



Beer, Dr. v. Walthausen & Kollegen

Wirtschaftsprüfer • Steuerberater

Mandanten-Rundschreiben 05/2016

Erbschaftsteuerreform • Förderung der Elektromobilität • Rechtsprechung zum Kindergeld • Häusliches Arbeitszimmer

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Mittelpunkt des Interesses stand die Einigung der Bundesregierung bei der Erbschaftsteuer hinsichtlich der Übertragung von Unternehmensvermögen. Allerdings wurde die vom Bundestag beschlossene Kompromisslösung nicht vom Bundesrat mitgetragen. Vielmehr hat dieser den Vermittlungsausschuss angerufen, so dass das Gesetzgebungsverfahren frühestens im Herbst dieses Jahres abgeschlossen werden kann. Bis dahin herrscht weiter Ungewissheit, wobei sich die wesentlichen Leitlinien allerdings schon abzeichnen.

Daneben erfolgt nun eine Förderung der Elektromobilität. Dies umfasst sowohl eine Kaufprämie als auch steuerliche Fördermaßnahmen. Die Förderung kann im Einzelfall Anlass zum Erwerb eines Elektrofahrzeuges bieten, nicht zuletzt, weil dies auch zu einem positiven Image des Unternehmens beitragen kann.

Zuletzt ist auf die aktuelle Rechtsprechung zum Kindergeld in grenzüberschreitenden Fällen hinzuweisen.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Noch keine Einigung bei der Erbschaftsteuer zur Übertragung von Unternehmensvermögen
- 2 Elektromobilität: Kaufprämie für Elektrofahrzeuge und weitere Fördermaßnahmen
- 3 Kindergeldanspruch bei dem im EU-Ausland lebenden Elternteil
- 4 Kindergeld: Berufstätigkeit voraussetzendes Studium kein Bestandteil einheitlicher Erstausbildung
- 5 Kosten eines Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung absetzbar?
- 6 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Erstattung der Kosten durch eine Versicherung
- 7 Grundstücksschenkung mit Verpflichtung zur Pflege im Bedarfsfall

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Häusliches Arbeitszimmer rechtfertigt nicht Berücksichtigung der Aufwendungen für Nebenräume
- 9 Jahressonderzahlungen können auf den gesetzlichen Mindestlohn anrechenbar sein
- 10 Eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR kein Arbeitslohn
- 11 Steuerfreiheit von Kindererziehungs- und Pflegezuschlägen nach Beamtenversorgungsgesetz u.Ä.

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Auch bei einer Privatnutzung eines Betriebsfahrzeugs von weniger als 10 % ist eine Entnahme zu buchen
- 13 Ausschluss eines für den Lastentransport hergerichteten VW-Transporters von der Anwendung der 1 %-Regelung
- 14 Realisierung von Währungsgewinnen/-verlusten bei Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehens
- 15 Gewinnrealisierung bei der Erfüllung eines Gerüstbauvertrags
- 16 Finanzverwaltung: Umfang der mit der E-Bilanz eingereichten Daten kann über die Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung entscheiden
- 17 Gewinnausweis aus Provisionsansprüchen eines Reisebüros
- 18 Überlassung von Kaffeeautomaten im Zusammenhang mit der Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver

Für Personengesellschaften

- 19 Übertragung der § 6b-Rücklage auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen in einem Wirtschaftsjahr vor Anschaffung/Fertigstellung eines Ersatzwirtschaftsguts möglich

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Finanzverwaltung erkennt die Verluste aus dem Verfall von Optionen an
- 21 Berücksichtigung von Kapitaleinkünften bei der Prüfung der Einkommensgrenze bei Grenzgängern

Für Hauseigentümer

- 22 Auch Disagio von mehr als 5 % des Darlehensbetrags kann sofort abzugsfähig sein
- 23 Kein Werbungskostenabzug der noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen durch den Eigentümer nach Nießbrauchbeendigung?

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 24 Abschlussprüfungsreformgesetz: HGB-Änderungen hauptsächlich für solche GmbH, die „von öffentlichem Interesse“ sind
- 25 Gewinnausschüttungen bei Finanzunternehmen/Holdinggesellschaften - geplanter Wegfall der Steuerpflicht
- 26 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG
- 27 Keine Beschränkung der Haftung des Geschäftsführers wegen nicht abgeführter Lohnsteuer auf Grund einer internen Aufgabenverteilung
- 28 Einzahlungen auf einem Zeitwertkonto beim GmbH-Geschäftsführer (Fremdgeschäftsführer) kein Zufluss von Arbeitslohn
- 29 Ausschluss eines Gesellschafters aus einer Zwei-Personen-GmbH

Für alle Steuerpflichtigen

1 Noch keine Einigung bei der Erbschaftsteuer zur Übertragung von Unternehmensvermögen

Die Regierungsparteien in Berlin einigten sich am 20.6.2016 nach einem langwierigen, sehr politisch geprägten Prozess auf einen Kompromiss zur Erbschaftsteuerreform. Allerdings hat der Bundesrat dem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags nicht zugestimmt, sondern den Vermittlungsausschuss angerufen.

Mit dem Gesetz sollen die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts aus dem Urteil vom 17.12.2014 an die verfassungskonforme Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen umgesetzt werden. Das Bundesverfassungsgericht hatte eine Frist für eine verfassungskonforme Ausgestaltung des Gesetzes bis zum 30.6.2016 gesetzt. Das Gericht hatte die Begünstigung der Übertragung von Unternehmensvermögen im Grundsatz gebilligt, allerdings in etlichen Punkten eine zu weitgehende Begünstigung gesehen. So will der Gesetzgeber an den Grundsätzen der bisherigen Vergünstigung auch weiter festhalten. Es soll bei einer Regelverschonung von 85 % des Betriebsvermögens bzw. bei der Optionsverschonung von 100 % mit den Behaltefristen und der Lohnsummenregelung bleiben. Insbesondere sollen aber nur noch sehr kleine Unternehmen von der Lohnsummenprüfung ausgenommen, Betriebsvermögen künftig grundsätzlich nicht mehr begünstigt werden, soweit es Verwaltungsvermögen darstellt und Erwerbe von großem Unternehmensvermögen nur unter weiteren engen Voraussetzungen steuerlich entlastet werden. Gegenüber dem bisherigen Gesetzentwurf wurden in dem Gesetzgebungsbeschluss des Deutschen Bundestags v.a. folgende Änderungen vorgenommen:

- **Abgrenzung des Verwaltungsvermögens:** Entgegen den bisherigen Plänen wird zur Bestimmung des begünstigten Betriebsvermögens an der Abgrenzung von Verwaltungsvermögen nach dem im Gesetz verankerten Verwaltungsvermögenskatalog festgehalten. Insoweit erfolgen nur punktuelle Änderungen. So wird klargestellt, dass Drittlandsbeteiligungen bei einer Holdinggesellschaft, Altersversorgungsverpflichtungen und verpachtete Grundstücke, die zum Zwecke des Absatzes von eigenen Produkten überlassen werden, begünstigt werden.
- **Schädliches Verwaltungsvermögen:** Bislang konnte Verwaltungsvermögen von max. 50 % bzw. bei der Optionsverschonung max. 10 % des gesamten Betriebsvermögens mit übertragen werden, ohne dass dies die Verschonung des Gesamtvermögens einschränkte. Zukünftig wird dagegen Verwaltungsvermögen grds. nicht mehr begünstigt. Dieses wird also in jedem Fall aus dem begünstigten Vermögen ausgenommen und der Besteuerung unterworfen, so dass sich insoweit vielfach eine Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht ergibt. Um die Liquidität eines Unternehmens nicht steuerlich zu belasten, ist grundsätzlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen von bis zu 10 % des Betriebsvermögens unschädlich. Umgekehrt gilt zur Vermeidung von missbräuchlichen Steuergestaltungen Betriebsvermögen, das zu mehr als 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht, insgesamt als nicht begünstigt. Für die Berechnung der maßgebenden Prozentsätze wird dem gesamten Betriebsvermögen nach Abzug von Schulden das Netto-Verwaltungsvermögen, also dem Verwaltungsvermögen nach einem anteiligen Schuldenabzug, gegenübergestellt.
- **Investitionsklausel:** Im Erbfall ist zudem eine sog. Investitionsklausel vorgesehen, wonach durch den Erbfall erhaltenes Verwaltungsvermögen dennoch als begünstigtes Betriebsvermögen zu behandeln ist, wenn dieses gemäß dem früheren Willen des Erblassers innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall für Unternehmensinvestitionen eingesetzt wird.
- **Steuererleichterungen für Familienunternehmen:** Wie bereits im Gesetzentwurf vorgesehen, sollen Familienunternehmen mit gesellschaftsvertraglichen Verfügungs-, Abfindungs- sowie Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkungen besonders erbschaftsteuerlich begünstigt werden. Bei diesen wird der Umstand der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen dadurch berücksichtigt, dass der Unternehmenswert um einen Abschlag in Höhe der Minderung der gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert gemindert wird, wobei der Abschlag max. 30 % des gemeinen Werts beträgt. Die Beschränkungen hinsichtlich der Anteile bzw.

Anteilsrechte müssen allerdings zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Tod des Erblassers bzw. dem Schenkungszeitpunkt gesellschaftsrechtlich gegeben sein.

- **Große Unternehmensvermögen:** Ab einem begünstigten Vermögen von 26 Mio. € pro Erwerber wird der Verschonungsabschlag im Grundsatz nicht gewährt. Allerdings kann der Erwerber den Erlass der durch den Erwerb anfallenden Erbschaftsteuer beantragen, soweit er im Rahmen einer sog. Bedürfnisprüfung nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 % der Summe der gemeinen Werte des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen sonstigen Vermögens (nicht Unternehmensvermögen) und dem Erwerber zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bereits gehörenden Vermögens (Privatvermögen), welches nicht als Unternehmensvermögen eingestuft würde. Anstelle der Durchführung der Bedürfnisprüfung kann die Anwendung des sog. Abschmelzmodells beantragt werden. Der Verschonungsabschlag verringert sich schrittweise bei Überschreiten der Prüfschwelle von 26 Mio. €. Keine Verschonung wird gewährt ab einem Erwerb von 90 Mio. € (bei der Optionsverschonung mit 7 Jahren Haltefrist und einer Lohnsumme von mind. 700 %) bzw. von 89,75 Mio. € (bei der Regelverschonung mit 5 Jahren Haltefrist und einer Lohnsumme von mind. 400 %).
- **Kleinbetriebe:** Kleinbetriebe sind auch weiterhin von der Anwendung der Lohnsummenregelung als Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigungen ausgenommen. Allerdings fallen unter den Begriff der Kleinbetriebe nur mehr solche, die nicht mehr als 5 Arbeitnehmer beschäftigen. Bei Betrieben mit bis zu 10 bzw. bis zu 15 Beschäftigten kommt die Lohnsummenregelung künftig zur Anwendung, wobei dann allerdings jeweils geringere Anforderungen vorgesehen sind.
- **Realistische Vermögensbewertung:** Unverändert kann der Unternehmenswert durch das einfach anzuwendende, gesetzlich geregelte vereinfachte Ertragswertverfahren ermittelt werden. Allerdings werden die Berechnungsmodalitäten in Anbetracht des andauernd niedrigen Zinsniveaus angepasst. Und zwar wird der maßgebliche Kapitalisierungsfaktor, der multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Unternehmenswert ergibt, auf einen Korridor von 10 bis maximal 12,5 begrenzt. Derzeit beträgt der Kapitalisierungsfaktor wegen des geringen Marktzinsniveaus 17,86. Insoweit ergeben sich durch die Neuregelung, welche für Erwerbe rückwirkend ab dem 1.1.2016 gilt, deutlich niedrigere Ansätze beim Unternehmensvermögen.
- **Erweiterte Stundungsregelung:** Damit die Unternehmenssubstanz durch einen unvorhergesehenen Erbfall nicht gefährdet wird, wird ein Rechtsanspruch auf eine Stundung von bis zu 10 Jahren bei Erwerben von Todes wegen – nicht bei Schenkungen – eingeführt. Die Stundung erfolgt zinslos und erstreckt sich auf die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen unabhängig von dessen Wert entfällt. Voraussetzung ist nur, dass die Lohnsummenregelung und die Behaltensfrist eingehalten wird.

