungszinsen sind in der Einkommensteuererklärung anzugeben.

## VI. Für Hauseigentümer

### 1. Kein Teilabzug privater Gebäudekosten durch eine auf dem Hausdach installierte Photovoltaikanlage

Mit Urteil vom 17.10.2013 (Aktenzeichen III R 27/12) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Kosten eines privaten, nicht zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes sich auch nicht anteilig steuerlich abziehen lassen, wenn auf dem Dach eine Photovoltaikanlage betrieben wird.

Im Urteilsfall wurde auf den Dächern zweier Hallen jeweils eine Photovoltaikanlage installiert und der erzeugte Strom in das öffentliche Netz eingespeist. Die Einspeisevergütungen wurden als gewerbliche Einkünfte erfasst. Die Hallen als solche hatte der Stpfl. zu einem geringen Mietzins an seine Ehefrau überlassen, die darin u.a. eine Pferdepension betrieb. Das Finanzamt erkannte die Vermietung der beiden Hallen an die Ehefrau mangels Überschusserzielungsabsicht nicht als steuerrelevant an und berücksichtigte die Hallenkosten daher nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es erkannte die Kosten auch nicht (anteilig) als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage an.

Der Bundesfinanzhof bestätigte diese rechtliche Behandlung. Das Gericht geht davon aus, dass die Photovoltaikanlagen und die Hallen jeweils eigenständige Wirtschaftsgüter sind und die Hallen nicht (auch nicht teilweise) zum Betriebsvermögen des Betriebs „Stromerzeugung“ gehören. Die Benutzung der Hallen als Aufstellbasis für die Photovoltaikanlagen führt nach Auffassung des Gerichts nicht dazu, dass ein Teil der Hallenkosten bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte berücksichtigt wird. Eine Aufteilung der Aufwendungen zwischen der – im Urteilsfall: privaten – Hallennutzung und der gewerblichen Hallen(dach)nutzung sei nicht möglich.

#### Hinweis:

Dies bedeutet einerseits, dass Kosten der Halle oder des Hauses bei den Einkünften aus der Photovoltaikanlage nicht abzugsfähig sind. Das gilt entsprechend auch für Anlagen auf einem privat genutzten Haus. Andererseits wird mit diesem Urteil aber auch klargestellt, dass das Haus auch nicht (teilweise) zum Betriebsvermögen gehört und damit bei einer evtl.

späteren Veräußerung des Gebäudes außerhalb der Spekulationsfrist keine Einkommensteuer anfällt.

Weiterhin ist hervorzuheben, dass hinsichtlich der Verpachtung der Hallen für die Pferdepension im konkreten Fall eine Gewinnerzielungsabsicht verneint wurde, so dass eine Geltendmachung der entsprechenden Kosten bei den Vermietungseinkünften nicht in Frage kam. Da die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit nur bei Wohnungen zum Tragen kommt, war hier eine Einzelfallprüfung anhand einer Überschussprognose durchzuführen. Die Mieteinnahmen reichten im Streitfall aber noch nicht einmal aus, um die auf das Gebäude und die sonstigen vermieteten Gegenstände entfallende Abschreibung abzudecken. In Anbetracht der auf der Ausgabenseite zusätzlich anzusetzenden Instandhaltungsaufwendungen war eine Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen.

### 2. Veräußerung von Grundstücken durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

Wird eine fremdvermietete Immobilie innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ veräußert, so unterliegt der entstehende Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer. Dies gilt nicht nur dann, wenn die Immobilie unmittelbar vom Stpfl. gehalten wird, sondern auch dann, wenn diese zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehört, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.1.2014 (Aktenzeichen IX R 9/13) klarstellte.

#### Hinweis:

Letztlich offen blieb in diesem Verfahren die Frage, ob ein steuerlich (anteilig) zu erfassender Gewinn entsteht, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft beitrifft und dann innerhalb der Zehnjahresfrist eine Immobilie aus dem Bestand der vermögensverwaltenden Personengesellschaft veräußert wird, die sich aber insgesamt schon mehr als 10 Jahre im Bestand der Gesellschaft befindet. In der Literatur wird diese Frage bejaht. Danach soll also nicht auf die Haltedauer des Grundstücks durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft abgestellt werden, sondern auf den Zeitraum, in dem das Grundstück (anteilig) dem Gesellschafter zuzurechnen ist.

### 3. Erbschaftsteuerbegünstigung für vermietete Immobilien

Bei Vererbung vermieteter Immobilien wird ein Wertabschlag von 10 % im Rahmen der Ermittlung der Erbschaftsteuer vorgenommen. Insoweit ist das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 12.3.2014 (Aktenzeichen 3 K 1/14) zu beachten. Hiernach ist die Erbschaftsteuerliche Vergünstigung versagt, wenn ein bebauter Grundstück erstmals mehr als 1 ½ Jahre nach dem Tod des Erblassers vermietet wird. Strittig war, ob es darauf ankommt, dass das Grundstück im Erwerbzeitpunkt vermietet war, oder ob eine zu diesem Zeitpunkt bestehende Vermietungsabsicht ausreicht.

Im vorliegenden Fall argumentiert das Finanzgericht, dass sich aus dem Zusammenhang der Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes ergebe, dass grundsätzlich nur bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile,

die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu Wohnzwecken vermietet werden, mit einem verminderten Wert anzusetzen sind. Es handele sich insoweit um eine Bewertungsvorschrift und hinsichtlich der Bewertung sei auf den Todeszeitpunkt abzustellen.

#### Hinweis:

Ausnahmsweise genügt eine Vermietungsabsicht bei Leerstand wegen Mieterwechsels oder Durchführung von Modernisierungs- oder Renovierungsmaßnahmen. Nach Auffassung des Gerichts ist bei einem Leerstand im Besteuerungszeitpunkt zu verlangen, dass die Vermietungsabsicht durch Nachweis eines „zeitnah“ bzw. „innerhalb einer angemessenen Frist“ nach dem Stichtag abgeschlossenen Mietverhältnisses belegt wird.

## VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### 1. Finanzverwaltung: Zur steuerrechtlichen Behandlung des Erwerbs eigener Anteile

In der Praxis erfolgt bei mittelständischen GmbHs der Rückkauf eigener Anteile, der unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 Satz 1 GmbHG explizit zugelassen ist, regelmäßig im Zuge einer Veränderung im Gesellschafterkreis. Der Rückkauf eigener Anteile kann z.B. sinnvoll sein

- bei Ausscheiden eines Gesellschafters bei Bestehen eines Veräußerungsverbots,
- bei Ausscheiden eines Gesellschafters ohne unmittelbaren Eintritt eines neuen Gesellschafters und ohne Übernahme des Anteils durch die anderen Gesellschafter,
- bei Ausschluss eines Gesellschafters bei entsprechender Satzungsklausel sowie
- zur Auskehrung überschüssiger Liquidität, wenn dies nicht im Wege der Gewinnausschüttung erfolgen soll.

Der Gesetzgeber im Handelsrecht mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) die Bilanzierung eigener Anteile mit Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, neu geregelt. Danach wird in dem Rückkauf keine Anschaffung mehr gesehen, die eigenen Anteile werden also nicht (mehr) als Wirtschaftsgut qualifiziert. Vielmehr hat eine Verrechnung innerhalb des Eigenkapitals zu erfolgen: Konkret ist der Nennwert der erworbenen Anteile offen von dem Posten Stammkapital abzusetzen und der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und den Anschaffungskosten ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind als Aufwand des Geschäftsjahrs zu buchen.

Vor dem Hintergrund der geänderten Abbildung dieses Vorgangs in der Handelsbilanz hat sich nun die FinVerw. mit BMF-Schreiben v. 27.11.2013 (Aktenzeichen IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl I 2013, 1615) zu den steuerlichen Folgen geäußert. Danach folgt die FinVerw. der handelsrechtlichen Beurteilung: Auch in der Steuerbilanz sind der Erwerb und die Veräußerung

eigener Anteile – anders als nach früherer Sicht – nicht als Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang, sondern wie eine Kapitalherabsetzung oder Kapitalerhöhung zu behandeln. Eine nach bisherigem Recht erforderliche Aktivierung der Anteile ist nicht länger vorzunehmen. Demnach ist künftig unbeachtlich, zu welchem Zweck (Weiterveräußerung oder Einziehung) die eigenen Anteile erworben werden.

Beim ursprünglichen Anteilseigner stellt der Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft ein Veräußerungsgeschäft dar, das nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung unterliegt. Erfolgt eine Weiterveräußerung der Anteile durch die GmbH, so ist dies beim erwerbenden Gesellschafter als Erwerbsvorgang einzustufen. Wird beim Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft ein zu hohes Entgelt gezahlt bzw. bei der (Weiter-)Veräußerung ein zu niedriges Entgelt verlangt, so kann jeweils eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.

#### Hinweis:

Die Grundsätze des vorgenannten BMF-Schreibens sind für alle offenen Fälle anzuwenden, für die die Neuregelungen des BilMoG gelten, d.h. für alle nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahre; im Einzelfall sogar schon für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre bei vorheriger Umstellung auf das BilMoG.

### 2. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen und Nießbrauchsablösung als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG auch ein Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Bei der Berechnung des Gewinns bzw. Verlusts fließen neben Anschaffungskosten auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd ein. Als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung kommen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Düsseldorf v. 26.4.2013 (Aktenzeichen 1 K 1143/12 E, DStZ 2014, 182) zu sehen, nach dem die entgeltliche Ablösung eines vorbehaltenen Nießbrauchs zu nachträglichen Anschaffungskosten des Erwerbers führt. Über diese Frage hinaus hat sich das FG mit den Voraussetzungen befasst, unter denen ein verbleibendes wirtschaftliches Eigentum von GmbH-Anteilen bei einer unentgeltlichen Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt und Einräumung einer unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Schenkers angenommen werden kann.

Im Streitfall hatte der ursprünglich mit 90 % beteiligte GmbH-Gesellschafter seinem Sohn (beide Geschäftsführer der GmbH) seine GmbH-Anteile übertragen und

sich den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch an den übertragenen Beteiligungen vorbehalten. Danach gebührten dem Nießbraucher die während des Nießbrauchs auf die Beteiligungen entfallenden ausgeschütteten Gewinnanteile. Das Stimmrecht stand dem Sohn zu, der allerdings seinen Vater unwiderruflich zur Ausübung des Stimmrechts in sämtlichen Gesellschaftsangelegenheiten bevollmächtigte. Einige Jahre nach der unentgeltlichen Anteilsübertragung veräußerte der Sohn seine Anteile mit Gewinn. Der Vater verzichtete in diesem Zusammenhang gegen Zahlung eines Ablösebetrags auf seine eingeräumten Nießbrauchsrechte.

Das FG hat nun im zweiten Rechtsgang (FG Düsseldorf v. 26.4.2013, 1 K 1143/12 E, DStZ 2014, 182) festgestellt, dass der Sohn ganz überwiegend einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG realisiert hat. Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des BFH (z.B. v. 1.8.2012, Aktenzeichen IX R 6/11, GmbHR 2012, 1370) stellt das FG darauf ab, dass das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil dann auf den Erwerber übergeht, wenn

- der Erwerber des Anteils auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (so schon BFH v. 9.10.2008, Aktenzeichen IX R 73/06, BStBl II 2009, 140),
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte auf den Erwerber übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht, so z.B. BFH v. 18.12.2001, Aktenzeichen VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640) und
- Risiko und Chance von Wertveränderungen auf den Erwerber übergegangen sind.

Dabei ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen. Im Streitfall war nach Ansicht des FG hiernach das wirtschaftliche Eigentum der übertragenen GmbH-Anteile trotz des vom Vater vorbehaltenen Nießbrauchs und der vertraglich eingeräumten unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht bereits zusammen mit dem zivilrechtlichen Eigentum zum Zeitpunkt der Schenkung auf den Sohn übergegangen. Denn einerseits war der Schenkungsvertrag weder mit einem Widerrufsvorbehalt noch einer Rückfallklausel o.Ä. zugunsten des Vaters ausgestaltet, andererseits waren Risiko und Chance von Wertveränderungen bereits auf den Sohn übergegangen. Außerdem hatte der Vater ausweislich der vorgelegten Protokolle der Gesellschafterversammlungen von seiner Stimmrechtsvollmacht tatsächlich keinen Gebrauch gemacht.

Hinsichtlich der weiteren Frage nach der Nießbrauchsablösung kommt das FG zu dem Ergebnis, dass die entgeltliche Ablösung eines vorbehaltenen Nießbrauchs zu nachträglichen Anschaffungskosten des Erwerbers (d.h. hier: des Sohnes) führt.

