



Beer, Dr. v. Walthausen & Kollegen

Wirtschaftsprüfer • Steuerberater

Mandanten-Rundschreiben 02/2016

Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus • Grundsatzentscheidung zum häuslichen Arbeitszimmer • Zinsschranke verfassungswidrig? • Bewertung von Pensionsrückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Gesetzgeber reagiert nun doch auf bestehende Problemfelder. So hat das Bundeskabinett am 3.2.2016 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus gebilligt. Mit der Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung soll die Schaffung neuer Mietwohnungen im unteren und mittleren Preissegment in ausgewiesenen Gebieten steuerlich gefördert werden. Für Investoren kann die vorgesehene steuerliche Förderung durchaus ein erheblicher Anreiz sein. Allerdings bleibt abzuwarten, ob der Gesetzentwurf in dieser Fassung auch tatsächlich durch Bundestag und Bundesrat verabschiedet wird.

Weiterhin ist noch ganz kurzfristig eine gesetzliche Änderung hinsichtlich der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz umgesetzt worden, deren Anwendung sogar noch auf den Jahresabschluss zum 31.12.2015 möglich ist. Damit begegnet der Gesetzgeber der Problematik, dass die stetig sinkenden Zinssätze am Kapitalmarkt zu deutlichen Anstiegen der Pensionsrückstellungen führen, was die betroffenen Unternehmen stark belastet, ohne dass auf der Aktivseite gegenläufige Wertsteigerungen ausgewiesen werden können.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus
- 2 Einkunftsgrenze bei Antragsbesteuerung von Grenzgängern
- 3 Verlustberücksichtigung bei Übungsleitern
- 4 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Steuerermäßigung für Aufwendungen für ein Notrufsystem in einer Seniorenresidenz
- 5 Tilgungsvermutung bei Unkenntnis des Finanzamts über Scheidung
- 6 Erbschaftsteuerliche Behandlung von Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Grundsatzentscheidung zum häuslichen Arbeitszimmer: Kein Abzug bei gemischt genutzten Räumen
- 8 Geburtstagsfeier mit Kollegen kann steuerlich absetzbar sein
- 9 Ersatz für rechtswidrig erbrachte Mehrarbeit ist Arbeitslohn
- 10 Kein Lohn durch eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH oder eines Krankenhauses
- 11 Einkommensteuernachzahlung bei Nettolohnvereinbarung
- 12 Tarifiermäßigung für Entschädigungen bei geringfügiger Teilauszahlung in einem anderen Jahr

Für Unternehmer und Freiberufler

- 13 Bevorstehende Änderung der Vorschriften zur Bewertung von Pensionsrückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss
- 14 Bundesfinanzhof hält Zinsschranke für verfassungswidrig
- 15 Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz bei der Lieferung von E-Books?
- 16 Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
- 17 Umsatzsteuerfreiheit des von einem Privatlehrer erbrachten Fahrschulunterrichts?

Für Personengesellschaften

- 18 Umsatzsteuerliche Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaft möglich
- 19 Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Werbungskostenabzugsverbot für Aufwendungen im Jahr 2009, die im Zusammenhang mit vor 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen stehen

Für Hauseigentümer

- 21 Steuerliche Anerkennung der Überlassung einer Mietwohnung an unterhaltsberechtigte Tochter
- 22 Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA: Beachtlichkeit einer vertraglichen Abrede
- 23 Risikolebensversicherungsbeiträge keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 24 Zurechnung von Vermietungseinkünften bei Einschaltung eines Verwalters
- 25 Energetische Sanierung als anschaffungsnahe Aufwendungen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 26 Ermittlung des Veräußerungsgewinns beim Aktientausch
- 27 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 28 Aufwendungen für die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft gegenüber Mandanten durch Gesellschafter-Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit
- 29 Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden der GmbH (sog. Mittelvorsorgepflicht)

Für alle Steuerpflichtigen

1 Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Das Bundeskabinett hat am 3.2.2016 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Einführung einer steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus gebilligt. Mit der Einführung sollen Anreize zur Schaffung neuer Mietwohnungen im unteren und mittleren Preissegment in ausgewiesenen Fördergebieten geschaffen werden. Vorgesehen ist eine zeitlich befristete, neben der linearen Abschreibung absetzbaren, degressiv ausgestaltete Sonderabschreibung i.H.v. 10 % im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung sowie im Folgejahr und i.H.v. 9 % im darauf folgenden dritten Jahr für die Anschaffung oder Herstellung neuer – nicht also bereits bestehender – Mietwohngebäude (auch Eigentumswohnungen). Ein Gebäude ist zum Zeitpunkt der Anschaffung neu, wenn es bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Die Sonderabschreibung ist an die Voraussetzung geknüpft, dass das begünstigte Objekt mindestens zehn Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient.

Die Förderung soll in zweifacher Weise beschränkt werden:

- Die Förderung der Investitionen ist auf ein ausgewiesenes Fördergebiet beschränkt, das an die Mietstufen des Wohngelds anknüpft (Anlage zu § 1 Abs. 3 Wohngeldverordnung). Gemeinden mit Mietstufen IV bis VI, deren Mietniveau um mindestens 5 % oberhalb des Bundesdurchschnitts liegt, sollen zum Fördergebiet gehören. Zusätzlich werden auch Gebiete mit Mietpreisbremse (auf Grund des § 556d BGB) und Gebiete mit abgesenkter Kappungsgrenze (auf Grund des § 558 Abs. 2 Satz 2 und 3 BGB) in das förderfähige Gebiet einbezogen.
- Für die Förderung wird die Einhaltung einer Baukostenobergrenze von 3 000 € je Quadratmeter Wohnfläche vorausgesetzt, von der maximal 2 000 € je Quadratmeter Wohnfläche gefördert werden.