Hinweis:

Der Bundesrat hat verschiedene Änderungswünsche geäußert, die nun im Rahmen der Befassung des Vermittlungsausschusses geprüft werden. Punktuell sieht der Bundesrat nach wie vor eine zu weitgehende und damit verfassungsrechtlich problematische Begünstigung. Der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Klar zeichnet sich aber ab, dass größere mittelständische Unternehmen zukünftig wohl deutlich höher belastet werden als bislang.

2 Elektromobilität: Kaufprämie für Elektrofahrzeuge und weitere Fördermaßnahmen

Der Erwerb von Elektrofahrzeugen wird durch eine **Kaufprämie (Umweltbonus)** gefördert. Im Kern gilt:

- Das Antragsverfahren zur Kaufprämie ist am 2.7.2016 (Tag nach der Veröffentlichung im Bundesanzeiger) angelaufen. Gefördert werden Fahrzeuge, die ab dem 18.5.2016 erworben wurden.
- Die Prämie wird i.H.v. 4 000 € für rein elektrisch angetriebene Fahrzeuge und i.H.v. 3 000 € für Plug-In-Hybride jeweils zur Hälfte von der Bundesregierung und von der Industrie finanziert. Voraussetzung ist, dass das zu fördernde Elektroauto einen Netto-Listenpreis für das Basismodell von unter 60 000 € aufweist.

- Die Förderung erfolgt bis zur vollständigen Auszahlung der hierfür vorgesehenen Bundesmittel i.H.v. 600 Mio. €, längstens jedoch bis 2019.
- Antragsberechtigt sind Unternehmen, Privatpersonen, Stiftungen, Körperschaften und Vereine, auf die ein Neufahrzeug zugelassen wird.

Hinweis:

Anträge können seit dem 2.7.2016 elektronisch beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) gestellt werden. Maßgebend ist der 18.5.2016 als frühestmöglicher Termin der Anschaffung. Konkret müssen der Erwerb (Kauf oder Leasing) sowie die Erstzulassung ab dem 18.5.2016 erfolgt sein. Im ersten Schritt muss mit dem elektronischen Antrag (Online-Portal) der Kauf- oder Leasingvertrag bzw. die verbindliche Bestellung hochgeladen werden. Nach Prüfung ergeht ein Zuwendungsbescheid. Zum Erhalt der Prämie muss dann im zweiten Schritt eine Rechnungskopie vom Autohändler bzw. Leasingunternehmen sowie der Zulassungsnachweis auf den Antragsteller (Zulassungsbescheinigung Teil I und II) innerhalb von neun Monaten nach Zugang des Zuwendungsbescheids beim BAFA hochgeladen werden. Um die 2 000 € Bonus vom Staat (bzw. bei einem Hybridfahrzeug: 1 500 €) zu erhalten, muss auf der Rechnung vom Autohändler bescheinigt sein, dass der Hersteller eine Prämie in derselben Höhe vom Netto-Kaufpreis bereits abgezogen hat. Die Dokumente können beim Antrag als Kopie hochgeladen werden.

Daneben ist eine **steuerliche Förderung** von Elektrofahrzeugen vorgesehen, welche folgende Maßnahmen umfassen soll:

- Die derzeit geltende fünfjährige Steuerbefreiung für Erstzulassungen reiner Elektrofahrzeuge bei der Kraftfahrzeugsteuer wird rückwirkend zum 1.1.2016 in eine zehnjährige Befreiung umgewandelt. Zeitlich wird die Befreiung für Zulassungen bis zum 31.12.2020 begrenzt. Darüber hinaus wird die zehnjährige Steuerbefreiung für reine Elektrofahrzeuge auf technisch angemessene, verkehrsrechtlich genehmigte Elektro-Umrüstungen ausgeweitet.
- Von der Lohnsteuer befreit werden vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung.
- Der Arbeitgeber erhält zudem die Möglichkeit, geldwerte Vorteile aus der Übereignung der Ladevorrichtung und Zuschüsse pauschal mit 25 % Lohnsteuer zu besteuern. Die Regelungen werden befristet auf den Zeitraum vom 1.1.2017 bis 31.12.2020.

Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen.

3 Kindergeldanspruch bei dem im EU-Ausland lebenden Elternteil

Der Bundesfinanzhof hatte in zwei Fällen, in denen das Kind eines in Deutschland tätigen Stpfl. im EU-Ausland lebte, über den Kindergeldanspruch in Deutschland zu entscheiden:

- Im ersten Streitfall (Aktenzeichen III R 17/13) beantragte ein in Deutschland wohnender deutscher Staatsangehöriger Kindergeld für seinen Sohn. Der Sohn lebte in Polen im Haushalt seiner Mutter, der geschiedenen polnischen Ehefrau des Stpfl. Die Familienkasse lehnte den Antrag ab, weil sie der Ansicht war, der Anspruch auf Kindergeld stehe nicht dem Stpfl. zu. Kindergeldberechtigt sei vielmehr die geschiedene Ehefrau. Dem stehe nicht entgegen, dass sie in Deutschland über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt verfügt habe.
- Im zweiten Streitfall (Aktenzeichen III R 62/12) war der Stpfl. griechischer Staatsangehöriger, der seinen ständigen Wohnsitz in Deutschland hat. Seine beiden Töchter leben seit der Trennung von seiner Ehefrau und Mutter der Kinder im Haushalt ihrer nicht erwerbstätigen Großmutter in Griechenland. Die Mutter der Kinder führte einen eigenen Haushalt in Griechenland und übte nach Angaben des für die Gewährung von Familienleistungen in Griechenland zuständigen Trägers keine berufliche Tätigkeit aus. Auch hier lehnte die Familienkasse den Antrag des Stpfl. auf Kindergeld für seine beiden Töchter ab, weil die Töchter im Haushalt einer anderen Person in Griechenland lebten, die vorrangig anspruchsberechtigt sei.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteilen vom 4.2.2016 bzw. 10.3.2016 in beiden Fällen die Auffassung der Kindergeldkassen. Nach der unionsrechtlichen Vereinheitlichung der nationalen

Regelungen zur sozialen Sicherheit ist bei Ansprüchen auf Familienleistungen in grenzüberschreitenden Sachverhalten die gesamte Familie so zu behandeln, als würde sie in dem Mitgliedstaat wohnen, dessen Familienleistungen beansprucht werden (Wohnsitzfiktion).

Hinweis:

Die Kindergeldberechtigung ist also nach den Maßstäben des Mitgliedstaats zu beurteilen, in dem Kindergeld beansprucht wird. Grundsätzlich ist der Mitgliedstaat zuständig, in dem das Elternteil eine Beschäftigung ausübt. Nach der Wohnsitzfiktion werden bei dieser Prüfung alle Familienangehörigen nach diesem nationalen Recht gewürdigt und zwar unabhängig davon, wo diese tatsächlich ihren Wohnsitz haben. Nach den deutschen Rechtsvorschriften wird das Kindergeld dem Elternteil gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Steht danach das Kindergeld z.B. dem im Ausland lebenden Ehegatten zu, so müsste dieser in Deutschland Kindergeld beantragen. Der im Inland lebende Elternteil erhält kein Kindergeld, soweit dieser mangels gemeinsamen Haushalts mit dem Kind nicht anspruchsberechtigt ist.

Der Bundesfinanzhof argumentierte, dass, da das deutsche Kindergeldrecht nicht danach unterscheidet, ob die Eltern eines Kindes verheiratet sind oder nicht, im ersten Streitfall auch die geschiedene Ehefrau als Familienangehörige einzustufen ist. Somit gelte sie als mit dem Kind in Deutschland lebend. Damit stehe ihr der Anspruch auf Kindergeld zu, da nach deutschem Recht das Kindergeld bei getrennt lebenden Eltern vorrangig an den Elternteil ausgezahlt werde, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat.

Im zweiten Streitfall war die im anderen EU-Mitgliedstaat lebende Großmutter gegenüber dem im Inland lebenden Vater vorrangig kindergeldberechtigt, da sie ihre Enkelkinder in ihrem Heimatland in einen Haushalt aufgenommen hatte.

Handlungsempfehlung:

Bei grenzüberschreitenden Fällen ist also sorgfältig zu prüfen, welches Elternteil in welchem Land kindergeldberechtigt ist. Nach diesen Regeln muss dann auch Kindergeld geltend gemacht werden.

4 Kindergeld: Berufstätigkeit voraussetzendes Studium kein Bestandteil einheitlicher Erstausbildung

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird für ein Kind zwischen 18 und 25 Jahren, das sich in einer zweiten oder weiteren Ausbildung befindet, Kindergeld nur dann gewährt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbidungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind unschädlich. Insoweit ist entscheidend, ob das Kind eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium bereits abgeschlossen hat. Dazu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.2.2016 (Aktenzeichen III R 14/15) entschieden, dass, wenn ein Kind nach Abschluss einer kaufmännischen Ausbildung ein Studium aufnimmt, das eine Berufstätigkeit voraussetzt, das Studium nicht integrativer Bestandteil einer einheitlichen Erstausbildung ist. Mithin gelten dann vorstehend angeführte Restriktionen hinsichtlich einer Erwerbstätigkeit neben dem Studium.

Zwar gelte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein erster berufsqualifizierender Abschluss nicht als Erstausbildung, wenn sich dieser Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Die verschiedenen Ausbildungsabschnitte müssen dann in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden und es muss auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar sein, dass die für das angestrebte Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet wurde. Das hat der Bundesfinanzhof z.B. zur Prüfung als Steuerfachangestellter im Rahmen eines dualen Bachelorstudiums im Steuerrecht, zur Prüfung als Fachinformatikerin im Rahmen einer dualen Ausbildung zum Bachelor in Wirtschaftsinformatik sowie zum Bachelor-Abschluss im Rahmen eines Masterstudiums entschieden. Eine solche einheitliche Erstausbildung liege mangels notwendigen engen Zusammenhangs regelmäßig aber nicht mehr vor, wenn der zweite Ausbildungsabschnitt eine Berufstätigkeit voraussetzt. Sei Bedingung für ein berufsbegleitendes Studium an einer Verwaltungsakademie eine berufspraktische Erfahrung von regelmäßig einem Jahr handele es sich um einen die berufliche Erfahrung berücksichtigenden Weiterbildungsstudiengang und damit um eine Zweitausbildung. Auch eine vor Beginn einer weiteren Ausbildung aufgenommene Berufstätigkeit, die nicht der zeitlichen Überbrückung bis zum Beginn des nächsten Ausbildungsabschnitts dient, lässt den engen zeitlichen Zusammenhang einer einheitlichen Ausbildung entfallen.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil bestätigt, dass sorgfältig zu prüfen ist, ob ein sich an eine abgeschlossene Erstausbildung anschließender Ausbildungsabschnitt als Zweitausbildung einzustufen ist. In diesem Fall gelten die restriktiven Grenzen für einen Nebenerwerb, welche über die Gewährung von Kindergeld entscheiden.

