

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 05/2014

Entfernungspauschale • Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen • Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen • Abgeltungssteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

das aktuell geltende Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz befindet sich zurzeit auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts. Die mündliche Verhandlung hierzu hat am 8.7.2014 stattgefunden. Mit einer Entscheidung ist daher bis zum Jahresende 2014 zu rechnen. Damit bleibt noch ein gewisses Zeitfenster, um die derzeit noch sehr weitgehenden Vergünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen, welche bis zu einer vollständigen Steuerfreistellung reichen, zu nutzen. Wie es nach der Entscheidung des Gerichts weitergeht, ist ungewiss. Der Bundesfinanzhof hat eine Reihe wichtiger Urteile zur Besteuerung der Arbeitnehmer verkündet. So ergingen Entscheidungen zu Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei einem Pool- bzw. Telearbeitsplatz, die Entfernungspauschale in park-and-ride-Fällen, die Frage, inwieweit neben der Entfernungspauschale ein Werbungskostenabzug ausnahmsweise noch möglich ist und zum Wechsel zwischen 1 %-Regelung und Fahrtenbuchmethode.

Des Weiteren hat sich die Finanzverwaltung zur Frage der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen geäußert. Die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat bzgl. dieses Themas für erhebliche Unsicherheit gesorgt. Die Finanzverwaltung erläutert nun die Fragen zum Übergang auf die geänderte Rechtsprechung.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:

Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB

Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP

München HRB 75 498

Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der

INTEGRAINTERNATIONAL®

Your Global Advantage

Weitere Informationen: www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Bundesverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer
- 2 Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 3 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Pool- bzw. Telearbeitsplatz
- 4 Wahl zwischen Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten in park-and-ride-Fällen
- 5 Entfernungspauschale deckt auch außergewöhnliche Aufwendungen ab
- 6 Unterjähriger Wechsel zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug ist unzulässig
- 7 Doppelte Haushaltsführung innerhalb einer großflächigen Gemeinde?
- 8 Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung von Abfindungen

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer
- 10 Steuersatzbegünstigung bei Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten auch bei Gewinneinkünften
- 11 Teilwertabschreibung bei börsennotierten Wertpapieren des Umlaufvermögens
- 12 Umsatzsteuer-Vorauszahlungen bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 13 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen
- 14 Umsatzsteuerrechtliche Organschaft - Änderung der Regelungen zur organisatorischen Eingliederung

Für Personengesellschaften

- 15 Entnahmebesteuerung bei Überlassung eines Pkw an einen Gesellschafter

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Verluste aus der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Einkünften verrechenbar
- 17 Keine Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf Zinserträge aus Ehegattendarlehen

Für Hauseigentümer

- 18 Aufwendungen für die verkehrstechnische Anbindung eines Grundstücks
- 19 Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer
- 21 Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft und Zufluss von Gehaltsbestandteilen bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH
- 22 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Aktuelle steuerliche Fragen rund um Immobilien

- 23 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen
- 24 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie
- 25 Vorfälligkeitsentschädigung bei Immobilienverkauf keine Werbungskosten
- 26 Grenzen der Anerkennung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen
- 27 Umsatzsteuerliche Vermietung und Verpachtung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Bundesverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer

Das aktuell geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz befindet sich zurzeit auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts. Gegenstand des Verfahrens ist die Frage, ob das Gesetz gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Grundgesetz verstößt. Streitpunkt sind die sogenannten Verschonungsregeln für Betriebsvermögen. Danach kann Betriebsvermögen unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich günstiger übertragen werden als Privatvermögen. Vielfach kann eine vollständige Steuerfreistellung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen erreicht werden. Der Gesetzgeber hatte die Verschonungsregeln eingeführt, weil damit der Erhalt von Arbeitsplätzen und sonstige Gemeinwohlgründe gefördert werden sollten. Der Bundesfinanzhof hält die Verschonung hingegen für verfassungswidrig.

Unter dem Aktenzeichen 1 BvR 21/12 hat am 8.7.2014 zu dem beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren die mündliche Verhandlung stattgefunden. Dies bedeutet, dass mit dem Urteil des Gerichts frühestens im Herbst dieses Jahres zu rechnen ist.

Handlungsempfehlung:

Es ist offen, wie das Gericht entscheiden wird. Es wird aber ganz überwiegend davon ausgegangen, dass, für den Fall, in dem eine Verfassungswidrigkeit des derzeitigen Gesetzes festgestellt wird, dies nicht zu einer rückwirkenden Nichtanwendung des Gesetzes führt, sondern dem Gesetzgeber eine (kurz bemessene) Frist zur Änderung des Gesetzes gegeben wird. Dies bedeutet, dass derzeit noch die vielfach sehr günstigen Regelungen durch vorweggenommene Erbfolgen genutzt werden können. Ist also eine Übertragung von Betriebsvermögen beabsichtigt, so ist sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, ob bereits jetzt gehandelt werden sollte. Derartige Schenkungen können ggf. vertraglich mit einem Rücktrittsvorbehalt verbunden werden. Zu beachten ist, dass solche Gestaltungen einer sorgfältigen Planung und auch einer umfassenden außersteuerlichen Abwägung bedürfen, so dass in einschlägigen Fällen baldmöglichst mit diesen Überlegungen begonnen werden sollte.

2 Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen

Die Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im eigenen Haushalt setzt zwingend voraus, dass über die Leistung eine Rechnung vorliegt und der Betrag auf das Konto des Handwerkers überwiesen wird. Damit sind Barzahlungen ausdrücklich ausgeschlossen. Die Finanzverwaltung hat nun aber klargestellt, dass der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen der Einzug von Forderungen der Handwerksbetriebe durch Inkassobüros oder durch Factoring-Unternehmen nicht entgegensteht.

Hinweis:

Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Arbeitskosten, maximal aber 1 200 € im Jahr. Sie mindert direkt die zu zahlende Steuer bzw. erhöht die Steuererstattung. Sofern in der Rechnung auch Kosten für die Bereitstellung von Maschinen oder für die Anfahrt ausgewiesen werden, sind diese ebenfalls begünstigt.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Pool- bzw. Telearbeitsplatz

Gesetzlich ist festgelegt, dass **im Grundsatz** die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Hiervon gibt es **zwei wichtige Ausnahmen**:

1. Bildet das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung**, dürfen die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden.
2. Bildet das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung und steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung**, sind die Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € pro Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

Hinweis:

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten **Einrichtungsgegenstände** und Geräte im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Computer, Drucker), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.

In nicht wenigen Fällen ist strittig, ob das Merkmal, dass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, erfüllt und damit zumindest ein betragsmäßig begrenzter Kostenabzug möglich ist. In den Urteilen vom 26.2.2014 (Aktenzeichen VI R 37/13 und VI R 40/12) hat sich der Bundesfinanzhof zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Falle eines Pool- bzw. eines Telearbeitsplatzes geäußert.

Im Fall mit dem Aktenzeichen VI R 37/13 hatte der Stpfl., ein Großbetriebsprüfer eines Finanzamts, an der Dienststelle keinen festen Arbeitsplatz, sondern teilte sich für die vor- und nachbereitenden Arbeiten der Prüfungen mit weiteren sieben Großbetriebsprüfern drei Arbeitsplätze (sog. **Poolarbeitsplätze**). Das Finanzamt berücksichtigte die für das häusliche Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen mit der Begründung nicht, dass ein Großbetriebsprüfer seinen Arbeitsplatz an der Dienststelle nicht tagtäglich aufsuchen müsse und der Poolarbeitsplatz deshalb als „anderer“ Arbeitsplatz ausreichend sei. Das Finanzgericht ließ dagegen den Abzug von Kosten bis zu 1.250 € für das häusliche Arbeitszimmer zu.

Der Streitfall VI R 40/12 betraf einen Stpfl., der sich in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen sog. **Telearbeitsplatz** eingerichtet hatte, an dem er gemäß einer Vereinbarung mit seinem Dienstherrn an bestimmten Wochentagen (Montag und Freitag) seine Arbeitsleistung erbrachte. Das Finanzamt versagte den Werbungskostenabzug für das häusliche Arbeitszimmer. Das Finanzgericht gab der hiergegen erhobenen Klage mit der Begründung statt, der Telearbeitsplatz entspreche schon nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers, was zur Folge habe, dass der Abzug der Kosten unbeschränkt möglich sei. Zudem stünde dem Stpfl. an den häuslichen Arbeitstagen kein anderer Arbeitsplatz an der Dienststelle zur Verfügung.

Der Bundesfinanzhof hat diese Fälle nun wie folgt beurteilt:

- Mit Urteil VI R 37/13 wurde bestätigt, dass in dem diesem Urteil zu Grunde liegenden Fall die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer abzugsfähig sind, da der **Poolarbeitsplatz** an der Dienststelle dem Stpfl. nicht in dem zur Verrichtung seiner gesamten Innendienstarbeiten (Fallauswahl, Fertigen der Prüfberichte etc.) konkret erforderlichen Umfang zur Verfügung gestanden habe. Dies müsse aber nicht bei jedem Poolarbeitsplatz so sein. Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass ein Poolarbeitszimmer ein „anderer“ Arbeitsplatz sein kann und zwar dann, wenn bei diesem – anders als im Streitfall – auf Grund der Umstände des Einzelfalls (ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen, ggf. dienstliche Nutzungseinteilung etc.) gewährleistet ist, dass der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen kann.
- Im Fall VI R 40/12 hat der Bundesfinanzhof dagegen die Vorentscheidung aufgehoben und die Klage abgewiesen. Der vom Stpfl. genutzte **Telearbeitsplatz** entspreche grundsätzlich dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers, da der Raum büromäßig genutzt wurde und der Erledigung gedanklicher, schriftlicher und verwaltungstechnischer Arbeiten diene. Zudem habe dem Stpfl. an der Dienststelle auch ein „anderer“ Arbeitsplatz „zur Verfügung“ gestanden. Denn dem Stpfl. sei es weder untersagt gewesen, seinen dienstlichen Arbeitsplatz jederzeit und damit auch an den eigentlich häuslichen Arbeitstagen zu nutzen, noch sei die Nutzung des dienstlichen Arbeitsplatzes in tatsächlicher Hinsicht in irgendeiner Weise eingeschränkt gewesen. Damit lehnte der Bundesfinanzhof den Werbungskostenabzug für den Telearbeitsplatz ab.

Hinweis:

Steht dem Arbeitnehmer ein Poolarbeitsplatz zur Verfügung, so entscheiden die Nutzungsmöglichkeiten im Einzelfall darüber, ob dem Arbeitnehmer hierdurch „ein anderer Arbeitsplatz“ i.S.d. Gesetzes zur Verfügung steht und damit der Werbungskostenabzug für die Kosten des Arbeitszimmers ausgeschlossen ist. Bei Telearbeitsplätzen ist darauf abzustellen, ob dem Arbeitnehmer an den häuslichen Arbeitstagen auch ein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber uneingeschränkt zur Verfügung steht.

4 Wahl zwischen Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten in park-and-ride-Fällen

Das Finanzgericht Münster hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob Arbeitnehmer, welche den Weg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte mit drei unterschiedlichen Verkehrsmitteln – dem Auto, dem Zug und der U-Bahn – bewältigen, die Möglichkeit haben, das Wahlrecht zwischen dem Ansatz der Entfernungspauschale und dem Ansatz der tatsächlichen Kosten in der Art teilstreckenbezogen auszuüben, dass von drei gesonderten Teilstrecken – mit jeweils eigenständigem Wahlrecht – oder von lediglich zwei Teilstrecken – Nutzung des eigenen Pkw zum einen und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel zum anderen – auszugehen ist. Das Finanzgericht entschied mit Urteil vom 2.4.2014 (Aktenzeichen 11 K 2574/12 E), dass solche Teilstrecken, welche mit unterschiedlichen öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt werden, lediglich als **eine** Teilstrecke zu betrachten sind. Bezüglich dieser Teilstrecken könne also das Wahlrecht zwischen dem Ansatz der Entfernungspauschale und den tatsächlichen Kosten nur einheitlich ausgeübt werden.

Es ging um folgenden Streitfall: Die kürzeste Straßenverbindung zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte betrug 130 km. Die Arbeitsstätte suchte der Stpfl. im Streitjahr an insgesamt 171 Tagen auf und legte die Strecke wie folgt zurück:

- An 39 Tagen fuhr er die ganze Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte mit dem eigenen Pkw.

- An weiteren 132 Tagen nutzte er für diese Fahrten sowohl den eigenen Pkw als auch öffentliche Verkehrsmittel (Park & Ride). An diesen 132 Tagen fuhr er mit dem eigenen Pkw von der Wohnung zum fünf Kilometer entfernten Hauptbahnhof C. Von dort fuhr er sodann mit dem Zug der Deutschen Bahn bis zum Hauptbahnhof X. Anschließend fuhr er die letzten 2,5 km vom Hauptbahnhof X mit der U-Bahn der örtlichen Verkehrsbetriebe zur Arbeitsstätte. Für die Fahrten mit der Deutschen Bahn entstanden dem Kläger tatsächliche Beförderungskosten in Höhe von 2 976 € (12 Monatskarten × 248 €). Die Kosten für die U-Bahn-Fahrten beliefen sich auf 554,40 € (132 Fahrten × 4,20 €).