#### Hinweis:

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des FA hin hat der BFH die Revision erneut zugelassen und zwar zu der Frage, ob im Fall des unentgeltlichen Erwerbs eines mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Anteils an einer Kapitalgesellschaft die vom Rechtsnachfolger fortzuführenden Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers um den Wert des Nießbrauchs zu kürzen sind. Die weitere Rechtsentwicklung wird also abzuwarten sein.

#### 3. Kosten eines Verständigungsverfahrens sind keine Veräußerungskosten i.S.v. § 17 EStG

Mit Urteil v. 9.10.2013 (Aktenzeichen IX R 25/12, BStBl II 2014, 102) hat der BFH entschieden, dass bei Durchführung eines Verständigungsverfahrens wegen der Gefahr einer Doppelbesteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von GmbH-Geschäftsanteilen (im Streitfall: USA-Deutschland), die Aufwendungen, die der Stpfl. im Zusammenhang mit diesem Verständigungsverfahren für Steuer- und Rechtsberatung tätigt, keine Veräußerungskosten darstellen und so den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn auch nicht mindern.

Im Streitfall erwirkte ein im Inland nur beschränkt steuerpflichtiger GmbH-Gesellschafter ein Verständigungsergebnis zwischen Deutschland und den USA, nach dem Deutschland ein Besteuerungsrecht i.H.v. 60 % an einem Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG zuerkannt wurde. Der Gesellschafter machte die im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren entstandenen Steuerberatungs- und Rechtsanwaltskosten als zusätzliche Veräußerungskosten geltend.

Dazu hat der BFH die Auffassung der Vorinstanz, nach der diese Steuerberatungs- und Rechtsanwaltskosten als zusätzliche Veräußerungskosten anzusehen sein sollten, mit folgenden Überlegungen verworfen:

- Veräußerungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG sind (nur) solche Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zu dem Veräußerungsgeschäft stehen. Einen darüber hinausgehenden Abzug von Aufwendungen als Betriebsausgaben/Werbungskosten kenne § 17 EStG nicht; dies gelte auch für Rechtsverfolgungskosten.
- Kosten der Rechtsverfolgung teilten nach allgemeinen Grundsätzen die einkommensteuerliche Qualifikation des Gegenstands der Rechtsverfolgung. Nach diesen Grundsätzen seien die streitbefangenen Kosten nicht abziehbar, da das Verständigungsverfahren nicht der Durchführung der Veräußerung diene, sondern der Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht.
- Die streitbefangenen Kosten seien nicht „im Zuge der Veräußerung“ entstanden; es fehle an einer unmittelbaren sachlichen Beziehung zum Veräußerungsgeschäft, wie sie etwa Notariatskosten, Maklerprovisionen oder Grundbuchgebühren aufwiesen.

**Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung hat der BFH seine restriktive Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffs der Veräußerungskosten unterstrichen (so z.B. BFH v. 1.12.1992, Aktenzeichen VIII R 43/90, BFH/NV 1993, 520; BFH v. 17.4.1997, Aktenzeichen VIII R 47/95, BStBl II 1998, 102), nach der eine steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten einen unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit einem Veräußerungsgeschäft voraussetzt.

#### **4. Keine Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG bei unterjährigem Hinzu- erwerb von Anteilen**

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09“ ist in 2013 die Steuerpflicht für sog. Streubesitzdividenden (Dividenden aus Beteiligungen von weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals) eingeführt worden. Damit sollen die Unterschiede bei der Kapitalertragsteuer zwischen in- und ausländischen Investoren im Bereich der Streubesitzdividenden dadurch beseitigt werden, dass nun auch **Dividendenerträge** inländischer Kapitalgesellschaften aus kleineren Unternehmensbeteiligungen (d.h. bei einer Beteiligung von weniger als 10 %) besteuert werden. Dabei wird entscheidend auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Wirtschaftsjahrs abgestellt. Dagegen bleiben **Gewinne aus der Veräußerung** von Streubesitzbeteiligungen auch weiterhin gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei.

Für einen unterjährigen Erwerb einer Beteiligung regelt das Gesetz, dass der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt gilt. Hinsichtlich der Auslegung dieser Rückbeziehungsfiktion werden verschiedene Ansätze vertreten. Vor diesem Hintergrund ist die Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 2.12.2013 (Aktenzeichen S 2750a A – 19 – St 52, DStR 2014, 427) zu sehen, mit dem die FinVerw. zu **verschiedenen Fallkonstellationen** des unterjährigen Hinzu-erwerbs von Anteilen, der in besonderem Maße gestaltungsrelevant ist, wie folgt Stellung nimmt:

- **Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres, Hinzu-erwerb im Laufe des Jahres von 11 %:** Das Gesetz regelt, dass für Zwecke der Besteuerung der Streubesitzdividenden der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt gilt; durch die Rückbeziehung findet § 8b Abs. 4 KStG auf Erträge aus dieser Beteiligung keine Anwendung, d.h. es erfolgt keine Besteuerung.
- **Beteiligungshöhe zu Beginn des Jahres 4 % Hinzu-erwerb im Laufe des Jahres von 7 %:** Zu Beginn des Kalenderjahres besteht eine Beteiligung von weniger als 10 %. Nach dem Hinzu-erwerb ist der Stpfl. zu insgesamt 11% beteiligt. Ein Rückbezug auf den Beginn des Jahres erfolgt hier nicht, da nicht mindestens 10 % hinzuerworben wurden; daher sind die Beteiligungserträge in diesem Jahr in voller Höhe steuerpflichtig.
- **Beteiligungshöhe zu Beginn des Jahres 4 % Hinzu-erwerb im Laufe des Jahres 11 %:** Zu Beginn des Kalenderjahres besteht eine Beteiligung

von weniger als 10 %. Nach dem Hinzu-erwerb ist der Stpfl. zu insgesamt 15 % beteiligt. Die Steuerbefreiung greift aber nur für den hinzuerworbenen Anteil von 11 %. Erzielt der Stpfl. im Jahr des Hinzu-erwerbs Erträge aus der Beteiligung, sind diese nur insoweit steuerfrei, als sie auf den hinzuerworbenen 11-%igen Anteil entfallen, und steuerpflichtig, soweit sie auf den Anteil von 4 % entfallen.

