

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 02/2015

Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen • Fahrtkosten bei Unternehmern • Urteile zum Kindergeld • Abfärberegulung

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell ist über wichtige Urteile des Bundesfinanzhofs zu berichten. So hat die Rechtsprechung für einen weiteren Fall die restriktive Haltung der Finanzverwaltung zur Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen verworfen. Der Bundesfinanzhof hat die Steuerermäßigung für Kosten der Dichtheitsprüfung einer Abwasserleitung zugelassen und öffnet damit die Ermäßigung auch für andere Prüftätigkeiten.

Das Schreiben der Finanzverwaltung zu den Reisekosten ist für Unternehmer und Freiberufler von besonderem Interesse. Die Finanzverwaltung führt darin insbesondere aus, in welchen Fällen lediglich die Entfernungspauschale geltend gemacht werden kann. Zu dieser Thematik liegen auch zwei ganz aktuelle Urteile des Bundesfinanzhofs vor.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA[®]INTERNATIONAL[®]
Your Global Advantage

Weitere Informationen: www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Nun doch kein Steuerbonus für energetische Gebäudesanierung?
- 2 Weitere günstige Rechtsprechung zur Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen
- 3 Aktuelle Fragen zum Kindergeld
- 4 Erbschaftsteuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke
- 5 Steuererklärungsfristen
- 6 Zur Erlangung der Beitragsrückerstattung selbst getragene Krankheitskosten nicht als Sonderausgaben abzugsfähig
- 7 Kosten eines Ehescheidungsprozesses weiterhin steuerlich abziehbar

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Doppelte Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Lebensgefährten
- 9 Lohnsteuer bei Rabatten, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden
- 10 Aufwendungen für eine Feier als Werbungskosten
- 11 Selbst getragene Benzinkosten auch bei 1 %-Methode abziehbar?

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Reisekosten bei Unternehmern
- 13 Gutschein für Inanspruchnahme einer kostenlosen Leistung führt nicht zu entgeltlichem Leistungsaustausch
- 14 Einnahmen-Überschussrechnung: Umsatzsteuerzahlung für das IV. Quartal
- 15 Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags in einem Folgejahr
- 16 Privater Erwerb eines im Betrieb genutzten Leasingfahrzeugs nach Auslaufen des Leasingvertrags

Für Personengesellschaften

- 17 Grundsatzentscheidungen: Abfärbewirkung geringfügiger gewerblicher Tätigkeiten einer im Übrigen freiberuflichen Mitunternehmerschaft
- 18 Durch Wechsel im Gesellschafterbestand ausgelöste Grunderwerbsteuern sind keine Anschaffungskosten
- 19 Steuerliche Abbildung des bei Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft gezahlten Mehrwerts

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Option zur Regelbesteuerung bei qualifizierter Beteiligung an einer GmbH nur bei Vorliegen von (möglichen) Kapitalerträgen
- 21 Einlösung einer Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibung ist nicht steuerbar

Für Hauseigentümer

- 22 Anschaffungskosten eines Blockheizkraftwerks können Erhaltungskosten sein
- 23 Bindungswirkung einer Bescheinigung der Gemeinde für ein Sanierungsobjekt

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 24 Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften: Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren 2015
- 25 Finanzverwaltung hat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke
- 26 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei Übertragung eines GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch
- 27 Teilabzugsverbot bei der Ermittlung eines Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG
- 28 VGA: Mehrere Minderheitsgesellschafter als beherrschende Gesellschafter kraft Interessenübereinstimmung
- 29 VGA an nahestehende Personen - Treuhandverhältnisse

Für alle Steuerpflichtigen

1 Nun doch kein Steuerbonus für energetische Gebäudesanierung?

Im Dezember hatten sich die Ministerpräsidenten und Kanzlerin Angela Merkel (CDU) mehrheitlich darauf verständigt, dass die energetische Gebäudesanierung (z.B. Außendämmung, Austausch von Fenstern und Heizkesseln) steuerlich gefördert werden soll. Im Gegenzug sollte aber die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen abgeschmolzen werden. Nach Meldungen von Ende Februar ist diese steuerliche Förderung nun wohl nicht mehr sicher. Jedenfalls wurde bekannt, dass diese Pläne nun überraschend vorerst gestoppt wurden. Der Sanierungsbonus mit einem Volumen von einer Milliarde Euro im Jahr sollte rückwirkend ab Januar gelten und es sollten bis zu 25 % der Sanierungskosten über zehn Jahre gestreckt absetzbar sein.

Hinweis:

Soweit derartige Sanierungsmaßnahmen geplant sind, kann nun der Steuerbonus zunächst nicht einkalkuliert werden. Es ist offen, ob doch noch eine politische Einigung erzielt werden kann. In Aussicht gestellt wurde, dass wenn der Steuerbonus nicht verwirklicht wird, die KfW höhere Zuschüsse für solche Maßnahmen vergeben soll.

2 Weitere günstige Rechtsprechung zur Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen

Bei Ausgaben im Privathaushalt für haushaltsnahe Dienstleistungen, wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen, kann auf Antrag bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung i.H.v. 20 % der Ausgaben, maximal 4 000 € geltend gemacht werden. Daneben können für Handwerkerleistungen, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, ebenfalls 20 % der Ausgaben, höchstens aber nochmals 1 200 € geltend gemacht werden. Begünstigt ist insoweit allerdings nur der in Rechnung gestellte Lohnaufwand, nicht hingegen die Materialkosten. Beide steuerlichen Abzugsbeträge können nebeneinander in Anspruch genommen werden.

a) Dichtheitsprüfung einer Abwasserleitung als steuerbegünstigte Handwerkerleistung

Handwerkerleistungen können steuerlich mindernd berücksichtigt werden, sofern sie Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen betreffen. Die Finanzverwaltung geht bisher davon aus, dass von Handwerkern erbrachte Gutachtertätigkeiten (z.B. Mess- oder Überprüfungsarbeiten) nicht begünstigte Tätigkeiten darstellen. Dem widerspricht der Bundesfinanzhof im Urteil vom 6.11.2014 (Aktenzeichen VI R 1/13).

Das Gericht entschied, dass die Aufwendungen für eine Dichtheitsprüfung einer Abwasserleitung Aufwendungen einer steuerbegünstigten Handwerkerleistung darstellen. Sie sind als (vorbeugende) Erhaltungsmaßnahme zu qualifizieren. Der Bundesfinanzhof führt zu den begünstigten Handwerkerleistungen aus, dass es sich bei diesen sowohl um die Beseitigung eines bereits eingetretenen Schadens als auch um Maßnahmen zur Prüfung der ordnungsgemäßen Funktion einer Anlage oder zur vorbeugenden Schadensabwehr handeln kann.

Hinweis:

Die Einordnung einer Dichtheitsprüfung als steuerbegünstigte Handwerkerleistung hat auch Auswirkungen auf die Absetzbarkeit anderer Prüftätigkeiten von Handwerkern, sofern diese als (vorbeugende) Erhaltungsmaßnahmen zu qualifizieren sind. So dürften z.B. die Prüftätigkeit eines Schornsteinfegers (Mess- und Überprüfungstätigkeiten sowie Feuerstättenschau) – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – nach dieser Rechtsprechung als vorbeugende Erhaltungsmaßnahme eingestuft werden.

b) Aufwendungen für die Betreuung eines Haustiers

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte darüber zu entscheiden, ob Aufwendungen für die Betreuung eines Haustiers im Haushalt der Stpfl. als Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen geltend gemacht werden können. Die Stpfl. hatten einen Dienstleister mit der Betreuung einer Hauskatze in der Wohnung während ihrer urlaubsbedingten Abwesenheitszeiten beauftragt. Die Kosten beliefen sich im Streitjahr auf insgesamt 302,90 €. Mit der Einkommensteuererklärung beantragten die Stpfl. für die Betreuungsaufwendungen ihrer Hauskatze eine Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen. Das Finanzamt lehnte dies unter Bezugnahme auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 10.1.2014 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2296-b/07/0003:004) ab. Nach Anweisung des für das Finanzamt verbindlichen Schreibens der Finanzverwaltung werde eine Steuerermäßigung für Tierbetreuungs-, Tierpflege- oder -arztkosten ausdrücklich verneint. Das Finanzgericht Düsseldorf gab nun aber mit Urteil vom 4.2.2015 (Aktenzeichen 15 K 1779/14 E) den Stpfl. Recht und gewährte die Steuerermäßigung.

Im Kern geht es um die Frage, ob es sich bei diesen Dienstleistungen um die im Gesetz angesprochenen „haushaltsnahen Dienstleistungen“ handelt. Der Begriff „haushaltsnahe Dienstleistung“ ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung müssen die Leistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen bzw. damit im Zusammenhang stehen. Dazu gehören hauswirtschaftliche Verrichtungen, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen, wie z.B. die Zubereitung von Mahlzeiten, die Garten- und Raumpflege und die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, Kranken, alten Menschen und pflegebedürftigen Personen. Nicht begünstigt sind Beschäftigungen, die zwar im Haushalt des Stpfl. ausgeübt werden, aber keinen (engen) Bezug zur Hauswirtschaft haben. Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind Leistungen, die die Stpfl. für die Versorgung und Betreuung der in ihren Haushalt aufgenommenen und dort lebenden Hauskatze aufbringen, haushaltsnah.

Handlungsempfehlung:

Es ist zu erwarten, dass über diesen Fall letztlich der Bundesfinanzhof entscheiden muss, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Aktuell sollte die Steuerermäßigung in einschlägigen Fällen beantragt werden.

Entsprechend hatte das Finanzgericht Münster bereits mit Urteil vom 25.5.2012 (Aktenzeichen 14 K 2289/11 E) entschieden, dass Kosten für die Betreuung eines Hundes als haushaltsnahe Dienstleistungen geltend gemacht werden können. Dies gilt allerdings nur insoweit, als die Betreuung des Hundes in der Wohnung des Stpfl. stattfindet, nicht jedoch, wenn die Tiere außerhalb der Wohnung oder des Gartens des Stpfl. ausgeführt werden.

3 Aktuelle Fragen zum Kindergeld

a) Herabsetzung der Altersgrenze von 27 auf 25 Jahre dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt

Dem Bundesverfassungsgericht ist erneut die Frage vorgelegt worden, ob die Herabsetzung der Altersgrenze für den Bezug von Kindergeld von 27 auf 25 Jahre verfassungsgemäß ist. Unter dem Aktenzeichen 2 BvR 646/14 ist ein entsprechendes Verfahren anhängig. Mit dem Steueränderungsgesetz 2007 war u.a. die Altersgrenze für den Bezug von Kindergeld von 27 auf 25 Jahre abgesenkt worden. Auswirkungen hat diese Frage auch auf eine Reihe von kinderbezogenen Entgeltbestandteilen, insbesondere im öffentlichen Dienst.