Im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärung machte der Stpfl. Werbungskosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von 6 773,40 € geltend. Diese ermittelte er wie folgt:

- Für die 39 Fahrten, welche er von seiner Wohnung in C zur Arbeitsstätte in X mit dem eigenen Pkw durchgeführt hatte, setzte er 1 521,00 € an (39 Fahrten × 130 km × 0,30 €).
- Für die Arbeitstage, an welchen er sowohl das Auto, die Bahn und die U-Bahn nutzte (Park & Ride), setzte er zunächst (pauschal) 198,00 € für die Fahrten mit dem Pkw von der Wohnung zum Hauptbahnhof C an (132 Fahrten × 5 km × 0,30 €). Für die anschließende Zugfahrt vom Hauptbahnhof C zum Hauptbahnhof X setzte er (pauschal) 4 500,00 € an (132 Fahrten × 130 km × 0,30 € = 5 148,00 €, höchstens jedoch 4 500,00 €). Schließlich setzte er für die U-Bahnfahrt vom Hauptbahnhof X zur Arbeitsstätte die tatsächlichen Kosten in Höhe von 554,40 € (132 Fahrten × 4,20 €) an.

Das Finanzamt folgte dem nicht. Es berücksichtigte für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte insgesamt 6 219,00 €:

- 1 521,00 € für die 39 Fahrten mit dem Pkw von der Wohnung zur Arbeitsstätte
- zuzüglich 198,00 € für die Fahrten mit dem Pkw von der Wohnung zum Hauptbahnhof C und sodann den Höchstbetrag – bei Ansatz der Entfernungspauschale für diese Teilstrecke – von 4 500,00 € für die öffentlichen Verkehrsmittel Zug und U-Bahn zusammengenommen. Die tatsächlichen Kosten für die U-Bahnfahrten in Höhe von 554,40 € blieben damit unberücksichtigt.

Das Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg.

Die Auffassung des Finanzamtes bestätigte das Finanzgericht: Legt ein Arbeitnehmer die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurück, sei die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale teilstreckenbezogen zu ermitteln. Sie sei für die Teilstrecke, die der Arbeitnehmer mit seinem eigenen Pkw zurücklegt und für die Strecke, die mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt wird, getrennt zu ermitteln. Strecken, die mit unterschiedlichen öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt werden, würden hierbei als **eine** Teilstrecke gelten. Im Streitfall lagen an den 132 Tagen lediglich zwei Teilstrecken vor und zwar eine von der Wohnung zum Hauptbahnhof in C, welche mit dem privaten PKW zurückgelegt wurde. Die zweite Teilstrecke bildete jene vom Hauptbahnhof in C bis zum Arbeitsplatz, welche der Kläger mit der Deutschen Bahn und der U-Bahn zurückgelegt hatte.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob der Stpfl. gegen das Urteil die Revision beim Bundesfinanzhof einlegt. Jedenfalls zeigt sich, dass auch die Ermittlung der Entfernungspauschale komplex sein kann und im Zweifel steuerlicher Rat hinzugezogen werden sollte, damit das für den Stpfl. günstigste Ergebnis erzielt wird.

5 Entfernungspauschale deckt auch außergewöhnliche Aufwendungen ab

Mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 29/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass auch außergewöhnliche Kosten, wie die Reparaturkosten in Folge einer Falschbetankung, durch die Entfernungspauschale abgegolten sind.

Im Urteilsfall hatte der Arbeitnehmer auf dem Weg von seinem Wohnort zur Arbeitsstelle an der Tankstelle irrtümlich Benzin anstatt Diesel getankt. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung beantragte er neben der Entfernungspauschale (0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte; jetzt: erste Tätigkeitsstätte) den Abzug der durch die Falschbetankung verursachten Reparaturaufwendungen in Höhe von ca. 4 200 €. Das Finanzamt versagte den Werbungskostenabzug.

Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof. Das Gericht entschied, dass die Reparaturaufwendungen nicht als Werbungskosten neben der Entfernungspauschale abgezogen werden können, da auch außergewöhnliche Aufwendungen durch die Entfernungspauschale abgegolten sind. Dies folge aus dem Wortlaut des Gesetzes („sämtliche Aufwendungen“), aus der Systematik und dem Sinn und Zweck der Vorschrift, da diese maßgeblich auch der Steuervereinfachung dienen soll.

Hinweis:

Seit 2001 sind mit der Entfernungspauschale grundsätzlich alle Fahrzeugkosten abgegolten. Nur Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder auf einer zu berücksichtigenden Familienheimfahrt entstanden sind, werden weiterhin als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten neben der Entfernungspauschale berücksichtigt.

6 Unterjähriger Wechsel zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug ist unzulässig

Wird ein betriebliches Kfz durch den Unternehmer oder durch einen Arbeitnehmer auch für private Zwecke genutzt, so ist der Vorteil aus der Privatnutzung der Besteuerung zu unterwerfen. Beim Unternehmer ist der Nutzungswert der privaten Nutzung als Entnahme zu erfassen und beim Arbeitnehmer dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Gesetzlich ist festgelegt, dass die Höhe des Vorteils grundsätzlich auf Basis der 1 %-Regelung zu ermitteln ist, also mit monatlich 1 % des Bruttolistenneupreises des Fahrzeugs zzgl. eines Zuschlags für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Ausnahmsweise kann der Vorteil aus der Privatnutzung anhand der tatsächlichen Fahrzeugkosten ermittelt werden, wenn für das Kfz ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird. Die Fahrtenbuchmethode bestimmt den Wert der Privatnutzung als Anteil an den gesamten Fahrzeugaufwendungen und an der gesamten Fahrleistung des Fahrzeugs.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 35/12) klargestellt, dass die Fahrtenbuchmethode nur dann zu Grunde zu legen ist, wenn der Arbeitnehmer das Fahrtenbuch für den gesamten Veranlagungszeitraum führt, in dem er das Fahrzeug nutzt. Ein unterjähriger Wechsel von der 1 %-Regelung zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug sei dagegen nicht zulässig. Dies resultiere daraus, dass bei der Fahrtenbuchmethode für den gesamten Besteuerungszeitraum, also das Kalenderjahr, die Fahrzeugkosten und die Fahrleistung des Fahrzeugs ermittelt werden müssten. Allein schon aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten scheidet ein unterjähriger Methodenwechsel angesichts der aufzuteilenden Fixkosten aus. Zudem bestätigt der Bundesfinanzhof erneut die Verfassungsmäßigkeit der 1 %-Regelung, da es den Stpfl. freigestellt sei, statt der grob typisierenden 1 %-Regelung die Fahrtenbuchmethode zu wählen.

Handlungsempfehlung:

Voraussetzung für die Fahrtenbuchmethode ist die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs. Hieran werden hohe Anforderungen gestellt, die in der Praxis unbedingt zu beachten sind. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen.

Außerdem sind für jede Fahrt Datum, Fahrtziele und grundsätzlich auch die jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder jedenfalls der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen.

7 Doppelte Haushaltsführung innerhalb einer großflächigen Gemeinde?

Das Finanzgericht Hamburg hatte darüber zu entscheiden, ob innerhalb einer Großgemeinde eine doppelte Haushaltsführung denkbar ist. Es ging um folgenden Streitfall: Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eheleute wohnen seit 1997 mit ihren beiden 1993 und 1996 geborenen Kindern in Hamburg-Volksdorf in einem Einfamilienhaus. Der Ehemann ist Rechtsanwalt und Steuerberater und seit September 2009 als Geschäftsführer in Hamburg-Altona tätig. Zum 1.5.2010 mietete er eine 46 m² große Zweizimmerwohnung in Hamburg-St. Pauli als Zweitwohnung an. Die Entfernung zwischen der Familienwohnung in Hamburg-Volksdorf und dem Arbeitsplatz des Stpfl. in Hamburg-Altona beträgt gemäß Berechnungen eines Routenplaners 25,24 km und ist mit dem Pkw in einer Zeit von 41 Minuten zurückzulegen. Demgegenüber beträgt die Entfernung von der Wohnung in Hamburg-St. Pauli zum Arbeitsplatz des Stpfl. 3,5 km bei einer Fahrzeit von neun Minuten. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt die Wegezeit von der Familienwohnung in Hamburg-Volksdorf zum Arbeitsplatz des Stpfl. knapp eine Stunde. Die Kosten der Zweitwohnung wurden nun in der Einkommensteuer-Erklärung der Eheleute als Kosten einer doppelten Haushaltsführung im Rahmen der Werbungskosten geltend gemacht.

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen 1 K 234/12) im Grundsatz bejaht, dass hinsichtlich der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung nicht auf die politischen Gemeindegrenzen abzustellen ist. Dennoch waren im Streitfall die Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung eines weiteren Hausstands nicht gegeben. Entscheidend sei nämlich, dass der Arbeitnehmer von seinem Wohnsitz in zumutbarer Weise täglich seine Arbeitsstätte aufsuchen kann. Eine doppelte Haushaltsführung innerhalb einer großflächigen politischen Gemeinde könne daher nur dann vorliegen, wenn der Ort der Familienwohnung und der Beschäftigungsort sowohl aus der Perspektive der Familienwohnung als auch aus der Perspektive des Beschäftigungsorts auseinanderfallen. Befindet sich der Familienwohnsitz am Beschäftigungsort, scheidet daher eine doppelte Haushaltsführung aus. Es könne deshalb im vorliegenden Fall nicht nur auf einen Lebensmittelpunkt des Stpfl. in Hamburg-Volksdorf nebst angrenzenden Stadtteilen abgestellt werden, sondern es komme auch darauf an, dass der Stpfl. seinen Arbeitsplatz in Hamburg-Altona in zumutbarer Weise täglich vom Familienwohnsitz aus aufsuchen kann und der Familienwohnsitz daher auch dem Beschäftigungsort zuzurechnen ist. Denn eine Entfernung von 25 km bei einer Fahrzeit von 41 Minuten mit dem Pkw bzw. eine Wegezeit von unter einer Stunde bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel sei unter großstädtischen Bedingungen auch für den täglichen Arbeitsweg üblich und ohne Weiteres zumutbar. Im Streitfall würden der Ort des Familienwohnsitzes und der Beschäftigungsort daher nicht auseinanderfallen. Nicht maßgeblich sei hingegen, dass die Fahrtzeit zum Beschäftigungsort von der Zweitwohnung deutlich kürzer ist als von der Familienwohnung.

Hinweis:

Das Finanzgericht setzt in diesen Fällen der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung also enge Grenzen.

8 Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung von Abfindungen

Erhält ein Arbeitnehmer eine Abfindung wegen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, so wird diese unter bestimmten Bedingungen bei der Einkommensteuer nur einem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Hintergrund ist der, dass mit einer solchen Abfindung oftmals Einkünfte für mehrere Jahre abgegolten werden und diese Zusammenballung der Einkünfte in einem Jahr bei Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs zu Progressionsnachteilen führt.

Voraussetzung für eine Steuersatzbegünstigung ist also immer, dass eine Zusammenballung von Einkünften gegeben ist und damit Progressionsnachteile entstehen. Nicht gesetzlich geregelt ist, wie eine solche Zusammenballung festzustellen ist. Die Rechtsprechung geht davon aus, dass bei der Prüfung, ob eine Abfindung zu einer Zusammenballung von Einkünften geführt hat, die tatsächlich verwirklichten Einkünfte mit den fiktiven Einkünften zu vergleichen sind, die der Stpfl. in dem Streitjahr erzielt hätte, wenn das Arbeitsverhältnis nicht beendet worden wäre. Übersteigen die tatsächlichen Einkünfte einschließlich Abfindungszahlung die fiktiv ermittelten Einkünfte, so liegt eine Zusammenballung vor. Bei der Ermittlung der fiktiven Einkünfte stellt die Rechtsprechung regelmäßig auf die Höhe der Einkünfte im Vorjahr ab.

Insoweit ist also eine Vergleichsrechnung durchzuführen. Das Niedersächsische Finanzgericht hat nun mit Urteil vom 12.11.2013 (Aktenzeichen 13 K 199/13) über eine Detailfrage hinsichtlich der Wahl der Vergleichsbasis entschieden. Es ging um folgenden Urteilsfall: Der Stpfl. erkrankte im November 2010 und erhielt ab Dezember 2010 nur noch Krankengeld. Er war im Jahr 2011 und auch im Jahr 2012 dauerhaft erkrankt. Seit dem 1.4.2012 bezog der Stpfl. dann eine Rente wegen Erwerbsunfähigkeit. Am 25.5.2011 kündigte sein Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis aus betriebsbedingten Gründen. Der Stpfl. ging gegen die Kündigung gerichtlich vor. Vor dem Arbeitsgericht einigten sich der Stpfl. und der Arbeitgeber darauf, dass das Arbeitsverhältnis zum 31.10.2011 endete und der Stpfl. eine Abfindung in Höhe von 50 000 € erhalten solle.