Vorgesehen ist eine zeitliche Begrenzung auf Baumaßnahmen, mit denen in den Jahren 2016 bis 2018 begonnen wird. Maßgebend ist der Bauantrag oder die Bauanzeige. Auch für Fälle der Anschaffung eines neuen Gebäudes soll auf das Datum des Bauantrags abgestellt werden. Auf den Zeitpunkt der Fertigstellung soll es für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung grds. nicht ankommen. Die Sonderabschreibung soll erstmals im Jahr der Fertigstellung bzw. Anschaffung erfolgen können. Sie soll letztmalig im Jahr 2022 möglich sein.

Hinweis:

Die genaue Ausgestaltung der Förderung kann sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch ändern. Insofern muss dieses im konkreten Fall beobachtet werden. Auch ist zu beachten, dass die steuerliche Förderung unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Genehmigung durch die Europäische Kommission steht. Die Regelung darf daher nicht vor Genehmigungserteilung in Kraft treten.

2 Einkunftsgrenze bei Antragsbesteuerung von Grenzgängern

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen im Grundsatz nur Stpfl., die im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Unter bestimmten Bedingungen können aber auch Grenzgänger mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR, also Stpfl., die im Ausland wohnen, aber die Einkünfte ganz überwiegend im Inland erzielen, auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Vorteil dieser sog. fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht ist insbesondere, 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 (Ehegattenveranlagung) und verdoppelte Frei- und Pauschbeträge genutzt werden können.

Hinweis:

Diese Regelungen gelten nach dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz auch für Stpfl. mit Wohnsitz in der Schweiz.

Voraussetzung für die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht ist, dass entweder die Einkünfte des Stpfl. (bzw. bei Anwendung des Splittingverfahrens beider Ehegatten) im Kalenderjahr zu

mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen (relative Wesentlichkeitsgrenze) oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag des Einkommensteuertarifs (in 2016: 8 652 € bzw. bei Ehegatten 17 304 €) nicht übersteigen (absolute Wesentlichkeitsgrenze).

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 12.8.2015 (Aktenzeichen I R 18/14) klargestellt, dass in die Prüfung dieser Einkunftsgrenzen auch der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte einbezogen werden.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollten die Einkunftsgrenzen sorgfältig geprüft werden, da die Antragsveranlagung bedeutende materielle Vorteile haben kann.

3 Verlustberücksichtigung bei Übungsleitern

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen sind bis zu einem Betrag von 2 400 € im Jahr steuerfrei.

Fraglich ist, wie mit einer solchen Tätigkeit zusammenhängende Ausgaben behandelt werden. Gesetzlich ist bestimmt, dass bei Einnahmen über dem steuerfreien Betrag von 2 400 € Ausgaben steuerlich geltend gemacht werden können, soweit auch diese den Freibetrag übersteigen. Das Gesetz trifft nun aber keine Aussage für den Fall, dass die Einnahmen den Freibetrag nicht übersteigen, die Ausgaben jedoch höher als der Freibetrag sind und im Ergebnis wirtschaftlich ein Verlust entsteht. Zu diesem Fall lässt das Thüringer Finanzgericht mit Urteil vom 30.9.2015 (Aktenzeichen 3 K 480/14) auch einen Betriebsausgabenabzug in Höhe der den Freibetrag übersteigenden Ausgaben zu, so dass die negativen Einkünfte mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Handlungsempfehlung:

Die Finanzverwaltung verweigert in diesen Konstellationen bislang einen Abzug von Ausgaben, da nach den einschlägigen Verwaltungsanweisungen ein Abzug von Kosten nur dann zulässig sein soll, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den Freibetrag in Höhe von 2 400 € übersteigen. Gegen das angesprochene Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen III R 23/15 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Rechtsfrage dann endgültig geklärt wird. Bis dahin kann in Erwägung gezogen werden, vorsorglich etwaige Verluste geltend zu machen.

4 Haushaltsnahe Dienstleistungen: Steuerermäßigung für Aufwendungen für ein Notrufsystem in einer Seniorenresidenz

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 3.9.2015 (Aktenzeichen VI R 18/14) entschieden, dass Aufwendungen für ein Notrufsystem, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt, als haushaltsnahe Dienstleistungen die Einkommensteuer ermäßigen können. Der Stpfl. bewohnte eine Drei-Zimmer-Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ in einer Seniorenresidenz. Neben dem Mietvertrag mit dem Eigentümer der Wohnung schloss er mit dem Betreiber der Residenz einen Seniorenbetreuungsvertrag ab. Darin verpflichtete sich der Betreiber u.a. dazu, dem Stpfl. 24 Stunden pro Tag ein Notrufsystem zur Verfügung zu stellen, einschließlich des für die Nachtwache und die Soforthilfe im Notfall erforderlichen Fachpersonals.

Der Bundesfinanzhof hat diese Leistungen als haushaltsnahe Dienstleistungen eingestuft. „Haushaltsnah“ seien solche Leistungen, die im Zusammenhang zur Haushaltsführung stehen und gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden. Eine solche Rufbereitschaft würden typischerweise in einer Haushaltsgemeinschaft zusammenlebende Familien- oder sonstige Haushaltsangehörige leisten. Auch sei die Voraussetzung erfüllt gewesen, dass diese Leistungen im Haushalt des Stpfl. erbracht wurden.

