

Ausgabe 04/2014

Datum 28.05.2014

Themen dieser Ausgabe

- **Strafbefreiende Selbstanzeige**
- **Minijobs und Rentenversicherung**
- **Aufteilung eines Kaufpreises auf Grundstück und Gebäude**
- **Abgeltungsteuer**

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

die Änderungspläne hinsichtlich der strafbefreienden Selbstanzeige konkretisieren sich. Das Instrument wird wohl im Grundsatz erhalten bleiben. Allerdings sollen die Regeln zur strafbefreienden Selbstanzeige drastisch verschärft werden, so dass dieses Instrument voraussichtlich zukünftig nur unter sehr erschwerten Bedingungen einsetzbar sein wird.

Im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer bei Kapitaleinkünften gibt es verschiedene interessante Aspekte, über die wir Sie im Folgenden informieren. Zunächst geht es um die Frage, ob der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte in die Prüfung der Möglichkeiten der Steuerpflicht bei Grenzpendlern einzubeziehen sind. Ein Urteil des Finanzgerichts Köln öffnet in diesem Zusammenhang die familienbezogenen Vergünstigungen auch für solche Grenzpendler, die hohe Kapitaleinkünfte erzielen. Nach wie vor umstritten ist die Frage des Abzugs tatsächlicher Werbungskosten bei der Abgeltungsteuer. Insoweit ist ein neues Musterverfahren anhängig.

Weiterhin ist wiederum über etliche Entwicklungen im Bereich der Umsatzsteuer zu berichten. In der Praxis zeigt sich immer mehr, dass man dieser Steuerart besondere Aufmerksamkeit zukommen lassen sollte, da ansonsten deutliche und endgültige Mehrbelastungen drohen können.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN	1
1. Aktuelles aus der Gesetzgebung	1
2. Zusammenveranlagung bei Grenzpendlern trotz hoher Kapitalerträge möglich	1
3. Kosten für den Einbau eines Treppenlifts als außergewöhnliche Belastung	2
4. Zinsloses Darlehen an Lebensgefährtin löst Schenkungsteuer aus	2
II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	2
1. Minijobs und Rentenversicherungspflicht	2
2. Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei Überlassung eines Firmenwagens	3
III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER	4
1. Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung von Lagerentgelten	4
2. Übernommene Lohnsteuer auf Geschenke als Betriebsausgabe abzugsfähig?	5
3. Totalgewinnprognose und Gesamtwürdigung einer künstlerischen Tätigkeit hinsichtlich Liebhaberei	5
4. Kein Betriebsausgabenabzug für spirituelle Dienstleistungen	5
5. Kein Vorsteuerabzug aus Leistungen zur Bewirtschaftung einer Betriebskantine	6
6. Vorsteuerabzug bei Betrugsabsicht des Lieferers	6
7. Vorsteuerabzug aus Vorleistungen, die in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem oder mehreren Ausgangsumsätzen stehen	6
8. Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus Anzahlungen	7
9. Leistungsaustausch oder Schadensersatz	7
10. Keine Minderung der Umsatzsteuer bei Kassenfehlbeträgen	7
IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN	8
1. Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung – Gefahr der Gewerblichkeit bei Freiberufler-Personengesellschaften	8
2. Wegfall der erbschaftsteuerlichen Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens	8
V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN	9
1. Einkünfte im Rahmen eines Schneeballsystems	9
2. Neues Musterverfahren zur Abgeltungsteuer	9
3. Altverluste aus Aktiengeschäften doch noch nach dem 31.12.2013 verrechenbar?	10
4. Darlehensverhältnisse zwischen Angehörigen	10
VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER	10
1. Erbengemeinschaft als selbständiger Rechtsträger in der Grunderwerbsteuer	10
2. Berichtigung zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden	10
3. Grundstückserwerb gegen unentgeltliche Pflegeleistung	11
4. Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)	11
VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER	12
1. Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge	12
2. Schuldzinsen für die Finanzierung nachträglicher Anschaffungskosten einer aufgegebenen GmbH-Beteiligung als Werbungskosten abzugsfähig	13
3. Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags bei Organschaft: Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres und „wichtiger Grund“ bei vorzeitiger Vertragsbeendigung	13
4. Tilgung von Bürgschaftsverpflichtungen durch nur mittelbar beteiligten GmbH-Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit	14
5. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	14

I. Für alle Steuerpflichtigen

1. Aktuelles aus der Gesetzgebung

In den vergangenen Monaten sind verschiedene Gesetzgebungsinitiativen in Gang gesetzt worden. Herauszuheben sind folgende Vorhaben:

– **Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für E-Books und Hörbücher:** Auf ihrer Klausurtagung haben sich die Fraktionsspitzen von CDU/CSU und SPD darauf geeinigt, den Mehrwertsteuersatz für Hörbücher auf 7 % zu senken. Der ermäßigte Steuersatz für Hörbücher ist bereits in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie der EU vorgesehen und bedarf nur noch der nationalen Umsetzung. Außerdem soll auf europäischer Ebene auf eine Rechtsänderung hingewirkt werden, so dass auch für E-Books, E-Paper und weitere elektronische Informationsmedien der ermäßigte Steuersatz anwendbar ist. Damit soll erreicht werden, dass Printmedien und vergleichbare elektronische Medien steuerlich gleich behandelt werden.

– Die Finanzminister von Bund und Ländern haben sich auf wichtige Eckpunkte zur **Verschärfung des Steuerstrafrechts und der Regelungen zur Selbstanzeige** geeinigt: Die strafbefreiende Selbstanzeige soll zwar auch zukünftig möglich sein, der Berichtigungszeitraum eines Steuerhinterziehers soll aber für alle Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausgeweitet werden. So soll auch in Fällen der einfachen Steuerhinterziehung die Strafverfolgungsverjährung von bisher fünf auf zehn Jahre angehoben werden. Eine Strafbefreiung kann im Falle der Umsetzung der Pläne demnach nur erlangt werden, wenn für den gesamten Zeitraum die bisher nicht deklarierten Einkünfte vollständig nacherklärt werden und die hinterzogene Steuer umgehend gezahlt wird. Der Strafzuschlag, also der Aufschlag auf die Steuerschuld, soll – so die Einigung der Finanzminister von Bund und Ländern – deutlich angehoben werden. Ab einer hinterzogenen Summe von 25 000 € sollen künftig 10 % fällig werden, ab 100 000 € 15 % und ab einem Hinterziehungsbetrag von 1 Mio. € 20 %. Derzeit beträgt der Strafzuschlag einheitlich 5 % und wird erst ab einem Hinterziehungsbetrag von 50 000 € erhoben. Wie bisher sollen auch weiterhin Hinterziehungszinsen in Höhe von 0,5 % pro Monat sowie ein Verzugszins von weiteren 0,5 % pro Monat erhoben werden. Auch die fristgerechte Zahlung des Strafzuschlages sowie der Hinterziehungszinsen sollen künftig Voraussetzung für die Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige sein.

Handlungsempfehlung:

Noch nicht abschließend geklärt ist, ob eine Obergrenze für eine strafbefreiende Selbstanzeige eingeführt werden soll. Im konkreten Einzelfall ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob Handlungsbedarf besteht, um die jetzige, günstigere Rechtslage noch nutzen zu können.

Hinweis:

Beide Vorhaben befinden sich noch nicht im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren, so dass die genaue Ausgestaltung noch ungewiss ist.

2. Zusammenveranlagung bei Grenzpendlern trotz hoher Kapitalerträge möglich

Grenzpendler, also z.B. Stpfl., die in Belgien wohnen, aber in Deutschland arbeiten, sind im Grundsatz in Deutschland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie hier keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Sie können sich aber auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandeln lassen mit der Folge, dass insbesondere die familienrechtlichen Vergünstigungen, wie das Splittingverfahren, zur Anwendung kommen. Voraussetzung ist in diesen Fällen allerdings, dass bei Betrachtung aller Einkünfte im Kalenderjahr diese zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag von derzeit 8 354 € nicht übersteigen.

Das Finanzgericht Köln hatte nun über einen solchen Grenzpendlerfall zu entscheiden. Im Urteilsfall lagen im Inland erzielte Lohneinkünfte in Höhe von 140 604 € und Einkünfte aus der Vermietung eines im Inland belegenen Hauses in Höhe von -7 294 € vor. Daneben waren allerdings auch noch im Inland erzielte Kapitalerträge in Höhe von 143 087 € vorhanden und zwar Gewinnausschüttungen in Höhe von 142 000 € und andere Kapitalerträge in Höhe von 1 087 €. Kapitalerträge unterliegen nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Belgien im Wohnsitzstaat, also in Belgien, der Besteuerung. Somit wären die Voraussetzungen für eine Antragsbesteuerung nicht erfüllt, da sowohl die 90%-Grenze nicht erreicht als auch die Betragsgrenze von 8 354 € überschritten waren.

Bei Kapitalerträgen besteht in Deutschland aber die Besonderheit, dass diese grundsätzlich der Abgeltungsteuer unterliegen, welche abgeltenden Charakter hat, so dass diese Einkünfte nicht mehr in die Steueranmeldung eingehen. Aus diesem Grund hat das Finanzgericht Köln in seinem Urteil vom 22.1.2014 (Aktenzeichen 4 K 2001/13) entschieden, dass inländische Kapitalerträge, die der Abgeltungssteuer unterliegen, nicht in die 90 %-Grenzen-Prüfung einzubeziehen sind. Danach wäre im Urteilsfall grundsätzlich ein Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht und damit die Anwendung des Splittingverfahrens möglich gewesen.

Diese Sichtweise erfährt allerdings – wie das Urteil zeigt – eine wesentliche Einschränkung. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. den Einbezug der Kapitalerträge in die Einkommensteuerveranlagung beantragt. Dies ist z.B. möglich, um die Höhe des Kapitalertragsteuereinbehalts zu prüfen. Dann entfaltet die Abgeltungsteuer aber keine abgeltende Wirkung mehr, sondern wird ersetzt durch die im Veranlagungsverfahren berechnete Einkommensteuer. Dies hatte im Urteilsfall nun zur Folge, dass die Kapitaleinkünfte in die 90 %-Grenzen-Prüfung einzubeziehen waren und damit eine Antragsbesteuerung in Deutschland letztendlich ausschied.

Handlungsempfehlung:

Grundsätzlich ist also eine Zusammenveranlagung bei Grenzpendlern auch bei hohen Kapitalerträgen möglich. Dann darf allerdings kein Einbezug der Kapitalerträge in die deutsche Einkommensteuerveranlagung

erfolgen bzw. beantragt werden. Im Einzelfall ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob in diesen Fällen ein Antrag auf Überprüfung des Kapitalertragsteuereinhalts sinnvoll ist, da dies die Anwendung des Splittingtarifs gefährden kann.

Hinzuweisen ist darauf, dass das Finanzgericht Köln die Revision gegen sein Urteil zugelassen hat.