5 Kosten eines Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung absetzbar?

Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu entscheiden, in dem der Stpfl. in seiner Einkommensteuererklärung u.a. Kosten anlässlich eines Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastungen geltend machte. Die Aufwendungen betrafen neben dem Verfahren der Ehescheidung auch den Kindes- und Trennungsunterhalt sowie den Zugewinnausgleich. Das Finanzamt erkannte aber nur die unmittelbaren und unvermeidbaren Kosten des Scheidungsprozesses – Prozesskosten für Scheidung und Versorgungsausgleich – als außergewöhnliche Belastung an. Die übrigen Kosten betreffend Kindes- und Trennungsunterhalt sowie den Zugewinnausgleich (sog. Scheidungsfolgesachen) wurden dagegen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen VI R 69/12). Das Gericht führt seine Rechtsprechung fort, wonach Zivilprozesskosten nur insoweit abziehbar sind, als der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt. Liefere der Stpfl. ohne den Rechtsstreit Gefahr, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, kann der Stpfl. auch bei unsicheren Erfolgsaussichten aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen gezwungen sein, einen Zivilprozess zu führen, so dass die Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.

Bezogen auf den Streitfall bedeutet dies, dass zwar die mit dem Gerichtsverfahren verbundenen Kosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich als zwangsläufig entstanden anzusehen und dementsprechend als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind. Kosten für außerhalb des sogenannten Zwangsverbands durch das Familiengericht oder außergerichtlich im Zusammenhang mit der Ehescheidung getroffene Regelungen – vorliegend Kindes- und Trennungsunterhalt sowie Zugewinnausgleich – werden dagegen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Der Ausgang der zivilrechtlichen Auseinandersetzung kann zwar von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung sein, es bestehe jedoch nicht die Gefahr, ohne den Prozess seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt also die restriktive Auffassung zum Abzug von Prozesskosten. Insoweit hat der Gesetzgeber auch ab 2013 diese verschärften Anforderungen gesetzlich festzuschreiben versucht. Ob nach der gesetzlichen Neuregelung ein Abzug von Scheidungskosten weiterhin möglich ist, ist noch nicht höchstrichterlich entschieden. Die Finanzverwaltung lehnt einen Abzug mit Hinweis auf den geänderten Gesetzeswortlaut ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ab. Unter den Aktenzeichen VI R 66/14, VI R 81/14 und VI R 19/15 sind Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Der Urteilsfall betraf noch die bis einschließlich 2012 geltende alte Gesetzeslage.

6 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Erstattung der Kosten durch eine Versicherung

Auf Antrag ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 % der Arbeitslohnkosten, höchstens um 1 200 €. Begünstigt werden handwerkliche Tätigkeiten, die von Mietern und Eigentümern für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung in Auftrag gegeben werden, z.B. das Streichen und Tapezieren von Innenwänden, die Beseitigung kleinerer Schäden, die Erneuerung eines Bodenbelags (Teppichboden, Parkett oder Fliesen), die Modernisierung des Badezimmers oder der Austausch von Fenstern. Hierzu gehören auch Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten auf dem Grundstück, z.B. Garten- und Wegebauarbeiten, aber auch die Reparatur, Wartung und der Austausch von Gas- und Wasserinstallationen. Nicht begünstigt sind Materialaufwendungen.

Auch Kosten der Beseitigung eines Wasserschadens sind grundsätzlich begünstigt. Das Finanzgericht Münster stellt allerdings mit Urteil vom 6.4.2016 (Aktenzeichen 13 K 136/15 E) klar, dass die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nicht in Betracht kommt, wenn die

angefallenen Kosten durch eine Versicherung erstattet wurden. In diesem Fall ist der Stpfl. wirtschaftlich nicht belastet. Im Urteilsfall wurden Lohnkosten für die Beseitigung eines Wasserschadens geltend gemacht, die in vollem Umfang durch eine Versicherung gedeckt waren.

Hinweis:

Der Stpfl. machte geltend, dass er für die Erlangung des Versicherungsschutzes Prämien zu zahlen hatte und er damit im Ergebnis durch den Wasserschaden teilweise belastet gewesen sei. Diese Argumentation lehnte das Gericht ab, da der vereinbarte Anspruch auf eine Schadensregulierung unabhängig von der Gesamthöhe der eingezahlten Beiträge entstehe und die zuvor gezahlten Prämien somit kein Ansparen von Mitteln für den Schadensfall darstellen. Die Steuerermäßigung kann also nur insoweit beansprucht werden, als der Stpfl. durch die Handwerkerleistung wirtschaftlich belastet ist.

7 Grundstücksschenkung mit Verpflichtung zur Pflege im Bedarfsfall

In notariellen Übergabeverträgen und Schenkungsverträgen werden v.a. bei Grundstücksübertragungen vielfach Pflegeverpflichtungen im Bedarfsfall vereinbart. Dabei sind Formulierungen gebräuchlich wie z.B.: „Der Erwerber verpflichtet sich hiermit, den Berechtigten bis an sein Lebensende unentgeltlich im Bedürfnisfall zu pflegen und ihm hierbei alle Leistungen zu erbringen, die einer geordneten und standesgemäßen Pflege entsprechen. ...“.

Das Bayerische Landesamt für Steuern stellt mit Verfügung vom 8.6.2016 (Aktenzeichen S 3806.1.1 – 1/9 St 34) heraus, dass sich insoweit schenkungsteuerliche und Grunderwerbsteuerliche Folgen ergeben können. Die Pflegeleistung im Bedarfsfall stellt schenkungsteuerlich eine auf den Eintritt des Pflegefalls aufschiebend bedingte Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar.

Beispiel:

Der am 5.5.1924 geborene A überträgt am 1.10.2006 ein Grundstück an B, der sich verpflichtet, A im Bedarfsfall zu pflegen. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Grundstücksübertragung bleibt die Pflegeverpflichtung außer Ansatz. Der Pflegefall tritt am 25.6.2015 ein. Die Pflegeleistung nimmt täglich 2 Stunden in Anspruch.

Der Kapitalwert der Pflegeverpflichtung ist zum Zeitpunkt des Eintritts des Pflegefalls zu ermitteln:

Jahreswert: 2 Std. x 11 € x 365 Tage = 8 030 €

Kapitalwert: 8 030 € x Vervielfältiger (91 Jahre) 3,242 = 26 033 €

Der errechnete Kapitalwert von 26 033 € ist auf den Zeitpunkt der Schenkung (1.10.2006) abzuzinsen:

Kapitalwert x Vervielfältiger (Laufzeit 8 Jahre und 268 Tage = 0,627) 26 033 € x 0,627 = 16 323 €

Im Rahmen der Wertermittlung für die gemischte Schenkung wird die Gegenleistung des Erwerbers mit 16 323 € berücksichtigt.

Hinweis:

Die Schenkungsteuer wird also zunächst ohne Berücksichtigung der vereinbarten Pflegeleistung festgesetzt. Tritt der Pflegefall ein, so wird die dann entstehende Verpflichtung auf Antrag des Stpfl. mindernd berücksichtigt.

Die im Rahmen einer Grundstücksübertragung als Gegenleistung zu erbringende Pflegeleistung unterliegt der Grunderwerbsteuer. Stellt der Stpfl. einen Antrag auf Änderung des Schenkungsteuerbescheids, hat die Schenkungsteuerstelle den Eintritt des Pflegefalls und den von ihr angesetzten Jahreswert der Leistung der zuständigen Grunderwerbsteuerstelle mitzuteilen, soweit nicht eindeutig ist, dass Grunderwerbsteuer wegen einer Steuerbefreiung nicht in Betracht kommt, wie z.B. bei Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten oder wenn es sich bei dem Erwerber um eine mit dem Schenker in gerader Linie verwandte Person, ein Stiefkind des Schenkers oder den Ehegatten eines Verwandten in gerader Linie oder des Stiefkinds des Schenkers handelt.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Häusliches Arbeitszimmer rechtfertigt nicht Berücksichtigung der Aufwendungen für Nebenräume

Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Arbeitszimmer sind nur die unmittelbar auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten steuerlich absetzbar. Mit Urteil vom 17.2.2016 (Aktenzeichen X R 26/13) stellte der Bundesfinanzhof klar, dass Aufwendungen für Nebenräume (Küche, Bad und Flur), die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, auch nicht anteilig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind.

Die Stpfl. unterhielt in ihrer Wohnung ein steuerlich anerkanntes häusliches Arbeitszimmer, das sie so gut wie ausschließlich für ihre nur von diesem Arbeitszimmer aus betriebene gewerbliche Tätigkeit nutzte. Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen für dieses Zimmer nach Maßgabe dessen Flächenanteils an der gesamten Wohnung als Betriebsausgaben. Daneben begehrte die Stpfl. einen anteiligen Abzug für die Kosten der Nebenräume, vorliegend Küche, Bad und Flur. Das Finanzamt und diesem folgend auch das Finanzgericht gingen dagegen davon aus, dass Küche, Bad und Flur ihrer Ausstattung nach keine Arbeitszimmer seien. Vielmehr handele es sich bei den Aufwendungen hierfür um solche für den Haushalt der Stpfl. und damit für die Lebensführung. Auch ein teilweiser Abzug sei nicht möglich. Die Nutzung von Küche und Bad habe mit der Berufsausübung nichts zu tun. Die berufliche Mitnutzung des Flurs liege allenfalls darin, das Arbeitszimmer zu erreichen. Dafür fehle jedoch ein verlässlicher Aufteilungsmaßstab. Auch der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 21.9.2009 erlaube die Aufteilung gemischter Aufwendungen dann nicht, wenn private und berufliche Gründe so zusammenwirken, dass eine Trennung nicht möglich ist.

Die Stpfl. entgegnete hierauf, dass Schwierigkeiten der Aufteilung der Berücksichtigung der Aufwendungen für Küche, Bad und Flur nicht entgegenstünden, da bei Fehlen eines anderen Aufteilungsmaßstabs eine hälftige Aufteilung vorzunehmen sei. Hätte sie zusätzlich zu ihrer Wohnung Büroräume für ihre Tätigkeit angemietet, wären die Kosten für die darin enthaltenen Nebenräume ohne Weiteres vollen Umfangs als Betriebsausgaben abziehbar.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Ansicht des Finanzamts und lehnte den Ansatz von Kosten der Nebenräume ab. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hatte in seinem Beschluss vom 27.7.2015 (Aktenzeichen GrS 1/14) bereits entschieden, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, das nicht nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird („gemischt genutztes Arbeitszimmer“) steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Mit der vorliegenden Entscheidung knüpft das Gericht hieran auch für Nebenräume der häuslichen Sphäre an. Die Nutzungsvoraussetzungen sind individuell für jeden Raum und damit auch für Nebenräume zu prüfen. Eine zumindest nicht unerhebliche private Mitnutzung derartiger Räume ist daher abzugsschädlich.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof verwirft auch den Einwand der Stpfl., entsprechende Nebenräume in einem gesondert angemieteten Bürotrakt wären steuerlich zu berücksichtigen. Derartige Räume würden schon aufgrund ihrer räumlichen Trennung von der eigenen Wohnung tatsächlich lediglich betrieblich oder beruflich genutzt. Das Problem der gemischten Nutzung stellt sich dann also nicht.