Handlungsempfehlung:

Betroffenen Eltern ist anzuraten, weiterhin Kindergeld und die kinderbezogenen Entgeltbestandteile zu beantragen und bei ablehnenden Bescheiden mit Hinweis auf das vor dem Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren Einspruch einzulegen. Dies betrifft insbesondere Kinder, die über das 25. Lebensjahr hinaus noch eine Berufsausbildung oder ein Studium absolvieren.

b) Auch bei Auslandsstudium kann das Kindergeld unter Umständen fortgezahlt werden

Kindergeld wird nur für Kinder ausgezahlt, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben. Studiert ein Kind über mehrere Jahre im Ausland, so muss sorgfältig geprüft werden, ob noch ein Wohnsitz des Kindes bei den Eltern in Deutschland besteht. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.9.2014 (Aktenzeichen III R 10/14) dazu entschieden, dass Kinder auch während eines mehrjährigen Auslandsaufenthalts den Inlandswohnsitz bei den Eltern beibehalten können. Voraussetzung dafür ist aber, dass die Kinder in ihrer ausbildungsfreien Zeit überwiegend die Wohnung der Eltern nutzen. Eine Nutzung über den vollen ausbildungsfreien Zeitraum ist nicht nötig. Auch ein Mindest-Nutzungszeitraum besteht nicht, da dies individuell von den Anwesenheitsobliegenheiten des jeweiligen Studiengangs abhängt.

Allerdings muss beachtet werden, dass nur kurze Besuche bei den Eltern regelmäßig nicht dazu ausreichen, einen Wohnsitz bei den Eltern zu begründen bzw. beizubehalten. Dies ist bei lediglich kurzzeitigen Aufenthalten – zwei bis drei Wochen pro Jahr – nach der Lebenserfahrung der Fall.

Handlungsempfehlung:

Sofern ein Kind ein Auslandsstudium aufnimmt, sollte darauf geachtet werden, dass das Kind in der ausbildungsfreien Zeit („Semesterferien“) die elterliche Wohnung im Inland tatsächlich nutzt. Da der notwendige Zeitraum für den Kindergeldanspruch nicht absolut vom Gericht vorgegeben wurde, muss das Kriterium „überwiegende Zeit“ individuell bestimmt werden. Ein einwöchiger Besuch bei mehrmonatigen Semesterferien – ohne Bearbeitung von z.B. Hausarbeiten oder Referaten – wird einen inländischen Wohnsitz nicht rechtfertigen. Die Relation der tatsächlichen Nutzungszeit der elterlichen Wohnung zu den tatsächlich „ausbildungsfreien“ Semesterferien ist ausschlaggebend. Ggf. sollte Beweisvorsorge für den Nachweis der Nutzung der elterlichen Wohnung durch das Kind, etwa durch Flugtickets zwischen Studienort und Wohnort der Eltern, getroffen werden.

c) Rückforderung von grundlos über das 25. Lebensjahr hinaus gezahltem Kindergeld rechtens?

Kindergeld wird grundsätzlich nur bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres gewährt. Falls die Familienkasse Kindergeld fälschlicherweise auch noch nach Vollendung des 25. Lebensjahres auszahlt und kein Verlängerungstatbestand (z.B. Grundwehrdienst) vorliegt, kann das ausgezahlte Kindergeld zurückgefordert werden.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.12.2014 (Aktenzeichen XI R 15/12) entschieden. Fraglich war in diesem Zusammenhang, ob eine rückwirkende Aufhebung der Kindergeldfestsetzung verfahrensrechtlich möglich ist. Das Finanzgericht urteilte zuvor, dass keine gesetzliche Grundlage für eine Rückforderung des Kindergelds bestehe. Der Bundesfinanzhof entschied dagegen, dass die Vollendung des 25. Lebensjahres eine Veränderung der Verhältnisse darstelle, die eine Änderung oder Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ermögliche. Dies gelte unabhängig davon, dass auf Grund des Geburtsdatums des Kindes das Erreichen der Altersgrenze von vornherein feststeht und der Familienkasse auch bei Erlass des ursprünglichen Kindergeldbescheids bekannt war. Das zu viel ausgezahlte Kindergeld ist an die Familienkasse zurückzuzahlen. Im Urteilsfall kam es zu einer Rückzahlung für einen Zeitraum von fast zwei Jahren.

Hinweis:

Sobald ein Kind das 25. Lebensjahr vollendet (und auch noch bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres kindergeldberechtigt war), entfällt vorbehaltlich einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Herabsetzung dieser Altersgrenze grundsätzlich der Anspruch auf Kindergeld. Etwaige zusätzliche Kindergeldauszahlungen können von der Familienkasse zurückgefordert werden.

Handlungsempfehlung:

Sofern jedoch ein Verlängerungstatbestand (insbesondere Grundwehrdienst bzw. Zivildienst) vorliegt, kann dies zur Verlängerung des Kindergeldanspruchs führen. Dafür müssen jedoch die entsprechenden Nachweise über den erfüllten Verlängerungstatbestand an die Familienkasse übermittelt werden.

4 Erbschaftsteuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

Bei der Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken wird bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein Wertabschlag von 10 % gewährt, so dass nur der verminderte Wert von 90 % des Grundstückswerts der Steuer unterliegt. Über die Voraussetzung der Steuerermäßigung, nämlich dass das Grundstück „zu Wohnzwecken vermietet“ wird, entsteht in der Praxis oftmals Streit. Aktuell hat sich in drei Urteilen vom 11.12.2014 der Bundesfinanzhof mit dieser Frage beschäftigt und in allen drei Fällen die Steuerbegünstigung versagt:

- In dem unter dem Aktenzeichen II R 30/14 entschiedenen Fall gehörten zum Nachlass u.a. die Miteigentumsanteile der Erblasserin an zwei Grundstücken. Nach dem Abbruch der dort befindlichen Gebäude wurden auf den Grundstücken zwei neue Einfamilienhäuser errichtet, die vermietet werden sollten. Die Gebäude waren zum Zeitpunkt des Ablebens der Erblasserin im Juni 2012 noch im Rohbauzustand und nicht bezugsfertig. Nach der Fertigstellung im Februar 2013 wurden sie vom Erben vermietet.
- Im unter dem Aktenzeichen II R 24/14 geführten Streitfall erhielt der Stpfl. von der am 31.12.2010 verstorbenen Erblasserin ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück als Vermächtnis. Das Einfamilienhaus hatte die Erblasserin zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Im Oktober 2010 war sie in ein Altenpflegeheim eingezogen. Der Stpfl. räumte das Einfamilienhaus im Februar 2012 und vermietete das Objekt ab dem 1.12.2012 zu Wohnzwecken.

Der Bundesfinanzhof versagte in beiden Fällen die Steuervergünstigung, weil im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer keine zu Wohnzwecken vermieteten Gebäude vorhanden waren. Der Bundesfinanzhof stellte klar, dass die Steuerbefreiung nur für bebaute Grundstücke in Betracht kommt. Dies setze das Vorhandensein eines bezugsfertigen Gebäudes voraus.

Hinweis:

Bei Schenkungen kann im Einzelfall durch die Wahl des Schenkungstages der Sachverhalt so gestaltet werden, dass die Gewährung der Steuerermäßigung erreicht wird.

Schließlich ging es in dem unter dem Aktenzeichen II R 25/14 geführten Streitfall um die Frage, ob bei der Übertragung eines bebauten Erbbaugrundstücks, das der Erbbauberechtigte zu Wohnzwecken vermietet, die Steuerbegünstigung zu gewähren ist. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ab, da die Steuerbegünstigung nicht solche Grundstücke erfasst, deren Bebauung zivilrechtlich nicht dem Grundstückseigentümer, sondern einem Dritten zuzurechnen ist.

5 Steuererklärungsfristen

Grundsätzlich sind die Einkommensteuererklärung und die betrieblichen Steuererklärungen, wie insbesondere die Umsatzsteuererklärung, die Körperschaftsteuererklärung, die Gewerbesteuererklärung und die Gewinnfeststellungserklärung einer Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens für das Jahr 2014 bis zum 31.5.2015 abzugeben.

Hinweis:

Die betrieblichen Steuererklärungen und Einkommensteuererklärungen, in denen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für die Vorjahre – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.1.2015 wird, sofern die genannten Steuererklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden, generell eine Fristverlängerung bis zum 31.12.2015 gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, insbesondere in folgenden Fällen die **Steuererklärungen bereits früher anzufordern**, wenn:

- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 15 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
 - sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
 - hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,
 - für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
 - die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen bereits rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Nicht zuletzt dann, wenn mit Steuererstattungen zu rechnen ist, sollten die Erklärungen möglichst frühzeitig vorbereitet werden.

6 Zur Erlangung der Beitragsrückerstattung selbst getragene Krankheitskosten nicht als Sonderausgaben abzugsfähig

Streitig war, ob Krankheitskosten, die die Stpfl. zur Erlangung einer Beitragsrückerstattung von ihrer Krankenversicherung selbst getragen hatten, als Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigungsfähig sind.

Die Stpfl. machten Beiträge zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung geltend. Zusätzlich zu den an die Krankenversicherung geleisteten Beiträgen sollte nach dem Willen der Stpfl. ein Betrag i.H.v. 241,08 € als Sonderausgaben zu berücksichtigen sein.

Hierbei handelte es sich um Krankheitskosten, welche die Stpfl. selbst getragen und der Krankenversicherung nicht zur Abrechnung vorgelegt hatten, um in den Genuss einer Beitragsrückerstattung zu kommen. Die tatsächlich angefallenen Krankheitsaufwendungen hätten 803,58 € betragen. Hieraus hätte sich bei Geltendmachung gegenüber der Krankenversicherung ein Erstattungsanspruch i.H.v. 241,08 € (= 30 %) ergeben. Der Versicherer hatte für das Streitjahr eine Beitragsrückerstattung von 519,41 € gezahlt.

Das Finanzgericht Münster lehnte mit Entscheidung vom 17.11.2014 (Aktenzeichen 5 K 149/14 E) aber den steuerlichen Abzug der selbst getragenen Krankheitskosten sowohl als Sonderausgaben als auch mangels Überschreitens der zumutbaren Belastung als außergewöhnliche Belastungen ab. Als Sonderausgaben abzugsfähige Krankenversicherungsbeiträge seien nur solche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erlangung von Versicherungsschutz stehen. Dies ist bei Zahlungen an Ärzte etc. zur Vergütung von Heilbehandlungen nicht der Fall. Es ist bereits durch den Bundesfinanzhof geklärt, dass Zahlungen auf Krankheitskosten auf Grund von Selbst- und Eigenbeteiligungen nicht zu den als Sonderausgaben abzugsfähigen Beiträgen gehören. Denn die Selbstbeteiligung ist keine Gegenleistung zur Erlangung von Versicherungsschutz, sondern gewissermaßen das Gegenteil hiervon. Die Krankenversicherung übernimmt auf Grund des Selbstbehalts nicht das Risiko, für künftige Schadensfälle eintreten zu müssen. Diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, welche die Tragung von Krankheitskosten im Rahmen eines Selbstbehalts betrifft, muss nach Auffassung des Gerichts entsprechend für die Tragung von Krankheitskosten zur Erlangung einer Beitragsrückerstattung gelten. Gründe für eine Differenzierung sind insoweit nicht ersichtlich.