3. Kosten für den Einbau eines Treppenlifts als außergewöhnliche Belastung

Streitig war, ob Aufwendungen für den Einbau eines Treppenlifts als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Der Hausarzt hatte bestätigt, dass dem fast 90-jährigen Stpfl. seit September 2005 eine weitgehende Einschränkung der Gehfähigkeit bestehe. Das Zurücklegen kurzer Strecken sei ohne Hilfsmittel (Rollator oder Rollstuhl) nicht möglich. Mit Hilfsmitteln seien Gehversuche für den Patienten mit starken Schmerzen verbunden. Treppensteigen sei ihm unmöglich. Die Voraussetzungen für eine Schwerbehinderung mit außergewöhnlicher Gehbehinderung waren nach Ansicht des Hausarzts gegeben. Der Einbau eines Treppenlifts war Ende 2005 erfolgt. Die Bestätigung des Arzts stammte aus dem Oktober 2006. Finanzamt und Finanzgericht berücksichtigten die geltend gemachten Kosten für diesen Einbau nicht als außergewöhnliche Belastung, da kein vor dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestelltes amtsärztliches Gutachten bzw. keine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung vorlag.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 6.2.2014 (Aktenzeichen VI R 61/12) entschieden, dass der Abzug zulässig sei. Insbesondere sei die Zwangsläufigkeit und damit die medizinische Notwendigkeit von Aufwendungen für den Einbau eines Treppenlifts nicht formalisiert nachzuweisen. Es bedürfe also keines amtsärztlichen Gutachtens oder einer vor Einbau des Treppenlifts ausgestellten ärztlichen Bescheinigung. Entscheidungsrelevant war, dass dieser gesetzlich vorgeschriebene formalisierte Nachweis u.a. für Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens im Sinne des Sozialgesetzbuchs geführt werden müsse. Ein Treppenlift sei allerdings kein Hilfsmittel im Sinne dieser Definition. Da es an einer gesetzlichen Vorgabe darüber, wie der Nachweis über die Zwangsläufigkeit zu führen ist, fehle, seien die allgemeinen Beweisregeln anzuwenden.

Hinweis:

Bei folgenden Maßnahmen ist die Zwangsläufigkeit dagegen zwingend durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu führen:

- eine Bade- oder Heilkur; bei einer Vorsorgekur ist auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei einer Klimakur der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer zu bescheinigen;
- eine psychotherapeutische Behandlung; die Fortführung einer Behandlung nach Ablauf der Bezuschussung durch die Krankenversicherung steht einem Behandlungsbeginn gleich;

- eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an Legasthenie oder einer anderen Behinderung leidenden Kindes des Stpfl.;
- die Notwendigkeit der Betreuung des Stpfl. durch eine Begleitperson, sofern sich diese nicht bereits aus dem Nachweis der Behinderung mittels der entsprechenden Bescheinigung ergibt;
- medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind;
- wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie.

Bei Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln muss vor Erwerb eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers vorliegen.

In allen anderen Fällen – und so auch vorliegend bei den Kosten für den Einbau des Treppenlifts – ist jeder qualifizierte Nachweis, also z.B. eine ärztliche Bescheinigung oder ein ärztliches Gutachten ausreichend. In der Praxis kann es dennoch ratsam sein, in diesen Fällen ein amtsärztliches Gutachten einzuholen, um einem möglichen Streit mit der Finanzverwaltung von vornherein aus dem Weg zu gehen.

4. Zinsloses Darlehen an Lebensgefährtin löst Schenkungsteuer aus

Der Bundesfinanzhof hat mit dem Urteil vom 27.11.2013 (Aktenzeichen II R 25/12) bestätigt, dass eine zinslose Darlehensgewährung Schenkungsteuer auslöst. Der der Schenkungsteuer unterliegende Vorteil liege in der Zinslosigkeit der Darlehenshingabe, wenn diese unter fremden Dritten üblicherweise nicht zinslos geschehen würde. Im Urteilsfall erfolgte die zinslose Darlehensgewährung an die damalige Lebensgefährtin des Stpfl. Für den Fall, dass ein Lebensgefährte aus Anlass der Eingehung der eheähnlichen Gemeinschaft dem anderen freigebig etwas zuwendet, stellt diese Zuwendung nach Ansicht des Gerichts keine Gegenleistung für die Eingehung der Lebensgemeinschaft und die Eingehung der Lebensgemeinschaft auch keine Gegenleistung für die Zuwendung dar.

Handlungsempfehlung:

Steuerlich wird der Nutzungsvorteil einer zinslosen Darlehensgewährung auf Grund der gesetzlichen Vorgabe mit 5,5 % pro Jahr festgesetzt. Unerheblich ist, ob der allgemeine Kreditzins unter diesem Wert liegt. In der Praxis sollte also ein an den aktuellen Marktbedingungen orientierter möglichst niedriger Zins vereinbart werden, um schenkungsteuerliche Nachteile zu vermeiden.

II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Minijobs und Rentenversicherungspflicht

Auf Grund von Gesetzesänderungen besteht Versicherungspflicht in der Rentenversicherung

- für eine geringfügig entlohnte Beschäftigung, die ab dem 1.1.2013 aufgenommen wird und
- für eine bereits vor dem 1.1.2013 aufgenommene geringfügig entlohnte Beschäftigung, wenn das monatliche Arbeitsentgelt auf einen Betrag von 400,01 € bis maximal 450,00 € angehoben wird.

Der Arbeitgeber entrichtet dann einen Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung in Höhe von 15 % bzw. 5 % (bei Minijobs in Privathaushalten). Der Minijobber hat einen Eigenanteil in Höhe von 3,9 % bzw. von 13,9 % (bei Minijobs in Privathaushalten) zu tragen. Das ist der Differenzbetrag zwischen dem allgemeinen Beitragsatz der gesetzlichen Rentenversicherung von derzeit 18,9 % und dem Pauschalbeitrag des Arbeitgebers.

Minijobber, die nicht der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung unterliegen möchten, können sich jederzeit – auch während des laufenden Beschäftigungsverhältnisses – von der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung befreien lassen. Ausgenommen von dieser Möglichkeit sind Minijobber, die bereits vor dem 1.1.2013 Rentenversicherungsbeiträge aufgestockt haben. In diesem Fall bleibt der Minijobber weiterhin versicherungspflichtig und ihm steht kein Befreiungsrecht zu.

Die Befreiung wirkt in der Regel ab Beginn des Kalendermonats, in dem der Minijobber die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht bei dem Arbeitgeber beantragt, frühestens ab Beschäftigungsbeginn. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber der Minijob-Zentrale die Befreiung innerhalb von sechs Wochen (42 Kalendertagen) nach Eingang des Befreiungsantrags meldet. Dies erfolgt in der Meldung zur Sozialversicherung (SV-Meldung) mit der Beitragsgruppe „5“ in der Rentenversicherung.

Hinweis:

Meldet der Arbeitgeber der Minijob-Zentrale die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht eines Minijobbers nicht spätestens innerhalb von sechs Wochen nach Eingang des schriftlichen Befreiungsantrags des Minijobbers, wirkt die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht erst nach Ablauf des Kalendermonats, der dem Kalendermonat des Eingangs der die Befreiung anzeigenden Meldung bei der Minijob-Zentrale folgt.

Insoweit gewährt die Minijob-Zentrale aber eine Übergangsleichterung:

- Hat der Arbeitgeber in Entgelterhöhungsfällen (also bei bereits vor dem 1.1.2013 bestehenden Minijobs mit Anhebung des Arbeitsentgelts über 400 € hinaus) einen fristgerechten Antrag vom Arbeitnehmer auf Befreiung von der Rentenversicherungspflicht zu den Entgeltunterlagen genommen, dies bislang jedoch nicht der Minijob-Zentrale gemeldet, muss diese fehlende Meldung nicht nachgeholt werden. Der Arbeitnehmer ist dennoch von der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung befreit. Diese Meldeleichterung gilt bis zum 30.6.2014.
- Liegt bei Entgelterhöhungsfällen allerdings gar kein Befreiungsantrag des Arbeitnehmers gegenüber dem

Arbeitgeber vor, besteht vom Tag der Entgelterhöhung bis zum Tag vor Wirksamkeit der Befreiung eine Rentenversicherungspflicht.

Hinweis:

Ab dem 1.7.2014 muss der Arbeitgeber für neue Beschäftigungsverhältnisse bzw. in Entgelterhöhungsfällen den Eingang des Antrags auf Befreiung von der Rentenversicherungspflicht zwingend innerhalb von sechs Wochen der Minijob-Zentrale anzeigen. Fehlt der Befreiungsantrag des Arbeitnehmers, besteht von Beginn der Beschäftigung bzw. der Entgelterhöhung an bis zur Wirksamkeit der Befreiung Versicherungspflicht in der Rentenversicherung. Beiträge zur Kranken-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung sind daneben nach den pauschalen Sätzen vom Arbeitgeber zu zahlen.

2. Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei Überlassung eines Firmenwagens

In der Praxis finden sich Fälle, bei denen der Arbeitnehmer zu den Fahrzeugkosten für einen ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen einen Eigenbeitrag leisten muss. Dann stellt sich die Frage, ob sich dies auf die Bemessung des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils, der mit der Privatnutzung des Firmenwagens entsteht, auswirkt. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass in dem Fall, in dem der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für das ihm auch zur privaten Nutzung überlassene Firmenfahrzeug eine Nutzungsgebühr zahlt und der Arbeitnehmer den Anteil der Privatfahrten nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, der ermittelte private Nutzungswert um die geleistete Nutzungsvergütung zu kürzen ist. Das Sächsische Finanzgericht stellt aber mit Urteil vom 5.2.2014 (Aktenzeichen 4 K 2256/09) klar, dass der der Lohnsteuer zu unterwerfende geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung maximal bis zu einem Betrag von 0 € zu kürzen ist. Die gezahlten Nutzungsgebühren könnten – auch wenn diese den nach der 1 %-Regel ermittelten geldwerten Vorteil übersteigen – nicht zum Entstehen eines negativen Arbeitslohns bezüglich der Nutzungsüberlassung führen; sie seien nicht als Werbungskosten zu qualifizieren.

Zum Hintergrund: Die Finanzverwaltung hat zur lohnsteuerlichen Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Kosten eines Firmenwagens mit Schreiben vom 19.4.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/11/10004, DOK 2013/0356498) Stellung genommen. Insoweit ist zunächst zu differenzieren zwischen

- a) einem **Nutzungsentgelt** und
- b) der **Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten** (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer.

Der der Lohnsteuer zu unterwerfende Nutzungswert aus der Privatnutzung des Firmenwagens wird nur durch ein Nutzungsentgelt gemindert. Dabei ist unerheblich, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kfz bemessen wird. Nutzungsentgelt ist ein(e) arbeitsvertraglich

oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage

- vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- vereinbarter, an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale) oder
- vom Arbeitnehmer übernommene Leasingrate.

Die vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer ist kein an der tatsächlichen Nutzung bemessenes Nutzungsentgelt und mindert nicht den lohnsteuerpflichtigen Nutzungsvorteil.

Hinweis:

Ein Nutzungsentgelt liegt auch dann nicht vor, wenn einzelne Kraftfahrzeugkosten zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder, wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kraftfahrzeugkosten abgerechnet werden.