Strittig war nun, ob die im Jahre 2012 gezahlte Abfindung dem ermäßigten Steuersatz unterlag. Das Finanzamt verneinte dies. Es argumentierte, dass bei der Vergleichsrechnung nicht die tatsächlichen Einkünfte des Jahres 2011 einzubeziehen seien, da diese wegen der Erkrankung außergewöhnliche Umstände aufweisen würden. Vielmehr verglich das Finanzamt die Einkünfte des Streitjahrs 2012 mit den durchschnittlichen Einkünften der letzten drei Jahre vor der Erkrankung, welche mit 96 155 € wesentlich höher lagen und verneinte eine Zusammenballung. Der Stpfl. hingegen wollte die wesentlich geringeren in 2011 erzielten Einkünfte verglichen sehen, die er bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses unter Berücksichtigung der Krankheit erzielt hätte. Wegen der krankheitsbedingten Ausfallzeiten sei laufender Arbeitslohn nur in sehr geringem Maße gezahlt worden. Das Jahr 2011 habe den normalen Ablauf der Dinge gezeigt. Die Einnahmesituation sei nicht durch außergewöhnliche Ereignisse, sondern durch den Gang des Lebens in Form einer schweren Krankheit mit anschließender Erwerbsunfähigkeit geprägt gewesen. Für die Prognose müsse daher das Jahr 2011 maßgeblich sein.

Das Niedersächsische Finanzgericht gab dem Stpfl. Recht. Es entschied, dass in dem Fall, in dem der Stpfl. vor Auflösung des Dienstverhältnisses und Zahlung der Entschädigung bereits längere Zeit erkrankt war und nicht abzusehen ist, dass die Erkrankung nicht von Dauer ist, für die Vergleichsberechnung nicht auf die Einkünftesituation vor der Dauererkrankung (in diesem Fall „normale“ Gehaltszahlung) abgestellt werden kann. Vielmehr seien für die Vergleichsbetrachtung die Einkünfte maßgebend, die sich bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses voraussichtlich ergeben hätten. In die Prognose müsse daher auch die Erkrankung einbezogen werden, da diese die hypothetischen Einkünfte beeinflusse. Hierzu gehöre bezogen auf den Streitfall auch, dass der Arbeitgeber in 2012 voraussichtlich keinen Arbeitslohn gezahlt hätte, da er bereits im Vorjahr auf Grund der Krankheit keinen Lohn zahlte. Dem vom Finanzamt vorgenommenen Vergleich liege ein „doppelt“ hypothetischer Fall zu Grunde, bei dem nicht nur die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, sondern auch die Genesung des Stpfl. fingiert werde. Hierfür gebe es jedoch keinen Grund.

Handlungsempfehlung:

Dies zeigt, dass bei dem anzustellenden Vergleich sehr sorgfältig die jeweilige Situation des (ausgeschiedenen) Arbeitnehmers zu analysieren ist. Das Finanzgericht ließ im Übrigen offen, ob auch die Zahlung von Arbeitslosengeld in die Vergleichsberechnung einzubeziehen ist, da dies im Urteilsfall nicht entscheidungserheblich war.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 erfolgte eine Änderung hinsichtlich der Berechnung und steuerlichen Behandlung der Gewerbesteuer. Ausgangspunkt war die Feststellung, dass die Ermittlung der Gewerbesteuer bis dahin mathematisch vergleichsweise anspruchsvoll war, weil diese als Betriebsausgabe ihre eigene Bemessungsgrundlage minderte. Daher war eine Berechnung erforderlich, die sich schrittweise in wiederholten Rechengängen der exakten Lösung annäherte (iterative Berechnung). Um dieser Problematik aus dem Weg zu gehen, wurde zum einen die Steuermesszahl abgesenkt und zum anderen aber bestimmt, dass die Gewerbesteuer steuerlich nicht mehr als Betriebsausgabe den Gewinn mindern darf. An der Belastung hat dies im Ergebnis nichts geändert.

Es war nun aber strittig, ob die gesetzliche Regelung, nach der die Gewerbesteuer – obwohl diese als Betriebsausgabe unstrittig den Gewinn der Steuerbilanz mindert – bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht mindernd berücksichtigt werden darf, verfassungsgemäß ist. Der Bundesfinanzhof hat im Ergebnis mit Urteil vom 16.1.2014 (Aktenzeichen I R 21/12) die im Fachschrifttum vorgetragene verfassungsrechtlichen Bedenken verworfen und die gesetzliche Regelung bestätigt.

In dem Urteil ist noch ein weiterer Aspekt von Bedeutung. Auf Grund hoher gewerbesteuerlicher Zinshinzurechnungen ergab sich für die klagende GmbH eine Gesamtsteuerquote (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) von ca. 79,8 % des zu versteuernden Einkommens. Die GmbH wandte sich hiergegen und machte geltend, es läge eine verfassungsrechtlich nicht zulässige Übermaßbesteuerung vor. Aber auch dies wies der Bundesfinanzhof ab. Er entschied, dass es bei Kapitalgesellschaften kein subjektives Nettoprinzip gebe. Das subjektive Nettoprinzip besagt, dass nur der Teil des Erwerbseinkommens, der für den Stpfl. disponibel ist, der Einkommensteuer unterliegen darf, weshalb die unvermeidbaren Aufwendungen für die eigene Existenzsicherung und der Unterhalt der Familienangehörigen von der Besteuerung freigestellt sein müssen. Dieser Gedanke ist indes nach Ansicht des Gerichts auf die Berücksichtigung unvermeidbarer Privataufwendungen zugeschnitten und lässt sich auf Kapitalgesellschaften, die über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen, nicht übertragen.

Hinweis:

Offen ist, ob gegen dieses Urteil Beschwerde beim Bundesverfassungsgericht eingelegt werden wird.

10 Steuersatzbegünstigung bei Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten auch bei Gewinneinkünften

Der progressive Einkommensteuertarif kann zu Härten führen, wenn Einkünfte zusammengeballt in einem Jahr der Besteuerung unterliegen, die an sich in mehreren Jahren erwirtschaftet wurden. Dies betrifft bspw. bei Arbeitnehmern Abfindungen und bei Unternehmern Veräußerungsgewinne. Um in diesen Fällen die Progressionswirkung zu mildern, kommt ein besonderer Steuersatz zur Anwendung, der im Grundsatz eine fiktive Verteilung dieser außerordentlichen Einkünfte auf fünf Jahre vorsieht.

Als außerordentliche Einkünfte kommen nach der gesetzlichen Regelung ausdrücklich auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht. Mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Allerdings werden nicht alle Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit von dem besonderen Steuersatz erfasst.

Voraussetzung ist vielmehr, dass die begünstigten Einkünfte „außerordentliche“ sein müssen, wozu auch gehört, dass die Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lässt. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 25.2.2014 (Aktenzeichen X R 10/12) ausdrücklich entschieden, dass dies auch bei Stpfl. gegeben sein kann, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen und diese mittels Bilanzierung ermitteln. Im Urteilsfall ging es um den Ertrag aufgrund der Nachaktivierung von Umsatzsteuer-Erstattungsansprüchen für sechs Jahre, die darauf beruhten, dass der Europäische Gerichtshof die gesamte Tätigkeit des Stpfl. für umsatzsteuerfrei hielt. In diesen Umsatzsteuer-Erstattungsansprüchen hat der Bundesfinanzhof eine tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten gesehen. Das Gericht betont ausdrücklich, dass außerordentliche Einkünfte nicht nur bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung, sondern auch bei bilanzierenden Stpfl. vorkommen können.

Hinweis:

Voraussetzung für die Tarifbegünstigung ist, dass es sich um „außerordentliche“ Einkünfte handelt. Bejaht wurde dies bspw., wenn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit auf Grund einer vorangegangenen rechtlichen Auseinandersetzung atypisch zusammengeballt zufließt. Entschieden wurde aber auch, dass der Sondertarif für außerordentliche Einkünfte auf Erstattungszinsen nicht anzuwenden ist.

Im Übrigen nimmt der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung, zu welchem Zeitpunkt die Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche zu berücksichtigen waren. Diese Forderungen waren nach den insoweit anzuwendenden handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung im Zeitpunkt ihrer Realisierung zu aktivieren. Das Realisationsprinzip verbietet eine Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen und anderen Forderungen, die am maßgebenden Bilanzstichtag vom jeweiligen Schuldner noch bestritten werden. Danach war dem Stpfl. beim vorliegenden Sachverhalt eine Aktivierung der Steuererstattungsansprüche erst zum ersten Bilanzstichtag, der nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs zu der bis dahin noch strittigen Frage der Umsatzsteuerpflicht im konkreten Fall lag, möglich.

11 Teilwertabschreibung bei börsennotierten Wertpapieren des Umlaufvermögens

Umstritten ist die Frage, unter welchen Bedingungen steuerlich wirksame Abschreibungen bei börsennotierten Wertpapieren vorgenommen werden können. Gerade die Finanzverwaltung vertritt insoweit eine sehr restriktive Ansicht. Das Hessische Finanzgericht hat nun mit Urteil vom 12.2.2014 (Aktenzeichen 11 K 1833/10) – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – entschieden, dass bei börsennotierten Wertpapieren im Umlaufvermögen der niedrigere Börsenkurs am Bilanzstichtag auch dann eine Teilwertabschreibung rechtfertigt, wenn sich der Kurs bis zur Bilanzaufstellung wieder erholt hat. Es sei in diesem Fall also ausschließlich auf die Verhältnisse zum Bilanzstichtag abzustellen. Voraussetzung für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert sei, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Bei börsennotierten Aktien sei dies anzunehmen, wenn der Börsenkurs zum Bilanzstichtag unter den Buchwert gesunken ist und keine konkreten Anhaltspunkte für eine baldige Wertsteigerung vorliegen. Hierbei rechtfertige jede Minderung des Kurswerts die Annahme einer – gegenüber dem Kurswert im Zeitpunkt des Anteilerwerbs – voraussichtlich dauernden Wertminderung. Bis zum Tag der Bilanzaufstellung eingetretene Kursänderungen seien nicht als für die Verhältnisse am Bilanzstichtag werterhellend anzusehen und berührten daher die Bewertung von Aktien am Stichtag nicht. Entsprechende Grundsätze waren bereits höchstrichterlich durch den Bundesfinanzhof für Aktien des Anlagevermögens aufgestellt worden. Eine Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen hielt das Hessische Finanzgericht für nicht zweckmäßig und wandte die Grundsätze auch auf börsennotierte Wertpapiere des Umlaufvermögens an.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 18/14 die Revision anhängig, so dass die endgültige Klärung abzuwarten bleibt. Die sehr restriktive Ansicht der Finanzverwaltung wird jedenfalls in der Literatur überwiegend abgelehnt.

12 Umsatzsteuer-Vorauszahlungen bei Einnahmen-Überschussrechnung

Wir der steuerliche Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, so sind Ausgaben im Grundsatz dann anzusetzen, wenn diese geleistet werden. Hiervon abweichend sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben aber in dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit anzusetzen, wenn diese kurze Zeit nach dem Jahreswechsel geleistet werden. Als kurze Zeit gilt nach ständiger Rechtsprechung ein Zeitraum von zehn Tagen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die Anfang Januar geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November des Vorjahrs noch dem vergangenen Jahr als Ausgabe zuzuordnen ist. Fällt nun der Fälligkeitstag – im Grundsatz der 10. des Monats – auf einen Samstag oder Sonntag, so verschiebt sich die Fälligkeit auf den nächstfolgenden Werktag. Bislang ist ungeklärt, ob auch in dem Fall, in dem die 10-Tage-Grenze nur wegen dieser „Wochenendregelung“ überschritten wird, die Umsatzsteuerzahlung noch dem abgelaufenen Jahr zugeordnet werden kann. Die Finanzverwaltung sieht in diesen Fällen die 10-Tage-Grenze als nicht mehr eingehalten, wie die Oberfinanzdirektion NRW mit Kurzmitteilung vom 7.3.2014 bekannt gegeben hat.

Diese Rechtsauffassung wurde mit Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.2.2012 (3 K 468/11) bestätigt. Der Kläger hatte hier am Montag, dem 11.1.2010, die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 2009 gezahlt und als Betriebsausgabe für das Jahr 2009 behandelt. Das Finanzgericht führte aus, dass eine Erweiterung der Höchstgrenze von zehn Tagen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht in Betracht komme. Gegen dieses Urteil ist nun aber vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 34/12 die Revision anhängig, so dass die endgültige Klärung dieser Frage noch aussteht.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte geprüft werden, ob unter Hinweis auf das anhängige Revisionsverfahren die Auffassung der Finanzverwaltung nicht geteilt wird. Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung sowohl auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung als auch auf die Fälligkeit abstellt. Beides muss innerhalb der 10-Tages-Frist liegen. In Bezug auf andere regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen wäre somit nach Verwaltungsauffassung auch bei einer Zahlung vor dem 10. Januar, aber bei Fälligkeit nach dem 10. Januar, die Zahlung nicht dem Vorjahr als Jahr der wirtschaftlichen Verursachung zuzuordnen.