- **Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres, Erwerb einer Beteiligung von 20 % am 1.4. und einer Beteiligung von 7 % am 1.6.:** Die Steuerbefreiung auf Grund des Rückbezugs zum Jahresbeginn ist nur für den Erwerb der Beteiligung i.H.v. 20 % am 1.4. anzuwenden. Am 1.6. wurde eine Beteiligung von weniger als 10 % erworben, so dass eine Rückbeziehung nicht in Betracht kommt. Erzielt der Stpfl. in diesem Jahr Erträge aus der Beteiligung, sind diese insoweit steuerfrei, als sie auf den am 1.4. erworbenen 20-%igen Anteil entfallen und steuerpflichtig, soweit sie auf den Anteil von 7 % entfallen.
- **Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres; Hinzu-erwerb von 5 % von Veräußerer 1 und weiterer 5 % von Veräußerer 2:** Die Steuerbefreiung auf Grund des Rückbezugs auf den Jahresanfang ist nicht anzuwenden, da nicht in einem Erwerbsvorgang mindestens 10 % erworben werden.
- **Erwerb von 15 % und Veräußerung von 10 % im gleichen Jahr, anschließende Ausschüttung:** Der Erwerb der Beteiligung von 15 % gilt als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Durch diesen Rückbezug erfolgt keine Besteuerung der Erträge aus dieser Beteiligung, auch wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der Ausschüttung nur noch zu 5 % beteiligt ist. Der Erwerber der Beteiligung, der 10 % hinzuerwirbt, profitiert auch von der Regelung der Rückbeziehung auf den Jahresbeginn und kann daher die auf ihn entfallenden Beteiligungserträge ebenfalls steuerfrei vereinnahmen.

**Hinweis:**

Im Grundsatz ist die klarstellende Stellungnahme der FinVerw. zu begrüßen. Allerdings erscheint die anteilsbezogene Betrachtung nicht durch den Gesetzeswortlaut gedeckt, z.B. sollte im drittgenannten Fall der unterjährige Hinzu-erwerb von 11 % für alle Anteile (also auch die 4 %) auf den Jahresbeginn zurückwirken, so dass sämtliche Gewinnausschüttungen des Jahres aus dieser Beteiligung steuerfrei wären. In einschlägigen Praxisfällen sollten entsprechende Gestaltungen daher nur unter fachlicher Begleitung vorgenommen werden.

#### **5. Darlehenszinsen nach als vGA behandelter Teilwertabschreibung auf das Darlehen**

Zu der besonders praxisrelevanten Frage der Darlehensgewährung zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter (bzw. einer ihm nahestehenden Person) hat das FG Münster mit dem für die Stpfl. vorteilhaften Urteil vom 18.12.2013 (Aktenzeichen 10 K 2908/11 K, G, F, EFG 2014, 375) Stellung genommen. Im Streitfall hatte die GmbH einer dem alleinigen Gesellschafter nahestehenden Person ein mit 6 % zu verzinsendes Darlehen gewährt, ohne dass Sicherheiten gefordert



und bestellt wurden. In der Folge wurde diese Forderung von der GmbH wegen der schlechten finanziellen Verhältnisse des Schuldners auf 0 € abgeschrieben, was auch die FinVerw. im Grundsatz anerkannte. Allerdings sollte die Abschreibung wegen der fehlenden Sicherung des Darlehens als vGA zu werten sein. Zudem lagen nach Ansicht des FA weitere vGA in Gestalt der zivilrechtlich weiterhin entstehenden, aber steuerlich nicht mehr zu erfassenden künftigen Zinsforderungen vor, da auch nach der Teilwertabschreibung noch eine Verzinsungspflicht bestanden habe und der Verzicht auf eine solche Verzinsung als vGA zu behandeln sei.

Das FG Münster bestätigte, dass die Forderung zutreffend auf den Teilwert von 0 € berichtigt wurde und eine solche Teilwertabschreibung eines ungesicherten Darlehens eine vGA darstellt. Für die Annahme einer vGA hinsichtlich der unterlassenen Erfassung der Zinsen fehle es jedoch an einer steuerbilanziell zu erfassenden Zinsforderung.

In Abgrenzung zur rein zivilrechtlichen Lage differenziert das FG Münster wie folgt:

- Wird ein Darlehen gewährt, bei dem von vornherein mit einer Rückzahlung nicht zu rechnen ist, handele es sich zivilrechtlich bei dem Darlehensvertrag und der in ihm getroffenen Zinsvereinbarung um ein Scheingeschäft; zivilrechtlich wirksame Zinsforderungen würden nicht entstehen.
- Wird ein verzinsliches Darlehen aus gesellschaftlichen Gründen ohne Gestellung von Sicherheiten gewährt, würden sowohl steuerlich als auch zivilrechtlich ein Darlehensverhältnis und eine wirksame Zinsvereinbarung vorliegen. Ist dann steuerbilanziell wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Darlehensschuldners eine Teilwertabschreibung vorzunehmen, müsse sie als vGA außerhalb der Bilanz wieder hinzuzugerechnet werden. Dies gelte grundsätzlich auch für die Zinsforderungen, die im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung bereits entstanden sind.
- Zinsforderungen, die jedoch im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung noch nicht entstanden waren, teilen nach Auffassung des FG in der Folge das Schicksal des Darlehens, das abweichend vom Zivilrecht steuerlich dem außerbilanziellen gesellschaftlichen Bereich zugeordnet wird. Steuerlich werde das Darlehen also nicht weiter als ein solches behandelt, sondern als gesellschaftlich veranlasste Zuwendung bewertet. D.h., dass auf Grund der Teilwertberichtigung des Darlehens auch die Zinsen als Nebenleistung zum Darlehen steuerlich dem gesellschaftlichen und nicht mehr dem betrieblichen Bereich zugeordnet würden und daher keine vGA auslösen könnten.

#### Hinweis:

Das FG Münster hat zwar die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts zugelassen, in einschlägigen Fällen sollte dieses für die Stpfl. günstige Urteil trotzdem Berücksichtigung finden.

## 6. Einnahmen aus Nebentätigkeit als Aufsichtsrat ausnahmsweise lohnsteuerpflichtig

Die OFD Frankfurt/Main hat mit einer Rundverfügung vom 23.9.2013 (Aktenzeichen S 2337 A – 26 – St 211) zur Frage der steuerlichen Einordnung der Einkünfte von Aufsichtsräten Stellung genommen.