Hinweis:

Vielfach – und so auch im Urteilsfall – sind diese Leistungen mit der Betreuungspauschale für sämtliche Leistungen im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ abgegolten. In diesem Fall muss der auf die Leistungen für das Notrufsystem entfallende Anteil aus der Betreuungspauschale herausgerechnet werden. Vorteilhaft ist, wenn dieser Anteil im Vertrag oder in der Rechnung separat ausgewiesen wird. Im Urteilsfall enthielt die

Betreuungspauschale – neben weiteren Bestandteilen – auch Kosten für Hausmeister und Hausreinigung, die ebenfalls als haushaltsnahe Dienstleistungen geltend gemacht werden können.

5 Tilgungsvermutung bei Unkenntnis des Finanzamts über Scheidung

Dem Bundesfinanzhof lag folgender Fall zur Entscheidung vor: Die Ehe des Stpfl. wurde am 30.1.2008 geschieden. Mit noch an die Eheleute adressierten Bescheiden vom 9.7.2008 bzw. 19.9.2008 setzte das Finanzamt für das III. und IV. Quartal 2008 Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von jeweils 5 165 € fest, die der Stpfl. im Jahr 2008 von seinem Geschäfts- und Privatkonto zahlte. Erst mit der vom Stpfl. am 21.5.2010 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 erfuhr das Finanzamt von der Scheidung. Daraufhin erteilte es dem Stpfl. eine neue Steuernummer und erließ den an den Stpfl. gerichteten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 14.9.2010 (Einzelveranlagung). Das Finanzamt rechnete die vom Stpfl. für den Veranlagungszeitraum 2008 insgesamt geleisteten Vorauszahlungen nur zur Hälfte auf die hierin festgesetzten Steuern an. Der Einspruch des Stpfl. gegen die Anrechnungsverfügung blieb ohne Erfolg.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Beschluss vom 13.5.2015 (Aktenzeichen VII R 38/14) diese Vorgehensweise des Finanzamts. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei nach den gesetzlichen Vorgaben derjenige anrechnungsberechtigt, auf dessen Rechnung, nicht aber derjenige, auf dessen Kosten gezahlt worden ist. Es komme also nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt wurde, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem Finanzamt erkennbar ist, getilgt werden sollte. Ist bei der Zahlung eines Gesamtschuldners kein abweichender Tilgungswille erkennbar, sei in der Regel anzunehmen, dass der Gesamtschuldner nur seine eigene Steuerschuld tilgen wollte. Etwas anderes gelte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei der Zahlung eines Ehegatten auf die Gesamtschuld der Ehepartner. Solange die Ehe besteht und die Eheleute nicht dauernd getrennt leben, sei hier auf Grund der zwischen Ehepartnern bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft im Allgemeinen davon auszugehen, dass derjenige Ehegatte, der auf die gemeinsame Steuerschuld zahlt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten begleichen will. Hiervon habe das Finanzamt im vorliegenden Fall mangels anderer Kenntnis im Zeitpunkt der Zahlung ausgehen müssen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass bereits bei einer zerrütteten Ehe dem Finanzamt angezeigt werden sollte, auf wessen Schuld eine Zahlung erfolgen soll. Insoweit ist auch wichtig, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.5.2015 (Aktenzeichen VII R 41/14) entschieden hat, dass eine rückwirkende Änderung einer Tilgungsbestimmung nicht möglich ist. Im Zweifel sollte in solchen Situationen bei jeder Zahlung eine ausdrückliche schriftliche Tilgungsbestimmung erfolgen.

Der BFH weist zudem nochmals darauf hin, dass nach dem Urteil des BFH vom 22.3.2011 (Aktenzeichen VII R 42/10) eine Erstattung von Vorauszahlungen bei fehlender Tilgungsbestimmung nur hinsichtlich desjenigen Betrags in Betracht kommt, um den die Vorauszahlungen die Summe der für beide Ehegatten festgesetzten Einkommensteuer übersteigt. Nur die nach Verrechnung mit beiden Steuerfestsetzungen verbleibenden Vorauszahlungen könnten hälftig auf die beiden Stpfl. aufgeteilt und erstattet werden. Es finde keine Einzelbetrachtung der Ehegatten statt.

6 Erbschaftsteuerliche Behandlung von Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers

In der Praxis haben die Erben oftmals Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers zu tragen. Die Finanzverwaltung hat nun mit gleich lautendem Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11.12.2015 zur erbschaftsteuerlichen Behandlung dieser Kosten Stellung genommen.

Vom Erben getragene Steuerberatungskosten, die im Rahmen der Einkommensteuerpflicht des Erblassers anfallen, insb. Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuer-Erklärung des Erblassers, stellen keine Nachlassregelungskosten oder Kosten zur Erlangung des Erwerbs dar und mindern daher insoweit nicht die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer.

Diese Kosten können jedoch als Erblasserschulden abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten darstellen, soweit sie vom Erblasser herrühren. Als Nachlassverbindlichkeiten mindern diese

dann auch die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Eine Erblässerschuld setzt voraus, dass der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten den Steuerberater beauftragt hat (Verursacherprinzip). Hierunter fällt auch eine über den Tod des Erblassers hinausgehende Beauftragung, solange diese nicht durch eine Kündigung seitens des Erben beendet wird. Beauftragt erst der Erbe nach dem Tod des Erblassers den Steuerberater, liegen keine Erblässerschulden vor.