Handlungsempfehlung:

Um etwaigen Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung aus dem Weg zu gehen, müsste Anfang Januar 2015 die entsprechende Zahlung per Überweisung noch bis zum 10. Januar geleistet werden.

13 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen

a) Neue Regeln zur Abgrenzung von relevanten Bauleistungen

Das Bundesfinanzministerium hat sich mit Schreiben vom 8.5.2014 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7279/11/10002-03) nochmals klarstellend zur Frage der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen geäußert und weitere Vereinfachungsregeln geschaffen.

Ausgangspunkt ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.8.2013 (Aktenzeichen V R 37/10), mit dem die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Umsatzsteuergesetz (UStG) einschränkend dahingehend ausgelegt wurden, dass es für die Entstehung der Steuerschuldnerschaft darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Sinne des § 13b UStG an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen komme es entgegen der früheren Verwaltungsauffassung nicht an.

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5.2.2014 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7279/11/10002) hatte die Finanzverwaltung bereits mitgeteilt, dass diese geänderte Rechtsprechung allgemein anzuwenden ist.

Aus der Zusammenfassung der beiden Schreiben des Bundesfinanzministeriums ergeben sich folgende Übergangsregelungen und Nachweiserleichterungen:

- **Nachweis der Verwendung der Leistung durch den Empfänger:** Als Nachweis gilt eine schriftliche Bestätigung des Leistungsempfängers (im Werk- oder Werklieferungsvertrag oder gesondert, unter Nennung des konkreten Bauvorhabens), dass er die vom leistenden Unternehmer zu erbringende Leistung für eine von ihm selbst zu erbringende Bauleistung verwendet. Bestätigt der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer, dass er die an ihn erbrachte Bauleistung für eine von ihm selbst zu erbringende oder erbrachte Bauleistung verwendet, ist der Leistungsempfänger auch dann Steuerschuldner, wenn er die Leistung tatsächlich nicht zur Ausführung einer Bauleistung verwendet; dies gilt nicht, wenn der leistende Unternehmer von der Unrichtigkeit der Bestätigung Kenntnis hatte.

Handlungsempfehlung:

In Zweifelsfällen ist also dringend anzuraten, vom Leistungsempfänger die Verwendung der Bauleistung schriftlich bestätigen zu lassen. Dies schafft dann Rechtssicherheit.

– **Übergangsregelung:**

- Haben leistender Unternehmer und Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung, die vor dem 15.2.2014 (Veröffentlichung des maßgeblichen Urteils des Bundesfinanzhofs) ausgeführt worden ist, einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen angewendet, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn sie nach dem 14.2.2014 ebenso einvernehmlich entscheiden, an der seinerzeitigen Entscheidung festzuhalten. Dies gilt auch, wenn in Anwendung des angeführten Urteils der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre, tatsächlich aber der Leistungsempfänger als Steuerschuldner behandelt wird. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht nicht.
- Gleiches gilt für Bauleistungen, mit deren Ausführung vor dem 15.2.2014 begonnen worden ist, soweit dies einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen erfolgt ist.

- Im Übrigen wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht beanstandet, wenn leistender Unternehmer und Leistungsempfänger für eine vor dem 15.2.2014 erbrachte Bauleistung einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen davon ausgegangen sind, dass der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist, auch wenn in Anwendung des angeführten Urteils der Leistungsempfänger Steuerschuldner wäre.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte die gewählte umsatzsteuerliche Behandlung durch den Leistungsempfänger schriftlich bestätigt werden.

b) Handhabung bei Abschlagszahlungen

Besonderer Aufmerksamkeit bedürfen Fälle, in denen Anzahlungen für nach dem 14.2.2014 ausgeführte Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen geleistet wurden, da die Leistung selbst nach den neuen Abgrenzungsregeln zu behandeln ist. Insofern ist wie folgt zu unterscheiden:

- **Schlussrechnung über nach dem 14.2.2014 erbrachte Leistungen bei Abschlagszahlungen vor dem 15.2.2014:** Bei nach dem 14.2.2014 ausgeführten Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die nach der neuen Rechtsprechung der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, ist in der Schlussrechnung Umsatzsteuer auszuweisen und zwar unabhängig davon, wie die Abschlagsrechnungen behandelt wurden. Wurde in den Abschlagsrechnungen nur der Nettobetrag ausgewiesen verbunden mit einem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, so muss der leistende Unternehmer diese Rechnung(en) im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Leistung berichtigen. Eine Berichtigung dieser Rechnungen kann unterbleiben, wenn der leistende Unternehmer in seiner Schlussrechnung beim Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt anfordert. Die geleisteten Anzahlungen sind dann in der Schlussrechnung nur mit ihrem Nettobetrag (ohne Umsatzsteuer) anzurechnen. Die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt ist in diesem Fall in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum anzumelden, in dem die Leistung erbracht worden ist. Der Leistungsempfänger hat im selben Voranmeldungszeitraum die von ihm bisher nach § 13b UStG angemeldete Umsatzsteuer auf Anzahlungen für bezogene Bauleistungen zu berichtigen. Ist der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn in der Schlussrechnung nur das um das vor dem 15.2.2014 vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts geminderte Entgelt zu Grunde gelegt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Anzahlung(en) vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert (= in einer Voranmeldung oder in einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet) wurde(n). Auch in derartigen Fällen sind die Rechnungen, mit denen über die Anzahlungen abgerechnet wurde, nicht zu berichtigen. Ebenso ist eine Berichtigung der angemeldeten Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger nicht erforderlich.
- **Berichtigung einer vor dem 15.2.2014 erstellten Rechnung über Anzahlungen, wenn die Zahlung erst nach dem 14.2.2014 erfolgt:** Werden für nach dem 14.2.2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die infolge der neuen Rechtsprechung der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, das Entgelt oder Teile des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist. Entscheidend für die Steuerentstehung ist nicht, wann die Rechnung erstellt worden ist, sondern der Zeitpunkt der Vereinnahmung des entsprechenden Entgelts oder des Teilentgelts. Vereinnahmt der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teilentgelt für nach dem 14.2.2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die nunmehr der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, nach dem 14.2.2014, ist er Steuerschuldner.

Ist die hierfür vom leistenden Unternehmer erstellte Rechnung vor dem 15.2.2014 erstellt worden und wurde die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen, sondern der Leistungsempfänger als Steuerschuldner behandelt, ist die Rechnung entsprechend zu berichtigen.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung hat angekündigt, dass zur Frage eines Vertrauensschutzes bei der Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers bei Bauleistungen, bei denen auf Grund der neuen Rechtsprechung der Leistungsempfänger nicht die Steuer schuldet, noch ein weiteres Schreiben ergehen wird, in dem Regelungen für die Praxis erfolgen. Bis zu diesem Zeitpunkt besteht in der Praxis also noch kein Erfordernis einer eventuellen Korrektur für Umsätze in der Vergangenheit.

c) Geplante Gesetzesänderung

Vorgesehen ist nun eine Gesetzesänderung, um die Abgrenzung der Bauleistungen und auch Gebäudereinigungsleistungen, bei denen eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft erfolgt, in der Praxis handhabbar zu machen. Vorgesehen sind folgende Regelungen, welche zum 1.10.2014 in Kraft treten sollen:

- Unabhängig von der konkreten Verwendung der Eingangsleistungen durch den Leistungsempfänger sollen Bauleistungen zum Übergang der Steuerschuldnerschaft führen, sofern der Leistungsempfänger Unternehmer ist und nachhaltig Bauleistungen erbringt. Davon soll auszugehen sein, wenn das Finanzamt dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige entsprechende Bescheinigung erteilt hat. Das Finanzamt hat die Bescheinigung auf längstens drei Jahre zu befristen und kann diese nur mit Wirkung für die Zukunft zurücknehmen. Laut Gesetzesbegründung ist auch weiterhin von der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen auszugehen, wenn diese mindestens 10 % des Weltumsatzes des Leistungsempfängers betragen. Allerdings wird hier keine gesetzliche Festschreibung für erforderlich angesehen, da durch die festgelegte Bescheinigungspraxis Rechtssicherheit für die Beteiligten erreicht wird.
- Nach dem jetzigen Stand im Gesetzgebungsverfahren soll dann nicht vom Übergang der Steuerschuldnerschaft auszugehen sein, wenn der Leistungsempfänger nachhaltig eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebaut. Somit fallen im Einklang mit der aktuellen Rechtsprechung Bauträger auch künftig nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift.
- Im Fall von Gebäudereinigungsleistungen sind entsprechende Regelungen vorgesehen. Somit geht die Steuerschuldnerschaft über, wenn der Leistungsempfänger selbst nachhaltig solche Leistungen erbringt, wovon bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung auszugehen ist.
- Wenden der Leistungsempfänger und der Leistende übereinstimmend die Vorgaben zum Übergang der Steuerschuldnerschaft an, gilt der Leistungsempfänger ungeachtet dessen, ob die Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sind, als Steuerschuldner. Diese Fiktion gilt sowohl im Falle von Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen als auch in weiteren Fällen, etwa bei Lieferungen von Gas und Elektrizität durch im Inland ansässige Unternehmer oder bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten.

Hinweis:

Derzeit ist noch unklar, ob diese Regelung so Gesetz wird. Das weitere Gesetzgebungsverfahren ist sorgfältig zu beobachten.

14 Umsatzsteuerrechtliche Organschaft – Änderung der Regelungen zur organisatorischen Eingliederung

Auch in einer Unternehmensgruppe, in der zwischen den einzelnen Unternehmen Beteiligungen und Leistungsbeziehungen bestehen, liegen grundsätzlich hinsichtlich der einzelnen Unternehmen selbständige Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne vor. Dies hat zur Folge, dass im Grundsatz jeder Unternehmer den umsatzsteuerlichen Pflichten (wie z.B. der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung) nachkommen muss und dass Leistungen zwischen diesen Unternehmen nach den normalen umsatzsteuerlichen Regeln behandelt werden, also grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegen, wobei der Leistungsempfänger auf der anderen Seite grundsätzlich den Vorsteuerabzug hat.

Von diesem Grundsatz wird aber dann abgewichen, wenn eine sog. umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Hiervon ist auszugehen, wenn eine Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist. Hinsichtlich dieser drei Eingliederungsvoraussetzungen gilt:

- Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen. Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt.
- Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers (Organträger) im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig ist. Sie kann bei entsprechend deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung bereits dann vorliegen, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen, insbesondere braucht dann die Organgesellschaft nicht vom Organträger abhängig zu sein. Klassischer Fall ist, dass die Organgesellschaft als Vertriebsgesellschaft für von dem Organträger hergestellte Produkte tätig ist.
- Die organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird. Dies ist z.B. durch Personalunion der Geschäftsführer in beiden Gesellschaften der Fall.

Hinsichtlich des Merkmals der organisatorischen Eingliederung hat sich insbesondere durch die Beschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 11.12.2013 (Aktenzeichen XI R 17/11 und XI R 38/12) und das Urteil vom 7.7.2011 (Aktenzeichen V R 53/10) eine deutliche Änderung ergeben. Die Finanzverwaltung wendet diese neuen Grundsätze grundsätzlich an und hat insoweit den Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert. Zur organisatorischen Eingliederung gelten folgende Grundsätze:

- Eine organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird.
- Eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft muss ausgeschlossen sein. Dies wird in der Regel durch personelle Verflechtung der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft erreicht. Eine solche personelle Verflechtung ist immer dann gegeben, wenn Personenidentität in den Leistungsgremien herrscht.

- Aber auch ohne Personenidentität ist eine personelle Verflechtung möglich, z.B. wenn einzelne Geschäftsführer des Organträgers Geschäftsführer der Organgesellschaft sind. Hat die Organgesellschaft jedoch mehrere Geschäftsführer, die nicht auch alle Geschäftsführer beim Organträger sind, ist entscheidend, ob es vor dem Hintergrund von Vertretungsbefugnis, Stimmrechten, Weisungsrechten, Letztentscheidungsrechten etc. weiterhin ausgeschlossen ist, dass es bei der Organgesellschaft zu einer abweichenden Willensbildung kommt.
- Die personelle Verflechtung kann auch über „leitende Angestellte“ hergestellt werden. Leitende Mitarbeiter des Organträgers müssen in diesem Fall als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sein. Hier soll die organisatorische Eingliederung gegeben sein, weil es das arbeitsvertragliche Weisungsrecht, das der Organträger gegenüber dem Mitarbeiter hat, ermöglicht, seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen.
- Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 5.5.2014 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7105/11/10001) klargestellt, dass dieses Abhängigkeitsverhältnis nicht nur bei leitenden, sondern bei allen Mitarbeitern des Organträgers besteht. Somit ist nicht mehr entscheidend, dass die Angestellten des Organträgers, die als Geschäftsführer bei der Organgesellschaft bestellt sind, eine leitende Funktion ausüben. Hierdurch werden u.a. Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden.
- Besteht ein Beherrschungsvertrag, so kann von einer organisatorischen Eingliederung generell ausgegangen werden.