Vorliegend hätten die selbst getragenen Krankheitskosten zwar im Grundsatz als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können. Dies schied aber im Streitfall deshalb aus, weil die Ausgaben der Stpfl. nicht die Zumutbarkeitsschwelle überschritten.

Hinweis:

Im Einzelfall ist also abzuwägen, welche Vorgehensweise auch unter Einbezug der steuerlichen Aspekte am sinnvollsten ist. Während die beschriebene Übernahme von Krankheitskosten zur Verwirklichung einer Beitragsrückerstattung steuerlich unberücksichtigt bleibt, mindert die Beitragsrückerstattung den Sonderausgabenabzug im Erstattungsjahr.

7 Kosten eines Ehescheidungsprozesses weiterhin steuerlich abziehbar

Seit 2013 sind auf Grund einer gesetzlichen Änderung Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 21.11.2014 (Aktenzeichen 4 K 1829/14 E) wie zuvor schon das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Urteil vom 16.10.2014, Aktenzeichen 4 K 1976/14) die Ansicht vertreten, dass bei den Prozesskosten für eine Ehescheidung die Abzugsvoraussetzungen vorliegen. Die Kosten entstünden zwangsläufig, weil eine Ehe nur durch ein Gerichtsverfahren aufgelöst werden kann. Ohne den Scheidungsprozess und die dadurch entstandenen Prozesskosten liefe die Stpfl. Gefahr, ihre Existenzgrundlage zu verlieren. Der Begriff der Existenzgrundlage ist nach Auffassung des Finanzgerichts nicht rein materiell zu verstehen, sondern umfasst auch den Bereich des bürgerlichen Lebens und der gesellschaftlichen Stellung. Die Ehe gehöre zu den Grundlagen der bürgerlichen Existenz. Dementsprechend erfasst die Möglichkeit, sich aus einer zerrütteten Ehe lösen zu können, auch die lebensnotwendigen Bedürfnisse eines Stpfl.

Hinweis:

Diese Frage ist allerdings noch nicht endgültig geklärt, da insoweit die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Dennoch sollten entsprechende Kosten zunächst steuerlich geltend gemacht werden.

Hinzuweisen ist aber darauf, dass beide Finanzgerichte die Auffassung vertreten, dass bezüglich der Scheidungsfolgekosten die Abzugsvoraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen (seit 2013) nicht vorliegen, da die Folgesachen nicht zwingend, sondern nur auf Antrag eines Ehepartners mit dem Scheidungsverfahren zusammen verhandelt und entschieden würden. Diese Fragen können vielmehr auch in einer außergerichtlichen Scheidungsfolgenvereinbarung geregelt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Doppelte Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Lebensgefährten

Geht es um die Frage, ob eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vorliegt, so muss insbesondere die Frage geklärt werden, wo sich der Lebensmittelpunkt des Stpfl. und seiner Bezugsperson befindet. Mit Urteil vom 8.10.2014 (Aktenzeichen VI R 16/14) hat der Bundesfinanzhof zu dieser Frage bei beiderseits berufstätigen Lebensgefährten Stellung genommen. Das Gericht weist auf Folgendes hin: Bei einem verheirateten Arbeitnehmer liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen grundsätzlich an dem Ort, an dem sein Ehepartner und – wenn auch nicht notwendigerweise – auch seine minderjährigen Kinder wohnen. Gelegentliche Besuche des Ehepartners am Beschäftigungsort des Arbeitnehmers sowie das Zusammenleben berufstätiger Ehegatten an dem Beschäftigungsort während der Woche führen dabei für sich genommen noch nicht zu einer Verlagerung des Lebensmittelpunkts. Der BFH hat im Kern folgende Leitlinien festgelegt:

- Ob die außerhalb des Beschäftigungsorts belegene Wohnung des Arbeitnehmers als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen anzusehen ist und deshalb seinen Hausstand darstellt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen.
- Das gilt auch dann, wenn beiderseits berufstätige Ehegatten/Lebenspartner/Lebensgefährten während der Woche (und damit den weitaus überwiegenden Teil des Jahres) am Beschäftigungsort zusammenleben. Denn dieser Umstand allein rechtfertigt es noch nicht, dort den Lebensmittelpunkt des Stpfl. und seiner (Haupt-)Bezugsperson zu verorten.
- In der Regel verlagert sich jedoch der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Arbeitnehmers an den Beschäftigungsort, wenn er dort mit seinem Ehegatten/Lebenspartner/Lebensgefährten in eine familiengerechte Wohnung einzieht, auch wenn die frühere Wohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird.

Diese Regelvermutung ist der Lebenswirklichkeit geschuldet und gilt deshalb nicht nur bei Eheleuten, sondern nach Auffassung des Senats gleichermaßen bei verpartnerten wie nichtverpartnerten und unverheirateten Lebensgefährten.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht insbesondere, dass die Frage des maßgeblichen Lebensmittelpunkts nur für den Einzelfall bestimmt werden kann. Im konkreten Fall sollten entsprechende Anhaltspunkte möglichst genau dokumentiert werden. Anhaltspunkte sind u.a. persönliche Verhältnisse des Stpfl., Ausstattung und Größe der Wohnungen, Art und Intensität der sozialen Kontakte, Vereinszugehörigkeiten und andere private Aktivitäten und Unternehmungen.

9 Lohnsteuer bei Rabatten, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteilen vom 18.10.2012 (Aktenzeichen VI R 64/11) und vom 10.4.2014 (Aktenzeichen VI R 62/11) seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von Rabatten, die Arbeitnehmern nicht vom Arbeitgeber, sondern von dritter Seite eingeräumt werden, weiterentwickelt und konkretisiert. Hierzu hat nun das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 20.1.2015 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2360/12/10002, DOK 2014/1134901) Stellung genommen. Folgende Grundsätze werden von der Finanzverwaltung angewandt:

Zunächst gilt der Grundsatz, dass Preisvorteile, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, Arbeitslohn sind und damit auch der Lohnsteuer unterliegen, wenn sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und wenn sie im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Dies dürfte aber eher der Ausnahme- als der Regelfall sein. Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn die Leistung aus einem überwiegend eigenwirtschaftlichen Interesse des Dritten erfolgt und wenn und soweit der Preisvorteil auch fremden Dritten üblicherweise im normalen Geschäftsverkehr eingeräumt wird (z.B. Mengenrabatte).

Dagegen deutet darauf hin, dass Preisvorteile zum Arbeitslohn gehören, wenn der Arbeitgeber an der Verschaffung dieser Preisvorteile aktiv mitgewirkt hat. Insoweit hat die Finanzverwaltung folgenden Kriterienkatalog aufgestellt, anhand dessen der Einzelfall in der Praxis geprüft werden kann:

Aktive Mitwirkung des Arbeitgebers = Indiz für Arbeitslohn	Keine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers = Indiz gegen Arbeitslohn
<p>Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers liegt vor, wenn:</p> <ul style="list-style-type: none"> – aus dem Handeln des Arbeitgebers ein Anspruch des Arbeitnehmers auf den Preisvorteil entstanden ist oder – der Arbeitgeber für den Dritten Verpflichtungen übernommen hat, z.B. Inkassotätigkeit oder Haftung. 	<p>Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers an der Verschaffung von Preisvorteilen ist dagegen nicht anzunehmen, wenn sich seine Beteiligung darauf beschränkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Angebote Dritter in seinem Betrieb z.B. am „schwarzen Brett“, im betriebseigenen Intranet oder in einem Personalhandbuch bekannt zu machen oder – Angebote Dritter an die Arbeitnehmer seines Betriebs und eventuell damit verbundene Störungen des Betriebsablaufs zu dulden oder – die Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer zu bescheinigen oder – Räumlichkeiten für Treffen der Arbeitnehmer mit Ansprechpartnern des Dritten zur Verfügung zu stellen.
<p>Einer aktiven Mitwirkung des Arbeitgebers in diesem Sinne steht gleich, wenn</p> <ul style="list-style-type: none"> – zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten eine enge wirtschaftliche oder tatsächliche Verflechtung oder enge Beziehung sonstiger Art besteht, z.B. ein Organschaftsverhältnis, oder – dem Arbeitnehmer Preisvorteile von einem Unternehmen eingeräumt werden, dessen Arbeitnehmer ihrerseits Preisvorteile vom Arbeitgeber erhalten. 	<p>An einer Mitwirkung des Arbeitgebers fehlt es auch dann, wenn bei der Verschaffung von Preisvorteilen allein eine vom Arbeitgeber unabhängige Selbsthilfeeinrichtung der Arbeitnehmer mitwirkt. Die Mitwirkung des Betriebsrats oder Personalrats an der Verschaffung von Preisvorteilen durch Dritte ist für die steuerliche Beurteilung dieser Vorteile dem Arbeitgeber nicht zuzurechnen und führt allein nicht zur Annahme von Arbeitslohn.</p>

Handlungsempfehlung:

Anhand der vorgenannten Kriterien muss der konkrete Einzelfall geprüft werden. Die steuerliche Würdigung sollte durch entsprechende Nachweise dokumentiert werden.

10 Aufwendungen für eine Feier als Werbungskosten

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 19.3.2014 (Aktenzeichen 1 K 3541/12) entschieden, dass Aufwendungen für eine Feier anlässlich eines runden Geburtstags und der Zulassung zum Steuerberater auch nicht teilweise als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit abziehbar sind. Eine Aufteilung in einen beruflich und einen privat veranlassten Teil (z.B. anhand der Anzahl der Gäste, hier für die Steuerberaterprüfung) scheidet aus, wenn die Gesamtumstände für eine insgesamt private Feier sprechen. Im Streitfall hatte der Stpfl. seinen 30. Geburtstag und das Bestehen der Steuerberaterprüfung mit einem Fest gefeiert, zu dem sowohl Familienangehörige als auch Arbeitskollegen eingeladen waren. Der Stpfl. wollte den Beschluss des Bundesfinanzhofs, wonach gemischt veranlasste Kosten unter bestimmten Voraussetzungen aufgeteilt werden können, im vorliegenden Fall anwenden.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 46/14 die Revision anhängig, so dass die Streitfrage noch nicht endgültig entschieden ist. In vergleichbaren Fällen sollte daher geprüft werden, ob ein Werbungskostenabzug begehrt wird.