Hinweis:

Diese Grundsätze gelten auch für Steuerberatungskosten, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung bzw. Selbstanzeige für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen entstehen. Abzugsfähige Erblässerschulden liegen also nicht vor, wenn der Erbe selbst zur Erfüllung seiner vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten einen Steuerberater beauftragt, da in diesem Fall die Beratungskosten erst durch den Erben begründet werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Grundsatzentscheidung zum häuslichen Arbeitszimmer: Kein Abzug bei gemischt genutzten Räumen

Für die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers gilt eine gesetzliche Abzugsbeschränkung:

- Im Grundsatz sind die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers steuerlich nicht abzugsfähig.
- Ein Abzug bis zu maximal 1 250 € ist unter der Voraussetzung zulässig, dass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.
- Ein weiter gehender Abzug ist nur möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet.

Können Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer dem Grunde nach abgezogen werden, so ist allerdings stets zu prüfen, ob überhaupt die räumlichen Kriterien für ein solches erfüllt sind. So war im vorliegenden Fall strittig, ob auch anteilige Kosten für einen Arbeitsbereich in einem ansonsten privat genutzten Raum – sog. Arbeitsecke – abziehbar sind. Diese Frage hat nun der Große Senat des Bundesfinanzhofs mit Beschluss vom 27.7.2015 (Aktenzeichen GrS 1/14) geklärt. Der Bundesfinanzhof vertritt ein enges Verständnis des Arbeitszimmerbegriffs. Danach setze ein häusliches Arbeitszimmer neben einem büromäßig eingerichteten Raum voraus, dass es ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Fehlt es hieran, seien die Aufwendungen hierfür insgesamt nicht abziehbar. Damit scheidet eine Aufteilung und anteilige Berücksichtigung im Umfang der betrieblichen oder beruflichen Verwendung aus.

In dem der Entscheidung des Großen Senats zu Grunde liegenden Verfahren war streitig, ob Kosten für einen Wohnraum, der zu 60 % zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und zu 40 % privat genutzt wird, anteilig als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Dies hat der Bundesfinanzhof abgelehnt.

Die enge Auslegung des Begriffs des häuslichen Arbeitszimmers dient nach Auffassung des Bundesfinanzhofs dazu, den betrieblich/beruflichen und den privaten Bereich sachgerecht voneinander abzugrenzen, Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden und den Verwaltungsvollzug zu erleichtern. Im Fall einer Aufteilung seien diese Ziele nicht zu erreichen, da sich der Umfang der jeweiligen Nutzung innerhalb der Wohnung des Stpfl. wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung sowie dem grundrechtlichen Schutz der Wohnung nach Art. 13 GG nicht objektiv überprüfen lasse. Behauptungen des Stpfl., zu welcher Zeit er auf welche Weise ein in die häusliche Sphäre eingebundenes Zimmer nutzt, seien regelmäßig nicht verifizierbar. Insbesondere wird ein Nutzungszeitenbuch nicht als geeignete Grundlage für eine Aufteilung anerkannt, da die darin enthaltenen Angaben keinen über eine bloße Behauptung des Stpfl. hinausgehenden Beweiswert hätten. Ebenso mangle es an Maßstäben für eine schätzungsweise Aufteilung der jeweiligen Nutzungszeiten. Eine sachgerechte Abgrenzung des betrieblichen/beruflichen Bereichs von der privaten Lebensführung sei daher im Fall einer Aufteilung nach Ansicht des Gerichts nicht gewährleistet.

Auch der mit der Regelung verfolgte Vereinfachungszweck würde nach Ansicht des Gerichts in sein Gegenteil verkehrt, müsste man die vom Stpfl. geltend gemachten jeweiligen zeitlichen Nutzungsanteile – soweit überhaupt möglich – im Einzelnen auf ihre Plausibilität überprüfen. Entschieden ist mit diesem Beschluss, dass Aufwendungen für eine sog. „Arbeitsecke“ nicht abzugsfähig sind, da derartige Räume schon ihrer Art und ihrer Einrichtung nach erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen.

Hinweis:

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten Einrichtungsgegenstände (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt. Aufwendungen hierfür können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies gilt auch für den Fall, dass der Raum wegen einer nicht unerheblichen privaten Mitbenutzung steuerlich nicht als Arbeitszimmer anerkannt wird.

Ebenso unberührt von der Entscheidung des Bundesfinanzhofs bleibt der Fall, dass es sich um Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Stpfl. handelt, die ausschließlich betrieblich genutzt werden, aber nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, z.B. bei einer Werkstatt, einem Tonstudio oder einer Notfallpraxis. In diesen Fällen muss sich aber die betriebliche Widmung des Raumes anhand objektiver Kriterien, wie der Ausstattung, der Zugänglichkeit durch Kunden o.Ä., erkennen lassen, damit der Raum steuerlich anerkannt wird.

8 Geburtstagsfeier mit Kollegen kann steuerlich absetzbar sein

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 12.11.2015 (Aktenzeichen 6 K 1868/13) entschieden, dass die Kosten einer Geburtstagsfeier, zu der ausschließlich Arbeitskollegen eingeladen wurden, als Werbungskosten abziehbar sind. Im Urteilsfall lud der alleinige Geschäftsführer einer GmbH anlässlich seines 60. Geburtstags ca. 70 Personen zu einer Geburtstagsfeier ein. Es handelte sich dabei ausschließlich um Arbeitskollegen bzw. Mitarbeiter, einige Rentner und den Aufsichtsratsvorsitzenden. Die Feier fand in Räumen des Unternehmens statt.