Handlungsempfehlung:

Die Finanzverwaltung gestattet es, für Umsätze, die vor dem 1.1.2015 ausgeführt werden, noch die bisherigen Abgrenzungskriterien anzuwenden. Insoweit verbleibt den Unternehmen noch bis zum Jahresende Zeit, bestehende Strukturen daraufhin zu überprüfen, ob diese von der Rechtsprechungsänderung betroffen sind und ob möglicherweise Handlungsbedarf besteht. Wegen der Komplexität der Materie sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Personengesellschaften

15 Entnahmebesteuerung bei Überlassung eines Pkw an einen Gesellschafter

Wird dem Gesellschafter einer Personengesellschaft ein betrieblicher Pkw auch zur Nutzung von Privatfahrten unentgeltlich zur Verfügung gestellt, so ist der hieraus erwachsende Vorteil als Entnahme ertragswirksam zu erfassen und auch der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Insoweit sind die gleichen Grundsätze anzuwenden wie bei Arbeitnehmern oder bei Einzelunternehmern.

So hat das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt mit Urteil vom 14.1.2014 (Aktenzeichen 4 K 919/08) entschieden, dass auch Personengesellschaften, die für ertragssteuerliche Zwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung berechnen, diesen auch bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Pkw-Eigenverbrauchs zu Grunde legen können. Für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten, wie beispielsweise Versicherungsbeiträge oder Kfz-Steuern, ist ein pauschaler Abschlag von 20 % vorzunehmen.

Im entschiedenen Fall sollte die Nutzungsüberlassung nach dem Willen der Gesellschafter unentgeltlich erfolgen. Dementsprechend erfolgte die Buchung nach den Vorgaben der DATEV im Soll über das Konto 1880 (Unentgeltliche Wertabgabe) sowie im Haben über die Konten 8921 AM (Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens 19 % Umsatzsteuer – Kfz-Nutzung) und 1776 S (Umsatzsteuer 19 %) bzw. über Konto 8924 (Verwendung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens ohne Umsatzsteuer – Kfz Nutzung).

Da sich auf Grund der vorgenommenen Buchungen das Kapitalkonto der Gesellschafter minderte, war das Finanzamt der Auffassung, dass unter Zugrundelegung dieser Buchung eine entgeltliche Überlassung vorlag, und es wertete die Belastung des Kapitalkontos als Gegenleistung. Dem widersprach das Finanzgericht. Im Streitfall ist das Privatkonto des Gesellschafters über das Konto 1880 (Unentgeltliche Wertabgaben, Höhe der Nutzungsentnahme einschließlich hierauf entfallende Umsatzsteuer) belastet und über die Konten 8921 (Verwendung von Gegenständen – Kfz – mit 16 % USt) und 8924 (Verwendung von Gegenständen – Kfz – ohne USt) wieder entlastet worden. Per Saldo verbleibt danach eine Belastung des Kapitalkontos; bei diesem Betrag handelt es sich um die steuerlich nicht abzugsfähige Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Kfz-Nutzung (Konto 8921). Mit den Kfz-Kosten selbst wird das Kapitalkonto des Gesellschafters dagegen nicht belastet. Da bei entsprechender Buchung eine Entgeltlichkeit durch das Gericht verneint wurde, war für die private Nutzung 80 % des nach der 1 %-Methode ermittelten Werts der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Handlungsempfehlung:

Die pauschale Kürzung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage wird in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.8.2004 (Aktenzeichen IV B 7-S 7300-70/04) für Einzelunternehmen zugelassen. Das Finanzgericht stellt ausdrücklich fest, dass dieser Grundsatz über Einzelunternehmen hinaus auch bei Personengesellschaften angewandt wird. Wird im Übrigen ein Fahrtenbuch geführt, sind in die Berechnung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe nur die auf die Privatfahrten tatsächlich entfallenden Kosten einzubeziehen, die vorsteuerbelastet waren. Nicht mit Vorsteuer belastete Aufwendungen sind auszuschneiden, da insoweit eine Korrektur des Vorsteuerabzugs nicht erforderlich ist.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Verluste aus der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Einkünften verrechenbar

Seit 2009 werden Kapitaleinkünfte grundsätzlich nicht dem normalen Steuertarif, sondern der 25 %igen Abgeltungsteuer unterworfen. In Folge der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber insbesondere aber auch festgelegt, dass bei diesen Kapitaleinkünften Werbungskosten mit dem Sparer-Pauschbetrag abgegolten sind, also tatsächlich angefallene Werbungskosten nicht geltend gemacht werden können. Zudem wurde bestimmt, dass Verluste aus der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Einkünften verrechenbar sind.

Dieses Verlustverrechnungsverbot legt die Finanzverwaltung soweit aus, dass Verluste aus Kapitaleinkünften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, auch nicht mit anderen, dem normalen Tarif unterliegenden Kapitaleinkünften ausgeglichen werden können. Dies hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 22.1.2014 (Aktenzeichen 2 K 1485/12) bestätigt. Nach diesem Urteil wird eine Verlustverrechnung auch nicht dadurch eröffnet, dass von der gesetzlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, die an sich der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte in die normale Veranlagung einzubeziehen (sog. Günstigerprüfung). Daneben wurde auch entschieden, dass der bei den der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht ausgenutzte Sparer-Pauschbetrag nicht übertragbar ist auf die (ausnahmsweise) dem Tarif unterliegenden Kapitaleinkünfte.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 11/14 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Dennoch muss wohl derzeit davon ausgegangen werden, dass Verluste von der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nicht mit anderen Einkünften verrechenbar sind, auch nicht mit solchen Kapitaleinkünften, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen.

17 Keine Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf Zinserträge aus Ehegattendarlehen

Grundsätzlich werden Zinsen mit der 25 %igen Abgeltungsteuer belastet und nicht mit dem regulären Einkommensteuertarif, der eine Belastung von bis zu 45 % vorsieht. Dieser Umstand könnte nun bei nahen Angehörigen zu Gestaltungen genutzt werden, wenn die Zinsen auf der einen Seite nur mit 25 % Abgeltungsteuer belastet und auf der anderen Seite aber als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind und damit die Einkünfte nach dem meist höheren regulären Einkommensteuersatz mindern. Ein solcher Fall läge beispielsweise vor, wenn ein Familienangehöriger einem anderen Familienangehörigen für dessen Einzelunternehmen einen Kredit gewährt.

Um derartige Steuersatzspreizungen zu verhindern, ist gesetzlich geregelt, dass die Abgeltungsteuer nicht zur Anwendung kommt, sondern der normale Einkommensteuertarif, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind. Wie ein „Nahestehen“ abzugrenzen ist, ist gesetzlich nicht festgelegt. Ehegatten gelten insoweit aber als nahestehende Personen. Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 28.1.2014 (Aktenzeichen 12 K 3373/12) bestätigt, dass die gesetzliche Ausnahmeregelung für Kapitalerträge aus Darlehensverhältnissen zwischen einander nahestehenden Personen nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz und das Grundrecht auf Schutz von Ehe und Familie verstößt. Allerdings ist gegen dieses Urteil nun unter dem Aktenzeichen VIII R 8/14 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist.

Hinweis:

Zur Abgrenzung der „nahestehenden“ Personen hat im Übrigen das Finanzgericht Münster in dem Urteil vom 20.9.2013 (Aktenzeichen 4 K 718/13 E) festgestellt, dass die Ausnahme von der Abgeltungsteuer nicht bei jedem Näheverhältnis zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer eingreift. Vielmehr müsse auf Grund der konkreten Umstände des Vertragsverhältnisses und der daran beteiligten Personen der sichere Schluss möglich sein, dass das Motiv der Darlehensgewährung vordergründig in der ertragsorientierten Ausnutzung des Gefälles zwischen dem progressiven Einkommensteuertarif und dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liege. Schließlich sei der Sinn und Zweck der gesetzlichen Ausnahmeregelung in der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen zu sehen. Im Streitfall hatte der Stpfl. einem Berufskollegen ein Darlehen gewährt, mit dem dieser seinen Einstieg in die Steuerberatungsgesellschaft des Stpfl. finanzierte. Das Finanzgericht lehnte das Vorliegen des Ausnahmetatbestands ab und unterwarf die Zinsen beim Stpfl. dem Abgeltungsteuersatz. Die Darlehensbedingungen hielten dem Fremdvergleich stand und eine Interessenidentität zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer sei nicht erkennbar. Auch bei einer Finanzierung über ein Kreditinstitut hätten die Zinsen die Einkünfte des Darlehensnehmers, die dem persönlichen Steuersatz unterliegen, gemindert. Beim Darlehensgeber hätten auch bei anderweitiger Darlehensvergabe die erhaltenen Zinsen der Abgeltungsteuer unterlegen. Einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten verneinte das Gericht deshalb.

Für Hauseigentümer

18 Aufwendungen für die verkehrstechnische Anbindung eines Grundstücks

Zu den Anschaffungskosten eines Grundstücks gehören nicht nur der Kaufpreis und die Anschaffungsnebenkosten, wie bspw. Notargebühren und Grunderwerbsteuer, sondern auch alle weiteren Aufwendungen, um das Grundstück in einen nutzbaren Zustand zu versetzen. Daher stellen z.B. Beiträge zur erstmaligen Erschließung eines Grundstücks grundsätzlich nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Strittig war nun, ob auch solche Erschließungskosten zu den Anschaffungskosten gehören, die nicht in unmittelbarem örtlichen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Im Streitfall sollte auf einer landwirtschaftlichen Fläche ein Nahversorgungszentrum errichtet werden. In dem vorhabenbezogenen Bebauungsplan war vorgesehen, dass im Rahmen der Planung eine Straßenkreuzung in unmittelbarer Nähe des Grundstücks zu einem Minikreisel ausgebaut und ein kombinierter Rad- und Fußweg erstellt wird, um das Grundstück verkehrstechnisch zu erschließen. Diese Maßnahmen waren vom Stpfl. zu tragen.

Das Finanzgericht Hamburg hat die dem Stpfl. insoweit entstandenen Kosten (im Streitfall ca. 149 832 €) mit Urteil vom 11.2.2014 (Aktenzeichen 8 K 62/13) als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens und nicht etwa als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben eingestuft. Es argumentiert, dass nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks immer dann vorliegen, wenn diese der Benutzbarkeit des Grundstücks zugute kommen und zu einer Wertsteigerung des Grundstücks führen. Im Streitfall waren die Erschließungsmaßnahmen notwendig, damit der Bebauungsplan entsprechend den Vorstellungen des Stpfl. geändert wurde und eine Baugenehmigung erteilt werden konnte. Damit dienten die Aufwendungen einerseits der Herstellung der Benutzbarkeit des Grundstücks, führten aber andererseits auch zu einer Werterhöhung, da der Wert des Grundstücks auf Grund der Änderung des Bebauungsplans ganz erheblich – die Grundstücksfläche befand sich, wie bereits ausgeführt, auf einem vormals als landwirtschaftliche Fläche ausgewiesenen Bereich – stieg.

Hinweis:

Werden Kosten für Erschließungsmaßnahmen eines Grundstücks getragen, so liegen in der Regel keine sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor, sondern diese Kosten sind als Anschaffungskosten des Grund und Bodens einzustufen. Dabei muss es sich nicht um eine erstmalige Erschließungsmaßnahme bezogen auf das Grundstück in seiner bisherigen Nutzung handeln. Letztlich ist im Einzelfall zu prüfen, wie solche Kosten steuerlich einzuordnen sind. Durch die Zuordnung der Kosten zum Grund und Boden ist eine Berücksichtigung der Aufwendungen auch nicht über die Abschreibung möglich.

19 Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage

Grundstücke werden oftmals mit der Verpflichtung zur Einräumung eines Wohnrechts am Grundstück verschenkt. Derartige Duldungsauflagen mindern bei der Schenkungsteuer die Bereicherung und damit eine – soweit die persönlichen Freibeträge überschritten sind – eventuell anfallende Schenkungsteuer. Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen hingegen regelmäßig nicht der Grunderwerbsteuer. Soweit eine Schenkung jedoch unter einer Auflage wie der Einräumung eines Wohnrechts erfolgt, die bei der Schenkungsteuer abziehbar ist, unterliegt der Vorgang hinsichtlich des Werts der Auflage insoweit als entgeltlicher Erwerb der Grunderwerbsteuer.

In diesen Fällen stellt sich die Frage, wie die Belastung des Grundstücks durch das Wohnrecht bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen ist. Hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.11.2013 (Aktenzeichen II R 38/12) festgestellt, dass bei der Grunderwerbsteuer die Auflage zur Einräumung eines Wohnrechts nicht mit dem schenkungsteuerlichen Wert abzuziehen ist. Der schenkungsteuerliche Wert des Wohnrechts sei insoweit nicht bindend. Vielmehr sei die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach eigenen Regeln zu ermitteln.