11 Selbst getragene Benzinkosten auch bei 1 %-Methode abziehbar?

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 4.12.2014 (Aktenzeichen 12 K 1073/14 E) sind die von einem im Außendienst tätigen Arbeitnehmer selbst getragenen Benzinkosten für einen vom Arbeitgeber bereitgestellten Dienstwagen trotz Bewertung der privaten Nutzung nach der 1 %-Methode insgesamt als Werbungskosten abziehbar.

Der im Außendienst tätige Stpfl. erhielt von seinem Arbeitgeber ein betriebliches Kfz, dessen Benzinkosten er selbst zu tragen hatte. Dem Stpfl. war auch die private Nutzung des Kfz gestattet. Der Arbeitgeber ermittelte den geldwerten Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung und unterwarf diesen der Lohnsteuer. Ein geldwerter Vorteil für Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte wurde in Ermangelung derselben nicht erfasst. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte der Kläger u.a. sämtliche von ihm im Streitjahr getragenen Benzinkosten i.H.v. 5 599 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend.

Der Werbungskostenabzug wurde vom Finanzgericht anerkannt. Das Finanzgericht begründete, dass durch den Abzug individueller Werbungskosten auch bei Anwendung der 1 %-Regelung eine Ungleichbehandlung zwischen Arbeitnehmern, deren Arbeitgeber alle Kosten tragen, und Arbeitnehmern, die die Kosten teilweise selbst tragen, abgemildert wird. Auch würden andernfalls Aufwendungen für ein betriebliches Kfz sowohl beim Arbeitgeber als auch beim Arbeitnehmer unberücksichtigt bleiben. Auch die für die Privatfahrten aufgewendeten Benzinkosten wurden vom Finanzgericht als Werbungskosten berücksichtigt, weil sie zum Erwerb von Sachlohn in Gestalt der privaten Kfz-Nutzung aufgewendet wurden.

Hinweis:

Das Finanzgericht stellt darüber hinaus klar, dass der zu ermittelnde Wert des Sachbezugs nicht davon abhängt, wer die Kosten für das Kfz getragen hat, und dass etwa vom Stpfl. getätigte Aufwendungen, die keine Entgeltzahlungen an den Arbeitgeber sind, als zur Erlangung des Sachbezugs aufgewendete Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Die Revision ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 2/15 anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Die Finanzverwaltung vertritt insoweit eine andere Auffassung als das Finanzgericht Düsseldorf.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Reisekosten bei Unternehmern

Das Reisekostenrecht ist zum 1.1.2014 grundlegend reformiert worden. Diese Änderungen hatten erhebliche Auswirkungen auf Reisekostenerstattungen bzw. Werbungskosten bei Arbeitnehmern. Insbesondere ist zwischen den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die nur nach der Entfernungspauschale mit 0,30 € je Entfernungskilometer abgerechnet werden können, und den Fahrten, die nach Reisekostengrundsätzen mit den tatsächlichen Kosten oder pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden können, zu unterscheiden. Konsequenzen ergeben sich aus dem neuen Reisekostenrecht aber nicht nur bei Arbeitnehmern, sondern auch bei Fahrtkosten von Unternehmern. Insoweit bestanden erhebliche Unklarheiten über die Konsequenzen. Nun liegt sowohl eine Äußerung der Finanzverwaltung als auch Rechtsprechung vor, welche teilweise für Klarheit sorgt.

a) Finanzverwaltung zur steuerlichen Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Unternehmern

Zunächst ist die Frage zu klären, in welchem Umfang **Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte** in der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden können. Hier handelt es sich nicht um Reisekosten. Um eine Gleichbehandlung mit Arbeitnehmern zu erzielen, kommen auch insoweit die Regelungen zur Entfernungspauschale zur Anwendung. Dabei ist allerdings nicht auf den allgemeinen Begriff der Betriebsstätte abzustellen, sondern dieser Begriff ist so auszulegen, dass eine Gleichbehandlung mit Arbeitnehmern erfolgt. Daher ist für Zwecke der Entfernungspauschale als Betriebsstätte die von der Wohnung getrennte dauerhafte Tätigkeitsstätte des Unternehmers zu verstehen. Es handelt sich also um die ortsfeste Einrichtung des Unternehmers, des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten, an der oder von der aus die Tätigkeit des Unternehmers dauerhaft ausgeübt wird.

Ein häusliches Arbeitszimmer kann mangels Trennung von der Wohnung keine Betriebsstätte in diesem Sinne sein. Übt der Stpfl. seine betriebliche Tätigkeit an mehreren Betriebsstätten aus, ist die erste Betriebsstätte – wie bei Arbeitnehmern – anhand quantitativer Merkmale zu bestimmen. Die erste Betriebsstätte ist hierbei die Tätigkeitsstätte, an der der Unternehmer arbeitstäglich oder je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder mindestens zu einem Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit tätig wird. Treffen diese Kriterien auf mehrere Tätigkeitsstätten zu, ist die der Wohnung näher gelegene Tätigkeitsstätte erste Betriebsstätte. Die Fahrten zu weiter entfernt liegenden Tätigkeitsstätten sind als Auswärtstätigkeiten zu beurteilen.

Beispiel 1:

Der Stpfl. wohnt in A und betreibt in B ein Einzelunternehmen, das er arbeitstäglich z.B. während der Öffnungszeiten aufsucht. Bei den Fahrten zwischen A und B handelt es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte; die Aufwendungen sind in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar.

Beispiel 2:

Der Stpfl. wohnt in A und betreibt ein Einzelunternehmen mit Filialen in B (Entfernung zur Wohnung 15 km) und C (Entfernung zur Wohnung 10 km), die Filiale in B sucht er arbeitstäglich z.B. während der Öffnungszeiten auf, die Filiale in C nur einmal wöchentlich. Erste Betriebsstätte ist die Filiale in B. Bei den Fahrten zu dieser Filiale handelt es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, welche nach den Regeln zur Entfernungspauschale abzugsfähig sind. Die Betriebsstätte in C ist keine erste Betriebsstätte; die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte in C sind wie auch die Aufwendungen für die Fahrten zwischen den Betriebsstätten in voller Höhe als Reisekosten abziehbar.

Beispiel 3:

Der Stpfl. wohnt in A und bereitet in seinem häuslichen Arbeitszimmer seine Dozententätigkeit vor, die er in den Volkshochschulen in B (Entfernung zur Wohnung 15 km) und C (Entfernung zur Wohnung 10 km) ausübt. Die Volkshochschule in B sucht er an drei Tagen und die in C an zwei Tagen auf. Die Tätigkeiten beruhen auf unterschiedlichen unbefristeten Auftragsverhältnissen. Im Grundsatz ist die der Wohnung näher gelegene Tätigkeitsstätte C als erste Betriebsstätte zu beurteilen. Die Aufwendungen für die Fahrten nach C sind nach Maßgabe der Entfernungspauschale, die Fahrten nach B nach den Reisekostengrundsätzen abziehbar.

Beispiel 4:

Der Stpfl. wohnt in A und ist als Handelsvertreter für verschiedene Unternehmen tätig. Bei der Firma XY in B wird ihm ein Büro zur Verfügung gestellt, das er an zwei vollen Tagen wöchentlich nutzt. Das Auftragsverhältnis ist unbefristet. Die Bürotätigkeiten für die übrigen Auftraggeber wickelt er in seinem häuslichen Arbeitszimmer ab. Da das Büro in der Firma XY eine Betriebsstätte des A für Zwecke der Reisekostenermittlung darstellt und der Stpfl. dort dauerhaft tätig wird, sind die Fahrten dorthin als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu beurteilen und die Aufwendungen nur im Rahmen der Regeln zur Entfernungspauschale abziehbar.

Beispiel 5:

Der Stpfl. ist als Versicherungsmakler tätig und erledigt in seinem häuslichen Arbeitszimmer die anfallenden Bürotätigkeiten. Die Beratungsleistungen erbringt er regelmäßig beim Kunden. Der Stpfl. hat keine Betriebsstätte im Sinne des Reisekostenrechts. Die Fahrten zu den Kunden sind nach den Reisekostengrundsätzen zu erfassen.

Die lohnsteuerlichen Regelungen zu den **Reisekosten** sind bei der Gewinnermittlung sinngemäß anzuwenden. Reisekosten sind Fahrtkosten, Mehraufwendungen für Verpflegung, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten. Dies bedeutet insbesondere, dass Mehraufwendungen für die Verpflegung des Stpfl. nur dann als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn der Stpfl. vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird. Insoweit ist der vorstehend dargestellte Begriff der ersten Betriebsstätte entscheidend.

b) Regelmäßige Fahrten eines Betriebsinhabers zu seinem einzigen Auftraggeber

Mit Urteil vom 22.10.2014 (Aktenzeichen X R 13/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass regelmäßige Fahrten eines Betriebsinhabers zu seinem einzigen Auftraggeber auch schon vor 2014, also bereits unter dem früheren Reisekostenrecht, nur mit der Entfernungspauschale anzusetzen sind.

Der Stpfl. erzielt als Einzelunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Streitjahr 2008 hatte er lediglich einen einzigen Auftraggeber, für den er die Finanzbuchhaltung, die Lohn- und Gehaltsabrechnungen sowie das EDV-System betreute. Er suchte dessen Betrieb an vier bis fünf Tagen wöchentlich auf; weitere betriebliche Tätigkeiten führte er in Räumen durch, die im Obergeschoss des von ihm und seiner Lebensgefährtin bewohnten Einfamilienhauses liegen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die ständige Rechtsprechung der für Gewinneinkünfte zuständigen Senate, nach welcher als Betriebsstätte bei einem im Wege eines Dienstvertrags tätigen Unternehmer, der nicht über eine eigene Betriebsstätte verfügt, der Ort anzusehen ist, an dem er die geschuldete Leistung zu erbringen hat, in der Regel also der Betrieb des Auftraggebers.

Der für Zwecke der Reisekosten bzw. Entfernungspauschale maßgebliche Begriff der Betriebsstätte ist insoweit normspezifisch dahingehend auszulegen, dass der Unternehmer insoweit dem Arbeitnehmer gleichgestellt wird. Damit bestätigt der Bundesfinanzhof auch die Ansicht der Finanzverwaltung.

Hinweis:

Diese Grundsätze gelten unverändert nach dem ab 2014 geltenden neuen Reisekostenrecht.

c) Fahrten zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten bei Selbständigen

Mit Urteil vom 23.10.2014 (Aktenzeichen III R 19/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Fahrtkosten eines Selbständigen zu ständig wechselnden Betriebsstätten, denen keine besondere zentrale Bedeutung zukommt, mit den tatsächlichen Kosten und nicht nur nach den Grundsätzen zur Entfernungspauschale abzugsfähig sind.