Danach gehören Aufsichtsratsvergütungen zwar grundsätzlich zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit. In Ausnahmefällen sind sie aber abweichend davon, den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzurechnen, nämlich dann, wenn die Wahrnehmung der Aufsichtsratsfunktion in einem engen ursächlichen Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Haupttätigkeit steht. Ein solcher Zusammenhang ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Verpflichtung besteht, die Aufsichtsratsvergütung vollständig oder teilweise an den Arbeitgeber abzuführen (z.B. auf Grund beamtenrechtlicher oder tarifvertraglicher Regelungen). Dabei soll es genügen, wenn nur dem Grunde nach eine Abführungsverpflichtung für den Arbeitnehmer besteht.

Die OFD hebt ausdrücklich hervor, dass Personen in einem öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis (z.B. Minister, parlamentarische Staatssekretäre), Beamte und Wahlbeamte (z.B. Bürgermeister, Landräte) sowie Tarifbeschäftigte des öffentlichen Dienstes, die kraft ihrer Funktion einem Aufsichtsrat angehören oder dieses Mandat auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung ihres Dienstherrn/Arbeitgebers wahrnehmen und grundsätzlich zur (vollständigen oder teilweisen) Abführung der Aufsichtsratsvergütung an den Dienstherrn/Arbeitgeber verpflichtet sind, daher mit ihren Aufsichtsratsvergütungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) erzielen.

#### Hinweis:

Die OFD weist darauf hin, dass die vorstehenden Regelungen entsprechend anzuwenden sind, soweit der genannte Personenkreis kraft seines Amtes bzw. auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung seines Dienstherrn/Arbeitgebers in einem Verwaltungsrat oder einem anderen Organ einer Gesellschaft, Genossenschaft oder eines in einer anderen Rechtsform betriebenen Unternehmens tätig ist.

## VIII. Verträge zwischen nahen Angehörigen – Aktuelle Rechtsprechung

### 1. Besondere Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen

Verträge mit nahen Angehörigen machen nicht nur aus steuerlichen Gründen in vielen Fällen Sinn. Da es aber an dem bei fremden Dritten üblichen Interessengegensatz zwischen den Parteien fehlt, müssen bei solchen Verträgen besondere Regeln eingehalten werden, damit eine steuerliche Anerkennung sichergestellt ist. Nicht zuletzt die Vielzahl an finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen zeigt die besondere Problematik solcher Verträge. Im Folgenden stellen wir zu einzelnen Aspekten dieser Thematik aktuelle Rechtsprechung dar. Diese verdeutlicht nicht nur die bestehenden

Rahmenbedingungen, sondern zeigt auch die möglichen Gestaltungsmöglichkeiten auf.

## Handlungsempfehlung:

Sollen Verträge mit nahen Angehörigen abgeschlossen werden, so empfiehlt sich generell die Einholung steuerlichen Rats. Werden bestimmte Regeln eingehalten bzw. bestimmte Fehler vermieden, so können solche Verträge mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden.

## 2. Arbeitsverträge, Beratungsverträge

### a) Zielsetzung und steuerliche Problematik

In kleineren Unternehmen arbeiten oftmals auch Familienangehörige mit. Eine Entlohnung dieser Tätigkeit ist nicht zuletzt in vielen Fällen aus steuerlicher Sicht vorteilhaft. So kann der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € genutzt werden und ggf. ist eine Pauschalbesteuerung des Arbeitslohns möglich. Daneben kann ein solches Arbeitsverhältnis zu einer günstigen Abdeckung der Krankenversicherungspflicht führen, wenn der monatliche Lohn 450 € übersteigt. Außerdem können Ansprüche in der Rentenversicherung erworben werden.

Die Problematik bei Arbeitsverhältnissen mit dem Ehegatten oder auch mit Kindern besteht darin, dass abzugrenzen ist zwischen einer Mitarbeit auf **arbeitsvertraglicher Grundlage** einerseits und einer Mitarbeit auf **familienrechtlicher Grundlage** andererseits.

Bei Letzterem besteht die Gefahr, dass die als „Arbeitslohn“ bezeichneten Zahlungen in Wirklichkeit Unterhaltszahlungen oder Zugewinn sind.

#### Hinweis:

Im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es nach der Rechtsprechung geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernsthaftigkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen. Ein steuerlich relevantes Näheverhältnis zwischen den Beteiligten kann auch mit einem Lebensgefährten oder sogar dessen Eltern bestehen.

Kein Arbeitsverhältnis wird begründet, wenn jemand einen pflegebedürftigen Angehörigen in seinen Haushalt aufnimmt oder Großeltern ihr Enkelkind betreuen. Solche Leistungen vollziehen sich im Regelfall im Rahmen der familiären Lebensgemeinschaft und sind damit einkommensteuerlich nicht relevant.

Hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses sind zwei Prüfschritte erforderlich:

1. Wird das Arbeitsverhältnis dem Grunde nach anerkannt?
2. Falls ja: Ist das gezahlte Arbeitsentgelt fremdüblich?

### b) **Steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses dem Grunde nach**

In Bezug auf Arbeitsverhältnisse geht die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung davon aus, dass Zahlungen an einen im Betrieb des Stpfl. mitarbeitenden Angehörigen als Arbeitslohn zu behandeln und beim Betriebsinhaber als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn

- der Angehörige auf Grund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt wird,
- die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbracht wird und
- der Stpfl. seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt.

#### Hinweis:

Dabei werden strenge Maßstäbe angelegt. Die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen ist allerdings auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig. Hätte der Stpfl. im Falle der Nichtbeschäftigung seines Angehörigen einen fremden Dritten einstellen müssen, wird der Fremdvergleich weniger strikt durchgeführt, als wenn der Angehörige für solche Tätigkeiten eingestellt wird, die üblicherweise vom Stpfl. selbst oder unentgeltlich von Familienangehörigen erledigt werden.

Im **ersten Schritt** ist also zu prüfen, ob ein wirksamer Arbeitsvertrag besteht. Es besteht zwar kein Formzwang, aus Nachweisgründen sollte der Arbeitsvertrag aber möglichst schriftlich abgeschlossen werden.

#### Hinweis:

Hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung des Arbeitsverhältnisses mit einem minderjährigen Kind ist die Bestellung eines Ergänzungspflegers nicht erforderlich. Arbeitsverhältnisse mit Kindern unter 15 Jahren sind allerdings wegen Verstoßes gegen das Jugendarbeitsschutzgesetz im Allgemeinen nichtig und deshalb auch steuerlich nicht anzuerkennen.