Ein den Nutzungswert minderndes Nutzungsentgelt muss daher arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage für die Zurverfügungstellung des betrieblichen Kfz vereinbart worden sein und darf nicht die Weiterbelastung einzelner Kraftfahrzeugkosten zum Gegenstand haben. Wie der Arbeitgeber das pauschale Nutzungsentgelt kalkuliert, ist dagegen unerheblich.

Bei der Frage nach den steuerlichen Konsequenzen der Vereinbarung eines Nutzungsentgelts ist nun danach zu unterscheiden, wie der geldwerte Vorteil ermittelt wird: entweder mittels der Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode:

- **Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung:** Der mittels der 1 %-Regelung ermittelte pauschale Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt zu kürzen.

Beispiel: In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt zu zahlen hat, das sich aus einer Monatspauschale in Höhe von 200 € und privat veranlassten Treibstoffkosten zusammensetzt. In diesem Fall handelt es sich nur in Höhe der Monatspauschale von 200 € um ein Nutzungsentgelt, welches den geldwerten Vorteil mindert.

- **Fahrtenbuchmethode:** Bei der Fahrtenbuchmethode fließen vom Arbeitnehmer selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten – von vornherein – nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert. Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.

Beispiel: In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt in Höhe von 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat. In diesem Fall handelt es sich um ein

Nutzungsentgelt. Der individuelle Nutzungswert ist um dieses Nutzungsentgelt zu kürzen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob statt der Übernahme von Einzelkosten ein fester Monatsbetrag für die Privatnutzung vom Arbeitnehmer gezahlt wird.

III. Für Unternehmer und Freiberufler

1. Gewerbsteuer: Keine Hinzurechnung von Lagerentgelten

Die Oberfinanzdirektion NRW hat mit Verfügung vom 3.2.2014 (Aktenzeichen G 1422 – 2014/0008) nochmals klargestellt, dass Lagerentgelte i.S.d. §§ 467 ff. HGB bei der Gewerbesteuer nicht (anteilig) als Miet- oder Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter hinzugerechnet werden. Bei einem Lagervertrag i.S.d. §§ 467 ff. HGB handelt es sich um ein spezialrechtlich geregeltes unternehmerisches Verwahrgeschäft. Gegenstand eines Lagervertrags zwischen dem Einlagerer und dem Lagerhalter ist neben der Lagerortsgestellung auch die Aufbewahrung dieser Lagergüter und damit die Übernahme von Obhutspflichten für das eingelagerte Gut (z.B. ordnungsgemäße Unterbringung, Ein- und Ausgangskontrolle sowie regelmäßige Überprüfung und Beobachtung des Lagerguts, Schutz vor rechtswidrigem Zugriff Dritter u.a.). Diese Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters für das eingelagerte Gut stellen das Hauptmerkmal eines Lagervertrags dar und geben ihm damit das Gepräge in der Form, dass ein Vertragsgebilde besonderer Art entsteht, welches nicht mehr nur als ein Nebeneinander von gleichwertigen Leistungen verschiedener Vertragstypen charakterisiert werden kann.

Entgelte aus Lagerverträgen i.S.d. §§ 467 ff. HGB sind daher nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, weil die handelsrechtlichen besonderen Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters die Mietvertrags- (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertragsbestandteile (§§ 581 ff. BGB) überlagern.

Hinweis:

Die Oberfinanzdirektion weist ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei den gesetzlichen Regelungen der §§ 467 ff. HGB um dispositives Recht handelt, so dass der Lagervertrag im Einzelfall nach den vertraglichen Regelungen zur Lagerung und Aufbewahrung der Lagergüter von einem Mietvertrag (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertrag (§§ 581 ff. BGB) abzugrenzen ist. Von einer gewerbesteuerlich hinzurechnungspflichtigen Miete/Pacht ist insbesondere dann auszugehen, wenn der Einlagerer selbst die Obhut über das eingelagerte Gut übernimmt und sein Vertragspartner ihm in erster Linie lediglich die zur Lagerung erforderlichen Räume zur Verfügung stellt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten sich vertragliche Vereinbarungen möglichst nah an den Vorgaben des Handelsgesetz-

buchs anleihen, damit eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung vermieden wird.

2. Übernommene Lohnsteuer auf Geschenke als Betriebsausgabe abzugsfähig?

Zuwendungen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer oder an Dritte, insbesondere Geschäftspartner, können bei diesen der Lohnsteuer bzw. der Einkommensteuer unterliegen. Um Fragen der Besteuerung beim Empfänger der Geschenke aus dem Weg zu gehen und insbesondere die Empfänger auch nicht benennen zu müssen, kann der Unternehmer die bei den Empfängern entstehende Steuer durch Pauschalsteuer nach § 37b EStG in Höhe von 30 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) übernehmen. Damit ist dann die Besteuerung bei den Empfängern abgegolten. Umstritten ist in diesen Fällen, ob die übernommene Pauschalsteuer auf Geschenke im steuerlichen Sinne (also bei fehlendem Nachweis bzw. Überschreiten der 35 €-Grenze) vom Unternehmer als Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann. Die Finanzverwaltung lehnt dies ab. Das Finanzgericht Niedersachsen hat mit Urteil vom 16.1.2014 (Aktenzeichen 10 K 326/13) die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Nun ist aber unter dem Aktenzeichen IV R 13/14 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtslage noch nicht endgültig geklärt ist.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte bei entsprechenden Sachverhalten Einspruch gegen den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid oder den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid und den Gewerbesteuermessbescheid eingelegt, der Rechtsbehelf in seiner Begründung auf das vor dem Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren gestützt sowie auf das Ruhen des Verfahrens kraft Gesetzes hingewiesen werden.

3. Totalgewinnprognose und Gesamtwürdigung einer künstlerischen Tätigkeit hinsichtlich Liebhaberei

Das Finanzgericht Thüringen hatte über den nicht seltenen Fall zu entscheiden, bei dem aus einer künstlerischen Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg Verluste geltend gemacht wurden. Es stellte sich die Frage, ob diese Verluste steuermindernd zu berücksichtigen oder ob die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen und die Verluste damit nicht anzuerkennen waren. Der Stpfl. ist – nach eigenen Angaben – als selbständiger Grafiker und Maler tätig. Er absolvierte von 1977 bis 1979 eine Malerlehre und war von 1984 bis 1986 Theatermaler an der Landesbühne X. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2006 machte er hieraus einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3 118 € geltend. Die Ehefrau erzielte im Streitjahr als Ärztin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 51 571 €.

Das Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 21.11.2013 (Aktenzeichen 2 K 728/11), dass auch bei der Tätigkeit eines Künstlers im Rahmen der Totalgewinnprognose zu berücksichtigen ist, dass sich positive Einkünfte vielfach erst nach einer längeren Anlaufzeit erzielen lassen. Unter einer Totalgewinnprognose wird die Prognose, ob aus der unternehmerischen Tätigkeit von dessen Gründung bis zu dessen späterer Einstellung

ein Gesamtgewinn erzielt wird, bezeichnet. In die gebotene Gesamtwürdigung seien bei einer künstlerischen Betätigung insbesondere folgende Gesichtspunkte einzubeziehen:

- Art der künstlerischen Berufsausbildung und Ausbildungsabschluss,
- künstlerische Tätigkeit als alleinige Existenzgrundlage des Stpfl. und ggf. seiner Familie,
- berufstypische professionelle Vermarktung,
- besondere betriebliche Einrichtungen (z.B. Atelier),
- Erwähnung in einschlägiger Literatur sowie
- die Erzielung gelegentlicher Überschüsse.

Im Urteilsfall wurde auch vom Finanzgericht das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht versagt, da innerhalb von 15 Jahren nur in zwei Jahren ein Gewinn erzielt wurde und der Stpfl. regelmäßig nicht einmal Erlöse erzielte. Auch wurden keine erkennbaren Maßnahmen getroffen, um Einnahmen zu erhöhen bzw. überhaupt zu erlangen.

Handlungsempfehlung:

Gerade in Fällen, in denen zeitweise aus der Tätigkeit Verluste resultieren, sollten alle Bemühungen zur Erzielung eines Totalgewinns möglichst genau dokumentiert werden. Dies betrifft v.a. die Vermarktungsbemühungen, also z.B. die Teilnahme an Ausstellungen und die Präsentation bzw. das Angebot der Werke auf der Homepage. Werden langjährig Verluste erwirtschaftet, so müssen Maßnahmen ergriffen werden, um in die Gewinnzone zu gelangen. Ansonsten wird die Tätigkeit steuerlich als Liebhaberei eingestuft und entstehende Verluste – aber ggf. auch zeitweilig entstehende Gewinne – sind steuerlich unbeachtlich.

4. Kein Betriebsausgabenabzug für spirituelle Dienstleistungen

Hinsichtlich getätigter Betriebsausgaben kann der Stpfl. grundsätzlich frei entscheiden, welche Kosten er für seinen Betrieb aufwenden will. Voraussetzung ist lediglich, dass die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst werden. Die Höhe der Aufwendungen, ihre Notwendigkeit, ihre Üblichkeit und ihre Zweckmäßigkeit sind für die Anerkennung als Betriebsausgaben grundsätzlich ohne Bedeutung. Dass dieser Grundsatz dennoch Grenzen kennt, zeigt das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 22.1.2014 (Aktenzeichen 12 K 759/13 G F). Im Urteilsfall hatte die Stpfl., die einen Einzelhandel mit Uhren, Edelmetallwaren und Schmuck betrieb, einen Betriebsausgabenabzug für spirituelle Dienstleistungen begehrt. Begründet wurde der Abzug damit, der spirituelle Dienstleister habe immer, wenn die Umsätze schlecht liefen, auf Bitten des Geschäftsführers der Stpfl. den Kontakt zu Gott aufgenommen, damit mehr Kunden ins Geschäft kommen. Tatsächlich sei der geschäftliche Erfolg gerade in den Jahren der Wirtschaftskrise auf diese Leistungen zurückzuführen. Es wurde weiter argumentiert, dass auf Grund dieser Maßnahmen auf kostspielige Werbemaßnahmen nahezu ganz verzichtet werden konnte. Das beklagte Finanzamt versagte den Abzug der Kos-

ten, weil die langjährigen Kontakte des Geschäftsführers der Stpfl. zum spirituellen Dienstleister für eine private (Mit-)Veranlassung sprächen.

Das Finanzgericht lehnte einen Betriebsausgabenabzug ebenfalls ab. Die Kosten seien bereits deshalb nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, weil kein objektiver Zusammenhang zwischen den Dienstleistungen und den Umsatzsteigerungen erkennbar sei. Anders als bei Werbemaßnahmen wie Zeitungsinseraten oder TV-Spots bestehe kein wissenschaftlich belegter Erfahrungssatz, dass der geschäftliche Erfolg eines Unternehmens durch die Kontaktaufnahme mit einem spirituellen Wesen beeinflusst werden könne. Dies gelte selbst dann, wenn die Leistungen nach der subjektiven Überzeugung des Geschäftsführers für den Betrieb nützlich gewesen seien. Auf die Frage einer etwaigen privaten

(Mit-)Veranlassung komme es daher im Streitfall gar nicht an.