Zu beachten ist, dass auch bei einem entgeltlichen Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers oder durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind oder deren Verwandtschaft durch die Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist, oder durch Stiefkinder oder Ehegatten oder Lebenspartner dieser Personen, dieser Erwerb von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Soweit also eine Schenkung unter Vorbehalt eines Wohnrechts an eine der genannten Personen erfolgt und in Bezug auf die Auflage von einer Entgeltlichkeit der Übertragung auszugehen ist, so fällt auch auf den Wert des Wohnrechts auf Grund anderer Steuerbefreiungsvorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes **in diesen Fällen** keine Steuer an. Nicht befreit ist dagegen insbesondere ein solcher entgeltlicher Erwerb durch Geschwister oder deren Abkömmlinge.

Handlungsempfehlung:

Bei derartigen Vorgängen ist die Einholung steuerlichen Rats anzuraten, da vielfach Gestaltungsmöglichkeiten bestehen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sind u.a. der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % gesenkt und die Gewerbesteuermesszahl für die GmbH von 5 % auf 3,5 % verringert worden, so dass die nominale Belastung des Gewinns einer GmbH bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % nur noch bei 29,83 % liegt. Im Gegenzug ist die steuerliche Bemessungsgrundlage verbreitert worden. U.a. wurden die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände erweitert. Die Gewerbesteuer selbst darf bei der Ermittlung des Gewerbeertrags wie auch für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Sie muss also als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe außerbilanziell dem Gewinn wieder hinzugechnet werden. Bis 2007 minderte die Gewerbesteuer dagegen als Betriebsausgabe auch ihre eigene steuerliche Bemessungsgrundlage.

Vor diesem Hintergrund ist die aktuelle Entscheidung des BFH vom 16.1.2014 (Aktenzeichen I R 21/12, DStR 2014, 914) zu sehen, mit der das Gericht entschieden hat, dass die Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer verfassungsgemäß ist.

Im Streitfall hatte eine GmbH, die mehrere gepachtete Tankstellen betrieb und auf Grund hoher Pachtaufwendungen und damit verbundener gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen vergleichsweise viel Gewerbesteuer zahlen musste, gegen die Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der steuerlichen Bemessungsgrundlage geklagt. Die sehr hohen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ergaben im Streitfall bei einem steuerlichen Gewinn von 15 839 € eine Gewerbesteuerbelastung von 10 264 €, also eine effektive Steuerbelastung von 64,80 %. Dazu kam noch die Belastung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag.

Der BFH hat die Klage zurückgewiesen und dazu ausgeführt, dass die Gewerbesteuer zwar ihrer Natur nach eine Betriebsausgabe sei, der Gesetzgeber jedoch gesetzlich angeordnet habe, dass die Gewerbesteuer nicht als Betriebsausgabe anzusehen ist und deshalb bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns nicht gewinnmindernd (und damit auch nicht steuermindernd) berücksichtigt werden darf. Das Abzugsverbot schränke zwar das objektive Nettoprinzip insoweit ein, als es die mit der Gewerbesteuerpflicht verbundene Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht bei der Bemessung des steuerlichen Gewinns berücksichtigt. Diese Einschränkung des objektiven Nettoprinzips, wonach mit einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit verbundene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern müssen, verstoße aber nicht gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot oder die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes. Denn diese Einschränkung lasse sich im Gesamtzusammenhang mit den vorgenannten steuerlichen Entlastungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (u.a. der Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf nur noch 15 %) hinreichend sachlich begründen. Sie verstoße damit auch nicht gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit. Die mit der Reform vorgesehene Kompensationswirkung durch die eingeführten Entlastungen einerseits und Belastung andererseits müsse nach Ansicht des BFH nicht in jedem Einzelfall vollständig zur Geltung kommen. Voraussetzung sei zudem nicht, dass alle Stöpl. nach der Reform nicht schlechter dastehen als vorher. Zur Einführung generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen sei der Gesetzgeber bei Massenerscheinungen berechtigt.

Auch ein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip, welches die Sicherung des Existenzminimums erfordert, liege nicht vor. Der Gedanke des subjektiven Nettoprinzips sei auf die steuerliche Freistellung unvermeidbarer Privataufwendungen zugeschnitten und lasse sich auf eine Kapitalgesellschaft, die über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt, nicht übertragen.

Die Frage, ob pachtintensive Kapitalgesellschaften danach schlechter gestellt sind als pachtintensive Personengesellschaften, lässt der BFH mit dem Hinweis offen, dass der Gesetzgeber auf Grund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes nicht zu einer rechtsformneutralen Ausgestaltung der Besteuerungsvorschriften angehalten sei und Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen ohnehin grundlegend verschiedenen Besteuerungskonzepten unterliegen würden.

Hinweis:

Von dieser Entscheidung unberührt bleibt das unter Aktenzeichen 1 BvL 8/12 beim BVerfG anhängige Verfahren betreffend die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer. Das vorliegende FG Hamburg (Beschluss v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960) hält diese Hinzurechnungsregelungen jedenfalls für verfassungswidrig, so dass hier die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten und im Einzelfall zu prüfen ist, ob einschlägige Sachverhalte offen gehalten werden sollten.

21 Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft und Zufluss von Gehaltsbestandteilen bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH

Zur Problematik der lohnsteuerlichen Behandlung solcher Gehaltsbestandteile eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH, die im Anstellungsvertrag vereinbart, tatsächlich aber nicht ausgezahlt wurden (z.B. Weihnachtsgeld), hat die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 12.5.2014 (Aktenzeichen IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl I 2014, 860) Stellung genommen. Dabei bezieht sich das BMF auf zwei Urteile des BFH vom 3.2.2011 (Aktenzeichen VI R 4/10 und VI R 66/09), deren Aussagegehalt durch das BFH-Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 24/12) klargestellt wurde.

In dem Urteil vom 3.2.2011 (Aktenzeichen VI R 4/10) hat der BFH entschieden, dass bei einem an einer GmbH beteiligten Geschäftsführer ein Zufluss (und damit eine Versteuerung) des vertraglich vereinbarten, aber über Jahre nicht ausgezahlten Weihnachtsgelds im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht in Betracht komme, da sich die streitigen Beträge bei der Einkommensermittlung der GmbH nicht ausgewirkt hatten und unstreitig in den Büchern der GmbH nicht als Gehaltsaufwand erfasst worden waren.

Mit seinem Urteil vom 3.2.2011 (Aktenzeichen VI R 66/09) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, nach der auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern die Lohnsteuer für sonstige Bezüge, zu denen auch Tantiemen gehören, im Grundsatz erst mit Zufluss entsteht. Geldbeträge würden regelmäßig dadurch zufließen, dass sie dem Empfänger bar ausgezahlt oder auf einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Abweichend davon gelte allerdings bei beherrschenden Gesellschaftern eine Zuflussfiktion, nach der der Zufluss bereits mit der Fälligkeit der Forderung gegeben sei. Der beherrschende Gesellschafter habe es selbst in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Diese Fiktion gilt nach Ansicht des BFH jedoch nur für solche Vergütungen und Bezüge, die sich bei der Ermittlung des Einkommens z.B. durch Bildung einer entsprechenden Rückstellung der GmbH ausgewirkt haben.

Aus diesen Urteilen wurde abgeleitet, dass die Erfassung des Zuflusses beim Gesellschafter-Geschäftsführer (und in der Folge die Erfassung einer verdeckten Einlage durch „Stehenlassen“ des Anspruchs) allein an der fehlenden buchhalterischen Erfassung scheitern könne, so dass die Stpfl. insoweit ein „faktisches Wahlrecht“ hätten.

Einer solchen Fehlinterpretation ist der BFH mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 24/12) entgegengetreten. Danach soll es nicht auf das tatsächliche Buchungsverhalten ankommen, sondern darauf, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, wenn diese Bilanz zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre. Den Urteilen aus 2011 sei nicht zu entnehmen, dass der Zufluss von Vergütungsansprüchen des Gesellschafters über eine verdeckte Einlage bereits dann ausgeschlossen ist, wenn diese Ansprüche entgegen dem Bilanzrecht nicht in den Büchern der Gesellschaft berücksichtigt wurden. Dieser Rechtsauffassung schließt sich die FinVerw. nun explizit an.

Hinweis:

Für die praktische Umsetzung kommt es künftig also entscheidend darauf an, wann der Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers entstanden ist und ob er vor oder nach Entstehen seines Anspruchs auf diesen verzichtet hat. Verzichtet also der Gesellschafter-Geschäftsführer vor Entstehen des Anspruchs auf diesen, so liegt kein Zufluss und somit auch keine Einlage vor. Die tatsächliche Buchung in der Bilanz der GmbH ist für die Frage des Zuflusses nicht relevant, so dass in der Praxis steuerlich gut beraten sein dürfte, wer – sofern erforderlich – schon vor Entstehung von Gehaltsansprüchen auf diese verzichtet.

22 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Kein Mindest-Pensionsalter für die Bildung der Pensionsrückstellung zu Gunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteil vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 72/12, HFR 2014, 397) hat der BFH entschieden, dass die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kein Mindestalter voraussetzt.

Im Streitfall hatte die GmbH dem Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage auf das 60. Lebensjahr erteilt. Im Laufe der Zeit wurde der Geschäftsführer durch den Hinzuerwerb von Anteilen allerdings zum Mehrheitsgesellschafter. Die FinVerw. wollte daraufhin die Pensionsrückstellung teilweise ertragswirksam auflösen und der Berechnung – wie in R 6a Abs. 8 EStR vorgesehen – die Vollendung des 65. Lebensjahrs zu Grunde legen.

Dem ist der BFH mit der Begründung entgegengetreten, dass § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 EStG für die Berechnung der Pensionsrückstellung gerade kein Mindestpensionsalter vorgebe, sondern lediglich auf den in der Versorgungsvereinbarung vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles abstelle. Dies gelte auch für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob die FinVerw. diese Entscheidung allgemein anwenden wird, da in diesem Fall R 6a Abs. 8 der für die FinVerw. bindenden Einkommensteuerrichtlinien aufgehoben werden müsste. Der BFH hat in seiner Entscheidung allerdings offen gelassen, ob die vergleichsweise höheren Zuführungen zur Pensionsrückstellung, die durch das Abstellen auf das 60. Lebensjahr verursacht werden, möglicherweise vGA darstellen.

Ebenfalls offen gelassen hat der BFH, warum bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern immer noch das 65. Lebensjahr fremdüblich sein soll, während bei Fremdarbeitnehmern allgemein akzeptiert ist, dass bereits das 60. – für neuere Zusagen das 62. – Lebensjahr als frühestes Pensionsalter vereinbart werden darf, ohne die Anerkennung der Vereinbarung als betriebliche Altersversorgung zu gefährden. Hier ist zu fordern, dass der BFH dieses allgemein anerkannte Pensionsalter auch für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer endlich akzeptiert und darin nicht eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung sieht.

Handlungsempfehlung:

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass natürlich in allen Fällen zu prüfen ist, ob die Pension bis zum vorgesehenen Pensionsalter überhaupt verdient werden kann.

b) Bezug von Pensionsleistungen trotz Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers

Zur Frage der steuerlichen Würdigung des Bezugs von Pensionsleistungen durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitiger Fortführung des Dienstverhältnisses („Doppelverdienst“) hat der BFH mit Urteil vom 23.10.2013 (Aktenzeichen I R 60/12, HFR 2014, 421) seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und fortgeführt.

Im Streitfall hatte eine GmbH ihren beiden zu je 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern Versorgungszusagen erteilt (Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung). Nach dem Inhalt der Zusagen war das Ausscheiden aus dem Dienst für die Gesellschaft jedoch nicht Voraussetzung für die Zahlungen. Mit Erreichen des 67. Lebensjahrs, was nach der vereinbarten Versorgungszusage mit einem der Gesellschafter zum Eintritt des Versorgungsfalles führen sollte, vereinbarte dieser Gesellschafter mit der GmbH eine Reduzierung seiner Geschäftsführertätigkeit auf 20 %. Dies wurde – verbunden mit einer entsprechenden Gehaltsabsenkung auf 25 % des ursprünglichen Gehalts – umgesetzt. Gleichzeitig bezog der Gesellschafter-Geschäftsführer auch schon die vereinbarte Pension.

Die streitige Frage, ob die Zahlung der Pension zu einer vGA führt, hat der BFH mit folgenden Überlegungen bejaht:

- Explizit gegen die Position der FinVerw. vertritt der BFH die Auffassung, dass das Ausscheiden aus den Diensten der GmbH nicht grundsätzlich Voraussetzung für die Anerkennung der betrieblichen Altersversorgung ist. Es genüge vielmehr, wenn für den Eintritt des Versorgungsfalles nur die Vollendung des festgelegten Lebensjahrs vorgesehen ist.
- Allerdings hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zur Vermeidung einer vGA nach Auffassung des BFH verlangt, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit aufgeschoben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat.

- Daher liege im Streitfall eine vGA vor, an der auch die Reduktion von Arbeitszeit und Gehalt nichts ändere. Denn eine solche in der Vergangenheit erdiente Altersrente solle doch „in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen“.