Der Arbeitsvertrag muss vor Beginn der Tätigkeit abgeschlossen werden – rückwirkende Vereinbarungen werden steuerlich nicht anerkannt. In den Arbeitsvertrag sind die üblichen Regelungen aufzunehmen, z.B. Beschreibung des Arbeitsgebiets und der Arbeitszeiten, Urlaub, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Kündigungsfristen usw.

So hat z.B. das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 4.7.2012 (Aktenzeichen 9 K 4673/08 E, Rev. BFH: IX R 37/12) einen zwischen getrennt lebenden Ehegatten geschlossenen Arbeitsvertrag, in dem die Vereinbarung des Umfangs der Wochenarbeitszeit sowie der konkreten Arbeitszeiten fehlte, als nicht fremdüblich abgelehnt.

#### Handlungsempfehlung:

Es ist sinnvoll, als Basis für den konkreten Arbeitsvertrag einen üblichen Musterarbeitsvertrag heranzuziehen.

In einem **zweiten Schritt** ist zu prüfen, ob der Arbeitsvertrag tatsächlich vollzogen wurde. Insbesondere muss der Stpfl. den Nachweis erbringen, dass der Angehörige für die an ihn gezahlte Vergütung die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung erbracht hat. Dieser Nachweis kann auf verschiedene Weise geführt werden, in vielen Fällen bietet sich die Führung eines Arbeitszeitnachweises (Stundenaufschreibung) an.

#### **Hinweis:**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 6.11.2012 (Aktenzeichen 9 K 2351/12 E) entschieden, dass ein Ehegatten-Arbeitsverhältnis steuerlich nur anzuerkennen ist, wenn die Arbeitsleistung durch Festlegung der Arbeitszeiten geregelt oder durch Stundenaufzeichnungen nachgewiesen werden kann. Dem Urteil lag allerdings ein Fall zu Grunde, bei dem sich die Arbeitszeiten nicht bereits aus der Tätigkeit an sich ergaben.

Der Arbeitgeber hat zudem insbesondere die Pflicht zur regelmäßigen Lohnzahlung und die Abführung von Sozialabgaben zu erfüllen.

#### **Hinweis:**

Es ist anzuraten, den Nettolohn zum vertraglich vereinbarten Termin auf ein Konto zu überweisen, auf das nur der mitarbeitende Familienangehörige Zugriff hat. Wird anders verfahren, z.B. bei einem Ehegatten-Arbeitsverhältnis der Lohn auf ein Konto gezahlt, über das die Ehegatten gemeinsam verfügen können, oder wird der Lohn wiederholt verspätet ausgezahlt, so scheidet hieran noch nicht die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses. Jedoch kann dies als Indiz dafür gewertet werden, dass die Vereinbarung tatsächlich nicht durchgeführt wird.

Soll der Lohn bar ausgezahlt werden, so müsste dies im Vertrag als Auszahlungsmöglichkeit vereinbart sein und die Auszahlung sollte nur gegen Quittung erfolgen.

### **c) Steuerliche Anerkennung der Höhe des Arbeitslohns**

#### **aa) Maßstab: Fremdüblicher Arbeitslohn**

Wird das Arbeitsverhältnis dem Grunde nach anerkannt, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob der gezahlte Arbeitslohn fremdüblich ist. Entscheidend für die Bemessung der Höhe der Vergütung sind üblicherweise die konkrete Arbeitsplatzbeschreibung und die tatsächlich an einem bestimmten Arbeitsplatz zu verrichtenden Tätigkeiten. Ist z.B. der Arbeitnehmer auf Grund Berufsausbildung bzw. Berufserfahrung im Grunde für die Tätigkeit überqualifiziert, so rechtfertigt dies keinen höheren Arbeitslohn. Ein fremder Dritter würde den konkreten Arbeitsplatz im Zweifel mit einem Arbeitnehmer besetzen, der die geforderte berufliche Qualifikation nachweist, aber auch nicht mehr.

#### **Hinweis:**

Neben dem laufenden Arbeitslohn können auch die unter Fremden üblichen Zusatzleistungen vereinbart werden. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.2.2014 (Aktenzeichen X B 181/13) klargestellt, dass

im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses auch ein Firmenwagen zur privaten Nutzung überlassen werden kann. Allerdings müssten auch hier die konkreten Konditionen fremdüblich sein. Im Streitfall hatte das Niedersächsische Finanzgericht als Vorinstanz die Fremdüblichkeit der Pkw-Überlassung im Hinblick auf den zwischen dem Kläger und der Ehefrau vereinbarten Inhalt des Arbeitsverhältnisses (einfache Büro- und Reinigungsarbeiten), die geringe Höhe der Vergütung und die im Gegensatz dazu stehende uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit eines hochwertigen Pkw verneint (Urteil vom 21.8.2013, Aktenzeichen 3 K 475/11). Der BFH hat mit seinem o.g. Beschluss die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt.

#### **bb) Unangemessen hoher Arbeitslohn**

Wird ein unangemessen hoher Arbeitslohn gezahlt, so berührt dies allein die steuerliche Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses dem Grunde nach nicht. So hat jedenfalls das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 7.1.2014 (Aktenzeichen 9 K 135/12) entschieden. Auch in diesem Fall ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob das Arbeitsverhältnis dem Grunde nach anzuerkennen ist. Ist dies zu bejahen, so wird eine überhöhte Gegenleistung beschränkt und nur in der angemessenen Höhe als Arbeitslohn und Betriebsausgabe anerkannt.

Es ging um folgenden Streitfall: Der Stpfl. war verheiratet und erzielte als IT-Berater und Systemmanager Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die Ehefrau war Hausfrau. Nach eigenen Angaben war sie darüber hinaus im Betrieb des Stpfl. als Bürogehilfin auf sog. 400 €-Basis beschäftigt.

Ein schriftlicher Arbeitsvertrag konnte zu dem Ehegatten-Arbeitsverhältnis nicht vorgelegt werden. Der Stpfl. gab eine Beschreibung des Tätigkeitsfelds seiner Ehefrau ab. Die von der Betriebsprüfung angeforderten Arbeitsnachweise legte der Stpfl. nicht vor.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens führte das Finanzamt eine Befragung der Ehefrau durch und kam zu dem Ergebnis, dass sie glaubhaft dargelegt habe, die vom Stpfl. beschriebenen Tätigkeiten der Art nach auch tatsächlich verrichtet zu haben. Danach war nach Auffassung des Finanzamts davon auszugehen, dass sich der Stpfl. und seine Ehefrau als Vertragsparteien über die Arbeitsbedingungen, d.h. die Art der Arbeitsleistung und das für die Arbeitsleistung geschuldete Entgelt, einig gewesen seien. Als Indiz für einen vereinbarungsgemäßen Vollzug des Arbeitsverhältnisses und damit für dessen betriebliche Veranlassung komme überdies auch in Betracht, dass der Stpfl. für die Ehefrau Sozialversicherungsaufwand abgeführt hat.