Ausdrücklich offen lässt der Bundesfinanzhof die Frage, inwieweit Renovierungs- und Umbaukosten, die sich auf derartige Nebenräume beziehen, ihrerseits Eingang in die allgemeinen Wohnungskosten finden und so mittelbar die zu berücksichtigenden Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers erhöhen können. Insoweit ist ein Verfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 16/15 anhängig.

Diese Rechtsprechung gilt gleichermaßen für Arbeitnehmer wie auch für Selbständige oder Gewerbesteuerpflichtige mit einem häuslichen Arbeitszimmer.

9 Jahressonderzahlungen können auf den gesetzlichen Mindestlohn anrechenbar sein

Die Überprüfung der Einhaltung der Regeln zum Mindestlohn, der aktuell bei 8,50 € je Stunde liegt (zum 1.1.2017 soll eine Anhebung auf 8,84 € erfolgen), kann im Einzelfall schwierig sein.

Eine wichtige Entscheidung hat nun das Bundesarbeitsgericht getroffen. Mit Urteil vom 25.5.2016 (Aktenzeichen 5 AZR 135/16) wurde entschieden, dass Sonderzahlungen wie Urlaubs- und Weihnachtsgeld auf den gesetzlichen Mindestlohn anzurechnen sind, wenn der Arbeitgeber sie über das ganze Jahr verteilt und vorbehaltlos sowie unwiderruflich monatlich jeweils zu einem Zwölftel zahlt.

Im Urteilsfall bestimmte sich das Arbeitsverhältnis der in Vollzeit beschäftigten Stpfl. nach einem schriftlichen Arbeitsvertrag, der neben einem Monatsgehalt besondere Lohnzuschläge sowie Urlaubs- und Weihnachtsgeld vorsah. Im Dezember 2014 schloss der Arbeitgeber mit dem Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung über die Auszahlung der Jahressonderzahlungen. Seit Januar 2015 zahlt der Arbeitgeber der Arbeitnehmerin allmonatlich neben dem Bruttogehalt je 1/12 des Urlaubs- und des Weihnachtsgelds. Die Arbeitnehmerin machte geltend, ihr Monatsgehalt und die Jahressonderzahlungen müssten ebenso wie die vertraglich zugesagten Zuschläge für Mehr-, Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit auf der Basis des gesetzlichen Mindestlohns i.H.v. 8,50 € brutto/Stunde geleistet werden.

Dies bestätigte das Bundesarbeitsgericht nun nicht. Die Arbeitnehmerin habe auf Grund des Mindestlohngesetzes keinen Anspruch auf erhöhtes Monatsgehalt, erhöhte Jahressonderzahlungen sowie erhöhte Lohnzuschläge. Der nach den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden bemessene Mindestlohnanspruch der Arbeitnehmerin sei erfüllt, denn auch den vorbehaltlos und unwiderruflich in jedem Kalendermonat zu 1/12 geleisteten Jahressonderzahlungen komme Erfüllungswirkung zu.

Hinweis:

Die Auswirkungen dieses Urteils in der Praxis sind noch nicht vollständig abzusehen. Aktuell ist davon auszugehen, dass es für den Arbeitgeber bei „mindestlohnnahe“ Arbeitsverhältnissen ratsam ist, Weihnachts- und Urlaubsgeld auf die monatliche Grundvergütung „umzulegen“ und vorbehaltlos an die Mitarbeiter auszuzahlen, um eine Anrechnung auf den zu zahlenden Mindestlohn zu bewirken. Sofern dies eine Änderung des Arbeitsvertrags erfordert, kann eine solche nur einvernehmlich mit den Mitarbeitern getroffen oder im Einzelfall eine Betriebsvereinbarung dazu abgeschlossen werden.

10 Eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR kein Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 10.3.2016 (Aktenzeichen VI R 58/14) klargestellt, dass die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR nicht zu Arbeitslohn bei den angestellten Rechtsanwälten führt. Mit dieser Versicherung werden die mit dem Betrieb der Rechtsanwalts-Gesellschaft verbundenen eigenen Haftpflichtrisiken sowie die der Gesellschafter abgesichert. Eine zu Arbeitslohn führende Zuwendung an die Arbeitnehmer in Form des Versicherungsschutzes scheidet wegen des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses der GbR aus. Zudem fehle es an einer Leistung des Arbeitgebers, die sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Hinweis:

Hiervon abzugrenzen ist die eigene Berufshaftpflichtversicherung der angestellten Rechtsanwälte, zu deren Abschluss der Rechtsanwalt nach der Berufsordnung gesetzlich verpflichtet ist. Um Beiträge zu einer solchen Versicherung ging es im vorliegenden Streitfall nicht, da die angestellten Rechtsanwälte der Stpfl. eine solche Versicherung auf eigene Kosten unterhielten, ohne dass die Stpfl. die Beiträge zu dieser Versicherung übernahm. Diese eigene Berufshaftpflichtversicherung schließt der Rechtsanwalt in eigenem Interesse ab, da er ansonsten den Beruf nicht ausüben darf. Übernimmt der Arbeitgeber solche Versicherungsbeiträge, so liegt Arbeitslohn vor.

11 Steuerfreiheit von Kindererziehungs- und Pflegezuschlägen nach Beamtenversorgungsgesetz u.Ä.

Auf Grund gesetzlicher Änderung sind Zuschläge wie Kindererziehungs- und Pflegezuschläge nach dem Beamtenversorgungsgesetz oder Soldatenversorgungsgesetz oder nach vergleichbaren Regelungen der Länder nur noch dann steuerfrei, wenn sie für ein vor dem 1.1.2015 geborenes Kind oder für eine vor dem 1.1.2015 begonnene Zeit der Pflege einer pflegebedürftigen Person zu gewähren sind.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main weist mit Verfügung vom 12.5.2016 (Aktenzeichen S 2342 A – 79 – St 213) darauf hin, dass in diesen Fällen auch die Zuschläge steuerfrei sind, die nach dem 31.12.2014 anzurechnen sind.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Auch bei einer Privatnutzung eines Betriebsfahrzeugs von weniger als 10 % ist eine Entnahme zu buchen

Im Urteilsfall wurde ein Betriebsfahrzeug auch für Privatzwecke genutzt. Der private Nutzungsanteil wurde mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ermittelt. Im Streitjahr betrug der private Nutzungsanteil lediglich 5,07 %. Eine Entnahme für die private Kfz-Nutzung erklärte die Stpfl. nicht und begründete dies damit, dass die private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung sei und damit außer Ansatz bleiben könne. Allerdings wurde bei der Umsatzsteuer eine Nutzungsentnahme erfasst.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg bestätigte aber mit Urteil vom 25.4.2016 (Aktenzeichen 9 K 1501/15), dass auch vorliegend eine den Gewinn erhöhende Entnahme zu berücksichtigen sei. Eine Geringfügigkeitsgrenze existiere nicht; insoweit sei die gesetzliche Regelung eindeutig.

Hinweis:

Nur für den Fall gemischt veranlasster Aufwendungen (z.B. Reiseaufwendungen) lässt es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zu, dass bei einer untergeordneten privaten Mitveranlassung (weniger als 10 %), die Aufwendungen in vollem Umfang abzugsfähig sind. Diese Regelung will das Finanzgericht aber auf eine private Pkw-Nutzung nicht angewendet wissen, da diesem die gesetzliche Regelung zum Ansatz der privaten Nutzung des Betriebsfahrzeugs entgegenstehe.

13 Ausschluss eines für den Lastentransport hergerichteten VW-Transporters von der Anwendung der 1 %-Regelung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.2.2016 (Aktenzeichen X R 32/11) bestätigt, dass die Anwendung der 1 %-Regelung dann ausscheidet, wenn das Fahrzeug auf Grund seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise nicht für Privatfahrten geeignet ist. Im Urteilsfall ging es um einen Stpfl., der aus einem Reparaturbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. In seinem Betriebsvermögen hielt der Stpfl. einen VW-Transporter T4 mit zwei Sitzen. Dessen Fahrgastzelle war durch eine Metallwand von der fensterlosen Ladefläche abgetrennt, auf der die Werkzeuge des Stpfl. untergebracht waren.

Bereits in der Vorinstanz wurde dem Stpfl. Recht gegeben und der Ansatz einer privaten Nutzung verneint, was der Bundesfinanzhof nun bestätigte. Die Anwendung der 1 %-Regelung auf das Fahrzeug im Betriebsvermögen sei nicht möglich, da es für eine private Nutzung schon mangels ausreichender Sitzplätze für Privatfahrten mit der Familie nicht brauchbar gewesen sei. Darüber hinaus sei es nicht plausibel, dass der Stpfl. regelmäßig die Ladefläche seines Transporters für private Besorgungen leergeräumt habe. Es sei glaubhaft, dass private (Familien-)Fahrten ausschließlich mit dem weiteren, auf den Stpfl. privat zugelassenen Pkw durchgeführt worden seien. Es war insgesamt davon auszugehen, dass das Fahrzeug so gut wie ausschließlich zur Beförderung von Gütern bestimmt war. Der BFH stellte heraus, dass eine private Nutzung nicht vollständig ausgeschlossen werden muss, sondern nur, dass das Fahrzeug typischerweise dieser nicht dient.

Hinweis:

Unmaßgeblich ist insoweit die kraftfahrzeugsteuerliche und verkehrsrechtliche Einstufung des Fahrzeugs als Pkw oder Lkw.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sollte z.B. durch Fotos o.Ä. dokumentiert werden, dass das Fahrzeug für Privatfahrten nicht geeignet ist.

14 Realisierung von Währungsgewinnen/-verlusten bei Umschuldung eines Fremdwährungsdarlehens

Wird ein Darlehen in einer fremden Währung aufgenommen, so können sich je nach Entwicklung des Wechselkurses bis zum Tilgungszeitpunkt Währungsgewinne oder Währungsverluste ergeben. Strittig war nun die Frage, ob bei einer schlichten Umschuldung des

Darlehens bereits eine Realisierung der Währungsgewinne/-verluste erfolgt. Im Urteilsfall wurde ein Darlehen in US-Dollar aufgenommen und nach ca. vier Jahren erfolgte eine Umschuldung in ein neues Darlehen, welches ebenfalls auf US-Dollar lautete. Vereinbarungsgemäß sollten die ursprünglichen Darlehen der Gesellschaft (und ein weiteres Darlehen) in das neue Darlehen „übergehen“. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die ursprünglichen Darlehen getilgt und ein neues Darlehen aufgenommen wurde. Auf Grund der Wechselkursentwicklung errechnete das Finanzamt einen Kursgewinn aus der Darlehenstilgung. Hiergegen richtet sich die Klage.

Das Niedersächsische Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamts mit Urteil vom 23.2.2016 (Aktenzeichen 8 K 272/14). Zunächst stellt das Gericht für ein laufendes Darlehensverhältnis fest, dass wenn sich ein Kurs bei Fremdwährungsverbindlichkeiten für den Stpfl. günstig entwickelt, handelsrechtlich wie steuerrechtlich die Beschränkung des Wertansatzes auf die historischen Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten gilt und mithin dieser Ertrag nicht ausgewiesen werden darf (Realisationsprinzip). Bei Umschuldung und Novation erlöschen aber die alten Verbindlichkeiten und es entsteht eine neue Verbindlichkeit. Bei Fremdwährungsdarlehen kann eine Novation damit zu einer Gewinnrealisierung führen, wenn wirtschaftlich das frühere und das neue Schuldverhältnis nicht identisch sind. Im Urteilsfall war auf Grund geänderter Darlehensbedingungen hinsichtlich der Höhe des Darlehens, des Gläubigers sowie des Schuldners, der hingegebenen Sicherheit, des Verwendungszwecks und der Laufzeit davon auszugehen, dass mit Aufnahme des neuen Darlehens ein neuer Schuldgrund geschaffen wurde.