Die Bewirtungskosten seien als Werbungskosten abziehbar, weil die Geburtstagsfeier beruflich veranlasst gewesen sei, so das FG Rheinland-Pfalz. Ein Geburtstag stelle zwar ein privates Ereignis dar. Der Stpfl. habe allerdings zu der fraglichen Feier keine privaten Freunde oder Verwandte eingeladen, sondern nur Personen aus dem beruflichen Umfeld. Auch sei die Veranstaltung in Räumen des Arbeitgebers (Werkstatthalle) und – zumindest teilweise – während der Arbeitszeit durchgeführt worden und manche Gäste hätten sogar noch ihre Arbeitskleidung getragen. Der Kostenaufwand liege mit ca. 35 € je Person zudem deutlich unter dem Betrag, den der Stpfl. für seine Feiern mit privaten Freunden und Familienmitgliedern ausgegeben habe. Der Anlass einer Feier sei zwar ein erhebliches Indiz, nicht aber das allein entscheidende Kriterium für die Beurteilung der beruflichen oder privaten Veranlassung von Bewirtungsaufwendungen. Bei der gebotenen Gesamtwürdigung ist nach der Ansicht des Finanzgerichts deshalb von beruflich veranlassten Aufwendungen auszugehen.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass in solchen – eher seltener gelagerten – Fällen auch bei Feiern aus privaten Anlässen ein Werbungskostenabzug eröffnet sein kann. Ein Rechtsmittel hat das Finanzgericht nicht zugelassen, so dass der Weg zum Bundesfinanzhof in diesem Fall zunächst nicht offen steht. Allerdings hat das Finanzamt die Möglichkeit, Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof einzulegen.

9 Ersatz für rechtswidrig erbrachte Mehrarbeit ist Arbeitslohn

Der Stpfl., der als Feuerwehrmann tätig ist, erhielt im Jahr 2012 von seiner Arbeitgeberin einen finanziellen Ausgleich von knapp 15 000 €, weil er in den Jahren 2002 bis 2007 entgegen den gesetzlichen Bestimmungen teilweise mehr als 48 Stunden wöchentlich gearbeitet hatte. Die Berechnung des Ausgleichsbetrags erfolgte in Anlehnung an das Gesetz über die Mehrarbeit von Feuerwehrleuten. Das Finanzamt erfasste die Ausgleichszahlung als Lohneinkünfte und unterwarf diese unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung für Arbeitslohn für mehrere Jahre der Besteuerung. Der Stpfl. war demgegenüber der Ansicht, dass es sich um nicht steuerbaren Schadenersatz handele, der auf der schuldhaften Verletzung von Arbeitgeberpflichten beruhe. Vorrangig sei der Anspruch auf Freizeitausgleich gerichtet und nur ausnahmsweise auf Zahlung eines Geldbetrags.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 1.12.2015 (Aktenzeichen 1 K 1387/15 E) die Ansicht des Finanzamts. Die Zahlung stelle Arbeitslohn dar, weil der Stpfl. sie als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitsleistung erhalten habe. Das unmittelbar auslösende Moment sei nicht die Verletzung von Arbeitgeberpflichten, sondern der Umfang der geleisteten Dienste des Stpfl. gewesen. Hieran knüpfe auch die konkrete Berechnung der Entschädigungshöhe an. Nicht der Einkommensteuer unterliegende Schadenersatzleistungen liegen nach den Ausführungen des Gerichts nur vor, wenn dem Arbeitnehmer Schäden im Privatvermögen entstanden sind.

Hinweis:

Entscheidend ist also, ob die Zahlung als Gegenleistung für erbrachte Arbeitsleistung anzusehen ist oder nicht. Das Finanzgericht hat allerdings die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen.

10 Kein Lohn durch eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH oder eines Krankenhauses

Der Bundesfinanzhof bestätig mit Urteil vom 19.11.2015 (Aktenzeichen VI R 74/14), dass die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH nicht zu Lohn bei den angestellten Anwälten führt. Die Rechtsanwalts-GmbH wende den Arbeitnehmern durch die Beitragszahlung weder Geld noch einen geldwerten Vorteil in Form des Versicherungsschutzes zu. Der BFH führt hierzu aus, dass Vorteile keinen Arbeitslohncharakter besitzen, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Die Berufshaftpflichtversicherung diene der Deckung der sich aus der Berufstätigkeit der Rechtsanwalts-GmbH ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden und somit dem eigenen Versicherungsschutz des Arbeitgebers. Zudem sei der Abschluss einer derartigen Versicherung gesetzlich vorgeschrieben und notwendige Voraussetzung für die gewerbliche rechtsberatende Tätigkeit einer Rechtsanwalts-gesellschaft.

Mit Urteil vom gleichen Datum (Aktenzeichen VI R 47/14) wurde dies auch für die Mitversicherung angestellter Klinikärzte in der Betriebshaftpflichtversicherung eines Krankenhauses bestätigt. Die Mitversicherung sei kein Lohn, da diese keine Gegenleistung für die Beschäftigung darstelle.

Hinweis:

Diese Grundsätze dürften auch auf vergleichbare Berufsgruppen übertragbar sein.