Die Stpfl. erteilte als freiberuflich tätige Musiklehrerin in mehreren Schulen und Kindergärten Musikunterricht. Sie machte die Fahrtkosten für ihr privates Kfz als Betriebsausgaben geltend und setzte für jeden gefahrenen Kilometer pauschal 0,30 € an. Das Finanzamt erkannte dagegen die Fahrtkosten nur mit 0,30 € pro Entfernungskilometer an. Der Bundesfinanzhof bestätigte nun jedoch die Ansicht der Stpfl.

Im Unterschied zu der im vorigen Abschnitt besprochenen Entscheidung lagen im Streitfall nicht nur eine Betriebsstätte vor, sondern **ständig wechselnde Tätigkeitsorte** und damit mehrere Betriebsstätten. Da keinem dieser Tätigkeitsorte eine zentrale Bedeutung beigemessen werden konnte, sind diese Fälle unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung von Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug nach den von der Rechtsprechung für den Fahrtkostenabzug von Arbeitnehmern entwickelten Grundsätzen zu behandeln. Hiernach ist der Betriebsausgabenabzug nicht auf die Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden Entfernungskilometer begrenzt, wenn der Arbeitnehmer auf ständig wechselnden Einsatzstellen, unabhängig vom Einzugsbereich, tätig ist. In diesen Fällen sind grundsätzlich die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten absetzbar, also im Regelfall pauschal 0,30 € je gefahrenem Kilometer.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof betont ausdrücklich, dass dies auch unter dem ab dem 1.1.2014 geltenden neuen Reisekostenrecht gilt.

13 Gutschein für Inanspruchnahme einer kostenlosen Leistung führt nicht zu entgeltlichem Leistungsaustausch

Unternehmer geben oft aus Werbegründen Gutscheine für die kostenlose Inanspruchnahme von Leistungen aus. Wird der Gutschein dann eingelöst, stellt sich die Frage, welche umsatzsteuerlichen Folgen zu berücksichtigen sind. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.11.2014 (Aktenzeichen V R 55/13) entschieden, dass die Hingabe eines Gutscheins, welchen der Empfänger nutzt, um damit Leistungen des Unternehmers kostenlos in Anspruch zu nehmen, in der Regel nicht zu einem entgeltlichen Leistungsaustausch führt und damit keine umsatzsteuerlichen Folgen auslöst.

14 Einnahmen-Überschussrechnung: Umsatzsteuerzahlung für das IV. Quartal

In der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer als Betriebsausgabe anzusetzen. Bei dieser Gewinnermittlungsart sind Ausgaben grundsätzlich steuerlich dem Jahr zuzuordnen, in dem diese geleistet werden. Eine Ausnahme existiert aber für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres angefallen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Diese Ausgaben werden nicht dem Jahr zugeordnet, in dem die Ausgabe getätigt wird, sondern dem Jahr, dem die Ausgabe wirtschaftlich zuzuordnen ist. Als „kurze Zeit“ gilt ein Zeitraum von bis zu 10 Tagen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die Umsatzsteuervorauszahlungen 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 Vorjahres noch dem vergangenen Jahr als Ausgabe zuzuordnen ist, da diese am 10.1. fällig ist.

Fällt nun der Fälligkeitstag – im Grundsatz ja der 10. des Monats – auf einen Samstag oder Sonntag, so verschiebt sich die Fälligkeit auf den nächstfolgenden Werktag. Bislang war nicht geklärt, 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. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 11.11.2014 (Aktenzeichen VIII R 34/12) die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt, wonach eine Verlängerung des 10-Tage-Zeitraums auch im Hinblick auf die nach der Wochenendregelung hinausgeschobene Fälligkeit von Umsatzsteuervorauszahlungen nicht in Betracht kommt. Der 10-Tage-Zeitraum ist insoweit nicht verlängerbar.

Hinweis:

Ein anderes Ergebnis kann nur erreicht werden, wenn die entsprechende Zahlung per Überweisung noch bis zum 10. Januar geleistet wird. Dabei ist es ausreichend, wenn der Überweisungsauftrag noch bis zum 10. Januar an die Bank übermittelt wurde (ausreichende Kontodeckung vorausgesetzt).

15 Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags in einem Folgejahr

Kleinere Betriebe können für beabsichtigte Investitionen einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Hierbei können bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden. Im Jahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Diese Gestaltungsmöglichkeit führt im Ergebnis dazu, dass der zukünftige Abschreibungsaufwand teilweise steuerlich vorgezogen wird, was einen positiven Liquiditätseffekt bringt und die Investitionstätigkeit somit fördert. Die Summe der insgesamt gebildeten Abzugsbeträge darf je Betrieb einen Betrag von 200 000 € nicht überschreiten.

Nimmt ein Stpfl. die Möglichkeit zur Bildung eines Investitionsabzugsbetrags wahr, hat er hinsichtlich der Höhe des Abzugsbetrags ein Wahlrecht. Bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des geplanten Investitionsobjekts können geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof hatte nun darüber zu entscheiden, ob eine Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags im Folgejahr möglich ist. Im Streitfall hatte der Stpfl. im Jahr 2008 eine Photovoltaik-Anlage verbindlich bestellt, die im Jahr 2010 geliefert wurde und Herstellungskosten i.H.v. 648 368 € auslöste. Für das Jahr 2008 nahm er einen Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 100 000 € in Anspruch, den er für 2009 um 90 000 € aufstocken wollte. Das Finanzamt lehnte die erneute Inanspruchnahme für 2009 unter Verweis auf eine Verwaltungsanweisung (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.11.2013) ab.

Der Bundesfinanzhof gab nun mit Urteil v. 12.11.2014 (Aktenzeichen X R 4/13) aber dem Stpfl. Recht. Zwar ließen sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzessystematik eindeutige Anhaltspunkte für die eine oder die andere Auffassung finden.

Sowohl die historische Entwicklung des Gesetzes als auch der Gesetzeszweck sprechen jedoch für die Zulässigkeit späterer Aufstockungen eines für dasselbe Wirtschaftsgut gebildeten Investitionsabzugsbetrags.

Hinweis:

Das steuerliche Gestaltungspotenzial ist also sehr hoch. Für den individuellen Fall muss ermittelt werden, in welcher Höhe in den einzelnen in Frage kommenden Jahren unter Berücksichtigung der anderen steuerlichen Einkünfte und des progressiven Einkommensteuertarifs ein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden sollte.

16 Privater Erwerb eines im Betrieb genutzten Leasingfahrzeugs nach Auslaufen des Leasingvertrags

Wird im betrieblichen Bereich ein Fahrzeug geleast, so ist regelmäßig Bestandteil des Leasingvertrags, dass zum Ende der fest vereinbarten Grundmietzeit das Fahrzeug erworben werden kann (Kaufoption). Der vereinbarte Kaufpreis liegt im Regelfall deutlich unter dem Marktpreis. Der Bundesfinanzhof hatte nun über den Fall zu entscheiden, dass die Kaufoption derart ausgeübt wurde, dass der Unternehmer für seinen privaten Bereich das Fahrzeug erwarb.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26.11.2014 (Aktenzeichen X R 20/12) entschieden, dass in dieser Konstellation der Vorteil aus dem vergünstigten Kaufoptionspreis ein entnahmefähiges Wirtschaftsgut darstellt und bei Erwerb des Leasingguts für den privaten Bereich eine Entnahme zu versteuern ist. Zu ermitteln ist der Vorteil durch Vergleich des Optionspreises mit dem aktuellen Marktpreis für das Fahrzeug.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte der Marktwert des Fahrzeugs zum Kaufzeitpunkt möglichst genau dokumentiert werden.

Für Personengesellschaften

17 Grundsatzentscheidungen: Abfärbewirkung geringfügiger gewerblicher Tätigkeiten einer im Übrigen freiberuflichen Mitunternehmerschaft

Übt ein Einzelgewerbetreibender sowohl eine gewerbliche als auch eine freiberufliche Tätigkeit aus, so werden im Grundsatz die Tätigkeiten getrennt betrachtet und nur das Ergebnis der gewerblichen Tätigkeit unterliegt der Gewerbesteuer. Dagegen ist bei Personengesellschaften gesetzlich bestimmt, dass wenn diese auch eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, sämtliche Einkünfte als gewerbliche gelten. Diese sog. Abfärberegulation ist insbesondere bei Ärztegemeinschaften gefürchtet. In dieser Konstellation werden im Grundsatz freiberufliche Einkünfte erzielt, gewerbliche Tätigkeiten können aber nach dieser Regelung auf die freiberuflichen Einkünfte abfärben, so dass nach der gesetzlichen Fiktion insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Gesetzlich nicht geregelt ist, ob auch eine ganz geringfügige gewerbliche Tätigkeit die Abfärberegulation auslöst, also alle anderen Einkünfte zu gewerblichen qualifiziert werden und damit der Gewerbesteuer unterliegen. Hierzu hat der Bundesfinanzhof nun mit Datum vom 27.8.2014 drei Grundsatzurteile gefällt (Aktenzeichen VIII R 6/12, VIII R 16/11 und VIII R 41/1). Entschieden wurde, dass

- die Abfärberegulation auch bei geringen gewerblichen Einkünften eintritt,
- wegen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit es jedoch bei äußerst geringfügigen gewerblichen Einnahmen nicht zur gewerblichen Infektion kommt.

Im Wege einer typisierenden Betrachtung legt der BFH die **Bagatellgrenze** wie folgt fest: Unschädlich sind gewerbliche Einkünfte, wenn folgende Grenzen kumulativ nicht überschritten werden:

- gewerbliche Umsätze bis zu 3 % der Gesamtumsätze und
- absolute Grenze betreffend der Umsätze aus der gewerblichen Tätigkeit von 24 500 €.

Hinweis:

In der Praxis dürfte jedoch v.a. die absolute Umsatzgrenze von 24 500 € problematisch sein. Der Betrag ist zwar abgeleitet vom gewerbsteuerlichen Freibetrag, doch bezieht sich diese Grenze nicht auf den Gewinn, sondern auf den Umsatz aus der gewerblichen Tätigkeit.