Hinweis:

Im konkreten Fall ist sorgfältig zu prüfen, ob das bisherige Darlehen unter neuen Bedingungen fortgeführt wird (dann keine Realisierung von Währungsgewinnen) oder aber das bisherige Darlehensverhältnis beendet und ein neues begründet wird (dann Realisierung von Währungsgewinnen).

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen IV R 18/16 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

15 Gewinnrealisierung bei der Erfüllung eines Gerüstbauvertrags

Dass Bauarbeiten vielfach länger dauern als geplant, ist kein neues Phänomen. Dies war nun aber Anlass für einen Streitfall, der – auch übertragen auf andere Fälle – im Baugewerbe häufiger anzutreffen sein wird. Strittig war die Frage, wann der Gewinn aus der Erfüllung eines Gerüstbauvertrags realisiert war. In den Gerüstbauverträgen verpflichtete sich die Stpfl. zum Auf- und Abbau sowie zur Gebrauchsüberlassung der Gerüste. Für Lieferung, Aufbau, Vorhalten während der Grundeinsatzzeit und Abbau der Gerüste wurden Einheitspreise nach Flächen- oder Längenmaß berechnet. Die Gebrauchsüberlassung des jeweiligen Gerüsts über die Grundeinsatzzeit hinaus wurde als besondere Leistung pro Woche abgerechnet. Die Dauer der Grundeinsatzzeit wurde individuell vereinbart. Nach dem Aufbau des Gerüsts fordert die Stpfl. bei den Auftraggebern Abschlagszahlungen an. Hierin berechnet sie anteilige Auf-, Um- und Abbaukosten sowie die nach Ablauf der Grundeinsatzzeit angefallenen Entgelte für die Gebrauchsüberlassung. Die Schlussrechnung wurde erst erstellt, als sämtliche Gerüste auf der Baustelle abgebaut waren. Die erhaltenen Anzahlungen wurden in der Bilanz des Gerüstbauers erfolgsneutral passiviert und der Gewinn aus der Gebrauchsüberlassung wurde erst bei Abbau des Gerüsts realisiert.

Das Finanzamt war nun der Auffassung, dass die Gerüstbauverträge als Rahmenverträge mit in sich abgeschlossenen und abgrenzbaren Teilleistungen anzusehen seien. Bei der über die Grundeinsatzzeit hinausgehenden Gebrauchsüberlassung handele es sich um eine besondere Leistung, für die ein gesonderter Vergütungsanspruch bestehe, also um eine Teilleistung. Gewinnrealisierung sei bei Teilleistungen zu bejahen, soweit es sich um Teilleistungen handele, die der Leistungsempfänger bereits nutzen und verwerten könne und auf deren Vergütung nach den Abmachungen der Beteiligten ein Anspruch bestehe. Hinsichtlich der in den Abschlagszahlungen enthaltenen Mietzahlungen lägen diese Voraussetzungen vor. Bei Nutzungsüberlassungen sei der Anspruch auf das Entgelt fortlaufend zeitraumbezogen verwirklicht, d.h. unabhängig von Fälligkeit und Abrechnungsperiode zu aktivieren. Die passivierten Kundenanzahlungen seien daher um die darin enthaltenen Mieten zu vermindern und im Gegenzug aktivierte Kostenbestandteile aus den unfertigen Arbeiten herauszurechnen.

Diese Ansicht verwarf das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteil vom 3.3.2016 (Aktenzeichen 3 K 1603/14). Entschieden wurde vielmehr, dass der selbständige Gerüstbauvertrag zivilrechtlich ein einheitlicher Vertrag sei, der nur in seiner Gesamtheit ein sinnvolles Ganzes ergibt und aus dem der Gerüstbauer mehrere wesentliche, verschiedenen Vertragstypen entsprechende Hauptleistungen schuldet. Der geschuldete einheitliche Leistungserfolg bestehe aus den Elementen des Auf- und ggf. Umbaus, der Gebrauchsüberlassung und des Abbaus des Gerüsts, welche aufeinander bezogen und für sich alleine nicht sinnvoll nutzbar und sachlich nicht trennbar sind. Auch werden die Gerüste individuell für einen bestimmten Zweck errichtet, so dass der Gerüstbauvertrag stärker durch werkvertragliche Elemente als durch mietvertragliche Elemente einer Gebrauchsüberlassung geprägt sei. Der Zeitpunkt der „wirtschaftlichen Erfüllung“ des Gerüstbauvertrags bestimmt sich daher nach den für Werkverträge geltenden Kriterien. Ist eine förmliche Abnahme des Gerüstabbaus nicht vereinbart und durchgeführt worden, ist für den Zeitpunkt der Realisierung des Gewinns auf den Zeitpunkt der vollständigen Erbringung der vertraglich geschuldeten Leistung, d.h. vorliegend auf die Beendigung des Abbaus des Gerüsts, abzustellen. Auch die über die Grundeinsatzzeit hinausgehende Gebrauchsüberlassung des Gerüsts ist damit keine sachlich abgrenzbare, selbständig verwertbare Teilleistung.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung dürfte durchaus auch auf andere vergleichbare Gebrauchsüberlassungen übertragbar sein.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, welche unter dem Aktenzeichen I R 26/16 anhängig ist. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs bleibt also abzuwarten.

16 Finanzverwaltung: Umfang der mit der E-Bilanz eingereichten Daten kann über die Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung entscheiden

Die elektronische Übermittlung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ist mittlerweile gelebte Praxis. Dem Erfordernis der Übermittlung umfangreicher Daten in einer von der Finanzverwaltung detailliert und zwingend vorgegebenen Form begegnet die Praxis insbesondere durch umfangreiche EDV-Unterstützung. Dennoch ist nach wie vor festzustellen, dass der mit dieser Übermittlung verbundene Aufwand merklich ist und entsprechende Kosten verursacht. Diesem Umfang wird nicht selten dadurch begegnet, dass der übermittelte Datenumfang auf das von der Finanzverwaltung geforderte Mindestmaß beschränkt wird.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main weist mit Schreiben vom 12.4.2016 (Aktenzeichen S 1456 A – 001 – St 33) auf die Problematik des Datenumfangs der E-Bilanz hin. Der in der Taxonomie vorgesehene Mussumfang bleibt vielfach deutlich hinter dem zurück, was bislang von Steuerberatern der Steuererklärung in Papierform beigefügt wurde. Dies betrifft z.B. Kontennachweise und Anlagenverzeichnisse. Die Finanzverwaltung kann auf dieser Basis ihr Ziel, nämlich der Beurteilung der Risiken des jeweiligen Steuerfalls und der daraus resultierenden Ermittlungs- bzw. Prüfungstiefe offensichtlich nicht erreichen. Zur Prüfung der Frage, ob eine steuerliche Außenprüfung angeordnet wird, sollen daher nach dieser Verfügung ggf. weitergehende Informationen – insbesondere Anlageverzeichnis/-spiegel und Kontennachweise – angefordert werden, welche vorrangig elektronisch übermittelt werden sollen. Sofern eine Übermittlung der nachgeforderten Unterlagen unterbleibt, „ist dies im Rahmen der Entscheidung über die Prüfungswürdigkeit des Einzelfalles als gewichtiger Anhaltspunkt für die Annahme der Prüfungswürdigkeit zu berücksichtigen“.

Hinweis:

Dies verdeutlicht zum einen die Problematik einer „Minimalstrategie“, bei der nur die nach der Taxonomie geforderten Mindestumfänge übermittelt werden. Vielfach ist es sinnvoll, von vorneherein freiwillig über das geforderte Mindestmaß hinausgehende Informationen zu übermitteln, um eine reibungslose Veranlagung zu erreichen, Rückfragen der Finanzverwaltung zu vermeiden und die Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung zu verhindern. Andererseits verursacht die elektronische Übermittlung weiterer ergänzender Unterlagen oftmals einen durchaus – bezogen auf den einzelnen Fall – nicht unerheblichen Aufwand.

17 Gewinnausweis aus Provisionsansprüchen eines Reisebüros

Strittig waren die Provisionsansprüche eines Reisebüros. Dieses erhielt seine Provisionen in dem Monat nach der Festbuchung. Da der Anspruch auf die Provision aber erst entstand, sobald das Reiseunternehmen die vermittelte Reise ausführte, wurden die erhaltenen Provisionen

zunächst auf dem Konto „passive Rechnungsabgrenzung“ gebucht und erst zum Reisedatum des Kunden auf das Erlöskonto umgebucht. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde diese Praxis vom Prüfer nicht beanstandet. Der Prüfer war aber der Auffassung, dass die Betriebsausgaben, die mit den Provisionen im Zusammenhang standen, die zum Stichtag der Bilanzerstellung passiv abgegrenzt wurden, als unfertige Leistungen zu aktivieren seien.

Diese Ansicht verwarf das Finanzgericht Niedersachsen mit Urteil vom 12.1.2016 (Aktenzeichen 13 K 12/15). Hinsichtlich der Provisionsansprüche lagen schwebende Geschäfte vor, die erst bei Ausführung der vermittelten Reise zu einer Realisierung des Provisionsanspruchs führen. Das Gericht stellt aber heraus, dass der Grundsatz, dass Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft in der Bilanz grundsätzlich nicht erfasst werden dürfen, nicht bedeutet, dass Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem schwebenden Geschäft entstanden sind, erst im Zeitpunkt der Realisierung des schwebenden Geschäfts als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz einer Nettorealisation. Diese Aufwendungen sind vielmehr unmittelbar steuerlich abzugsfähig. Die Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft entstanden sind, sind nur dann als „unfertige Leistungen“ zu aktivieren, wenn sie sich in ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu einem Wirtschaftsgut verdichtet haben. Das ist nur dann gegeben, wenn der Stpfl. bei einer unterstellten Vertragsauflösung zum Stichtag, die ohne sein Verschulden erfolgt, zivilrechtlich einen Anspruch auf Ersatz der bis dahin angefallenen Aufwendungen hätte. Denn nur dann entsteht ein abgrenzbarer greifbarer betrieblicher Vorteil, den sich ein Kaufmann etwas kosten lassen würde. Dies war vorliegend aber nicht gegeben, da den Aufwendungen bis zur Erbringung der Reiseleistung kein Provisionsanspruch entgegenstand.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen III R 5/16 die Revision anhängig, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

18 Überlassung von Kaffeeautomaten im Zusammenhang mit der Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver

Die Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, während auf die Lieferung von zubereitetem Kaffee der Regelsteuersatz von 19 % anzuwenden ist. Insoweit ist die Frage aufgekommen, wie die Überlassung von Kaffeeautomaten im Zusammenhang mit der Lieferung von Kaffeebohnen und -pulver zu behandeln ist. In der Praxis beliefert ein Unternehmer seine Kunden (z.B. Kantinenbetreiber) mit Kaffeebohnen oder -pulver und stellt gleichzeitig Kaffeeautomaten einschließlich Wartung unentgeltlich zur Verfügung. Die Kunden sind verpflichtet, den Kaffee ausschließlich beim Unternehmer zu erwerben. Die Kosten für die Kaffeeautomaten wurden bei der Preiskalkulation für die Kaffeelieferung berücksichtigt. Erst der Endnutzer (Kantinenbesucher) erhält fertig zubereiteten Kaffee auf Knopfdruck.

Nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen v. 20.5.2016 (Aktenzeichen S 7222 – 27 – St 187VD) werden in diesen Fällen zwei Leistungen zu einem Gesamtentgelt erbracht. Dabei unterliegt die Überlassung der Kaffeeautomaten dem allgemeinen Steuersatz, während die Lieferung der Kaffeebohnen und des -pulvers dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Das vereinbarte Entgelt ist nach der im konkreten Fall einfachstmöglichen Methode aufzuteilen.

Hinweis:

In der Rechnung ist also eine fiktive Aufteilung des Entgelts vorzunehmen und der jeweils einschlägige Umsatzsteuersatz anzuwenden. Dies ist dann auf Seiten des Leistungsempfängers auch hinsichtlich des Vorsteuerabzugs zu beachten.

Für Personengesellschaften

19 Übertragung der § 6b-Rücklage auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen in einem Wirtschaftsjahr vor Anschaffung/Fertigstellung eines Ersatzwirtschaftsguts möglich

Die Vorschriften der §§ 6b und 6c EStG bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, für stille Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen aufgedeckt wurden, eine Rücklage zu bilden und diese später auf die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts – in demselben oder einem anderen Betriebsvermögen des Stpfl. – zu übertragen, um so die Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven aufzuschieben.

Im Streitfall bildeten die Eltern des Stpfl. für einen Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb eine solche Rücklage. Ende 2006 erwarb der Stpfl. den landwirtschaftlichen Betrieb. Seine Eltern wiesen die § 6b-EStG-Rücklage daraufhin zum 31.12.2006 im Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen KG aus, deren Gesellschafter sie waren. Im Folgejahr übertrugen sie die Rücklage auf die Herstellungskosten eines im Jahr 2007 im Betriebsvermögen der KG fertiggestellten Gebäudes. Das Finanzamt vertrat dagegen die Ansicht, dass die in 2006 vorgenommene Übertragung der Rücklage steuerlich nicht anzuerkennen sei, da nach Ansicht der Verwaltung eine gebildete Rücklage auf einen anderen Betrieb erst in dem Wirtschaftsjahr übertragen werden könne, in dem der Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern des anderen Betriebs vorgenommen werde. Das Finanzgericht Münster stellte dagegen mit Urteil vom 13.5.2016 (Aktenzeichen 7 K 716/13 E) klar, dass die sich aus dieser Verwaltungsvorschrift ergebende zeitliche Einschränkung der Übertragung der Rücklage auf einen anderen Betrieb des Stpfl. keine Grundlage im Gesetz finde. Eine Übertragung der Rücklage ist nach Auffassung des Finanzgerichts daher auch bereits zeitlich vor einem Abzug und grundsätzlich sogar unabhängig von einem Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten im anderen Betrieb möglich. Jedenfalls aber muss die Übertragung einer Rücklage in den Fällen möglich sein, wenn – wie im Streitfall – im Zeitpunkt der Übertragung bereits mit der Herstellung des Wirtschaftsguts begonnen worden ist.

Hinweis:

Gerade bei Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils kann mittels der Übertragungsmöglichkeit nach § 6b EStG vielfach eine Aufschiebung der Besteuerung der realisierten Gewinne erreicht werden. Doch ist in diesen Fällen die Rücklagenübertragung auf einen anderen Betrieb des Stpfl. umstritten. In diesen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um unter Berücksichtigung einer mittelfristigen Planung das günstigste Ergebnis zu erzielen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 Finanzverwaltung erkennt die Verluste aus dem Verfall von Optionen an

Der Bundesfinanzhof hatte entschieden, dass, wenn der Anleger eine Option verfallen lässt, die für den Erwerb der Option entstandenen Aufwendungen steuerlich (als Verlust) zu berücksichtigen sind. Dies wird nun auch von der Finanzverwaltung anerkannt, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.6.2016 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/14/10001 :005, DOK 2016/0571060) mitgeteilt wird.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung beanstandet es allerdings nicht, wenn Banken beim Kapitalertragsteuerabzug diese Änderung erst ab 2017 anwenden.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in einschlägigen Fällen zu prüfen ist, ob entstandene Verluste im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Anlegers geltend gemacht werden müssen.

21 Berücksichtigung von Kapitaleinkünften bei der Prüfung der Einkommensgrenze bei Grenzgängern

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen im Grundsatz nur Stpfl., die im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Unter bestimmten Bedingungen können aber auch Grenzgänger, also Stpfl., die im Ausland wohnen, aber die Einkünfte ganz überwiegend im Inland erzielen, auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Dies gilt für Grenzgänger mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR. Vorteil dieser sog. fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht ist, dass diese Stpfl. mit ihrem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, der weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden können, so dass die Vorteile des Splittingverfahrens und verdoppelte Freibeträge genutzt werden können.

Hinweis:

Diese Regelung gilt wegen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz auch für Stpfl. mit Wohnsitz in der Schweiz.

Voraussetzung für die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht ist, dass die Einkünfte des Stpfl. zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag (aktuell 8 652 € bzw. bei Ehegatten 17 304 €) nicht übersteigen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob Kapitaleinkünfte, die nicht dem regulären Tarif bei der Einkommensteuer, sondern der Kapitalertragsteuer von 25 % unterliegen und damit bei der Einkommensteuerveranlagung grds. nicht berücksichtigt werden, bei der Ermittlung der Einkunftsgrenzen einzubeziehen sind.

Nachdem diese Frage durch die Rechtsprechung geklärt wurde, gelten folgende Grundsätze, wie aktuell das Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 2013/20 vom 3.5.2016 zusammengefasst hat. Danach ist im ersten Schritt zu unterscheiden:

- Zur Ermittlung der relativen Grenze werden auf der ersten Stufe sämtliche steuerbaren und steuerpflichtigen Inlands- und Auslandseinkünfte (mit und ohne Inlandsbezug) berücksichtigt, also die „Welteinkünfte“ unabhängig von der Art der Steuererhebung und unabhängig davon, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht. Hierbei bleiben die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind, unberücksichtigt.
- Auf der zweiten Stufe werden diese Einkünfte nach dem Verhältnis des in- und ausländischen Besteuerungsrechts aufgeteilt. Dabei gelten inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend.

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Kapitaleinkünften gilt daher:

- Inländische Kapitalerträge, die dem gesonderten Steuertarif von 25 % unterliegen, sind auf der ersten Ermittlungsstufe für die relative Einkunftsgrenze zu berücksichtigen. Auf der zweiten Stufe sind diese als der deutschen Einkommensteuer unterliegend einzuordnen.
- Ausländische Kapitalerträge, die keine inländischen Einkünfte darstellen, sind in die erste Stufe der Einkunftsgrenzenermittlung einzubeziehen. Sie sind auf der zweiten Stufe der Gruppe der Einkünfte zuzuordnen, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

Handlungsempfehlung:

Die Ermittlung der relevanten Einkunftsgrenzen kann im Einzelfall schwierig sein. Da die Auswirkungen aber sehr bedeutsam sein können, sollte rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden, um die Konsequenzen in einer Vorausschau zu ermitteln.

Für Hauseigentümer

22 Auch Disagio von mehr als 5 % des Darlehensbetrags kann sofort abzugsfähig sein

Werbungskosten sind für das Kalenderjahr steuerlich abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Dies gilt im Grundsatz auch für ein Disagio/Damnum, welches im Ergebnis als Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzins fungiert und somit nichts anderes als einen vorausbezahlten Zins darstellt. Gesetzlich ist aber ausdrücklich die Sonderregelung vorgesehen, dass Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren gleichmäßig über den Zeitraum der Nutzungsüberlassung zu verteilen sind. Ausgenommen von dieser Sonderregelung sind aber ausdrücklich Zahlungen für ein Disagio, soweit dieses marktüblich ist. Danach ist auch ein marktübliches Disagio, das für einen Kredit über eine Laufzeit von mehr als fünf Jahren gezahlt wird, nicht auf die Laufzeit zu verteilen, sondern kann im Jahr der Leistung, d.h. des Abflusses, voll zum Abzug gebracht werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem bei einem Immobiliendarlehen mit einer festen Zinsbindung von zehn Jahren und einem Nominalzins von 2,85 % ein Disagio von 10 % der Darlehenssumme vereinbart war. Der Stpfl. machte bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung des Mehrfamilienhauses das Disagio i.H.v. 133 000 € als sofort abziehbare Werbungskosten geltend. Die Finanzverwaltung sowie das Finanzgericht berücksichtigten nur einen Teil von 5 % des Disagios als sofort abziehbare Werbungskosten. Der über 5 % hinausgehende Disagiobetrag wurde auf den Zinsfestschreibungszeitraum von zehn Jahren verteilt und jährlich anteilig berücksichtigt.

Der Bundesfinanzhof widersprach mit Urteil vom 8.3.2016 (Aktenzeichen IX R 38/14) dieser pauschalen, den Einzelfall nicht berücksichtigenden Vorgehensweise und verwies die Sache zurück an die Vorinstanz. Dem Grunde nach bestätigte der Bundesfinanzhof allerdings den Ansatz des Disagios als sofort abzugsfähige Werbungskosten. Entscheidend war die Frage, ob es sich um ein Disagio in „marktüblicher“ Höhe handelt. Ein Disagio ist nur dann nicht sofort als Werbungskosten abziehbar, wenn es sich nicht im Rahmen des am aktuellen Kreditmarkt Üblichen hält. Das Gericht stellt heraus, dass wenn eine Disagiovereinbarung mit einer Geschäftsbank wie unter fremden Dritten geschlossen wird, dies die Marktüblichkeit indiziert. Angesichts der üblichen Pflicht von Geschäftsbanken zur Risikokontrolle sind mit einer Geschäftsbank vereinbarte Zinsgestaltungen regelmäßig als im Rahmen des am Kreditmarkt Üblichen zu betrachten. Diese Vermutung kann widerlegt werden, wenn besondere Umstände vorliegen, die dafür sprechen, dass der Rahmen des am Kreditmarkt Üblichen verlassen wird. Solche Umstände können etwa in einer besonderen Kreditunwürdigkeit des Darlehensnehmers, besonderen persönlichen Beziehungen der Beteiligten zueinander oder ganz atypischen Vertragsgestaltungen liegen.

Hinweis:

Der im Gesetz verwendete Begriff „marktüblich“ bezieht sich auf das jeweils konkret betroffene Disagio. Bezogen auf die dargelegte Funktion eines Disagios ergibt sich die Marktüblichkeit aus der Höhe des Disagios im Verhältnis zur Höhe und Laufzeit des Kredits, dies in Relation zu den aktuellen Verhältnissen auf dem Kreditmarkt. Im Zweifel muss der Stpfl. entsprechende Nachweise erbringen.

Die Finanzverwaltung geht vereinfachend davon aus, dass von einer Marktüblichkeit auszugehen ist, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum von 5 % vereinbart wird. Insoweit wird aber – wie nun der Bundesfinanzhof ausdrücklich herausstellt – keine Aussage dazu getroffen, ob ein höheres Disagio nicht auch marktüblich sein kann.

23 Kein Werbungskostenabzug der noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen durch den Eigentümer nach Nießbrauchbeendigung?