11 Einkommensteuernachzahlung bei Nettolohnvereinbarung

Wurde mit dem Arbeitnehmer eine Nettolohnvereinbarung getroffen, also eine Vereinbarung dahingehend, dass dieser einen bestimmten Lohn ausgezahlt erhält und anfallende Lohnsteuer vom Arbeitgeber zu tragen ist, so liege in dem Fall, in dem der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine Einkommensteuernachzahlung für einen vorangegangenen Veranlagungszeitraum leistet, Arbeitslohn vor, der dem Arbeitnehmer als sonstiger Bezug im Zeitpunkt der Zahlung zufließt. Der in der Tilgung der persönlichen Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber liegende Vorteil unterliege der Einkommensteuer. Er sei deshalb auf einen Bruttobetrag hochzurechnen. So entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.9.2015 (Aktenzeichen VI R 1/14).

Im Streitfall war ein japanischer Staatsangehöriger auf Grund einer Entsendungsvereinbarung als Angestellter im Inland tätig. Die Arbeitgeberin zahlte dem Arbeitnehmer nach Maßgabe einer Nettolohnvereinbarung den vereinbarten Nettolohn und übernahm die auf den Nettolohn entfallenden Steuern. Im Streitjahr 2008 leistete sie für ihn eine Einkommensteuernachzahlung für 2004 in Höhe von 1 219,58 €. Der Arbeitnehmer erklärte diesen Betrag als Teil seines Bruttoarbeitslohns für das Streitjahr. Das Finanzamt rechnete dagegen die Einkommensteuernachzahlung für 2004 auf einen Bruttobetrag von 2 189 € hoch und berücksichtigte diesen als Arbeitslohn. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

Hinweis:

Bei einer Nettolohnvereinbarung sind also alle als Lohn einzustufenden Zuwendungen auf einen Bruttobetrag, also einen Betrag, aus dem auch die Steuer zu tragen ist, hochzurechnen.

12 **Tarfermäßigung für Entschädigungen bei geringfügiger Teilauszahlung in einem anderen Jahr**

Die Tarfermäßigung einer Entschädigung setzt grundsätzlich deren zusammengeballten Zufluss in einem Kalenderjahr mit dem Ergebnis einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionssteigerung voraus. Unschädlich ist eine geringfügige Teilauszahlung in einem anderen Jahr, wenn sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen und wenn die Nebenleistung geringfügig ist. Die etwaige Geringfügigkeit ist nach den Verhältnissen im Einzelfall zu bestimmen.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 46/14) kann eine Nebenleistung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung. Nach der Urteilsbegründung entstünden bei Nichtgewährung der Steuerermäßigung auf die Hauptleistung wirtschaftlich „unsinnige“ Gestaltungen, da sich der Stpfl. dann besser stünde, wenn er die Teilauszahlung nicht erhalten würde. Die Teilauszahlung würde (vor Steuern) dann noch nicht einmal den steuerlichen Nachteil ausgleichen, den sie verursacht hat. Die Teilauszahlung belief sich im Streitfall auf 8,87 % der Gesamtabfindung oder 9,73 % der Hauptleistung. Eine geringfügige Nebenleistung hat der Bundesfinanzhof in einem früheren Urteil nicht mehr angenommen, wenn sie mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt.

Hinweis:

Die Frage, wann eine Nebenleistung noch als geringfügig einzustufen ist, kann nur für den Einzelfall entschieden werden. Im Urteilsfall war auch zu Gunsten des Stpfl. zu berücksichtigen, dass dieser auf die Höhe der Abfindung und die Modalitäten ihrer Auszahlung offenbar keinen entscheidenden Einfluss hatte.

Für Unternehmer und Freiberufler

13 **Bevorstehende Änderung der Vorschriften zur Bewertung von Pensionsrückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss**

Der Deutsche Bundestag hat am 18.2.2016 und der Bundesrat am 26.2.2016 das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften beschlossen. Das Gesetz sieht vor, dass im Rahmen der **handelsrechtlichen** Bewertung von Pensionsrückstellungen bei der Durchschnittsbetrachtung zur Ermittlung des Zinssatzes nicht mehr auf die vergangenen sieben, sondern auf die vergangenen zehn Geschäftsjahre abzustellen ist, so dass sich das sinkende Zinsniveau verzögert auswirkt. Die Regelung gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden. Sie darf aber auch schon auf Jahresabschlüsse angewendet werden, die sich auf ein Geschäftsjahr beziehen, das nach dem 31.12.2014 beginnt und vor dem 1.1.2016 endet, d.h. eine rückwirkende Anwendung ist wahlweise möglich.

Für die Unternehmen ergeben sich dadurch einzelfallabhängig deutliche Entlastungen, da die Rückstellungen stark durch das niedrige Zinsumfeld in die Höhe getrieben wurden. Da demgegenüber auf der Aktivseite keine aus Zinsänderungen hervorgehenden Wertsteigerungen gezeigt werden dürfen, kommt es durch das sinkende Zinsniveau nicht nur zu einer starken Ergebnisbelastung, sondern auch zu einer „verzerrten“ Darstellung der wirtschaftlichen Lage der bilanzierenden Unternehmen.

Die Neuregelung bewirkt eine Verschiebung auf der Passivseite der Bilanz, indem der Anteil des Fremdkapitals zu Gunsten des Eigenkapitals reduziert wird. Zudem entsteht auf Grund des geringeren Ansatzes der Rückstellung im Vergleich zu dem Ansatz nach der bisher geltenden Regelung zunächst ein geringerer Aufwand und damit ein höherer Gewinnausweis. Da sich dieser höhere Gewinnausweis ausschließlich aus einer geänderten gesetzlichen Vorgabe und nicht aus der Geschäftstätigkeit selbst ergibt, soll eine Ausschüttung des Unterschiedsbetrags nicht erfolgen dürfen (sog. Ausschüttungssperre). Die Unternehmen werden deshalb verpflichtet, laufend den Unterschiedsbetrag, der sich zwischen der 7- und 10-jährigen Durchschnittsbetrachtung ergibt, zu ermitteln. Dieser Unterschiedsbetrag ist zudem im Anhang anzugeben.