Handlungsempfehlung:

Sollen eher „unkonventionelle“ Maßnahmen zur Umsatzsteigerung ergriffen werden, so muss nachgewiesen werden, dass diese prinzipiell geeignet sind, den Umsatz zu steigern. Ob die Umsatzsteigerung dann tatsächlich gelingt, ist nicht von Belang.

5. Kein Vorsteuerabzug aus Leistungen zur Bewirtschaftung einer Betriebskantine

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.1.2014 (Aktenzeichen XI R 4/12) entschieden, dass ein Unternehmer aus einer von ihm bezogenen Leistung „Kantinenbewirtschaftung“ nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn diese Leistung ausschließlich dazu dienen soll, als sog. unentgeltliche Wertabgabe seinen Arbeitnehmern die Möglichkeit zu verschaffen, in der Betriebskantine verbilligt Speisen und Getränke zu beziehen. Weiterhin stellt das Gericht – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – fest, dass in dem Fall, in dem ein Unternehmer einen „Zuschuss“ zu den Bewirtschaftungskosten seiner von einem Dritten (Caterer) in dessen Namen und für dessen Rechnung betriebenen Betriebskantine leistet, der „Zuschuss“ Entgelt für eine vom Unternehmer bezogene Eingangsleistung „Kantinenbewirtschaftung“ sein kann.

Die Stpfl., eine GmbH, hatte die Bewirtschaftung ihrer Betriebskantine einem Caterer übertragen, der Speisen und Getränke im eigenen Namen und für eigene Rechnung an die Mitarbeiter der Stpfl. verkaufte. Das Warenangebot und die Preise waren in einem Bewirtschaftungsvertrag geregelt. Die Stpfl. zahlte dem Caterer laufende Zuschüsse. Streitpunkt war der Vorsteuerabzug der Stpfl. aus der Leistung „Kantinenbewirtschaftung“, die gegenüber der Stpfl. erbracht wurde und für die sie die Zuschüsse zahlte. Das Finanzamt versagte ihm mangels Leistungen für das Unternehmen der Stpfl. Der Bundesfinanzhof hat nun zwar Leistungen an die Stpfl. anerkannt, dennoch aber den Vorsteuerabzug nicht akzeptiert, weil der Leistungsbezug ausschließlich der unentgeltlichen Wertabgabe an die Arbeitnehmer diene.

Hinweis:

Korrespondierend zu dem fehlenden Vorsteuerabzug für den Unternehmer aus Eingangsrechnungen für den Kantinenbetrieb sind aber auch die unentgeltlichen Wertabgaben an die Arbeitnehmer in Form der verbilligten Mahlzeiten nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

6. Vorsteuerabzug bei Betrugsabsicht des Lieferers

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 13.2.2014 (Rechtssache C-18/13 – „Maks Pen EOOD“) erneut betont, dass der Versagung des Vorsteuerabzugs bei Lieferung in Betrugsabsicht enge Grenzen gesetzt sind. Die Versagung des Vorsteuerabzugs komme insbesondere nur dann in Betracht, wenn auf Grund der von den Steuerbehörden beigebrachten objektiven Umstände feststeht, dass der Stpfl. wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in einen Betrug einbezogen war. Der EuGH betont also die Nachweispflicht des Finanzamts.

Handlungsempfehlung:

Die deutsche Finanzverwaltung geht dagegen derzeit noch zu Lasten der Stpfl. von strengen Nachweispflichten der Stpfl. aus. So zuletzt das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 7.2.2014 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7100/12/10003, DOK 2014/116307). Aus diesem Grund sollte gerade in betrugsanfälligen Branchen oder bei Bezug von Waren von einem bislang noch nicht bekannten Lieferanten sehr sorgfältig dokumentiert werden, dass vom Stpfl. zuvor ausreichende Informationen über den Lieferanten und die getätigten Umsätze eingeholt wurden. Im Falle des Vorliegens einer Betrugsabsicht des Lieferers ist anzuraten, sich auf das Urteil des EuGH und damit auf die Nachweispflicht des Finanzamts zu berufen.

7. Vorsteuerabzug aus Vorleistungen, die in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem oder mehreren Ausgangssummen stehen

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist neben den formellen Bedingungen, wie dem Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung, dass die Vorleistungen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit Ausgangsleistungen stehen, die nach den gesetzlichen Regelungen den Vorsteuerabzug zulassen. So ist z.B. der Vorsteuerabzug gegeben, wenn die Eingangsleistung unmittelbar der Ausführung von im Inland steuerpflichtigen Lieferungen oder sonstigen Leistungen dient. Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangssummen, kann der Unternehmer dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten entgeltlichen Leistungen sind. In diesen Fällen stellt sich allerdings die Frage, ob und in welcher Höhe ein Vorsteuerabzug möglich ist, wenn die Eingangssummen sowohl solche sind, die ihrerseits den Vorsteuerabzug zulassen, als auch solche, die den Vorsteuerabzug nicht zulassen. Als Beispiel kann eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft genannt werden, die

selbst sowohl gewerbliche Einheiten umsatzsteuerpflichtig als auch Wohneinheiten umsatzsteuerfrei vermietet. Nur für erstere Umsätze ist der Vorsteuerabzug möglich.

Mit Urteil vom 24.4.2013 (Aktenzeichen XI R 25/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens regelmäßig auf das Verhältnis der gesamten Umsätze im Besteuerungszeitraum abzustellen ist. Ein im Voranmeldungsverfahren vorläufiger Aufteilungsschlüssel ist im Rahmen der Jahreserklärung zu überprüfen und ggf. anzupassen. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 10.4.2014 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7306/13/10001, DOK 2014/0338741) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung allgemein angewandt wird.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen ist also nach Ablauf des Jahres der Vorsteueraufteilungsmaßstab zu überprüfen und ggf. in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung eine Korrektur vorzunehmen.

8. Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus Anzahlungen

Aus Anzahlungsrechnungen steht – unter den sonstigen Bedingungen – dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug zu. Mit Urteil vom 13.3.2014 (Aktenzeichen C-107/13) hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass seitens des Leistungsempfängers die Pflicht zur Rückerstattung der Vorsteuer aus einer Anzahlungsrechnung an das Finanzamt besteht, wenn sich herausstellt, dass die zugrundeliegende Leistung tatsächlich nicht erbracht wird. Dies gelte unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer auf die Anzahlung selbst berichtigt oder ob die Anzahlung tatsächlich zurückgezahlt wird.

Im zugrundeliegenden Sachverhalt wurde eine Getreidelieferung von einem in Bulgarien ansässigen Unternehmen A bestellt. Lieferant sollte ein ebenfalls in Bulgarien ansässiges Unternehmen B sein. Vor der Lieferung wurde eine Anzahlung geleistet. Aus der korrekt gestellten Anzahlungsrechnung machte der Leistungsempfänger A die Vorsteuer geltend. Die Lieferung selbst kam nicht zustande, u.a. deshalb, weil der Lieferant nicht die Lizenz besaß, Getreidehandel zu betreiben. Der EuGH hat entschieden, dass ein Vorsteuerabzug aus der Anzahlung zu korrigieren ist, wenn klar ist, dass die zugrundeliegende Leistung nicht erbracht werden wird. Dies gelte unter der Annahme, dass davon ausgegangen wird, dass der Vorsteuerabzug nicht im Rahmen eines möglichen betrügerischen Verhaltens erfolgte. Dieses Urteil zum bulgarischen Umsatzsteuerrecht ist auf das deutsche Recht übertragbar.

Hinweis:

Der Unternehmer, der die Anzahlungsrechnung ausgestellt hat, muss diese gegenüber dem anderen Unternehmer stornieren. Ansonsten wird die ausgewiesene Umsatzsteuer dennoch geschuldet, auch wenn tatsächlich keine Leistung erbracht worden ist.

9. Leistungsaustausch oder Schadensersatz

Im Umsatzsteuerrecht ist genau zwischen einem Leistungsaustausch einerseits (der der Umsatzsteuer unterliegt) und einem echten Schadensersatz (der nicht der Umsatzsteuer unterliegt) zu unterscheiden. Mit Urteil vom 16.1.2014 (Aktenzeichen V R 22/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch insbesondere dann vorliegen, wenn ein Unternehmer auf eine ihm zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet.

Im Urteilsfall hatte die Stpfl. mit einer Kundin einen Vertrag über eine EDV-Dienstleistung abgeschlossen. Der Vertrag sah eine Kündigungsfrist von neun Monaten zum Jahresende vor. Mit Schreiben vom 16.10.2002 kündigte die Kundin den Dienstleistungsvertrag zum Ablauf des 31.12.2003. Gleichzeitig erklärte sie jedoch, dass sie bereits mit Ablauf des 31.12.2002 keine Dienstleistungen der Stpfl. mehr in Anspruch nehmen werde. Auf Grund der vorzeitigen Vertragsbeendigung schlossen die Stpfl. und die Kundin einen Vergleich. Darin wurde u.a. vereinbart, dass die Stpfl. als Vergütung für nicht erbrachte Leistungen bzw. als „Schadensersatz“ eine Geldzahlung von der Kundin erhält. Diese Zahlung behandelte die Stpfl. umsatzsteuerlich als nicht steuerbaren Schadensersatz.

Der Bundesfinanzhof hingegen hat in seinem Urteil festgestellt, dass die „Schadensersatzzahlung“ der Umsatzsteuer unterliegt. Das Gericht geht von einem Leistungsaustausch aus, weil die Stpfl. mit ihrem in dem Vergleich vereinbarten entgeltlichen Verzicht auf ihre Rechte aus dem IT-Dienstleistungsvertrag eine steuerbare sonstige Leistung erbracht hat. Die Kundin habe durch den Vergleich einen Vorteil erlangt, weil sie ohne weitere (gerichtliche) Streitigkeiten vorzeitig aus dem erst mit Wirkung ab 1.1.2004 gekündigten Vertrag entlassen worden ist. Der Vergleich stellt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs als vertragliche Vereinbarung einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung der Stpfl. in Form des Verzichts und dem von ihr empfangenen Entgelt her. Dies genüge für die Annahme eines Leistungsaustauschs.

Hinweis:

Bei Leistungen auf Grund eines gegenseitigen Vertrags (z.B. einer Vergleichsvereinbarung) sind die Voraussetzungen für das Vorliegen eines der Umsatzsteuer unterliegenden Leistungsaustauschs regelmäßig erfüllt.