Den BFH-Urteilen lagen folgende Entscheidungssachverhalte zu Grunde:

- Urteil VIII R 6/12: Eine Rechtsanwalts-GbR setzte für Insolvenzverwaltungen einen angestellten Rechtsanwalt und weitere Mitarbeiter ein. Die freiberufliche Tätigkeit wurde teilweise von angestellten Berufskollegen, die nicht Mitunternehmer waren, zumindest teilweise eigenverantwortlich ausgeübt, so dass insoweit eine gewerbliche Tätigkeit vorlag.
- Urteil VIII R 16/11: In diesem Fall ging es um eine Karnevals-Gesangsgruppe in Rechtsform einer GbR. Zwar wurde deren künstlerische Tätigkeit dem Grunde nach anerkannt, jedoch wurden auch gewerbliche Einkünfte aus dem Verkauf von Merchandising-Artikeln (T-Shirts, Aufkleber, Kalender und CDs) erzielt.
- Urteil VIII R 41/11: Zu urteilen war über die Freiberuflichkeit einer Werbeagentur mit einer Tätigkeit auf dem Gebiet des Webdesigns. Die Werbeagentur erzielte zudem Provisionseinnahmen für die Vermittlung von Druckaufträgen an mehrere Druckereien. Durch die Vermittlung der Druckaufträge übte die Gesellschaft eine originäre gewerbliche Tätigkeit aus. Da die Bagatellgrenze für eine untergeordnete Gewerblichkeit überschritten wurde, konnte dahinstehen, ob die Gesellschaft mit ihrer Haupttätigkeit, dem Betrieb einer Werbeagentur, überhaupt die Voraussetzungen einer freiberuflichen künstlerischen Tätigkeit erfüllte.

Hinweis:

Auch unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer hat die Abfärberegung gerade in Städten mit Gewerbesteuer-Hebesätzen von oftmals deutlich über 400 % noch große materielle Bedeutung. Insofern ist die Klarstellung durch den Bundesfinanzhof zu begrüßen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte in einschlägigen Fällen eine Trennung der Tätigkeiten geprüft werden. Die freiberuflichen Einkünfte können dadurch gesichert werden, dass die gewerbliche Tätigkeit in einer separaten Schwestergesellschaft ausgeübt wird.

18 Durch Wechsel im Gesellschafterbestand ausgelöste Grunderwerbsteuern sind keine Anschaffungskosten

Ein Wechsel im Gesellschafterbestand bei Personengesellschaften kann Grunderwerbsteuer auslösen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile an einer Personengesellschaft, in deren Vermögen sich Grundstücke befinden, auf einen oder mehrere neue Anteilseigner übergehen. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 2.9.2014 (Aktenzeichen IX R 50/13), dass die infolge eines Wechsels im Gesellschafterbestand ausgelöste Grunderwerbsteuer keine Anschaffungs(neben)kosten der erworbenen Kommanditanteile oder des vorhandenen Grundbesitzes der Objektgesellschaft darstellen.

Die Grunderwerbsteuer ist vielmehr sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig und nicht etwa in der aus Anlass des Erwerbs der Mitunternehmeranteile gebildeten Ergänzungsbilanz zu aktivieren.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung sieht insoweit zu aktivierende Anschaffungskosten. Diese Ansicht ist nun überholt. Ob bzw. wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert, bleibt abzuwarten.

19 Steuerliche Abbildung des bei Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft gezahlten Mehrwerts

Wird ein Anteil an einer Personengesellschaft erworben, so wird dies steuerlich wie der Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gewertet. Insoweit soll der Beteiligte an einer Personengesellschaft (steuerlich: „Mitunternehmer“) nicht anders als ein Einzelunternehmer behandelt werden. Der Erwerbspreis für den Anteil ist regelmäßig höher als der Wert des bilanziellen Kapitalkontos, da in den bilanzierten Wirtschaftsgütern vorhandene stille Reserven und ein etwaiger Firmenwert mit bezahlt werden. Diese Mehrwerte werden steuerlich in einer sog. Ergänzungsbilanz abgebildet. In den Folgejahren sind die Werte der Ergänzungsbilanz fortzuschreiben. So sind Mehrwerte betreffend abnutzbarer Wirtschaftsgüter auch in der Ergänzungsbilanz abzuschreiben, was dazu führt, dass sich für den betreffenden Gesellschafter eine Minderung seines steuerlichen Gewinnanteils aus der Gesellschaftsbeteiligung ergibt. Im Ergebnis können also die gezahlten Mehrwerte steuerlich geltend gemacht werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 20.11.2014 (Aktenzeichen IV R 1/11) die bislang ungeklärte Frage entschieden, wie diese Mehrwerte steuerlich abzuschreiben sind. Nach dieser Entscheidung sind die in der Ergänzungsbilanz erfassten Anschaffungskosten so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird. Deshalb sind Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf die im Zeitpunkt des Anteilerwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilerwerbs angeschafft hätte. Die Abschreibung ist also nicht an die der entsprechenden Wirtschaftsgüter in der Hauptbilanz der Personengesellschaft gebunden.

Hinweis:

Dies kann im Einzelfall positive wie auch negative Folgen für den neu eintretenden Gesellschafter haben. Im Urteilsfall betraf der Mehrwert ein in der Hauptbilanz nahezu vollständig abgeschriebenes Wirtschaftsgut. In der Ergänzungsbilanz war die Abschreibungsdauer nun aber nach der voraussichtlichen Restnutzungsdauer eines solchen gebraucht erworbenen Wirtschaftsguts zu schätzen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 Option zur Regelbesteuerung bei qualifizierter Beteiligung an einer GmbH nur bei Vorliegen von (möglichen) Kapitalerträgen

Einkünfte aus Kapitalerträgen unterliegen grundsätzlich der Abgeltungsteuer. Diese beträgt lediglich 25 %, führt aber auch dazu, dass tatsächliche Werbungskosten im Zusammenhang mit den Kapitaleinkünften nicht geltend gemacht werden können; die Werbungskosten sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € im Jahr

(bzw. 1 602 € bei der Zusammenveranlagung) abgegolten. Ist ein Stpfl. hingegen zu mindestens 25 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt oder ist dieser bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % für die Kapitalgesellschaft – z.B. als Geschäftsführer – tätig, liegt eine unternehmerische Beteiligung vor. Eine solche ermöglicht dem Stpfl. für Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft auf die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes zu verzichten. Die Dividendenzahlungen unterliegen in diesem Fall nach Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens zu 60 % dem normalen tariflichen Einkommensteuersatz. Andererseits ermöglicht der Verzicht auch den Abzug tatsächlich angefallener Werbungskosten zu 60 %. Diese Option ist insbesondere dann sinnvoll, wenn die Beteiligung selbst fremdfinanziert wurde und aus dieser Fremdfinanzierung Zinsen resultieren, die als Werbungskosten geltend gemacht werden sollen.

Strittig war, ob die 60 %ige Berücksichtigung der Werbungskosten auch bei einer Beteiligung an einer insolventen Kapitalgesellschaft möglich ist. Der Bundesfinanzhof hat dazu mit Urteil vom 21.10.2014 (Aktenzeichen VIII R 48/12) entschieden, dass der nachträgliche Werbungskostenabzug dann verwehrt wird, wenn aus der Beteiligung keinerlei Erträge mehr zu erwarten sind. Der Bundesfinanzhof stellte im vorliegenden Fall auf das Fehlen von „Kapitalerträgen“ ab, da alle Beteiligten davon ausgingen, dass weder jetzt noch zukünftig Kapitalerträge aus der betreffenden Beteiligung fließen werden. Der Stpfl. hatte beantragt, dass der Auflösungsverlust bereits vor Liquidation der Gesellschaft (Löschung aus dem Handelsregister) festgestellt wird, da mit keinerlei Auskehrung von Vermögen mehr zu rechnen war. Kapitalerträge konnten aus dieser Beteiligung somit nicht mehr fließen. Dies hatte im Urteilsfall zur Folge, dass Refinanzierungszinsen betreffend der Beteiligung nicht mehr als Werbungskosten geltend gemacht werden konnten. Begründet wurde die Entscheidung damit, dass die Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung an das Vorliegen von Kapitalerträgen aus der unternehmerischen Beteiligung geknüpft ist.

Der Bundesfinanzhof bestätigt damit auch, dass die Option zur Regelbesteuerung bei einer nicht mehr existierenden Beteiligung nicht mehr gegeben ist. Dies führt zu dem misslichen Ergebnis, dass Zinsen aus Refinanzierungsschulden, die aus dem Erlös aus der Veräußerung oder Liquidation der Kapitalgesellschaft nicht getilgt werden konnten, nach Veräußerung oder Liquidation der Beteiligung steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können. Dies scheitert am generellen Abzugsverbot für Werbungskosten bei Kapitaleinkünften unter der Abgeltungsteuer.

Hinweis:

Es lag eine nach Gesellschaftsrecht bereits aufgelöste, jedoch mangels Liquidation noch bestehende Gesellschaft vor. Erst mit Abschluss der Liquidation wird die Existenz der Gesellschaft beendet und regelmäßig ein Auflösungsgewinn/-verlust ermittelt. Hier hatte allerdings der Stpfl. einen Antrag auf eine vorgezogene Berücksichtigung des Auflösungsverlusts gestellt. Daraufhin war das Tatbestandsmerkmal der „Kapitalerträge“ nicht mehr erfüllbar. Es ist daher darauf zu achten, dass eine vorzeitige Berücksichtigung des Auflösungsergebnisses (vor Abschluss der Liquidation) dazu führt, dass keine Kapitalerträge mehr erwirtschaftet werden können. Die Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens entfällt damit.

Die vorgezogene Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts kann beantragt werden, sie kann allerdings auch zwingend vorgegeben sein. Letzteres ist der Fall, wenn die Auskehrung von weiterem Vermögen mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann, z.B. bei Ablehnung des Antrags auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse.

21 Einlösung einer Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibung ist nicht steuerbar

Strittig war, ob der Gewinn aus der Einlösung einer Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibung als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung unterliegt. Der Stpfl. hatte im Jahr 2009 Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen erworben und im Jahr 2011 von seinem Anspruch auf Auslieferung der Goldbestände Gebrauch gemacht, indem er sich 20 Goldbarren à 100 g aushändigen ließ.

Da der Goldpreis inzwischen gestiegen war, machte er bei diesem Geschäft einen Gewinn von rund 20 000 €, den seine Bank in der Ertragnisaufstellung bescheinigte. Das Finanzamt behandelte diesen Gewinn entsprechend einer bundesweit geltenden Verwaltungsanweisung als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das Finanzgericht Münster verneinte mit Urteil vom 10.12.2014 (Aktenzeichen 10 K 2030/13 E) das Vorliegen von Kapitalerträgen. Begründet wurde die Entscheidung damit, dass es sich einerseits bei der Inhaberschuldverschreibung nicht um eine auf eine Geldleistung gerichtete Kapitalforderung handelt und andererseits die Rückgabe der Schuldverschreibung keine Veräußerung im Sinne der steuerlichen Vorschriften darstellt.

Hinweis:

Zu dem gleichen Ergebnis waren bereits andere Finanzgerichtsurteile gekommen. Die Finanzverwaltung sieht in diesem Vorgang allerdings einen steuerpflichtigen Kapitalertrag. Gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster ist nun vor dem Bundesfinanzhof die Revision anhängig.