Hinweis:

Der BFH zeigt explizit den Weg aus dieser vGA-Problematik, indem er darauf verweist, dass der „verrentete“ Geschäftsführer ggf. in anderer Funktion, z.B. als Berater, für die Kapitalgesellschaft tätig werden und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen könne. Alternativ könnte erwogen werden, den Eintritt des Rentenbeginns unter Vereinbarung eines versicherungsmathematisch errechneten Barwertausgleichs hinauszuschieben. Unschädlich ist nach Ansicht des BFH auch, wenn ein Geschäftsführer neben dem laufenden Gehalt Altersbezüge bezieht, die aus einem anderen, früheren Dienstverhältnis herrühren.

c) vGA bei vorzeitiger Abfindung einer dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erteilten Versorgungszusage

Mit zwei Entscheidungen vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 28/13, HFR 2014, 424) und vom 23.10.2013 (Aktenzeichen I R 89/12, HFR 2014, 423) hat der BFH zur Frage der vor Beendigung des Dienstverhältnisses geleisteten – also vorzeitigen – Abfindung einer dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erteilten Versorgungszusage Stellung genommen.

Im Sachverhalt I R 89/12 war in der Versorgungszusage vereinbart, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit Ausscheiden aus den Diensten der GmbH nach dem vollendeten 60. Lebensjahr bzw. bei früherem Ausscheiden infolge von Invalidität mit Vollendung des 60. Lebensjahrs eine Kapitalzahlung erhalten sollte. Bei vorzeitigem Tod sollte eine Auszahlung an die Witwe, ggf. an die Kinder erfolgen. Ungeachtet dieser Vereinbarung hatte die GmbH mit Fälligkeit der Rückdeckungsversicherung eine Kapitalauszahlung an den Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommen, obwohl dieser sein Dienstverhältnis noch nicht beendet hatte.

Im Sachverhalt I R 28/13 wollte der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer die GmbH zwecks Unternehmensnachfolge (teilweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf den Sohn) von der zu seinen Gunsten bestehenden Pensionsverpflichtung befreien. Nach dem Geschäftsführungsvertrag stand ihm mit Beendigung der Geschäftsführertätigkeit mit oder nach Vollendung des 65. Lebensjahrs ein lebenslanges Ruhegehalt zu, entsprechend bei Invalidität. Im Todesfall sollte seine Ehefrau eine Hinterbliebenenversorgung i.H.v. 60 % erhalten. Eine Kapitalabfindung sah die ursprüngliche Versorgungszusage nicht vor. Diese wurde erst im Rahmen eines Nachtrags zum Geschäftsführungsvertrag kurze Zeit vor Auszahlung der Abfindung vereinbart und entsprach nicht dem Barwert der Anwartschaft, sondern war niedriger.

In beiden Sachverhalten beurteilte der BFH die Zahlung der Abfindung als vGA. Denn sofern die Fälligkeit der Leistung in der Versorgungszusage auch vom Ausscheiden aus den Diensten der GmbH abhängig gemacht wird, führe ein Verstoß hiergegen zwangsläufig zur vGA, da bei einem fremden Dritten überprüft worden wäre, wann die Zahlung zu erfolgen hat. Dass die GmbH sich im Sachverhalt I R 89/12 allein auf den Zeitpunkt der Auszahlung des Versicherungsguthabens durch die Rückdeckungsversicherung verlassen hat, ohne auf die vertraglich vereinbarte Fälligkeit zu achten, sei allein der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers geschuldet.

Auch die nachträgliche Abfindungsvereinbarung im Sachverhalt I R 28/13 sah der BFH nicht als ausreichend an. Eine solche „spontane“ Vereinbarung stellt nach Auffassung des Gerichts einen Verstoß gegen das Erfordernis einer klaren, eindeutigen und vorherigen Abmachung zwischen der GmbH und dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer dar, wodurch eine (Mit-)Veranlassung der geleisteten Zahlung im Gesellschaftlichen indiziert sei.

Im Übrigen sei davon auszugehen, dass ein fremder Dritter einer solchen Vereinbarung über eine Abfindung allein der bereits erdienten Versorgungsanwartschaft – und zudem unterhalb des Anwartschaftsbarwerts – kaum zugestimmt hätte.

Hinweis:

Die beiden Urteile dürften den praktischen Umgang mit der Abfindung von Versorgungszusagen künftig noch schwieriger gestalten, da der BFH nachträgliche Abfindungsvereinbarungen – anders als bisher wohl die FinVerw. – grundsätzlich nicht anerkennt. Ggf. besteht noch die Möglichkeit, eine nachträgliche Abfindungsvereinbarung aufzunehmen, wenn das Pensionsalter bereits erreicht ist. Eine vorzeitige Abfindung kann jedenfalls ohne rechtliches Risiko nicht mehr nachträglich vereinbart werden, so dass im konkreten Einzelfall fachlicher Rat unverzichtbar ist. Es bleibt abzuwarten, wie sich die FinVerw. dazu positioniert.

d) Annahme einer vGA bei Fehlbuchungen

Mit Beschluss vom 18.3.2014 (Aktenzeichen V B 33/13, BFH/NV 2014, 907) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Problematik der Annahme von vGA bei Fehlbuchungen im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde bestätigt. Danach kann nur bei sog. Fehlbuchungen, die auf einem Versehen beruhen, das Entstehen einer vGA verhindert werden. Handelt es sich demgegenüber bei dem Bilanzierungsfehler um einen außerbetrieblichen, z.B. durch den Gesellschafter oder den Geschäftsführer bewusst veranlassten Vorgang, komme eine bilanzielle Neutralisierung nicht in Betracht. Zwar könne auch dann die Bilanz durch Aktivierung einer Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter zu berichtigen sein, diese Forderung sei aber eine Einlageforderung und verhindere damit nicht die vGA.

Handlungsempfehlung:

Da der BFH keine weiteren Feststellungen dazu trifft, wie in der Praxis „versehentliche Fehlbuchungen“ von „beabsichtigten Fehlbuchungen“ zu trennen sein sollen, ist in der Buchhaltung ein hohes Maß an Sorgfalt unabdingbar. Bei dem bereits mit früherem Urteil entschiedenen Fall, bei dem die Leistung eines Versicherers zur Entschädigung eines betrieblichen Schadens auf dem Privatkonto des Gesellschafters verbucht wurde, war nach Ansicht des BFH nicht von einem Versehen auszugehen.

e) Annahme einer vGA bei Risikogeschäften zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit rechtskräftigem Urteil vom 17.12.2013 (Aktenzeichen 6 K 1949/10, EFG 2014, 579) hat das FG München entschieden, dass

- vGA nicht vorliegen, wenn Währungsspekulationsgeschäfte mit fremden Dritten, z.B. an der Börse, getätigt werden,
- vGA aber dann anzunehmen sind, wenn die GmbH das Währungsrisiko unmittelbar gegenüber ihrem als Geschäftsführer tätigen Alleingesellschafter eingeht.

Im Streitfall hatte eine GmbH ihrem Alleingesellschafter zwischen 2001 und 2006 zahlreiche Darlehen in japanischen Yen gewährt und alljährlich Währungsverluste hinnehmen müssen, die die FinVerw. als vGA behandelte. Dieser Würdigung stimmt das FG München mit der Begründung zu, dass unternehmerisches Handeln zwar stets risikobehaftet ist, dass aber der unternehmerische Gestaltungsspielraum bei Eigengeschäften eines Geschäftsführers deutlich eingeschränkt sei. Vor diesem Hintergrund seien die in Rede stehenden Währungsgeschäfte als durch das Gesellschaftsverhältnis anzusehen, da diesen keine betriebliche Notwendigkeit zu Grunde gelegen und es die Vertragsgestaltung ermöglicht habe, „mit geringem Risiko in der GmbH erzielte Gewinne steuerfrei ins Privatvermögen zu verlagern“, weil die Währungsgewinne des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Streitjahren steuerfreie Spekulationsgewinne waren. Lediglich auf Seiten des Gesellschafter-Geschäftsführers war also eine Vorteilhaftigkeit der Vertragsgestaltung ersichtlich.

Handlungsempfehlung:

Derartige außergewöhnliche Geschäfte bedürfen immer einer besonderen steuerlichen Prüfung.

Aktuelle steuerliche Fragen rund um Immobilien

23 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen

Der Bundesfinanzhof ist der restriktiven Auslegung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Abgrenzung von haushaltsnahen Dienstleistungen entgegen getreten. Mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 55/12) hat das Gericht entschieden, dass auch die Inanspruchnahme von Diensten, die **jenseits der Grundstücksgrenze** auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund geleistet werden, als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt sein kann. Im Urteilsfall ging es um die Kosten der Schneeräumung auf dem öffentlichen Gehweg entlang der Grundstücksgrenze.

Einschränkend hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass es sich dabei allerdings um Tätigkeiten handeln muss, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn der Stpfl. als Eigentümer oder Mieter zur Reinigung und Schneeräumung von öffentlichen Straßen und (Geh-)Wegen verpflichtet ist.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung schließt bislang Leistungen außerhalb des Grundstücks von der Steuerermäßigung grundsätzlich aus. Diese restriktive Haltung ist nun nicht mehr haltbar. Eine Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil ist allerdings noch nicht erfolgt.

Die Grundsätze dieses Urteils dürften auch auf vergleichbare Fälle übertragbar sein, wie Kosten für einen Wachdienst, Arbeitskosten für die Erstellung einer Stützmauer oder einer Umzäunung, Kosten der Straßenreinigung, Pflege von Außenanlagen, Lohnkosten für die Erstellung des Hausanschlusses, Gartenpflegearbeiten, Reinigung der Abflussrohre usw.

24 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie**a) Grundsätzliche Möglichkeit des Abzugs nachträglicher Schuldzinsen**

Wird zur Finanzierung eines Vermietungsobjekts ein Darlehen aufgenommen, so sind die anfallenden Darlehenszinsen als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Vermietungsobjekt steuermindernd anzusetzen. Strittig war in der Vergangenheit, wie mit Schuldzinsen zu verfahren ist, die nach Veräußerung des Vermietungsobjekts anfallen (sog. nachträgliche Schuldzinsen), weil der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu tilgen. Bereits mit Urteil vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) hatte der Bundesfinanzhof einen Fall entschieden, in dem solche nachträglichen Schuldzinsen bei einem Objekt angefallen waren, welches innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ für private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 Einkommensteuergesetz veräußert wurde. Für diese Fallgestaltung hatte das Gericht den Abzug nachträglicher Schuldzinsen anerkannt. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.4.2014 (Aktenzeichen IX R 45/13) den Abzug auch für den Fall anerkannt, dass die Veräußerung außerhalb der Zehnjahresfrist erfolgt und damit die Veräußerung selbst nicht der Besteuerung unterliegt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) beteiligt, die im Jahr 1996 ein Mehrfamilienhaus errichtete, welches nach Fertigstellung der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diente. Die GbR veräußerte das Mehrfamilienhaus im Jahr 2007 – nach Ablauf der Veräußerungsfrist des § 23 Einkommensteuergesetz. Der Erlös aus der nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie reichte nicht aus, um die im Zuge der Herstellung des Objekts aufgenommenen Darlehensverbindlichkeiten vollständig auszugleichen. Das verbliebene Restdarlehen wurde daher anteilig durch den Kläger getilgt. Hierfür musste er ein neues (Umschuldungs-)Darlehen aufnehmen; die auf dieses Darlehen gezahlten Schuldzinsen machte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2009 und 2010 als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Schuldzinsen nicht. Der Bundesfinanzhof bejahte dagegen im Grundsatz den Werbungskostenabzug. Im konkreten Fall ist nun abschließend noch festzustellen, ob der erzielte Veräußerungserlös tatsächlich nicht ausreichte, um die bestehenden Restschulden zu tilgen.

Nach Auffassung des Gerichts entfällt der einmal begründete wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang eines Darlehens mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht mit der Veräußerung der mit den Darlehensmitteln angeschafften Immobilie. Voraussetzung für den Abzug als Werbungskosten ist, dass der Stpfl. den aus der Veräußerung der bislang vermieteten Immobilie erzielten Erlös – soweit nicht Tilgungshindernisse entgegenstehen – stets und in vollem Umfang zur Ablösung des Anschaffungsdarlehens verwendet. Auch auf Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen erkennt das Gericht grundsätzlich an, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung bewegt. Für das Vorliegen einer Marktüblichkeit ist regelmäßig auch eine vertraglich fixierte Tilgungsvereinbarung erforderlich.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist also sorgfältig zu dokumentieren, in welchem Umfang oder aus welchen Gründen eine Tilgung bestehender Restverbindlichkeiten aus dem Veräußerungserlös nicht möglich ist.