Der Höhe nach wurde das gewährte Arbeitsentgelt jedoch nicht als angemessen eingestuft. Angemessen sei vielmehr der Arbeitslohn einer Bürogehilfin, der mit einem Stundenlohn von 10 € beziffert wurde. Auf Grund dieses Stundenlohns ergab sich ein monatlicher Nettolohn von 200 €, der als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Stpfl. anerkannt wurde. Die darüber hinausgehenden Zahlungen wurden steuerlich nicht anerkannt.

Es bleibt hiernach festzuhalten, dass der Teil des „Arbeitslohns“, der über das fremdübliche hinausgeht,

keine „Gegenleistung“ für erbrachte Arbeitsleistungen darstellt, sondern der privaten (familienrechtlichen) Sphäre zuzuordnen ist. Insoweit ist der Betriebsausgabenabzug auf Seiten des Arbeitgebers zu kürzen und auf Seiten des Arbeitnehmers ist ein geringerer Arbeitslohn anzusetzen.

### cc) Unangemessen niedriger Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hatte über einen anders gelagerten Fall zu entscheiden. Im Urteilsfall konnte festgestellt werden, dass die Angehörigen (im Streitfall die Eltern) für den Kläger gearbeitet hatten und zwar in einem Umfang, der die vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit überstieg. Da sich fremde Arbeitnehmer auf eine solche unbezahlte Mehrarbeit nicht eingelassen hätten, war die Finanzverwaltung der Ansicht, dass die Arbeitsverträge einem Fremdvergleich nicht standhielten, so dass der Betriebsausgabenabzug zu versagen sei.

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen mit Urteil vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 31/12), dass das Arbeitsverhältnis anzuerkennen und der Betriebsausgabenabzug zu gewähren ist. Entscheidend für den Betriebsausgabenabzug sei, dass der Angehörige für die an ihn gezahlte Vergütung die vereinbarte Gegenleistung (Arbeitsleistung) tatsächlich erbringt. Dies sei auch dann der Fall, wenn unbezahlte Mehrarbeit geleistet wird. Die freiwillige Mehrarbeit könne aus dem Arbeitsverhältnis abgespalten und der familiären Nähebeziehung zugeordnet werden, ohne dass sich daraus in Bezug auf die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses Konsequenzen ergeben würden.

### d) Anerkennung eines Beratungsvertrags

Können aus dem lohnsteuerlichen Ansatz und der Sozialversicherungspflicht eines mitarbeitenden Ehegatten keine Vorteile gezogen werden, so wird vielfach versucht, das Arbeitsverhältnis z.B. als Beratungsvertrag auszugestalten, so dass der Ehegatte gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte erzielt.

Die Abgrenzung vom Arbeitsverhältnis ist nach den üblichen Kriterien vorzunehmen. Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung, eigene Gefahr und unter eigener Verantwortung verrichtet wird. Im Gegensatz hierzu sprechen für eine Arbeitnehmereigenschaft folgende Merkmale: persönliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit, feste Arbeitszeiten, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit, kein Unternehmerrisiko, keine Unternehmerinitiative, kein Kapitaleinsatz, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs.

So hatte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz über folgenden Fall zu entscheiden: Die Klägerin ist gelernte Arzthelferin und bei ihrem Ehemann, einem Zahnarzt, beschäftigt. Im Jahr 2006 führte sie ein sog. Statusfeststellungsverfahren bei ihrer Krankenversicherung durch. Die Krankenversicherung kam zu dem Ergebnis, dass die Tätigkeit der Klägerin in der Zahnarztpraxis ihres Ehemannes nicht als abhängiges, sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis zu werten sei und befreite die Klägerin rückwirkend zum 1.1.1997 von der Sozialversicherungspflicht. Infolge-

dessen erstattete die Deutsche Rentenversicherung die zu Unrecht erhobenen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Rentenversicherung an die Klägerin zurück. Das Finanzamt führte sodann eine Betriebsprüfung durch. Nach Auffassung des Finanzamts war das Arbeitsverhältnis der Klägerin mit ihrem Ehemann auch steuerlich nicht anzuerkennen. Es behandelte die von der Klägerin erklärten Einnahmen als gewerbliche Einnahmen.

Das Finanzgericht stufte mit Urteil vom 23.1.2014 (Aktenzeichen 6 K 2294/11) die Tätigkeit dagegen als Arbeitsverhältnis ein. Das Gericht betonte, dass die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung für die steuerrechtliche Beurteilung, ob eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit vorliegt, keine Bindungswirkung hat. Im Urteilsfall sprachen aber z.B. der feste Monatslohn, feste Arbeitszeiten und die Weisungsgebundenheit für eine steuerliche Arbeitnehmertätigkeit.

### Hinweis:

In der Praxis wird – soweit der Ehegatte nicht ansonsten auch beratend tätig ist – eine Beratungstätigkeit schwer begründbar sein. Dann müsste insbesondere dargestellt werden, dass der Ehegatte nur das Arbeitsergebnis und nicht etwa die Arbeitsleistung schuldet. Gerade bei Routinetätigkeiten dürfte dies regelmäßig nicht gegeben sein.

## 3. Mietverträge

### a) Mietvertrag zwischen Ehegatten

Zwischen Ehegatten kann steuerwirksam ein Miet- oder Pachtvertrag abgeschlossen werden mit der Wirkung, dass die Miete oder Pacht beim zahlenden Ehegatten als Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) steuermindernd geltend gemacht werden kann. Der vermietende/verpachtende Ehegatte hat die Zahlungen als Betriebseinnahmen oder Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Allerdings ist die Vertragsgestaltung so durchzuführen, wie sie auch zwischen fremden Dritten üblich wäre. Dies hat das Finanzgericht Köln in dem Urteil vom 22.10.2012 (Aktenzeichen 7 K 2964/09) nochmals betont. Nach dieser Entscheidung ist einem Pachtvertrag zwischen Ehegatten die steuerliche Anerkennung in vollem Umfang zu versagen, wenn der Pachtzins ohne weitere Vereinbarungen in ständig wechselnder Höhe jeweils „nach der aktuellen Kassenlage“ gezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn die unregelmäßigen Zahlungen auf Liquiditätsprobleme des Pächters zurückzuführen sind, die von keiner der Vertragsparteien zu vertreten sind.