Handlungsempfehlung:

Bilanzierende Unternehmen, die in der Bilanz Pensionsrückstellungen ausweisen, sollten daher prüfen, ob für die Abschlüsse das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung der Neuregelung ausgeübt werden soll. An der **steuerlichen** Bewertung mit einem festen Zinssatz von 6 % ändert sich nichts.

14 Bundesfinanzhof hält Zinsschranke für verfassungswidrig

Betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar. Hiervon abweichend wird unter bestimmten Bedingungen gesetzlich eine Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen, die den Zinsertrag übersteigen, angeordnet (sog. Zinsschranke). Voraussetzung für die Anwendung der Zinsschranke ist insbesondere, dass der Saldo der Zinsaufwendungen und der Zinserträge mindestens 3 Mio. € ausmacht. Zinsaufwendungen, die auf Grund der Zinsschranke nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen in den folgenden Wirtschaftsjahren die Zinsaufwendungen und sind unter erneuter Beachtung der Zinsschrankenregelung in den folgenden Wirtschaftsjahren abzugsfähig. Insbesondere bei Immobilienunternehmen und auch bei anderen Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierung kann die Anwendung der Zinsschranke zu hohen steuerlichen Mehrbelastungen führen.

Der Bundesfinanzhof hält die Regelung zur Zinsschranke für verfassungswidrig und hat nun mit Beschluss vom 14.10.2015 (Aktenzeichen I R 20/15) die Rechtssache dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Den Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes begründet der Bundesfinanzhof damit, dass die Zinsschranke das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Stpfl. verletze. Die Zinsschranke missachte das objektive Nettoprinzip, da nicht mehr das Nettoeinkommen der Besteuerung zu Grunde gelegt werde. Das Abzugsverbot rechtfertige sich mangels folgerichtiger Umsetzung auch weder durch den vom historischen Gesetzgeber angeführten Zweck der Eigenkapitalstärkung noch durch das Ziel der Sicherung des deutschen Steuersubstrats. Gleiches gelte für das Anliegen, unkalkulierbare Steuerausfälle zu vermeiden.

Im Streitfall wurde die Zinsschranke bei der zu einem inländischen Konzern gehörenden Kapitalgesellschaft, die in der Immobilienbranche tätig ist, angewandt und der Betriebsausgabenabzug nach Maßgabe der Zinsschranke begrenzt. Darüber hinaus entfiel der zum Ende des ersten Streitjahrs festgestellte Zinsvortrag im Folgejahr infolge einer betriebsbezogenen Umstrukturierung. Die Steuerbelastung in diesem „reinen Inlandsfall“ (keine Finanzierung aus dem Ausland) wertet der Bundesfinanzhof aus den vorgenannten Gründen als gleichheitswidrigen Eingriff in den Kernbereich des ertragsteuerrechtlichen Nettoprinzips, der auch nicht durch den Aspekt der Missbrauchsverhinderung gerechtfertigt werden könne.

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Steuerbescheide sollten dringend verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

15 Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz bei der Lieferung von E-Books?

Mit Wirkung zum 1.1.2015 wurde das Umsatzsteuergesetz angepasst. Nach dem Willen des Gesetzgebers unterliegen seither auch die Lieferung, die Einfuhr, der innergemeinschaftliche Erwerb sowie die Vermietung von Hörbüchern dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für Umsätze nach dem 31.12.2014 wie in der untenstehenden Übersicht zu unterscheiden.

Mit Urteil vom 3.12.2015 (Aktenzeichen V R 43/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Überlassung digitaler oder elektronischer Sprachwerke (wie z.B. E-Books) bei der Umsatzsteuer nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Steuersatzermäßigung gelte nur für Bücher auf physischen Trägern (Printwerk). Handelt es sich demgegenüber um eine „elektronisch erbrachte Dienstleistung“, sei der Regelsteuersatz anzuwenden. Der vom Bundesfinanzhof entschiedene Streitfall betrifft die sog. „Online-Ausleihe“ digitalisierter Sprachwerke (E-Books). Die Stpfl. räumte u.a. inländischen Bibliotheken Nutzungsrechte an digitalisierten Sprachwerken ein. Dies ermöglichte den Bibliotheksnutzern, die lizenzierten Sprachwerke über das Internet direkt von den Servern der Stpfl. abzurufen und für einen begrenzten Zeitraum zu nutzen. Finanzamt und Finanzgericht unterwarfen die Leistungen der Stpfl. an die Bibliotheken dem Regelsteuersatz.

Der Bundesfinanzhof bestätigte zwar die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Vermietung der in der Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz genannten Bücher. Digitale Sprachwerke seien aber keine Bücher im Sinne dieser Anlage 2. Das folge insbesondere aus dem Unionsrecht, das dem nationalen Umsatzsteuerrecht zu Grunde liege. Danach sei eine Steuersatzermäßigung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen – wie das Überlassen oder die Vermietung digitalisierter Bücher – ausdrücklich ausgeschlossen. Der Bundesfinanzhof verneinte in diesen Fällen auch eine steuersatzermäßigte Einräumung von Rechten im Sinne des Urheberrechtsgesetzes, da auch insoweit eine elektronische Erbringung schädlich sei.