10. Keine Minderung der Umsatzsteuer bei Kassenfehlbeträgen

Das Finanzgericht Köln hatte über folgenden Fall zu urteilen: Der Unternehmer betrieb in mehreren Filialen den Einzelhandel mit Büchern und Zeitschriften. Im Rahmen einer durch das Finanzamt durchgeführten Betriebsprüfung stellte dieses fest, dass der Unternehmer die durch Vergleich der Soll- und der Istbestände ermittelten Kassenfehlbeträge als Entgeltminderungen bei den zu 7 % umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen behandelt hatte. Die Ursachen für diese Kasendifferenzen lagen nach Auffassung des Prüfers in Irrtümern bei Bargeldrückgaben, unbelegten Bargeldausgaben und unbefugten Entnahmen von Bargeld

(Diebstähle etc.). Der Prüfer und dem folgend auch das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass die Kassenfehlbeträge nicht zu einer Minderung der Umsatzsteuer führten. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage für die Umsätze werde durch die Fehlbeträge nicht bewirkt. Die Netto-Kassenfehlbeträge seien daher als umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu behandeln.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 23.10.2013 (Aktenzeichen 4 K 266/10) diese Auffassung bestätigt. Insbesondere konnten die Ursachen für die Kassenfehlbeträge nicht hinreichend geklärt werden. Es war nicht zu klären, inwiefern die Kassenfehlbeträge auf überhöhten Geldrückgaben beruhten. Nur sofern eindeutig feststeht, dass die Fehlbeträge auf Irrtümer bei der Bargeldrückgabe zurückzuführen sind, komme eine Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage in Betracht. In diesem Fall gelte als Kaufpreis nicht das Vereinbarte, sondern das, was tatsächlich vereinnahmt wird. Vereinnahmt werde das, was als Ergebnis des Geldwechselgeschäfts übrig bleibt und in die Kasse gelegt werden kann. Können hingegen andere Gründe, wie z.B. Diebstahl, nicht ausgeschlossen werden, dürfe eine Minderung in Höhe der Nettokassendifferenz nicht erfolgen.

Hinweis:

Kassenfehlbeträge mindern also die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage im Grundsatz nicht. Dies kann nur dann anders sein, wenn die Ursachen für die Kassenfehlbeträge ausreichend nachgewiesen werden; die auf überhöhten Geldrückgaben beruhenden Kassenfehlbeträge mindern dann die Umsatzsteuer.

IV. Für Personengesellschaften

1. Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung – Gefahr der Gewerblichkeit bei Freiberufler-Personengesellschaften

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf in dem Urteil vom 19.9.2013 (Aktenzeichen 11 K 3969/11 F) lässt bereits die fehlende Beteiligung am laufenden Gewinn eines Unternehmens das Mitunternehmerisiko und damit im Ergebnis die Mitunternehmerschaft entfallen. Eine mitunternehmerische Beteiligung setze die Teilhabe am Erfolg bzw. den Gewinnchancen des Unternehmens zwingend voraus. Diese Teilhabe werde nicht durch eine Umsatzbeteiligung begründet. Ein Gesellschafter, der nicht als Mitunternehmer angesehen wird, werde steuerlich wie ein Fremdkapitalgeber behandelt. Die Gewinnanteile der nicht mitunternehmerisch beteiligten Gesellschafter seien im Regelfall Betriebsausgaben. Nicht mitunternehmerisch beteiligte Gesellschafter seien nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einzubeziehen; deren Anteil sei bereits bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen. Die fehlende Teilhabe am Erfolg des Unternehmens könne auch nicht durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen werden.

Im Urteilsfall ging es um den Zusammenschluss von Freiberuflern (Augenärzten). Eine Gesellschafterin war bis zum 31.3.2001 zu 0 % an den materiellen Werten

der Gemeinschaft beteiligt und konnte mit Wirkung zum 31.3.2001 ein Drittel der Praxis erwerben. Hinsichtlich der Gewinnabrede vereinbarten die Parteien, dass diese Gesellschafterin bis zum 31.3.2001 jährlich 37 % vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200 000 DM und 42 % vom eigenen Honorarumsatz für die darüber liegende Summe erhielt, sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wurde. Nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung (Erwerb von einem Drittel der Praxis) sollte sie einen Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend ihrer Beteiligung erhalten.

Hinweis:

Da bei Personengesellschaften die Rechte und Pflichten der Gesellschafter sehr frei geregelt werden können und in der Praxis auch nur selten dem Leitbild des Handelsgesetzbuchs entsprechen, müssen im jeweiligen Einzelfall die Regelungen des Gesellschaftsvertrags sorgfältig gewürdigt werden.

Die besondere Brisanz der Feststellung der fehlenden Mitunternehmerstellung der einen Gesellschafterin liegt nun aber in Folgendem: Sind Freiberufler in einer Personengesellschaft zusammengeschlossen, so werden nur dann freiberufliche Einkünfte erzielt, wenn die Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung aller Gesellschafter geprägt ist. Dies war bezüglich der von der nicht als Mitunternehmerin eingestufteten Gesellschafterin eigenverantwortlich behandelten Patienten nicht der Fall. Nach Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf liegen nun – so die Entscheidung in dem Parallelverfahren unter dem Aktenzeichen 11 K 3969/11 G – insgesamt gewerbliche Einkünfte der Mitunternehmerschaft vor.

Hinweis:

Zu dem dargestellten und von dem Finanzgericht Düsseldorf entschiedenen Fall ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 63/13 die Revision anhängig.

2. Wegfall der erbschaftsteuerlichen Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens

Nach derzeit geltendem Recht können Anteile an einer Personengesellschaft unter bestimmten Bedingungen erbschaftsteuerlich begünstigt übertragen werden. Die Begünstigung reicht bis zu einer vollständigen Freistellung von der Erbschaftsteuer.

Handlungsempfehlung:

Diese sehr deutliche Begünstigung von Unternehmensvermögen steht aktuell auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts (Aktenzeichen 1 BvL 21/12). Es wird erwartet, dass das Gericht noch in diesem Jahr eine Entscheidung fällt. Nach derzeitigem Erkenntnisstand kann aktuell noch das in vielen Fällen sehr günstige Recht genutzt werden. Vor dem Hintergrund der bevorstehenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts sollte bei anstehenden Schenkungen über Unternehmensvermögen bzw. Anteilen an einer Personengesellschaft jetzt noch sorgfältig geprüft werden, ob eine Schenkung Sinn macht und diese sollte dann ggf. kurzfristig vollzogen werden. Der nicht vollständig auszuschließende Fall, dass das Bundesverfassungsgericht das derzeitige Recht rück-

wirkend für nicht rechtens erklärt, kann durch eine Vertragsklausel abgesichert werden.

Die Vergünstigung ist aber an verschiedene Bedingungen geknüpft. Insbesondere darf die begünstigt übertragene Beteiligung an der Personengesellschaft innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach dem unentgeltlichen Erwerb nicht veräußert werden. Mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen II R 36/12) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass es unmaßgeblich ist, aus welchem Grund die Veräußerung erfolgt und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig stattfindet. Im Streitfall hatte die Erbin einen Teil der KG-Anteile zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen hingegeben. Dies sei im Grunde eine schädliche Veräußerung.

Andererseits hat der Bundesfinanzhof auch zu Gunsten des Stpfl. entschieden, dass dann, wenn der Erwerber bereits vorher Gesellschafter der Personengesellschaft war und nun noch weitere Anteile unentgeltlich und begünstigt erhält, eine spätere Veräußerung eines Teilanteils nur dann und insoweit schädlich ist, als dieser veräußerte Anteil höher ist als der ursprüngliche Gesellschaftsanteil (vor dem weiteren unentgeltlichen Erwerb). Der Bundesfinanzhof unterstellt also zu Gunsten des Stpfl., dass zunächst der schon bestehende Anteil und erst dann der begünstigt übertragene Teilanteil veräußert wird. In diesen Konstellationen ist also nicht jedwede Veräußerung schädlich.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist der Behaltenszeitraum sehr sorgfältig zu überwachen, da ein Verstoß gegen die Behaltensregeln zu deutlichen Steuerbelastungen führen kann.

V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Einkünfte im Rahmen eines Schneeballsystems

Kapitalanlagen werden nicht selten in betrügerischer Absicht so konstruiert, dass die hohen Renditeversprechen tatsächlich nicht erwirtschaftet werden, sondern die vermeintlichen Ertragsgutschriften aus anderen Neuanlagen bedient werden. Dies wird als Schneeballsystem bezeichnet. Oftmals werden die vermeintlich ausgewiesenen Renditen letztlich nur buchmäßig gutgeschrieben, nach einiger Zeit kommt es aber zum Zusammenbruch des Systems, so dass der Anleger tatsächlich keine Erträge ausgezahlt bekommt. In diesen Fällen ist fraglich, ob und welche Einkünfte der Anleger zu versteuern hat. Bei Kapitaleinkünften gilt das Zuflussprinzip, d.h. Einkünfte sind nur dann zu versteuern, wenn dem Anleger tatsächlich die Erträge zufließen. Allerdings setzt dies nicht zwingend eine Auszahlung der Erträge voraus. Ein Zufluss wird vielmehr auch dann angenommen, wenn der Anleger in sonstiger Weise über die Erträge verfügt. Dies kann z.B. gegeben sein, wenn eine Gutschrift in den Büchern des Schuldners erfolgt und es sich im Übrigen um einen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldner handelt.

So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.2.2014 (Aktenzeichen VIII R 25/12) bestätigt, dass Gutschriften aus Schneeballsystemen zu Einnahmen aus Kapi-

talvermögen führen, wenn der Betreiber des Schneeballsystems bei entsprechendem Verlangen des Anlegers zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Auszahlung der gutgeschriebenen Beträge leistungsbereit und leistungsfähig gewesen wäre. Einschränkung hat das Gericht aber auch entschieden, dass es an der Leistungsbereitschaft des Betreibers des Schneeballsystems fehlen kann, wenn er auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandelt. Einer solchen Verweigerung oder Verschleppung der Auszahlung stehe es nicht gleich, wenn der Betreiber des Schneeballsystems den Anlegern grundsätzlich die Wiederanlage nahelegt, um den Zusammenbruch des Schneeballsystems zu verhindern, die vom Anleger angeforderten Teilbeträge allerdings tatsächlich doch auszahlt.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen ist eine Dokumentation hilfreich, aus der die wirtschaftliche Entwicklung der Anlagegesellschaft möglichst genau hervorgeht. Sollen der Besteuerung zu unterwerfende Einkünfte vermieden werden, so müsste der Anleger nachweisen, dass die Anlagegesellschaft zur Auszahlung der gutgeschriebenen Erträge nicht in der Lage war und ist.

2. Neues Musterverfahren zur Abgeltungsteuer

Seit Einführung der Abgeltungsteuer ist im Bereich der Kapitaleinkünfte ein Abzug tatsächlich entstandener Werbungskosten grundsätzlich nicht mehr möglich. Diese sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag von 801 € bzw. 1 602 € (bei Zusammenveranlagung von Ehegatten) abgegolten. Ob diese gesetzliche Vorgabe mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Einklang steht, ist umstritten. Nunmehr ist erneut ein diesbezügliches Klageverfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 18/14 beim Bundesfinanzhof anhängig. In diesem Fall hatten die Steuerzahler ein Darlehen zur Finanzierung ihrer Kapitalanlage aufgenommen. Das Finanzamt will die tatsächlich angefallenen Finanzierungszinsen – über den Sparer-Pauschbetrag hinaus – nicht steuermindernd berücksichtigen. Dagegen richtet sich das Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof.