Soweit steuerliche Veranlagungen offen sind, kann ein Werbungskostenabzug derartiger Schuldzinsen auch für die Vergangenheit noch begehrt werden.

b) Kein Abzug nachträglicher Schuldzinsen, wenn Einkünfteerzielungsabsicht fehlt

Dass nachträgliche Schuldzinsen grundsätzlich abzugsfähig sind, soweit diese anfallen, weil der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu tilgen, hat der Bundesfinanzhof – wie vorgehend bereits ausgeführt – nun also klargestellt. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.1.2014 (Aktenzeichen IX R 37/12) zeigt aber die Grenzen dieses Grundsatzes auf. Das Gericht entschied, dass ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von sog. „nachträglichen Schuldzinsen“ mit früheren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen sei, wenn der Stpfl. zwar ursprünglich mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. 1999 ein u.a. mit einer Gaststätte und mit sieben Ferienwohnungen bebautes Grundstück, aus dem er in den Streitjahren 2003 bis 2006 (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Wegen mangelnder Rentabilität des Gesamtobjekts versuchte der Kläger parallel zu seinen Vermietungsbemühungen ab Mai 2003, das Objekt zu veräußern, was letztlich 2008 gelang. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Kläger seine Einkünfteerzielungsabsicht mit Blick auf die seit 2003 unternommenen Verkaufsbemühungen aufgegeben habe. Es berücksichtigte dementsprechend die vom Kläger in den Streitjahren ermittelten Einkünfte aus der Immobilie nicht.

Der Bundesfinanzhof konnte letztlich auf Grundlage der Sachverhaltsermittlungen des Finanzgerichts nicht entscheiden, zu welchem Zeitpunkt die Einkünfteerzielungsabsicht aufgegeben wurde. Dies war unklar, weil auch nach Beginn der Veräußerungsbemühungen im März 2003 noch einzelne Wohnungen bzw. Gebäudeteile vermietet gewesen sind. Insofern betont der Bundesfinanzhof, dass die Frage der Einkünfteerzielung objektbezogen auf das einzelne Vermietungsobjekt zu beziehen ist und nicht etwa auf die Gesamtimmobilie. Im vorliegenden Fall ging es u.a. um Ferienwohnungen, die vom Eigentümer in Eigenregie vermietet und im Übrigen nicht selbst genutzt wurden. Bzgl. solcher Ferienwohnungen kommen Leerstandszeiten, in denen die Wohnung zur Vermietung bereitgehalten wird, regelmäßig vor. Dies spricht nach Ansicht des Gerichts noch nicht gegen eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht.

Hinweis:

Gerade in den Fällen, in denen alternativ zu einer Vermietung auch eine Veräußerung des Objekts in Erwägung gezogen wird, sollte sehr sorgfältig dokumentiert werden, bis zu welchem Zeitpunkt eine Vermietung tatsächlich erfolgte bzw. ernsthafte Vermietungsbemühungen bestanden. Liegt bei Verkauf der Immobilie schon keine Einkünfteerzielungsabsicht mehr vor, so können nachträgliche Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Immobilie nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden.

25 Vorfälligkeitsentschädigung bei Immobilienverkauf keine Werbungskosten

Mit Urteil vom 11.2.2014 (Aktenzeichen IX R 42/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine Vorfälligkeitsentschädigung grundsätzlich nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar ist. Im Urteilsfall veräußerte die Stpfl. ein von ihr im Jahre 1999 erworbenes und seitdem vermietetes Immobilienobjekt im Jahr 2010. Im Veräußerungsvertrag hatte sich die Stpfl. zur lastenfreien Übertragung des Grundstücks verpflichtet. Im Zuge der Ablösung einer Restschuld aus den zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Objekts aufgenommenen Darlehen hatte die Stpfl. Vorfälligkeitsentschädigungen zu leisten, die diese im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machte. Das Finanzamt berücksichtigte die Vorfälligkeitsentschädigungen nicht. Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof.

Festzustellen ist zunächst, dass Schuldzinsen, die mit Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zu den Werbungskosten zählen. Der Begriff der Schuldzinsen umfasst auch eine zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehens gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung, denn diese ist Nutzungsentgelt für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital. Im Streitfall konnte die Stpfl. die geleisteten Vorfälligkeitsentschädigungen gleichwohl nicht bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen; es fehlte nach Ansicht des Gerichts insoweit an einem wirtschaftlichen Zusammenhang (sog. Veranlassungszusammenhang) mit steuerbaren Einkünften. Zwar beruhe eine Vorfälligkeitsentschädigung auf dem ursprünglichen Darlehen, das mit Blick auf die Finanzierung der Anschaffungskosten einer fremdvermieteten Immobilie aufgenommen wurde. Jedoch sei das für die Annahme eines Veranlassungszusammenhangs maßgebliche „auslösende Moment“ nicht der seinerzeitige Abschluss des Darlehensvertrags, sondern gerade dessen vorzeitige Ablösung. Diese mit der Darlehensgläubigerin vereinbarte Vertragsanpassung habe die Stpfl. aber nur vorgenommen, weil sie sich zur lastenfreien Veräußerung des Grundstücks verpflichtet hatte. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Vorfälligkeitsentschädigung und der vormaligen Vermietung der Immobilie wird durch die Veräußerung überlagert bzw. ersetzt von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang.

Hinweis:

Das Gericht betont, dass auch die aktuelle Rechtsprechung zum Abzug nachträglicher Schuldzinsen (Urteile des Bundesfinanzhofs vom 20.6.2012, Aktenzeichen IX R 67/10, und vom 8.4.2014, Aktenzeichen IX R 45/13) keine andere Beurteilung zulasse, denn der Stpfl. habe die im Veräußerungszeitpunkt noch bestehenden Darlehensverbindlichkeiten vollständig durch den aus der Veräußerung der Immobilie erzielten Erlös tilgen können. Es weist jedoch darauf hin, dass die Vorfälligkeitsentschädigung als Veräußerungskosten in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts einbezogen werden kann, sofern die Veräußerung innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb erfolgt und somit ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vorliegt.

26 Grenzen der Anerkennung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen**a) Anerkennung setzt Einkünfteerzielungsabsicht voraus**

Im Grundsatz werden Mietverträge unter nahen Angehörigen auch steuerlich anerkannt. Allerdings müssen die Gestaltung und die tatsächliche Durchführung denen zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Dies hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.10.2013 (Aktenzeichen IX R 2/13) nochmals betont. Der Urteilsfall war besonders gelagert. Doch sind folgende Aspekte der Urteilsbegründung von allgemeiner Bedeutung:

- Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass diese Tätigkeit mit dem Ziel der Erreichung eines Totalüberschusses (Gewinnerzielungsabsicht) betrieben wird. Somit sind auch langfristige Werbungskostenüberschüsse („Verluste“) steuerlich anzuerkennen. Diese Grundsätze gelten jedoch nur für die Vermietung von Wohnungen. Bei Gewerbeimmobilien muss im Einzelfall festgestellt werden, ob der Stpfl. beabsichtigt (hat), auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.
- Die Einkünfteerzielungsabsicht ist für jede vermietete Immobilie gesondert, d.h. objektbezogen, zu prüfen. Sie ist nur dann auf das gesamte Grundstück zu beziehen, wenn sich auch die Vermietungstätigkeit einheitlich auf das gesamte Grundstück richtet. Wird nur ein auf einem Grundstück gelegenes Gebäude oder ein Gebäudeteil vermietet oder verpachtet, bezieht sich die Einkünfteerzielungsabsicht nur hierauf. Gleiches gilt für unterschiedlich vermietete Objekte auf einem Grundstück (z.B. Mietwohnung, Gewerbeimmobilien). Maßgeblich ist also das einzelne Mietverhältnis.
- Mietverträge unter nahen Angehörigen sind dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt. Ein Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Mietrechtliche Gestaltungen sind insbesondere dann unangemessen, wenn derjenige, der einen Gebäudeteil für eigene Zwecke benötigt, einem anderen daran die wirtschaftliche Verfügungsmacht einräumt, um ihn anschließend von diesem wieder zurückzumieten.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei Mietverhältnissen unter nahen Angehörigen ist also sehr sorgfältig darauf zu achten, dass die gewählte Gestaltung fremdüblich ist und eine Einkünfteerzielungsabsicht begründet werden kann.

b) Anforderungen an einen Mietvertrag unter Angehörigen

Mietverträge unter Angehörigen werden grundsätzlich nur dann anerkannt, wenn diese einem Fremdvergleich standhalten.

Was hierfür Voraussetzung ist, ist in der Praxis oftmals zwischen Stpfl. und Finanzverwaltung strittig. Insoweit sind die Ausführungen des Finanzgerichts Hamburg in dem Urteil vom 17.12.2013 (Aktenzeichen 6 K 147/12) hilfreich. Das Finanzgericht stellt Folgendes fest:

- Ein Mietvertrag zwischen einem Stpfl. und seinen Eltern ist dann anzuerkennen, wenn die Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt worden sind. Die Nichtdurchführung der Nebenkostenabrechnung hat in diesem Zusammenhang kein ausschlaggebendes Gewicht.
- Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung ist grundsätzlich von dem Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, solange der Mietzins nicht weniger als 66 % (bis 2012 lag diese gesetzliche Quote noch bei 75 %) der ortsüblichen Marktmiete beträgt. Maßgeblich für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete sind die objektiven Umstände, insbesondere die tatsächliche Größe und nicht die im Mietvertrag angegebene Größe des Mietobjekts. Die ortsübliche Miete ist die am Wohnungsmarkt für nach Lage, Art und Ausstattung vergleichbare Objekte erzielbare Miete. Zur Ermittlung der erzielbaren Miete kann auf einen Mietspiegel oder ein Sachverständigengutachten zurückgegriffen werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte darauf geachtet werden, dass die Abwicklung des Angehörigenmietvertrags möglichst wie unter fremden Dritten erfolgt.

27 Umsatzsteuerliche Vermietung und Verpachtung

a) Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Immobilien

Die Vermietung und Verpachtung von Immobilien ist im Grundsatz umsatzsteuerfrei. Dies bedeutet aber auch, dass aus Eingangsleistungen hinsichtlich des Gebäudes sowohl bei der Errichtung als auch bei laufenden Kosten ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist. Der Vermieter kann jedoch zur Umsatzsteuer optieren, wenn der Mieter bzw. Pächter seinerseits das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Somit kann zumeist insbesondere bei gewerblichen Einheiten für die Umsatzsteuer optiert werden, so dass insoweit für den Hauseigentümer auch der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen möglich ist.

Wird eine Immobilie nur teilweise für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, so ist für diesen Teilbereich eine Option möglich. Als Beispiel kann eine Immobilie angeführt werden, deren Erdgeschoss als Einzelhandelsgeschäft genutzt wird und deren erstes und zweites Obergeschoss Wohnzwecken dienen. Eine Option zur Umsatzbesteuerung ist nur für das Erdgeschoss möglich.

In diesen Fällen ist hinsichtlich der Vorsteuerbeträge zu unterscheiden:

- Vorsteuern, die direkt dem Erdgeschoss zugeordnet werden können, sind abzugsfähig. Dies kann bspw. die Vorsteuer aus dem Strombezug oder auch aus einer Reparaturrechnung für das Erdgeschoss sein.
- Vorsteuern für die Gesamtimmobilie, so z.B. die Reparatur des Dachs oder das Streichen der Fassade, müssen aufgeteilt werden und sind dann nur insoweit abzugsfähig, als diese auf das Erdgeschoss entfallen.

Im zweitgenannten Fall ist ein Aufteilungsschlüssel zu bestimmen. Klarheit hat hinsichtlich der Bestimmung eines solchen Aufteilungsschlüssels nun das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.5.2014 (Aktenzeichen V R 1/10) gebracht. Danach gilt:

- Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel.
- Vorsteuerbeträge sind aber dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

Hinweis:

Im Regelfall erfolgt also eine Aufteilung der Vorsteuern nach den Nutzflächen. Die Vorsteuerbeträge sind aber nicht nach dem Verhältnis der Flächen sondern dem der Umsätze aufteilbar, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen, z.B. wegen der Höhe der Räume, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung, erhebliche Unterschiede aufweist.

Handlungsempfehlung:

Soll vom Flächenschlüssel abgewichen werden, was vielfach auf Grund der höheren Mieten im gewerblichen Bereich vorteilhaft ist, so muss sorgfältig begründet und dokumentiert werden, welche Gründe für den Umsatzschlüssel sprechen.

b) Option zur Umsatzsteuer bei Grundstücksverkauf

Grundstücksverkäufe sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Ein solcher Umsatz kann als steuerpflichtig behandelt werden, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Gesetzlich vorgegeben ist, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei einem Grundstücksumsatz nur in dem notariell zu beurkundenden Kaufvertrag erklärt werden kann.

Bislang nicht abschließend geklärt ist, bis zu welchem Zeitpunkt eine solche Optionsausübung erfolgen kann. Das Finanzgericht Niedersachsen hat in dem Urteil vom 22.8.2013 (Aktenzeichen 16 K 286/12) entschieden, dass gesetzlich keine zeitliche Vorgabe besteht, innerhalb derer die Optionsausübung stattfinden muss. Nach Auffassung des Gerichts kann die Vorschrift nicht dahingehend ausgelegt werden, dass nur in dem ersten notariellen Vertrag abschließend eine Vereinbarung über eine Option getroffen werden kann, die danach keiner Ergänzung mehr zugänglich wäre.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen XI R 40/13 anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig entschieden ist. Wegen der materiell hohen Bedeutung sollte vor Abschluss des notariellen Kaufvertrags dringend steuerlicher Rat eingeholt werden, damit sorgfältig geprüft wird, ob eine Option zur Umsatzsteuer sinnvoll ist oder nicht.