Handlungsempfehlung:

In vergleichbaren Fällen sollten Betroffene sich unter Hinweis auf das Revisionsverfahren gegen die Versteuerung der Gewinne mit einem Einspruch wehren und das Ruhen des Verfahrens beantragen.

Für Hauseigentümer

22 Anschaffungskosten eines Blockheizkraftwerks können Erhaltungskosten sein

Im Urteilsfall wurde eine defekte Heizungsanlage eines Mietobjekts durch ein Blockheizkraftwerk (BHKW) ersetzt. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23.9.2014 (Aktenzeichen 3 K 2163/12) können dessen Anschaffungskosten als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen abgesetzt und müssen nicht im Wege der Absetzungen für Abnutzung geltend gemacht werden. Nach Auffassung des Gerichts ist ein solches BHKW weder ein selbständiges Wirtschaftsgut noch eine Betriebsvorrichtung. Es diene der Beheizung und der Warmwasserversorgung und somit der eigentlichen Nutzung des Gebäudes und stelle daher einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes dar. Im Renovierungsfall, also bei Ersatz der bisherigen Heizungsanlage, könnten daher die Anschaffungskosten für ein solches BHKW in voller Höhe (sofort) als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden.

Hinweis:

Ähnlich hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden für den Fall, dass für die vorhandene Warmwasserversorgung eine thermische Solaranlage installiert wurde. Auch insoweit liegen keine Anschaffungskosten, sondern sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vor.

23 Bindungswirkung einer Bescheinigung der Gemeinde für ein Sanierungsobjekt

Für Immobilien in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen können Sonderabschreibungen geltend gemacht werden. Voraussetzung für die Sonderabschreibungen ist insbesondere, dass durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen für das Gebäude als Sanierungsobjekt und die Maßnahmen nachgewiesen werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 22.10.2014 (Aktenzeichen X R 15/13) abweichend von seiner früheren Rechtsprechung entschieden, dass die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids der Gemeinde sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale für die Sonderabschreibung erstreckt. Daher prüft allein die Gemeinde, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB durchgeführt wurden.

Hinweis:

Insoweit kommt der Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörden eine entscheidende Bedeutung zu. Der Bundesfinanzhof stellt aber auch klar, dass dieser Bescheinigung keine Bindungswirkung hinsichtlich der Höhe der begünstigten Aufwendungen zukommt; diese wird vielmehr von dem zuständigen Finanzamt ermittelt.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften: Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren 2015

Mit der Erbschaftsteuerreform von Ende 2008 ist die Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundlegend neu geregelt worden. An die Stelle des überkommenen „Stuttgarter Verfahrens“ ist das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren getreten, das in der Praxis oftmals eine vergleichsweise unkomplizierte Wertermittlung erlaubt. Eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren kommt insbesondere für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften, aber auch für Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften und Einzelunternehmen zur Anwendung.

Die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist allerdings dann ausgeschlossen, wenn für den zu bewertenden Unternehmenstyp ein anderes anerkanntes, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke übliches Verfahren – z.B. ein Multiplikatorenverfahren oder Substanzwertverfahren – einschlägig ist.

Im Rahmen der Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird der Unternehmenswert durch Multiplikation des nachhaltig zu erzielenden Jahresertrags mit dem Kapitalisierungsfaktor ermittelt. Der Kapitalisierungsfaktor wird abgeleitet aus dem Kapitalisierungszinssatz, der sich zusammensetzt aus dem Basiszins und einem pauschalen Risikozuschlag i.H.v. 4,5 %-Punkten.

Mit dem Schreiben des BMF vom 2.1.2015 (BStBl I 2015, 6) wurde der Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren veröffentlicht, welcher für alle Bewertungen im Jahr 2015 gilt. Der Basiszins beläuft sich auf 0,99 % und ist damit gegenüber dem Vorjahr um 1,60 Prozentpunkte gesunken.

Für die Jahre 2012 bis 2015 gelten danach folgende Zinssätze und daraus abzuleitende Kapitalisierungsfaktoren:

Zeitraum	2012	2013	2014	2015
Basiszinssatz	2,443	2,04	2,59	0,99
Kapitalisierungszinssatz	6,94	6,54	7,09	5,49
Multiplikator	14,4409	15,2905	14,1044	18,2149

Der im Vergleich zum Vorjahr deutlich gesunkene Zinssatz führt nun zu einem erheblichen Anstieg der Unternehmenswerte gegenüber 2014. Der Ertragswertfaktor ist insoweit von 14,1044 auf 18,2149 gestiegen.

Hinweis:

Im konkreten Einzelfall einer in 2015 erforderlich werdenden Unternehmensbewertung ist das vereinfachte Ertragswertverfahren aber auch nur eine von mehreren Möglichkeiten. Der Gesetzgeber hatte es als preiswertes Modell zur Unternehmensbewertung „light“ vorgesehen. Da danach aktuell der mehr als 18-fache durchschnittliche Jahresertrag als Unternehmenswert errechnet wird, wird jeweils abzuwägen sein, ob nicht alternativ für den Einzelfall ein niedrigerer Wert im Wege eines Unternehmenswertgutachtens unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse nachgewiesen werden sollte. Ein solches Unternehmenswertgutachten muss nach bestimmten Regeln erstellt sein und verursacht – im Einzelfall sehr hohe – externe Kosten.

25 Finanzverwaltung hat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke

In einem Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz hatte der BFH mit Beschluss vom 18.12.2013 (Aktenzeichen I B 85/13, HFR 2014, 514) entschieden, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungskonformität der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gem. § 4h EStG und § 8a KStG (sog. Zinsschranke) bestehen. Daher wurde dem Stpfl. im konkreten Streitfall auch die Aussetzung der Vollziehung des insoweit strittigen Steuerbescheids gewährt.

Das BMF ordnet nun mit Schreiben vom 13.11.2014 (Aktenzeichen, IV C 2 – S 2742-a/07/10001 :0009, BStBl I 2014, 1516) an, dass dieser BFH-Beschluss über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist und verneint zugleich die vom BFH geäußerten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke. Aus diesem Grund gewährt die Finanzverwaltung regelmäßig keine Aussetzung der Vollziehung.

Im Gegensatz zum BFH sieht das BMF schon deshalb keinen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot (Art. 3 GG), weil die Zinsschranke veranlagungszeitraumübergreifend konzipiert sei. So seien Zinsaufwendungen auf Grund der Vortragsmöglichkeit (§ 4h Abs. 1 Satz 5 EStG) allenfalls vorübergehend nicht abziehbar. Der BFH-Beschluss vom 18.12.2013 soll insoweit auch in Widerspruch zu anderen aktuellen Entscheidungen des BFH stehen, wonach die sog. Mindestbesteuerung, die in ihrer Grundkonzeption auf eine zeitliche Streckung des Verlustvortrags abzielt, nicht gegen Verfassungsrecht verstoße.

Hinweis:

Der BFH hat seine Auffassung überzeugend abgeleitet und insbesondere mit der (verfassungswidrigen) Durchbrechung des Nettoprinzips argumentiert, da auf Grund der Zinsschranke nicht das Nettoeinkommen besteuert wird (und weiter gefasst: weil wesentlich Gleiches nicht gleich besteuert wird). Diesen Argumenten hat das BMF nichts entgegenzusetzen, so dass die weitere Rechtsentwicklung mit Spannung verfolgt werden darf – schon weil die wirtschaftliche Belastung im konkreten, von der Zinsschranke betroffenen Einzelfall dramatisch sein kann.

Handlungsempfehlung:

Betroffene Stpfl. sollten ihre Steuerbescheide bis zu einer möglichen Entscheidung des BVerfG (bzw. den Entscheidungen in den weiteren anhängigen Revisionsverfahren mit den Aktenzeichen I R 2/13 und I R 57/13) offen halten.

26 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei Übertragung eines GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Eine insoweit qualifizierte Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 1 % vor.

Veräußerungsgewinn ist gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben; dazu zählen auch die sog. nachträglichen Anschaffungskosten.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 18.11.2014 (Aktenzeichen IX R 49/13, DStR 2015, 27) zu sehen, mit dem der BFH in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, dass auch die Zahlungen zur Ablösung eines dinglichen Nutzungsrechts eines Dritten an einem GmbH-Anteil, wie z.B. eines Nießbrauchsrechts, zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen. Denn wenn ein Stpfl. einen mit einem dinglichen Nutzungsrecht belasteten Gegenstand erwirbt, so erhält er zunächst ein um das Nutzungsrecht gemindertes Eigentum. Seine Rechte als Eigentümer sind durch das Nutzungsrecht begrenzt. Löst er das Nutzungsrecht ab, so verschafft er sich die vollständige Eigentümerbefugnis an dem Gegenstand. Daher sind Aufwendungen zur Befreiung von einem Nießbrauch als nachträgliche Anschaffungskosten einzustufen.

Darüber hinaus hat der BFH seine Rechtsprechung zur Fortführung der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers gem. § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG bestätigt. Nach dieser Norm führt im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge der Rechtsnachfolger die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers ohne jede Einschränkung (durch Nießbrauchsrechte o.Ä.) fort. Zweck dieser Regelung ist es, die Wertsteigerungen steuerlich zu erfassen, die während der Besitzzeit des Rechtsvorgängers entstanden sind. Durch die Anordnung der Fortführung der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers soll der unentgeltliche Erwerb eines Kapitalgesellschaftsanteils dem unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils gleichgestellt werden, bei dem der Rechtsnachfolger ebenfalls an die Anschaffungskosten bzw. die fortgeschriebenen Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden ist.

Eine unentgeltliche Rechtsnachfolge kann – wie im konkreten Streitfall – u.a. auch dann vorliegen, wenn GmbH-Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen werden. Denn es entspricht der gefestigten Rechtsprechung des BFH, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts unter dem Vorbehalt eines Nutzungsrechts die Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung an sich unberührt lässt: So erwirbt der Erwerber von vornherein nur den mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteil.

Hinweis:

Im konkreten Streitfall erwarb der Stpfl. von seinem Vater zunächst unentgeltlich eine Beteiligung an einer GmbH, die jedoch mit einem Nießbrauchsrecht zugunsten des Vaters belastet war. Da das wirtschaftliche Eigentum bereits übergang, war dem Stpfl. die Beteiligung bereits ab dem Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung zuzurechnen. Im Rahmen der späteren Veräußerung durch den Sohn verzichtete der Vater gegen Zahlung des kapitalisierten Werts des Nießbrauchs auf sein Nutzungsrecht. In Höhe der Zahlung waren nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG anzunehmen.