Ähnlich hat auch das Finanzgericht Düsseldorf in dem Urteil vom 21.5.2010 (Aktenzeichen 1 K 292/09 E) entschieden. Danach kann ein zwischen Ehegatten abgeschlossener Mietvertrag steuerlich nicht anerkannt werden, wenn der Vermieter-Ehegatte dem Mieter-Ehegatten die Miete alsbald nach Eingang wieder zurückerhält.

Hinzuweisen ist auch auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.1.2013 (Aktenzeichen IX R 70/10). Entschieden wurde, dass dann, wenn der Vermieter bei von Beginn an unregelmäßig und später gänzlich eingestellten Mietzahlungen keine Kündigung ausspricht,

kein einkommensteuerlich beachtliches Verhalten vorliegt, sondern dies als Handeln ausschließlich aus privaten Gründen zu verstehen ist. Das Gericht weist des Weiteren darauf hin, dass, sofern es am tatsächlichen Vollzug des Vereinbarten fehlt, nicht mehr geprüft werden muss, ob das Vereinbarte einem Fremdvergleich standhält.

## **b) Entgeltliche Übertragung von Mietimmobilien zwischen Ehegatten**

Durch die Übertragung von Mietimmobilien, die bereits mehr als zehn Jahre gehalten werden, können zwischen Ehegatten erhebliche steuerliche Vorteile erzielt werden. Zu nennen sind z.B.:

- Die entgeltliche Grundstücksübertragung zum Verkehrswert führt zu einer Anhebung des Abschreibungsvolumens.
- Durch Finanzierung des Erwerbs mittels Übernahme privater Verbindlichkeiten können Zinsaufwendungen steuermindernd geltend gemacht werden.

### **Hinweis:**

Eine Grundstücksübertragung zwischen Ehegatten ist von der Grunderwerbsteuer befreit.

Diese Ziele werden allerdings nur dann erreicht, wenn der Übertragungsvertrag steuerlich anerkannt wird. Dabei ist vor allem auf drei Aspekte zu achten:

1. Die Ehegatten müssen die Ernsthaftigkeit des geschlossenen Grundstückskaufvertrags nachweisen können.
2. Die im Kaufvertrag geschlossenen Vereinbarungen müssen fremdüblich sein.
3. „Hin- und Hergeschäfte“ zwischen den Ehegatten im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Kaufvertrag sind zu vermeiden.

### **Hinweis:**

Derartige Gestaltungen sind steuerlich komplex und bedürfen daher einer steuerlichen Beratung.

## **4. Darlehensverträge**

### **a) Differenzierung nach dem Anlass der Darlehensaufnahme**

Gerade mit Darlehensverträgen zwischen Familienangehörigen werden oftmals Einkommensquellen innerhalb der Familie unter steuerlichen Gesichtspunkten gestaltet. Die Finanzverwaltung wendet für die steuerrechtliche Anerkennung der Darlehensverhältnisse sehr enge Maßstäbe an.

Mit Urteil vom 22.10.2013 (Aktenzeichen X R 26/11) hat der Bundesfinanzhof dagegen entschieden, dass die Intensität der Prüfung des Fremdvergleichs bei Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen vom Anlass der Darlehensaufnahme abhängig ist.

– Der Fremdvergleich ist strikt vorzunehmen, wenn die Darlehensmittel dem Darlehensgeber zuvor vom Darlehensnehmer geschenkt worden sind. Gleiches gilt, wenn in einem Rechtsverhältnis, für das die laufende Auszahlung der geschuldeten Vergütung charakteristisch ist, die tatsächliche Auszahlung durch eine Darlehensvereinbarung ersetzt wird.

– Dient das Angehörigendarlehen hingegen der Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern und ist die Darlehensaufnahme daher unmittelbar durch die Einkunftserzielung veranlasst, tritt die Bedeutung der Unüblichkeit einzelner Klauseln des Darlehensvertrags zurück. Entscheidend sind in diesen Fällen vielmehr die tatsächliche Durchführung der Zinsvereinbarung und die fremdübliche Verteilung der Vertragschancen und -risiken.

### **b) Keine Anwendung des Abgeltungsteuersatzes**

Wird das Darlehensverhältnis steuerlich anerkannt, so ist allerdings zu beachten, dass die Darlehenszinsen im Regelfall nicht dem vergleichsweise günstigen Abgeltungsteuersatz von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag), sondern dem normalen Steuertarif unterliegen. Diese Ausnahme von der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes greift dann, wenn die Zinsen bei einer nahestehenden Person als Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Dies stellte das Finanzgericht München in dem Urteil vom 26.2.2013 (Aktenzeichen 11 K 2365/10) klar. Die Nichtanwendung des Abgeltungsteuersatzes erfolgt, um einen Missbrauch von Gestaltungen zu verhindern. Ansonsten könnte bei nahen Angehörigen das Darlehensverhältnis genutzt werden, um die Zinsen auf der einen Seite nur mit 25 % Abgeltungsteuer zu versteuern, auf der anderen Seite aber als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen, was sich in Höhe des regulären Einkommensteuersatzes, der bis zu 45 % betragen kann, auswirken würde.

Der Abgeltungsteuersatz kommt bei privaten Angehörigen nicht zur Anwendung, da es in diesen Fällen typischerweise an einem bei Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt und daher eher die abstrakte Gefahr einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne einer Steuersatzspreizung besteht, wie die Rechtsprechung schon mehrfach entschied.

### **Hinweis:**

Allerdings ist zu beachten, dass gegen die Urteile der Finanzgerichte zur Nichtanwendung des Abgeltungsteuersatzes Revisionen beim Bundesfinanzhof anhängig sind. Dabei wird insbesondere die Frage gestellt, ob die Sonderregelung, nach der in diesen Fällen die Abgeltungsteuer nicht gelten soll, wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist und ob der unbestimmte Rechtsbegriff der „einander nahestehenden Personen“ auch Angehörige erfasst. Insoweit sollten die Steuerveranlagungen der Angehörigen, in denen die Zinseinnahmen erfasst werden, verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

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 Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Grytz, 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 unbezogen auf den konkreten Einzelfall übertragen.