Gesetzlich ist vorgesehen, dass größere Erhaltungsaufwendungen bei Vermietungsobjekten wahlweise auch über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren gleichmäßig verteilt geltend gemacht werden können. Dies kann gegenüber einem Sofortabzug des gesamten Betrags im Jahr der Zahlung insbesondere Vorteile hinsichtlich des progressiven Einkommensteuertarifs mit sich bringen.

Erfolgt nun eine solche Verteilung größeren Erhaltungsaufwands und wird die Immobilie vor Ablauf des Verteilungszeitraums unentgeltlich im Wege der Schenkung oder im Erbfall übertragen, so kann der noch verbleibende Verteilungsaufwand vom Rechtsnachfolger geltend gemacht werden. Diese Handhabung wird von der Finanzverwaltung in den Einkommensteuerrichtlinien ausdrücklich bestätigt.

Das Finanzgericht Münster hat nun aber mit Urteil vom 15.4.2016 (Aktenzeichen 4 K 422/15 E) diese Handhabung in Frage gestellt. Im Urteilsfall hatte die Mutter der Stpfl. dieser eine Immobilie unter Zurückbehaltung eines lebenslänglichen Ertragsnießbrauchs übertragen. Vereinbart war, dass die Mutter als Nießbraucherin während der Dauer des Nießbrauchs alle Lasten des Grundstücks, insbesondere auch Kosten außerordentlicher Ausbesserungen und Erneuerungen zu tragen hatte. So ließ sie in den Jahren 2010 und 2011 Sanierungsmaßnahmen durchführen. Dieser Aufwand wurde auf Antrag auf drei Jahre verteilt. Die Mutter machte entsprechende Aufwendungen in 2010 und 2011 geltend. In 2012 wurde nun die Nießbrauchsvereinbarung aufgehoben, so dass ab diesem Zeitpunkt die Erträge der Stpfl. zustanden und diese auch die Lasten zu tragen hatte. Für 2012 machte diese als Werbungskosten die noch nicht geltend gemachten anteiligen Erhaltungsaufwendungen aus 2010 geltend.

Dies lehnte das Finanzgericht nun aber ab. Nach Ansicht des Gerichts fehlt es für eine Fortführung des zeitlich gestreckten Werbungskostenabzugs – jedenfalls für den Fall der im Streitfall vorliegenden Einzelrechtsnachfolge – an einer rechtlichen Grundlage. Auch die ausdrückliche Regelung der Finanzverwaltung in den Einkommensteuerrichtlinien könne nach Ansicht des Gerichts eine solche Rechtsgrundlage nicht schaffen, da es sich hierbei um eine (norminterpretierende) Verwaltungsvorschrift handle, die im Gesetzeswortlaut keine Grundlage finde und somit im Rahmen der Steuerfestsetzung nicht zu berücksichtigen sei. Insbesondere seien die Aufwendungen der Stpfl. nicht selbst entstanden, so dass auch nach dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit eine Übertragung des Aufwands nicht erfolgen dürfe. Auch eine analoge Anwendung der Regelung zur steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge im Privatvermögen scheidet aus, da diese ausdrücklich nur die Absetzung für Abnutzung umfasse.

Hinweis:

Im Entscheidungsfall konnte offen bleiben – und wurde vom Finanzgericht auch ausdrücklich offen gelassen, wie mit dem verbleibenden Resterhaltungsaufwand nach der Nutzungsbeendigung auf Seiten der Rechtsvorgängerin zu verfahren ist. In vergleichbaren Fällen sollte vorsorglich mit einer Aufhebung der Nießbrauchsvereinbarung abgewartet werden, bis die verteilten Erhaltungsaufwendungen in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht sind.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 Abschlussprüfungsreformgesetz: HGB-Änderungen hauptsächlich für solche GmbH, die „von öffentlichem Interesse“ sind

Mit Datum vom 17.6.2016 ist das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) in Kraft getreten. In Umsetzung von EU-Abschlussprüferrichtlinie und EU-Abschlussprüferverordnung bringt es für Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIE – Public Interest Entities) diverse Änderungen mit sich, die künftig bei der Abschlussprüfung zu beachten sind. Als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten – verkürzt dargestellt – neben Versicherungen und Kreditinstituten solche Unternehmen, die an einem organisierten Markt ihre Wertpapiere ausgegeben oder deren Zulassung zum Handel beantragt haben. Damit wird die GmbH also regelmäßig nicht betroffen sein. Ausnahmsweise wird eine GmbH dann erfasst, wenn diese Schuldtitel ausgegeben hat, die im regulierten Markt innerhalb der EU/EWR gehandelt werden (sog. Mittelstandsanleihe).

Für die Prüfung der GmbH, die als Non-PIE anzusehen sind, ergeben sich aus den Neuregelungen durch das AReG lediglich Klarstellungen und Konkretisierungen. Hervorzuheben ist insbesondere, dass es für Non-PIE nicht zu einer Abkehr vom bislang bewährten Bestätigungsvermerk kommen wird, da die gesetzlichen Neuregelungen für den Bestätigungsvermerk nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten.

Hinweis:

Die vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer verlautbarten „Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“ entsprechen nicht den vom IAASB herausgegebenen Standards zum Reporting on Audited Financial Statements. Aus diesem Grund werden die nationalen Standards derzeit überarbeitet. Insoweit wird es voraussichtlich zu gänzlich neuen Regeln zur Formulierung des Bestätigungsvermerks kommen. Die weitere Entwicklung insoweit ist aber noch ungewiss.

25 Gewinnausschüttungen bei Finanzunternehmen/Holdinggesellschaften – geplanter Wegfall der Steuerpflicht

Nach § 8b KStG bleiben Gewinnausschüttungen bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 % und Veräußerungsgewinne generell aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften unabhängig von der Haltedauer und der Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft bei der Einkommensermittlung unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger außer Ansatz. Von den Steuerbefreiungen explizit ausgenommen sind nach § 8b Abs. 7 KStG die Beteiligungen/Anteile, die Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute ihren Handelsbüchern zuweisen bzw. die von Finanzunternehmen zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden. Diese Sondervorschrift wurde auch auf Finanzunternehmen bzw. Holdinggesellschaften angewandt, die Beteiligungen nur kurzfristig erwerben. Damit waren auch Unternehmen betroffen, die nicht dem Bankensektor angehörten. Der Ausschluss der Freistellung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen bedeutete allerdings auch, dass Veräußerungsverluste steuerlich geltend gemacht werden konnten.

Diese Regelung soll nun auf ihren ursprünglichen Kern zurückgeführt werden und damit nur noch für den Bankensektor gelten (nur noch Finanzunternehmen, an denen Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt sind). Andere Finanzunternehmen bzw. Holdinggesellschaften sollen nicht mehr betroffen sein. Bei diesen gelten dann also die normalen Besteuerungsregeln: Gewinnausschüttungen – soweit nicht aus Streubesitz – und Gewinne aus Veräußerungen werden steuerlich nicht erfasst und entsprechend sind Veräußerungsverluste steuerlich unbeachtlich. In diesen Fällen entfällt dann die oft streitanfällige Abgrenzung dergestalt, ob die Beteiligung zur kurzfristigen Erzielung eines Handelserfolgs erworben wurde. Ziel der Gesetzesänderung ist die Beseitigung von Gestaltungsmöglichkeiten im Bankenbereich.

Hinweis:

Die geplante Änderung ist enthalten in dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen. Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

26 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Als Veräußerung in diesem Sinn gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 EStG.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 24.3.2016 (Aktenzeichen IX B 6/15, BFH/NV 2016, 1014) zu sehen, mit dem sich der BFH in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung insbesondere mit der Frage des Zeitpunkts der Verlustrealisierung befasst hat.

Für den konkreten Streitfall einer Insolvenzeröffnung hat der BFH ausgeführt, dass es geklärt ist, dass ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG bereits in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen ist, in dem der qualifiziert beteiligte Gesellschafter nicht mehr mit Zuteilungen und Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen rechnen kann und feststeht, ob und in welchem Umfang noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen der Ermittlung des Auflösungsverlusts zu berücksichtigende Aufgabe- oder Veräußerungskosten anfallen werden. Wann mit einer wesentlichen Änderung des Auflösungsgewinns oder -verlusts nicht mehr zu rechnen ist, sei eine Frage der tatsächlichen Würdigung des Einzelfalls; auf einen bestimmten prozentualen Wert oder auf mögliche Änderungen dieses Werts (z.B. 5 % oder 10 %) könne daher nicht abgestellt werden. Wird die Eröffnung des Insolvenzverfahrens

abgelehnt, so ist ein Verlust bereits in diesem Zeitpunkt realisiert, es sei denn, die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten steht noch nicht fest. Bei Eröffnung ist der Auflösungsverlust regelmäßig erst mit Abschluss des Verfahrens realisiert, ausnahmsweise früher, wenn der Verlust sicher feststeht, so z.B., wenn kein Vermögen mehr vorhanden ist.

Hinweis:

Die Problematik der gefestigten Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Verlustrealisierung liegt darin, dass der Stpfl., der den Verlust aus der Einziehung nach § 17 EStG „zu früh“ geltend macht, zwar das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren verliert, jedoch i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen kann. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind.

Handlungsempfehlung:

Daher ist in einschlägigen Fällen darauf zu achten, einen solchen Verlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst verfahrensrechtlich offen zu halten.

27 Keine Beschränkung der Haftung des Geschäftsführers wegen nicht abgeführter Lohnsteuer auf Grund einer internen Aufgabenverteilung

Mit Urteil vom 26.11.2015 (Aktenzeichen 1 K 20/15 [5], www.stotax-first.de) hat sich das FG Bremen mit der Frage der Haftung eines (Fremd-)Geschäftsführers für die von einer GmbH angemeldeten, aber nicht abgeführten Lohnsteuerabzugsbeträge befasst. Die Besonderheit des Falls lag darin, dass der in Anspruch genommene Geschäftsführer nach der intern vereinbarten Aufgabenverteilung für die Bereiche Akquisition, Disposition, Kalkulation, Betreuung der Kunden, Einkauf etc. zuständig war, nicht jedoch für den Bereich Finanzen, für den der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH allein verantwortlich zeichnete.

Im konkreten Streitfall war der Fremdgeschäftsführer im Zuge der Insolvenz der GmbH mit Haftungsbescheid für die rückständigen Abgabenschulden der GmbH (Lohnsteuer, Beiträge und steuerliche Nebenleistungen) in Anspruch genommen worden. Dagegen trug der Fremdgeschäftsführer vor, dass er nach den internen Vereinbarungen für die Finanzen insgesamt (und zwar einschließlich der Steuerangelegenheiten) nicht zuständig gewesen sei. Dies sei schriftlich geregelt gewesen und auch durchgängig eingehalten worden. Er habe auch weder einen beim Finanzamt eingereichten Jahresabschluss oder eine Steuererklärung unterschrieben noch Steuerbescheide oder gar Mahnungen zu Gesicht bekommen. Zudem habe er weder Zahlungen an das Finanzamt veranlasst oder durchgeführt, so dass die Inanspruchnahme ermessensfehlerhaft sei.