Die entsprechende Nießbrauchsbestellung bedarf der notariellen Beurkundung. Da diese Rechtsmaterie auf der Schnittstelle zwischen Gesellschafts-, Sachen- und Steuerrecht liegt, wird auch seitens der Notare die Einbindung eines steuerlichen Beraters empfohlen.

27 Teilabzugsverbot bei der Ermittlung eines Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital zu mindestens 1 % beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Zur Frage der Ermittlung der Höhe eines solchen Verlusts und der damit zusammenhängenden Frage der Anwendung des sog. Teilabzugsverbots hat der BFH mit Urteil vom 2.9.2014 (Aktenzeichen IX R 43/13, DStR 2015, 25) Stellung genommen. Das Gericht hat entschieden, dass bei der Ermittlung eines entsprechenden Veräußerungs- oder Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG die Anschaffungs- und die Veräußerungskosten gem. § 3c EStG auch dann nur zu 60 % abgezogen werden dürfen, wenn der Stpfl. zwar keine durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt hat, aber die Absicht bestand, aus der Beteiligung Betriebsvermögensmehrung oder Einnahmen zu erzielen.

Dieses Urteil ist vor dem Hintergrund der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2010 zu sehen. Insoweit hatte der Gesetzgeber nämlich auf die Rechtsprechung des BFH (z.B. v. 25.6.2009, IX R 42/08, BStBl II 2010, 220) reagiert, nach der das Teilabzugsverbot nur dann gelten sollte, wenn tatsächlich auch nach § 3 Nr. 40 EStG begünstigte Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen angefallen waren. Als Reaktion darauf wurde die Regelung in § 3c Abs. 2 EStG im Zuge des JStG 2010 um einen neu eingefügten Satz 2 ergänzt. Danach ist für die Anwendung des Teilabzugsverbots nach Satz 1 auch schon die Absicht zur Erzielung von teilweise steuerfreien Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus dieser Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ausreichend.

Hinweis:

Im konkreten Streitfall konnte der Stpfl. daher nur 60 % des von ihm im Jahr 2011 erlittenen Auflösungsverlusts steuerlich geltend machen, obwohl er aus der Beteiligung zu keinem Zeitpunkt durch das Teileinkünfteverfahren begünstigte Einkünfte erzielt hatte. Dieses Ergebnis ist systematisch wie auch materiell unbefriedigend, da der i.S.d. § 17 EStG beteiligte Gesellschafter im Verlustfall 40 % seines Engagements aus bereits versteuertem Einkommen bzw. Vermögen bestreiten muss, ohne dass er durch das Teileinkünfteverfahren auch begünstigt worden wäre. Gleichwohl hat der BFH explizit festgestellt, dass § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 verfassungsgemäß ist, insofern sei auch eine Vorlage an das BVerfG ausgeschlossen.

28 VGA: Mehrere Minderheitsgesellschafter als beherrschende Gesellschafter kraft Interessenübereinstimmung

Das FG München hat mit rechtskräftigem Beschluss vom 8.1.2014 (Aktenzeichen 6 V 2116/13, EFG 2014, 2161) zwei wichtige Grundsätze der Rechtsprechung des BFH zu vGA bestätigt:

- Minderheitsgesellschafter können beherrschenden Gesellschaftern gleichgestellt werden, wenn sie mit anderen, gleichgerichtete Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirken, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen.
- Bei Gewinnbeteiligungen spricht der erste Anschein für das Vorliegen einer vGA, soweit diese in ihrer Summe 50 % des Jahresüberschusses/Gewinns der Gesellschaft übersteigen. Dies gilt nur dann nicht, „wenn im Einzelfall besondere Gründe für die Zusage einer außergewöhnlich hohen Beteiligung bestanden haben“.

Im konkreten Streitfall hatten drei GmbH-Gesellschafter (die zu Geschäftsführern bzw. zum Prokuristen bestellt waren) mit unterschiedlichen Kapitalbeteiligungen von 40 %, 40 % und 20 % in einer Gesellschafterversammlung im Juni 2006 beschlossen, die Gehälter anzuheben und jedem der genannten Gesellschafter eine gewinnabhängige Beteiligung von 20 % des Jahresgewinns der Gesellschaft zu gewähren.

Auf Grund der Höhe der Gewinnbeteiligung und der teilweisen Rückwirkung sah das FA darin eine vGA; dem stimmte das FG München nur teilweise – betreffend die Höhe der Gewinnbeteiligung – mit folgenden Überlegungen zu:

- Unter einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die u.a. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

- Ist der begünstigte Gesellschafter ein sog. beherrschender Gesellschafter, kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt; dies gilt insbesondere für einmalige Sondervergütungen wie Nachzahlungen von Gehältern, Tantiemen und sonstigen Bezügen.
- Eine beherrschende Stellung eines GmbH-Gesellschafters liegt im Regelfall vor, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann. Verfügt ein Gesellschafter über höchstens 50 % der Gesellschaftsanteile, kann er trotzdem einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt werden, wenn er mit anderen, gleichgerichtete Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirkt, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen. Das jeweilige Rechtsgeschäft muss Ausdruck gleichgerichteter Interessen sein.
- Bei Vereinbarung einer Gewinnantieme ist eine solche Interessenübereinstimmung nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann gegeben, wenn sich die Tantiemeverteilung an den bestehenden Beteiligungsquoten ausrichtet.

Mit diesen Überlegungen kommt das FG München zu dem Ergebnis, dass im Streitfall die strengeren Voraussetzungen für die Beurteilung einer vGA bei Vereinbarungen der Gesellschaft mit beherrschenden Gesellschaftern nicht anwendbar sind, weil die Gesellschafter trotz unterschiedlicher Beteiligungsquoten ein jeweils gleich hohes Gehalt und eine gleich hohe Gewinnantieme erhalten. Damit sei ein gleich gerichtetes finanzielles Interesse der Gesellschafter bei Vereinbarung der Gewinnantieme nicht ersichtlich, da die Zahlung einer gleich hohen Tantieme an alle drei Gesellschafter den finanziellen Interessen der zu jeweils 40 % beteiligten Gesellschafter zuwiderliefe.

Im Ergebnis führte also nicht die teilweise rückwirkende Vereinbarung über die Anhebung der Gehälter sowie der Tantiemenzahlung zu einer vGA, sondern vielmehr die außergewöhnliche Höhe der gezahlten Tantiemen. Von einer vGA war insoweit auszugehen, als mehr als 50 % des Gewinnes an Tantiemen vereinbart wurden.

Hinweis:

In der Praxis ist zu also darauf zu achten,

- dass hohe Anforderungen an sog. beherrschende Gesellschafter bestehen, nach denen es im Leistungsaustausch mit der GmbH auf klare, im Voraus getroffene, zivilrechtlich wirksame und auch tatsächlich durchgeführte Vereinbarungen ankommt, und
- dass diese Anforderungen auch für Minderheitsgesellschafter gelten, nämlich dann, wenn diese mit anderen, gleichgerichtete Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirken, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen.

29 vGA an nahestehende Personen – Treuhandverhältnisse

Mit seinem umfangreichen Urteil vom 10.6.2014 (Aktenzeichen 6 K 13014/11, EFG 2015, 124) hat das FG Berlin-Brandenburg drei grundlegende Problemkreise betreffend die Frage der vGA an nahestehende Personen behandelt:

- die Anforderungen für die steuerliche Anerkennung einer Treuhand an GmbH-Anteilen,
- die Höhe der beim Gesellschafter zu versteuernden vGA bei Zahlungen an nahestehende Personen und
- die Höhe der vGA bei teilweise späterem Zufluss der überhöhten Vergütung.

Problemkreis Treuhandverhältnis: Das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses prüft das FG anhand der Frage, ob die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber müsse das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es müsse zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt. Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung sei eine Weisungsbefugnis des Treugebers und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders in Bezug auf die Behandlung des Treuguts. Zudem müsse der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist. Im konkreten Urteilsfall lag danach weder eine zivilrechtlich wirksame (notarielle) noch eine formunwirksame mündliche, aber dann tatsächlich durchgeführte Treuhandvereinbarung vor. Letzteres wäre aus steuerlicher Sicht ausreichend gewesen.

Problemkreis Höhe der vGA: Grundsätzlich liegen vGA auch dann vor, wenn nicht dem Gesellschafter selbst, sondern einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ein Vermögensvorteil zugewendet wird, den die GmbH bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter ohne das Näheverhältnis nicht gewährt hätte. Im Streitfall war dieser Aspekt unstrittig, da dem alleinigen Geschäftsführer, der als Lebensgefährte der Gesellschafterin mit dieser einen gemeinsamen Haushalt führte, ein überhöhtes Gehalt (Tantieme) gewährt wurde.

Betreffend der Höhe der bei der Gesellschafterin zu versteuernden vGA hat das FG zur Frage, ob der Gesellschafterin die Zahlungen zu 100 % oder nur in Höhe der Beteiligungsquote (im Urteilsfall: 45 %) zuzurechnen sind, ausgeführt,

- dass nach dem Beweis des ersten Anscheins die Zuwendung zu Lasten der Kapitalgesellschaft so zu beurteilen ist, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben (Zurechnung also zu 100 %), und
- dass dieser Beweis des ersten Anscheins i.d.R. nur durch die Feststellung erschüttert werden kann, dass die Zuwendung des Vorteils ihre Ursache ausschließlich in einer vom Gesellschaftsverhältnis zum nahestehenden Gesellschafter unabhängigen Beziehung der Kapitalgesellschaft zum Empfänger der Zuwendung hat.

Problemkreis zeitliche Zurechnung: Hinsichtlich der (höchststrichterlich noch nicht entschiedenen) zeitlichen Zurechnung bei nur teilweisem Zufluss im Streitjahr stellt das FG gegen die Auffassung der FinVerw. auf das Zuflussprinzip ab. Daraus folgt für den Urteilsfall, dass die der nahestehenden Person erst im Jahr 1997 zugeflossene überhöhte Tantieme für das Jahr 1996 bei der GmbH-Gesellschafterin auch erst im Zuflussjahr 1997 als vGA zu erfassen ist.

Hinweis:

Das FG hat die Revision zugelassen, die nun unter dem Az. VIII R 32/14 beim BFH anhängig ist.

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Fälle eines nur teilweisen Zuflusses im Streitjahr (also gerade bei einer aus mehreren Komponenten [laufendes Gehalt, Tantieme] bestehenden überhöhten Vergütung) sollten vor dem Hintergrund dieses Revisionsverfahrens verfahrensrechtlich offen gehalten werden. Denn anders als das FG geht die FinVerw. davon aus, dass die vGA proportional auf die einzelnen Gehaltsbestandteile zu verteilen sind, was dazu führen würde, dass ein höherer (und zeitlich früherer) als der tatsächliche Zufluss fingiert wird.