Der Bundesfinanzhof hat damit über ein weiteres Verfahren zum Werbungskostenabzug zu entscheiden. In einem anderen, bereits seit dem Jahr 2013 anhängigen Revisionsverfahren geht es um einen Fall, bei dem der persönliche Steuersatz des Stpfl. unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt. Im Streitfall wurde ein Antrag auf Günstigerprüfung gestellt. Die Kapitaleinkünfte wurden deshalb in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen und unterlagen dem tariflichen Steuersatz. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte es diesbezüglich für unzulässig erklärt, dass der Werbungskostenabzug beschränkt wird und es ließ im Rahmen der Günstigerprüfung den Abzug tatsächlicher Werbungskosten zu. Gegen diese Entscheidung hat die Finanzverwaltung Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt (Aktenzeichen des Revisionsverfahrens: VIII R 13/13). In dem o.g., unter dem Aktenzeichen VIII R 18/14 ebenfalls beim Bundesfinanzhof verhandelten Fall liegt der persönliche Steuersatz der Stpfl. mit rund 27 % leicht über dem Abgeltungsteuersatz.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollte vorsorglich ein Werbungskostenabzug geltend gemacht werden. Ein diesbezügliches Einspruchsverfahren kann dann bis zur Entscheidung in den genannten Fällen ruhen.

3. Altverluste aus Aktiengeschäften doch noch nach dem 31.12.2013 verrechenbar?

Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften, die bis zum 31.12.2008 entstanden waren, konnten auch nach damaligem Recht nicht mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Vielmehr wurden die Verluste in Folgejahre vorgetragen und dort mit angefallenen Gewinnen aus Wertpapierveräußerungen verrechnet. Mit der Neuregelung über die Einkünfte aus Wertpapiergeschäften im Jahr 2009 wurde eine gesetzliche Übergangsregelung für bis zum 31.12.2008 entstandene Verluste eingeführt, wonach diese bis zum 31.12.2013 mit erzielten Wertpapierveräußerungsgewinnen verrechnet werden konnten. Zum 31.12.2013 noch bestehende Altverluste sind nach der gesetzlichen Übergangsregelung endgültig verfallen.

Nun mehren sich in der Literatur die Stimmen, die diese Übergangsregelung für verfassungswidrig halten und damit die Chance sehen, dass auch nach dem 31.12.2013 noch Gewinne aus Aktiengeschäften mit diesen Altverlusten verrechnet werden können.

Handlungsempfehlung:

Konnten bis Ende 2013 nicht alle Altverluste verrechnet werden, so sollte für 2014 eine Verrechnung beantragt und ein ablehnender Bescheid offen gehalten werden.

4. Darlehensverhältnisse zwischen Angehörigen

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 Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.4.2014 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2144/07/10004, DOK 2014/0061930) weist die Finanzverwaltung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.10.2013 (Aktenzeichen X R 26/11) hin, welches die Finanzverwaltung nun allgemein anwendet. Der Bundesfinanzhof hatte sich zu Darlehensverhältnissen zwischen Angehörigen, die nicht nur dem Interesse des Schuldners an der Erlangung zusätzlicher Mittel außerhalb einer Bankfinanzierung dienen, sondern auch das Interesse des Gläubigers an einer gut verzinslichen Geldanlage berücksichtigen, geäußert. Als Maßstab für den Fremdvergleich könnten nicht allein die Vertragsgestaltungen, die zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten üblich sind, sondern ergänzend auch Vereinbarungen aus dem Bereich der Geldanlage heranzuziehen sein.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall können sich die vertraglichen Vereinbarungen, z.B. hinsichtlich der Zinshöhe und der Zinszahlung (regelmäßige Zinsauszahlung oder Stehenlassen der Zinsen), also auch an den Kapitalanlagemöglichkeiten des Gläubigers orientieren. In der Praxis

sollten die Interessen der beteiligten Parteien möglichst umfassend dokumentiert werden.

VI. Für Hauseigentümer**1. Erbengemeinschaft als selbständiger Rechtsträger in der Grunderwerbsteuer**

Mit Urteil vom 12.2.2014 (Aktenzeichen II R 46/12) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine Erbengemeinschaft selbständiger Rechtsträger i.S.d. Grunderwerbsteuerrechts sein kann. Im Streitfall ging es nicht um den Erwerb eines Grundstücks, sondern um die Erfüllung eines der im Grunderwerbsteuerrecht gesondert geregelten Ersatztatbestände. Diese erfassen insbesondere Rechtsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Ebene, die ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nach dem Erwerb eines Grundstücks gleichstehen. Mit dem Erwerb von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft wird der Inhaber der Anteile so behandelt, als habe er die zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstücke von der Gesellschaft, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen, selbst erworben. Ein solcher Fall ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch bei einer Erbengemeinschaft gegeben, die insgesamt mehr als 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft erwirbt. Dies könne z.B. dadurch geschehen, dass die Beteiligung der Erbengemeinschaft an einer grundbesitzenden Gesellschaft durch Hinzuerwerb weiterer Anteile oder durch eine Kapitalerhöhung auf 95 % oder mehr der Anteile dieser Gesellschaft erhöht wird. Auf die einzelnen Erbanteile der Miterben sei dagegen nicht abzustellen, weil die Erbengemeinschaft als einheitlicher Rechtsträger anzusehen sei. Im Streitfall hatte eine Erbengemeinschaft im Zuge verschiedener gesellschaftsrechtlicher Vorgänge alle Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft erworben und damit den Tatbestand des Grunderwerbsteuergesetzes verwirklicht.

Handlungsempfehlung:

Das Gericht stellt aber auch klar, dass in dem Fall, in dem die Anteile an einer Gesellschaft bereits auf Grund eines vorausgegangenen Rechtsgeschäfts in einer Hand vereinigt sind, weil das erforderliche Quantum von 95 % der Anteile erfüllt ist, der Erwerb der restlichen Anteile nicht zusätzlich der Besteuerung unterliegt. In einschlägigen Fällen ist also zu prüfen, ob bereits bei früheren gesellschaftsrechtlichen Vorgängen Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde.

2. Berichtigung zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden

Der Bundesfinanzhof hatte sich mit der Frage auseinandersetzen, auf welche Weise eine zu hohe Abschreibung bei Gebäuden im Privatvermögen berichtigt werden kann, wenn die entsprechenden Steuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden können.

Hintergrund ist, dass im Einkommensteuergesetz die Abschreibungssätze für Gebäude vorgegeben sind. Im Grundfall sind Wohngebäude über 50 Jahre, also mit jährlich 2 % abzuschreiben. Hiervon abweichend konnten bei Gebäuden im Privatvermögen unter bestimmten Voraussetzungen Abschreibungsbeträge in festen,

über die Nutzungsdauer fallenden Staffelsätzen zwischen 7 % und 1,25 % (sog. degressive AfA) abgezogen werden. Sind für ein Gebäude allerdings Sonderabschreibungen vorgenommen worden, wie z.B. eine Zeitlang in den östlichen Bundesländern, ist gesetzlich vorgeschrieben, dass sich die AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung nach dem Restwert und den unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden gleichbleibenden Staffelsätzen (sog. lineare AfA) bemisst.

Im Streitfall hatte der Kläger zunächst Sondergebietsabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz i.H.v. 50 % der von ihm für den Erwerb eines Mehrfamilienhauses im Jahr 1995 geleisteten Anzahlung in Anspruch genommen und anschließend nach Fertigstellung und Ablauf des Begünstigungszeitraums das Gebäude – entgegen den gesetzlichen Vorgaben – ab 1996 degressiv nach festen Staffelsätzen abgeschrieben. Nachdem das Finanzamt 2009 festgestellt hatte, dass die degressive AfA zu Unrecht in Anspruch genommen worden war, berichtigte es in den (verfahrensrechtlich noch offenen) Streitjahren 2007 bis 2009 die AfA, indem es die (typisierte) 50-jährige Gesamtnutzungsdauer um den fünfjährigen Begünstigungszeitraum der Sonderabschreibung verringerte und den so neu ermittelten AfA-Satz von 2,22 % auf den nach Abzug der bereits geltend gemachten AfA-Beträge ermittelten Restwert des Gebäudes bis zur vollen Absetzung in Abzug brachte. Da das Abschreibungsvolumen auf Grund der überhöhten Abschreibung in den bestandskräftigen Veranlagungen der Vorjahre zum 1.1.2007 bereits auf 41 784 € reduziert war, konnte nur noch für die Jahre 2007 bis 2009 eine entsprechende Abschreibung gewährt werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.11.2013 (Aktenzeichen IX R 12/13) die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung der AfA bestätigt. Das Gericht hat zunächst entschieden, dass eine degressive AfA nach Vornahme einer Sonderabschreibung ausgeschlossen ist. Sind für ein Gebäude in einem Veranlagungszeitraum daher Sonderabschreibungen vorgenommen worden, bemesse sich nach Ablauf des Begünstigungszeitraums die Restwertabschreibung nach dem unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden linearen Prozentsatz. Wurden degressive Abschreibungen zu Unrecht vorgenommen, sei die Berichtigung zu hoch vorgenommener und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer AfA bei Gebäuden im Privatvermögen in folgender Weise vorzunehmen: Ab dem ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Jahr werden die gesetzlich vorgeschriebenen Abschreibungssätze auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des noch vorhandenen Restbuchwerts angewendet. Damit kommt es im Ergebnis zu einer Verkürzung der Abschreibungsdauer, weil nach Abzug der unzulässigen AfA-Beträge von einem geringeren Restwert ausgegangen wird.

Handlungsempfehlung:

Der Abschreibungsverlauf sollte sorgfältig anhand eines Abschreibungsplans verfolgt werden. Dies erscheint gerade wegen des sehr langen Abschreibungszeitraums in der Praxis wichtig.

3. Grundstückserwerb gegen unentgeltliche Pflegeleistung

Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen stellt mit Verfügung vom 21.2.2014 (Aktenzeichen S 4521 – 128 – St 262) klar, dass die in einem Grundstücksvertrag eingegangene Verpflichtung des Erwerbers, den Veräußerer im Bedarfsfall unentgeltlich zu pflegen, eine Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung darstellt und damit in die Ermittlung der Grunderwerbsteuer einzu beziehen ist. Der Jahreswert der Leistung richtet sich nach dem Umfang der Pflege, die wiederum vom Grad der Bedürftigkeit abhängt. Ist der Erwerber eine ausgebildete Pflegekraft, sind die Leistungen mit den Sätzen nach § 36 SGB XI anzusetzen. Ist der Erwerber keine ausgebildete Kraft, sind die Leistungen mit den Sätzen für das Pflegegeld nach § 37 SGB XI zu bewerten.

Hinsichtlich der Steuerfestsetzung ist zu unterscheiden:

- Die Gegenleistung ist sofort zu besteuern, wenn die Pflegebedürftigkeit bei Vertragsabschluss schon besteht.
- Besteht die Pflegebedürftigkeit bei Vertragsabschluss noch nicht, ist sie aufschiebend bedingt; ihr Entstehen hängt nämlich davon ab, ob der Veräußerer jemals pflegebedürftig wird. Falls es sich um eine persönlich vom Erwerber zu erbringende Leistung handelt, ist die Verpflichtung außerdem davon abhängig, dass der Erwerber den Eintritt der Pflegebedürftigkeit erlebt und dass er zur Pflege im Stande ist. Die Grunderwerbsteuer ist in diesem Fall ohne Berücksichtigung der Pflegeverpflichtung festzusetzen. Tritt später die Bedingung ein, so ist dies vom Grundstückserwerber dem Finanzamt anzuzeigen, damit eine Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer erfolgen kann.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen der unentgeltlichen Grundstücksübertragung gegen Vereinbarung von Pflegeleistungen ist zu beachten, dass durch die anfallende Grunderwerbsteuer eine Zahlungsverpflichtung besteht. Es sollte im Vorfeld eine Ermittlung erfolgen, um die Folgen abschätzen zu können.

4. Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

Bei vermieteten Immobilien können laufende Abschreibungen nur auf die Immobilie und nicht auf das Grundstück vorgenommen werden, da der Grund und Boden selbst keinem Werteverzehr unterliegt. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für AfA von Gebäuden ist es in der Praxis häufig erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, und den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sog. Restwertmethode aufzuteilen, bei der vom Kaufpreis lediglich der anhand der Bodenrichtwerte ermittelte Wert des Grund und Bodens abgezogen und der verbleibende Betrag dem Gebäude zugeordnet wird. Insbesondere bei Kaufpreisen unter Marktniveau ent-

stehen hier oftmals Missverhältnisse. Vielmehr hat die Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits zu erfolgen. Die Finanzverwaltung stellt hierzu eine Arbeitshilfe als Excel-Datei zur Verfügung, die es unter Berücksichtigung der Rechtsprechung ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen.

Handlungsempfehlung:

Anzuraten ist eine Aufteilung des Kaufpreises bereits im Kaufvertrag. Solange die so festgeschriebene Aufteilung nicht offensichtlich falsch ist, ist diese der Besteuerung zu Grunde zu legen. Im Übrigen ist die von der Finanzverwaltung bereitgestellte Arbeitshilfe eine sinnvolle Erleichterung für die Praxis. Um nachteilige Folgen zu vermeiden, sollte die Aufteilung mit Hilfe steuerlicher Beratung abgesichert werden.

VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

1. Neuregelung zum Kirchensteuerabzugsverfahren: Einbehalt von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge

Kapitalerträge, die natürliche Personen im Rahmen ihres steuerlichen Privatvermögens erzielen, werden einkommensteuerlich – abweichend von den übrigen Einkünften – mit dem sog. Abgeltungsteuersatz (25 %) erfasst. Die sog. Abgeltungsteuer wird i.d.R. durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle einbehalten und für den Stpfl. an das Finanzamt abgeführt. Hinsichtlich der auf diese Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer gilt derzeit, dass die Stpfl. bei deren Erhebung aktiv mitwirken müssen. Einerseits kann ein Antrag z.B. bei den Kreditinstituten gestellt werden, so dass dort die Kirchensteuer auf die Abgeltungsteuer einbehalten und abgeführt wird. Andererseits ist es auch möglich, auf einen solchen Antrag zu verzichten und die erzielten Kapitalerträge i.V.m. der Einkommensteuererklärung bei seinem Finanzamt zu erklären, welches dann die Kirchensteuer nachträglich erhebt.

Ab dem 1.1.2015 tritt nun diesbezüglich eine Verfahrensänderung in Kraft. Anders als bisher besteht grds. zukünftig kein Wahlrecht mehr, ob die Kirchensteuerbeträge durch die auszahlende Stelle einbehalten werden oder ob die Festsetzung im Veranlagungsverfahren erfolgt. Zukünftig müssen die die Kapitalertragsteuer einbehaltenden Institute beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) unter Verwendung der Steueridentifikationsnummer und des Geburtsdatums des Kunden abfragen, ob dieser kirchensteuerpflichtig ist. Ist dies der Fall, so ist zwingend Kirchensteuer auf die Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Im Gegenzug sind nun aber – neben Kreditinstituten und Versicherungen – auch alle weiteren Gesellschaften, die Ausschüttungen an natürliche Personen als Gesellschafter leisten, zu diesem Vorgehen verpflichtet. Dies betrifft also z.B. die GmbH mit Gewinnausschüttungen an ihre Gesellschafter oder auch die Auszahlung von Gewinnanteilen an stille Gesellschafter oder partiarische Darlehensgeber. Daher sind auch

diese Gesellschaften nun gesetzlich verpflichtet, jährlich die für den automatisierten Kirchensteuerabzug notwendigen Daten beim BZSt abzurufen und im Ausschüttungs- bzw. Auszahlungsfall den Kirchensteuerabzug vorzunehmen (automatisierter Datenabruf).

Diese Abfrage muss jedes Jahr im Zeitraum vom 1.9. bis 31.10. – und zwar erstmals schon in 2014 – durchgeführt werden. Da allerdings die Gesellschafter der Weitergabe ihrer Informationen zur Religionszugehörigkeit gegenüber dem BZSt widersprechen können (mittels einer Sperrvermerkserklärung auf einem amtlichen Vordruck), sind sie im Vorfeld – ebenfalls jährlich – über die Abfrage zu informieren und auf das Widerspruchsrecht hinzuweisen. Über eingelegte Sperrvermerke informiert das BZSt i.Ü. alljährlich das jeweilige Wohnsitzfinanzamt, da der Stpfl. in diesen Fällen zur Abgabe einer entsprechenden Steuererklärung verpflichtet ist.

Hinweis:

Auch wenn das Verfahren erst für Ausschüttungen ab 2015 gilt, besteht für GmbHs auf Grund des Abfragezeitraums schon jetzt Handlungsbedarf, und zwar unabhängig von der Frage, ob Ausschüttungen für 2015 überhaupt geplant sind. Denn der automatisierte Datenabruf ist infolge der gesetzlichen Neuregelung auch, allein auf Grund der Möglichkeit, Ausschüttungen durchzuführen, für GmbHs verpflichtend. Dies gilt selbst dann, wenn die Religionszugehörigkeit der Gesellschafter den Gesellschaften bereits bekannt ist (z.B. bei sog. Ein-Mann-GmbHs).

Handlungsempfehlung:

Es wird folgendes Vorgehen empfohlen:

1. Zunächst sind die Gesellschafter zeitnah über die gesetzliche Neuregelung und dabei insbesondere über das Widerspruchsrecht zu informieren. Die Benachrichtigung hat so zeitig zu erfolgen, dass den Gesellschaftern noch die Möglichkeit verbleibt, bis spätestens zum 30.6. der Weitergabe der Information zu widersprechen.

2. Dann sollten die Gesellschaften prüfen, ob ihnen die für die Abfrage der Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) beim BZSt erforderlichen Angaben ihrer Gesellschafter vorliegen, nämlich die Steueridentifikationsmerkmale sowie die Geburtsdaten sämtlicher abzufragender Gesellschafter.

3. Schließlich sind die technischen Voraussetzungen der Abfrage der Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) zu schaffen. Hierzu bedarf es der Zertifizierung für das BZStOnline-Portal sowie der fachlichen Zulassung zum Kirchensteuerabzugsverfahren.

Nähere Informationen halten – neben der Homepage des BZSt – auch die steuerlichen Berater bereit, die ebenfalls mit dem weiteren jährlichen Verfahren der Abfrage der KiStAM beauftragt werden können. Die einmalige Registrierung durch die in der GmbH verantwortliche Person ist allerdings unabdingbar.

2. Schuldzinsen für die Finanzierung nachträglicher Anschaffungskosten einer aufgegebenen GmbH-Beteiligung als Werbungskosten abzugsfähig

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der 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. Als in die Berechnung dieses Gewinns bzw. Verlusts einzubeziehende sog. 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 sind.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH v. 29.10.2013 (Aktenzeichen VIII R 13/11, BStBl II 2014, 251) zu sehen, mit dem dieser seine bisherige Rechtsprechung zu Gunsten der Stpfl. weiterentwickelt hat. Im Streitfall hatte der mit 99 % beteiligte GmbH-Gesellschafter 1994 gegenüber einer Bank für die Schulden der GmbH eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen. Die GmbH ging 1995 in Konkurs und der Gesellschafter wurde im Jahr 1998 aus der Bürgschaft in Anspruch genommen, so dass ihm nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung entstanden. Zur Finanzierung der Verpflichtung nahm der Gesellschafter im Jahr 1998 ein Darlehen auf. Die insoweit im Streitjahr 2001 entrichteten Zinsen wollte er als Auflösungsverlust nach § 17 EStG geltend machen, was ihm das Finanzamt aber verwehrte.

Zu dieser Sachlage hat der BFH nun festgestellt,

- dass auf Grund des gesetzlichen Paradigmenwechsels im Jahr 1999 (sehr deutliche Absenkung der Mindestbeteiligungsquote in § 17 EStG, so dass im Grunde nahezu alle GmbH-Gesellschafter von dieser Vorschrift erfasst werden) entsprechend nachlaufende Schuldzinsen, die nicht durch den Veräußerungserlös oder die Verwertung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter beglichen werden können, grundsätzlich als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen abzuziehen sind, und
- dass nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung solche nachlaufenden Schuldzinsen bis einschließlich 1998 steuerrechtlich nicht abziehbar waren (weil sie der nicht steuerbaren Vermögensebene zugeordnet wurden).
- An der bisherigen Rechtsprechung hält der BFH nun explizit nicht mehr fest, d.h. nachträgliche Finanzierungskosten können unabhängig vom Jahr der Veräußerung oder der Aufgabe der Beteiligung als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH klargestellt, dass die Abziehbarkeit entsprechend nachlaufender Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unabhängig vom Zeitpunkt der

Aufgabe oder der Veräußerung der Beteiligung ist, d.h. auch für Zeiträume vor 1999 gilt. Der Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung spielt also keine Rolle, es kommt allein darauf an, dass die Zinszahlungen durch die Beteiligung an der GmbH ausgelöst wurden bzw. werden.

Für die Rechtslage seit Einführung der Abgeltungssteuer (1.1.2009), nach der der Werbungskostenabzug auf den Sparer-Pauschbetrag von 801 € begrenzt ist, steht allerdings noch die höchstrichterliche Klärung der Frage aus, ob die nachlaufenden Schuldzinsen von diesem Werbungskostenabzugsverbot erfasst werden. Insofern können die Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfsverfahrens nur im konkreten Einzelfall abgeschätzt werden.

3. Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags bei Organschaft: Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres und „wichtiger Grund“ bei vorzeitiger Vertragsbeendigung

Eine steuerliche Organschaft bietet die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinn und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss. Dies hatte der BFH dahingehend präzisiert, dass es fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, BStBl II 2011, 727, HFR 2011, 668).

Vor diesem Hintergrund ist die aktuelle BFH-Entscheidung vom 13.11.2013 (Aktenzeichen I R 45/12, DStR 2014, 643) zu sehen, der der BFH Grundsatzzfragen der körperschaftsteuerlichen Organschaft erörtert und dabei seine Rechtsprechung fortentwickelt hat.

Im Streitfall hatte eine GmbH mit ihrer einzigen Gesellschafterin, einer KG, im Mai 2005 einen Gewinnabführungsvertrag „auf die Dauer von fünf Jahren“ abgeschlossen, der nur aus wichtigem Grund kündbar war. Im November 2005 beantragte die GmbH die Umstellung des Wirtschaftsjahrs (d.h. die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs). Im März 2007 hoben die Beteiligten den Gewinnabführungsvertrag einvernehmlich auf und die KG veräußerte ihre Geschäftsanteile an der GmbH an eine Holding-GmbH, die Muttergesellschaft des deutschen Teilkonzerns.