Dazu stellt das FG Bremen die Haftung des Fremdgeschäftsführers bejahend fest,

- dass die Verantwortung des Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH allein auf seiner gesellschaftsrechtlichen Bestellung zum Geschäftsführer beruht,
- dass nach dem Grundsatz der Gesamtverantwortung eines jeden Geschäftsführers grundsätzlich jeden Geschäftsführer sämtliche Pflichten treffen,
- dass eine interne Aufgabenverteilung nur dann haftungsbegrenzend wirkt, wenn die nähere Ausgestaltung der Aufgabenzuweisungen vor Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit klar und eindeutig schriftlich festgelegt worden ist, und
- dass eine solche Begrenzung der Gesamtverantwortung durch eine schriftliche, klare und eindeutige Aufgabenverteilung dann endet, wenn die laufende Erfüllung der Verbindlichkeiten der GmbH nicht mehr gewährleistet ist und es naheliegt, an der Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen durch den zuständigen Geschäftsführer zu zweifeln.

Wenn erkennbar wird, dass das Unternehmen in eine finanzielle Krise gerät, dann lebe die uneingeschränkte Gesamtverantwortung wieder auf.

Die vom Fremdgeschäftsführer vorgetragene Unkenntnis sowohl über die finanzielle Lage der GmbH als auch darüber, dass angemeldete Lohnsteuerbeträge nicht entrichtet wurden, entlastete ihn nicht. Vielmehr lag hierin ein Verstoß gegen die ihm obliegende Überwachungspflicht. Wird ein nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betrauter Geschäftsführer von wesentlichen Informationen abgeschnitten, muss dieser dennoch und unabhängig von einer Krise prüfen, ob der Mitgeschäftsführer, dem diese Aufgaben übertragen sind, sich pflichtgemäß verhält.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung unterstreicht das FG Bremen die Rechtsprechung des BFH: Danach muss unabhängig von einer Krise ein nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betrauter GmbH-Geschäftsführer prüfen, ob der Mitgeschäftsführer, dem diese Aufgaben übertragen sind, sich pflichtgemäß verhält. Art und Umfang der Überwachung hängen dabei von den Umständen des Einzelfalls ab. Besteht nach der Organisation der Geschäftsführung Anlass zu besonderen Kontrollen des Zahlungsverkehrs und kann der nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betraute GmbH-Geschäftsführer diese Kontrollen gegenüber dem Mitgeschäftsführer nicht durchsetzen, muss er zur Vermeidung haftungsrechtlicher Konsequenzen sein Amt niederlegen.

28 Einzahlungen auf einem Zeitwertkonto beim GmbH-Geschäftsführer (Fremdgeschäftsführer) kein Zufluss von Arbeitslohn

In dem Streitfall, über den das FG Köln mit Urteil vom 26.4.2016 (Aktenzeichen 1 K 1191/12, www.stotax-first.de, Rev., Az.: VI R 17/16) entschieden hat, ging es um die Frage, ob Einzahlungen auf einem Zeitwertkonto beim Geschäftsführer einer GmbH zu einem Zufluss von Arbeitslohn führen.

Im konkreten Fall ging es um einen langjährig tätigen Geschäftsführer, der keine Anteile an der GmbH hielt, also ein Fremdgeschäftsführer. Sein Dienstvertrag wurde in 2007 erweitert um eine „Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes“; in diesem Zusammenhang richtete die GmbH für den Geschäftsführer ein sog. Zeitwertkonto ein. Zur Finanzierung der Entgelte schloss die GmbH für die spätere Freistellung des Geschäftsführers eine Rückdeckungsversicherung über monatliche Zahlungen von 6 000 €, eine jährliche Zahlung von 13 000 € und eine Einmalzahlung von 36 000 € ab. Lohnbestandteile, auf deren Auszahlung der Geschäftsführer im Rahmen der Vereinbarung mit der GmbH verzichtet hatte, wurden erstmals ab August 2007 vom Lohnkonto auf das Konto der Rückdeckungsversicherung gezahlt. Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter aus der Rückdeckungsversicherung war die GmbH. In 2007 wurden Verpfändungsvereinbarungen für die jeweiligen Beträge abgeschlossen.

Die FinVerw kam bei der Würdigung dieses Sachverhalts im Zuge einer Lohnsteuer-Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass bereits die Gutschriften als Lohn zu versteuern sind, da bei Arbeitnehmern, die wie der Geschäftsführer zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt seien, eine solche Gutschrift des künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf dem Zeitwertkonto schon zum Zufluss von Arbeitslohn führe. Der Einkommensteuerbescheid des Geschäftsführers wurde entsprechend geändert, wogegen sich der Geschäftsführer nach erfolglosem Einspruchsverfahren vor dem FG Köln wendet.

Das FG Köln hat dem Geschäftsführer Recht gegeben und einen Lohnzufluss bereits in den Jahren der Wertgutschriften verneint. Im Rahmen seiner Begründung führt das FG aus,

- dass Einnahmen und damit auch Arbeitslohn zugeflossen sind, wenn und sobald der Stpfl. wirtschaftlich darüber verfügen kann;
- dass eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken kann, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldbuchverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht. Der Gläubiger muss allerdings in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen;
- dass dem Geschäftsführer in dem verwirklichten Zeitwertkontenmodell-Modell mit den Wertgutschriften grundsätzlich kein Arbeitslohn zufließt, da insoweit weder Barauszahlungen noch Gutschriften auf seinen Konten bei einem Kreditinstitut erfolgen. Vielmehr werden die Beträge in die Rückdeckungsversicherung eingezahlt, bei der die GmbH Versicherungsnehmer ist, so dass der Geschäftsführer gegenüber der Versicherung zunächst keinen Anspruch auf Auszahlung der Versicherungssumme hat;
- dass der Geschäftsführer über die eingezahlten Beträge wirtschaftlich erst in der Freistellungsphase verfügen kann, so dass auch erst in der Freistellungsphase ein Zufluss anzunehmen ist.
- Die Frage, ob die Errichtung von Zeitwertkonten mit der Organstellung des Fremdgeschäftsführers einer GmbH gesellschaftsrechtlich vereinbar ist, ändere nichts daran,

dass der Geschäftsführer in den Streitjahren wirtschaftlich nicht über die streitigen Beträge verfügen konnte.

Hinweis:

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da der BFH bislang keine Gelegenheit hatte, die streitige Rechtsfrage für Fremdgeschäftsführer zu entscheiden; die weitere Rechtsentwicklung ist also zu beobachten.

Dagegen hat der BFH für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, HFR 2016, 460) bereits entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträgt. Daher führen die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer vGA, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird.

29 Ausschluss eines Gesellschafters aus einer Zwei-Personen-GmbH

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 28.1.2016 (Aktenzeichen 7 U 170/13, GmbHR 2016, 357) hat sich das OLG Brandenburg mit der Problematik der Ausschließung eines Gesellschafters in einer Zwei-Personen-GmbH bei Zerrüttung befasst und dabei entschieden, dass die Ausschließung eines GmbH-Gesellschafters auch ohne dahingehende Satzungsbestimmung zulässig ist, wenn in der Person des Auszuschließenden ein wichtiger Grund liegt. Bei einer Zwei-Personen-GmbH ist allerdings eine Gesamtbewertung des Verhaltens beider Gesellschafter erforderlich.

Im konkreten Streitfall hatte eine Zwei-Personen-GmbH geklagt, an der S zu 75 % und B zu 25 % beteiligt waren bzw. sind; die GmbH begehrte die Ausschließung des B. B hatte nach seiner Abberufung als Geschäftsführer (im Jahre 2010) vergeblich versucht, seine Geschäftsanteile zu veräußern; der vom Notar unterrichtete Mehrheitsgesellschafter S übte sein Vorkaufsrecht nicht aus. Offene Forderungen des B aus seiner Zeit als Geschäftsführer wurden nicht beglichen.

In der Gesellschaftsversammlung am 25.10.2011 wurde der Antrag auf Zustimmung zum Verkauf nicht genehmigt. Vielmehr beschloss der Mehrheitsgesellschafter S, den B als Gesellschafter der GmbH auszuschließen. Der Antrag des B, die Geschäftsanteile des Mehrheitsgesellschafter S zu seinen Gunsten einzuziehen bzw. auf ihn zu übertragen, blieb erfolglos. Nach der Satzung der GmbH dürfen Geschäftsanteile nur mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters eingezogen oder übertragen werden. Weiterhin ist nach der Satzung die Verfügung über Geschäftsanteile nur mit Zustimmung der Gesellschaftsversammlung zulässig. Zudem muss der veräußerungswillige Gesellschafter seinen Anteil zunächst den übrigen Gesellschaftern anbieten.

Vor diesem Hintergrund hat sich die GmbH für die Ausschließung auf das Verhalten des B gestützt, der gegen die Satzung verstoßen und den Antrag gestellt habe, den Gesellschafter S auszuschließen. Daher sei die Fortsetzung des Gesellschaftsverhältnisses für S unzumutbar.

Wie zuvor schon das Landgericht hat auch das OLG Brandenburg die Ausschließung des B abgelehnt und in seiner Urteilsbegründung die Grundsätze der BGH-Rechtsprechung wie folgt angewandt:

- Grundsätzlich ist auch ohne satzungsmäßige Grundlage die Ausschließung eines GmbH-Gesellschafters zulässig, setzt aber das Vorliegen eines wichtigen Grundes voraus.
- Im Streitfall ist die vollständige Zerrüttung des Verhältnisses der Gesellschafter untereinander offensichtlich gegeben und auch nicht erkennbar, dass sich daran in Zukunft etwas ändert. Dies reicht gleichwohl nicht zur Rechtfertigung einer Ausschließung.
- Vielmehr muss das Zerwürfnis „von dem betroffenen Gesellschafter zumindest überwiegend verursacht worden sein“; zudem dürfen in der Person des die Ausschließung betreibenden Gesellschafters keine Umstände vorliegen, die dessen Ausschließung oder die Auflösung der GmbH rechtfertigen. So kann vorliegend das Verhalten des S geeignet sein, die Umstände,

auf Grund derer die Ausschließung des B betrieben wird, „in einem milderen Licht erscheinen zu lassen“.

- Im konkreten Streitfall lastet das OLG dem S an, dass dieser zunächst den B als Geschäftsführer abgesetzt hatte und dann offenbar die Strategie verfolgte, den B „finanziell auszuhungern“, indem weder dem Anteilsverkauf zugestimmt noch das Vorkaufsrecht ausgeübt wurde, noch offene Forderungen des B beglichen wurden. Zudem erfolgte die Ausschließung vom 25.10.2011 zunächst ohne ein Abfindungsangebot, das später dem B unterbreitete Angebot lag weit unter dem tatsächlichen Anteilswert.

In Würdigung aller dieser Umstände hat das OLG festgestellt, dass ein wichtiger Grund zur Ausschließung nicht vorliegt.

Hinweis:

Derartige Blockade- oder Pattsituationen (auch unter dem Schlagwort „lästiger Gesellschafter“ bekannt) sind in der Praxis nicht selten und sollten daher rechtzeitig schon im Rahmen der gesellschaftsvertraglichen Regelungen Berücksichtigung finden.

- So ist z.B. vorstellbar, dass in der Satzung geregelt wird, dass die Beendigung der Mitarbeit ein Ausschließungsgrund ist.
- Bei gleich starken Gesellschaftern bzw. Gesellschaftergruppen ist vorstellbar, dass über spezielle Klauseln (z.B. Shoot Out-Klauseln, Bieterverfahren) eine der Gesellschaftergruppen im Streitfall in der Lage ist, sämtliche Geschäftsanteile zu übernehmen und die GmbH fortzuführen.
- Schließlich können auch sog. Mediationsklauseln hilfreich sein, mit denen ohne Befassung der Gerichte tragfähige Lösungen erreicht werden können.

Mit freundlichen Grüßen