Das Finanzamt erkannte daraufhin die Organschaft nicht an, was der BFH mit folgenden Überlegungen bestätigte:

- Die Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags scheiterte nicht grundsätzlich daran, dass die Organgesellschaft ihr Wirtschaftsjahr umstellt, soweit die feste Vertragslaufzeit (fünf Zeitjahre) unberührt bleibt.
- Die Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags scheiterte auch nicht daran, dass der Vertrag aus wichtigem Grund kündbar ist.

– Die Anerkennung des vorliegenden Gewinnabführungsvertrags scheiterte aber daran, dass im Streitfall gerade kein „wichtiger Grund“ für eine Kündigung vorgelegen habe.

Denn dem Steuerbegriff des wichtigen Grundes in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG komme eine steuerliche Eigenständigkeit zu, so dass auf die zivilrechtlichen Aspekte einer Vertragsauflösung aus wichtigem Grund nicht zurückgegriffen werden könne. Vielmehr müsse der Grund für die Vertragsbeendigung nach eigenen steuerrechtlichen Maßstäben objektiv vorliegen, z.B. bei wesentlichen Störungen der Vertragsbeziehungen, die bei Vertragsschluss nicht vorhersehbar waren.

Hinweis:

Aus dieser Entscheidung hervorzuheben ist die enge und vom Zivilrecht unabhängige Auslegung des steuerlichen Begriffs des „wichtigen“ Grundes in Abgrenzung zum Senatsurteil v. 12.1.2011 (Aktenzeichen I R 3/10, BStBl II 2011, 727). In einschlägigen Praxisfällen wird hier fachlicher Rat unverzichtbar sein. Ein wichtiger Grund kann nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere in der Veräußerung oder Einbringung der Organbeteiligung durch den Organträger, der Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft gesehen werden. Bei konzerninternen Veräußerungen ist nach dieser BFH-Entscheidung aber nun Vorsicht geboten.

4. Tilgung von Bürgschaftsverpflichtungen durch nur mittelbar beteiligten GmbH-Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit

Das FG Köln hat mit Urteil v. 28.5.2013 (Aktenzeichen 15 K 259/12, EFG 2014, 256) einen Sachverhalt entschieden, in dem der Geschäftsführer der Gesellschaft mittelbar selbst an dieser beteiligt war. Dieser Geschäftsführer hatte im Zuge eines Sanierungskonzepts eine selbstschuldnerische Bürgschaft für die GmbH i.H.v. 163 400 € übernommen, aus der er nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in 2009 vollumfänglich in Anspruch genommen wurde.

Während das Finanzamt die Berücksichtigung dieser Zahlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ablehnte, hat das FG Köln den Werbungskostenabzug mit folgenden Hinweisen zugelassen:

– Bei GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern könne die Übernahme einer Bürgschaft sowohl durch die Arbeitnehmerstellung als auch durch die Gesellschafterstellung veranlasst sein. Wenn dabei Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang stehen, seien sie nach der Rechtsprechung des BFH bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung haben (BFH v. 16.11.2011, VI R 97/10, BStBl II 2012, 343).

– Ist der Gesellschafter/Geschäftsführer nicht nur unwesentlich am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt, so gelte eine Bürgschaftsübernahme immer dann als durch die Gesellschafterstellung veranlasst, wenn ein steuermindernder Abzug der Aufwendun-

gen aus einer Anwendung des § 17 EStG möglich ist. Wäre daher im Streitfall der Geschäftsführer unmittelbar an der GmbH beteiligt gewesen, so wären nach Ansicht des BFH seine Aufwendungen auf Grund der Bürgschaft als Auflösungsverlust im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen gewesen, ein Werbungskostenabzug wäre dann ausgeschlossen.

– Im Urteilsfall war der Geschäftsführer, der erhebliche Gehalts- und Tantiemehzahlungen erhielt, allerdings nur mittelbar beteiligt, so dass die Bürgschaftsübernahme im Zusammenhang mit der Arbeitnehmergemeinschaft stand. Nach Auffassung des FG Köln verdrängt eine mittelbare Beteiligung den Zusammenhang mit der Arbeitnehmerstellung nicht, so dass der Werbungskostenabzug im Streitfall zu gewähren war. Ein Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsverpflichtung und dem Arbeitsverhältnis konnte angenommen werden, da die Geschäftsführer-Gehälter, die aufgrund des Anstellungsvertrags erzielt wurden, von der Bürgschaftshingabe abhängig waren.

Hinweis:

Das FG Köln hat explizit die Revision wegen der Frage zugelassen, ob bei mittelbarer Beteiligung – wie bei einer fehlgeschlagenen Beteiligung auch – eine Berücksichtigung der Verluste als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfolgen muss (unter dem Aktenzeichen VI R 58/13 beim BFH anhängig). In einschlägigen Praxisfällen sollte der entsprechende Werbungskostenabzug begehrt werden.

5. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Angemessene Gesamtausstattung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern

Mit Beschluss vom 9.10.2013 (Aktenzeichen I B 100/12, BFH/NV 2014, 385) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Angemessenheit der Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern für die Fälle der Bestellung mehrerer Geschäftsführer bestätigt: Die Bestimmung der angemessenen Gesamtausstattung von Gesellschafter-Geschäftsführern unterliege keinen festen Regeln. Vielmehr sei der angemessene Betrag im Einzelfall zu schätzen, wobei regelmäßig eine Bandbreite von Beträgen als angemessen angesehen werden müsse.

Bei der Bestellung mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer (insbesondere bei kleineren GmbHs) dürfe aber ein aus einer Gehaltsstrukturuntersuchung abgeleiteter Vergleichswert nicht rein schematisch mit der Anzahl der Geschäftsführer multipliziert werden. Vielmehr sei zu prüfen, wie eine mit Fremdgeschäftsführern bestückte Kapitalgesellschaft deren Leistung vergütet hätte. Dabei könne es im Einzelfall durchaus sachgerecht sein, einen für die Gesamtgeschäftsführung ermittelten Wert durch die Anzahl der Geschäftsführer zu dividieren. Ergänzend sei dabei stets aber auch zu prüfen, ob der so gefundene Wert im Hinblick auf besondere Aufgaben oder Qualifikationen des jeweiligen Geschäftsführers korrigiert werden muss. Im Streitfall hatte das FG mit Rücksicht darauf, dass beide Gesellschafter Geschäftsführer waren, einen Gehaltsabschlag von 25 % als angemessen erachtet und die

über die angemessene Gesamtausstattung hinausgehenden Zahlungen als vGA qualifiziert.

Hinweis:

Es ist anzuraten, für den Einzelfall in regelmäßigen Abständen eine Überprüfung der vereinbarten Gesellschafter-Geschäftsführergehälter durchzuführen.

b) Erdienenszeitraum bei einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer – generell und bei Hinterbliebenenversorgung

Mit Entscheidungen v. 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 26/12, www.stotax-first.de) und v. 27.11.2013 (Aktenzeichen I R 17/13, www.stotax-first.de) hat der BFH zur Frage des Erdienenszeitraums bei einer Pensionszusage Stellung genommen.

Im ersten Streitfall hatte eine GmbH dem mit 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Alter von 62 Jahren eine Pensionszusage erteilt, nach der dieser bei Ausscheiden aus der Firma mit Erreichen der Altersgrenze eine Altersrente von monatlich 500 € erhalten sollte. Die Altersgrenze wurde auf 67 Jahre festgelegt.

Im zweiten Streitfall hatte eine GmbH ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer im Dezember 1989 eine Pensionszusage mit Witwenversorgung zu Gunsten der konkret bezeichneten Ehefrau zugesagt, die in 1997 verstarb. In 1999 wurde eine Ergänzungsvereinbarung geschlossen, mit der die bisherige Witwenversorgung wieder aufleben sollte und zwar zu Gunsten der neuen Lebensgefährtin des Gesellschafter-Geschäftsführers, die dieser im Jahr 2000 heiratete.

In beiden Streitfällen war zu klären, ob die im Alter von 62 Jahren zugesagte Pension bzw. die Hinterbliebenenversorgung zu Gunsten der zweiten Ehefrau erdienbar waren. Der BFH hat in beiden Fällen zu Ungunsten der GmbHs entschieden.

Nach seiner ständigen Rechtsprechung stellt es – sowohl beim beherrschenden als auch beim nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer – ein starkes Indiz für die fehlende Erdienbarkeit dar, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage das 60. Lebensjahr bereits vollendet hat. Daran hält der BFH auch weiterhin fest, weil der Arbeitgeber nach der allgemeinen Lebenserfahrung nur noch mit einer zeitlich eng begrenzten Tätigkeit des Arbeitnehmers bis zum Eintritt des Pensionsfalls rechnen könne. Trotz der gestiegenen Lebenserwartungen bleibe das Risiko einer nachlas-

senden Arbeitsfähigkeit bestehen. Bei über 60-Jährigen könne weiterhin nicht von einer Erdienbarkeit der Pensionszusage ausgegangen werden. Der BFH hat im Übrigen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Prüfung der Erdienbarkeit insbesondere nicht im Hinblick darauf entbehrlich ist, dass die Pensionszusage auch in die Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtbezüge einbezogen wird.

Sieht eine Versorgungszusage eine individuelle Hinterbliebenenversorgung vor und verstirbt der begünstigte Ehegatte, so ist die Hinterbliebenenversorgung nach Auffassung des BFH endgültig entfallen. Soll zu einem späteren Zeitpunkt ein neuer Lebensgefährte/Ehegatte versorgt werden, gelte diese Hinterbliebenenversorgung als Neuzusage. Der Erdienenszeitraum beginne erneut zu laufen. Somit musste auch die Zusage der Hinterbliebenenversorgung im zweiten Streitfall als vGA qualifiziert werden. Eine steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage komme nur in Frage, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen. Bis zum vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand des Geschäftsführers lag im entschiedenen Fall allerdings nur ein Zeitraum von 8 Jahren und 10 Monaten, so dass die Witwenversorgung (zu Gunsten der zweiten Ehefrau) nicht mehr erdient werden konnte.

Handlungsempfehlung:

Betreffend die Frage der Erdienbarkeit hat der BFH seine strenge Linie untermauert; diese Kriterien sind in der Praxis sehr sorgfältig zu beachten.

Hinsichtlich der Hinterbliebenenversorgung kann nur angeraten werden, Versorgungszusagen von Gesellschafter-Geschäftsführern in der Praxis daraufhin zu überprüfen, ob sie eine individuelle oder eine kollektive Witwer-/Witwenversorgung vorsehen; ggf. sollten diese zu Gunsten einer kollektiven Witwer-/Witwenversorgung geändert werden. Dabei wird dann der bzw. die Versorgungsberechtigte nicht namentlich benannt, sondern lediglich auf die Eigenschaft des/der in gültiger Ehe lebenden Ehegatten/-gattin abgestellt. Bei einer kollektiven Witwer-/Witwenversorgung entfällt die Hinterbliebenenversorgung bei Tod des Ehegatten nämlich nicht ersatzlos, sie ruht lediglich. Schließt der Gesellschafter-Geschäftsführer dann später eine neue Ehe, so lebt die alte, bereits erdiente Hinterbliebenenversorgung wieder auf.

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.