Leistung		Anmerkung	Steuersatz
Buch/Zeitung	Überlassung in Form eines Druckerzeugnisses		7 %
	Internetdownload eines E-Books/E-Papers	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %
	Online-Verleih eines E-Books/E-Papers	Die entgeltliche Nutzungsüberlassung von digitalen Informationsquellen durch Bibliotheken steht nicht der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten aus dem Urheberrechtsgesetz (UrhG) gleich, so dass der ermäßigte Steuersatz keine Anwendung findet. Die Überlassung der eLibrarys an die Bibliotheken durch die Verlage unterliegt ebenfalls dem allgemeinen Steuersatz.	19 %
	Lieferung eines Druckerzeugnisses mit Zugang zu E-Book/Hörbuch/ E-Paper	Wird neben der Abgabe eines Druckerzeugnisses auch gleichzeitig der elektronische Zugang zum E-Book oder Hörbuch bzw. E-Paper eingeräumt, handelt es sich jeweils um eigenständige, gesondert zu würdigende Leistungen. Hat der Leistungsempfänger für die Einräumung des Zugangs zum E-Book bzw. E-Paper ein gesondertes Entgelt zu entrichten, ist dies die Bemessungsgrundlage für die auf elektronischem Wege erbrachte Leistung. Erfolgt der Zugang ohne gesondert vereinbartes Entgelt, ist der Gesamtpreis aufzuteilen.	7 % / 19 %
Hörbuch	Überlassung auf einem Speichermedium	Hörbücher – ausgenommen Hörbücher, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Abs. 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes bestehen – unterliegen dem ermäßigten Steuersatz.	7 %
	Internetdownload	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %
Hörspiel	Überlassung auf einem Speichermedium	Die Steuerermäßigung für Hörbücher greift für Hörspiele nicht. Hörspiele unterscheiden sich von Lesungen in der Regel dadurch, dass diesen ein Drehbuch zu Grunde liegt, ähnlich einem Filmwerk. Sie bedienen sich des Stoffs des Buches als Grundlage für eine eigene Geschichte.	19 %
	Internetdownload	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %
Hörzeitschrift/-zeitung	Überlassung auf	Die Steuerermäßigung für Hörbücher greift für	19 %

	einem Speichermedium	Hörzeitschriften und -zeitungen nicht. Diese erscheinen üblicherweise periodisch und geben Informationen mit aktuellem Bezug, z.B. aus Politik, Wirtschaft, Sport und Feuilleton oder aus bestimmten abgegrenzten Fachthemengebieten, wieder.	
	Internetdownload	Es handelt sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung.	19 %

Hinweis:

Bedeutsam ist dieses Urteil auch deshalb, weil auf dessen Grundlage davon auszugehen sein dürfte, dass auch die Lieferung von E-Books via Datenträger dem Regelsteuersatz unterliegt. Im konkreten Streitfall hatte der Bundesfinanzhof hierüber allerdings nicht zu entscheiden.

Handlungsempfehlung:

Abzuwarten bleibt, wie die Finanzverwaltung hinsichtlich der Lieferung von E-Books via Datenträger auf dieses Urteil reagiert. Betroffene Verlage, Buchhandlungen usw. sollten die weitere Entwicklung sorgfältig beobachten.

16 Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Für die zu erwartenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist sowohl in der Handelsbilanz als auch in der steuerlichen Gewinnermittlung zwingend eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, weil dafür eine öffentlich-rechtliche Aufbewahrungspflicht besteht. Die OFD Niedersachsen hat mit Verfügung vom 5.10.2015 (Aktenzeichen S 2137 – 106 – St 221/St 222) zu Einzelheiten der Berechnung Stellung genommen. Hervorzuheben sind folgende Aspekte:

Bei der Bildung dieser Rückstellung ist zu berücksichtigen, welche Unterlagen tatsächlich aufbewahrungspflichtig sind und wie lange die Aufbewahrungspflicht für einzelne Unterlagen noch besteht. Werden Unterlagen freiwillig länger aufbewahrt, fehlt es an der rechtlichen Verpflichtung. Eine Rückstellung kommt insoweit nicht in Betracht.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass die steuerlichen Aufbewahrungsfristen nicht enden, bevor die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist, so dass sich in der Praxis vielfach durch steuerliche Außenprüfungen oder Rechtsbehelfe die gesetzlichen Fristen verlängern können. Aus diesem Grunde muss die Aufbewahrungspflicht individuell bestimmt werden.

Die Rückstellung ist in der steuerlichen Gewinnermittlung mit dem Betrag zu passivieren, der nach den Preisverhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags für die Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich notwendig ist. Bei der Berechnung sind folgende Kosten einzubeziehen:

- Einmaliger Aufwand für das Einscannen oder die Einlagerung der am Bilanzstichtag noch nicht archivierten Unterlagen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr, für das Brennen von DVD/CD und für die Datensicherung (Sach- und Personalkosten). Die Kosten für die fortlaufende Archivierung im laufenden Veranlagungszeitraum bis zum Bilanzstichtag sind nicht einzubeziehen.
- Raumkosten (anteilige Miete bzw. Gebäude-AfA, Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Instandhaltung, Heizung, Strom) für Räumlichkeiten, die der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen dienen. Soweit im Zusammenhang mit der digitalen Speicherung noch ein Raumbedarf besteht (z.B. für einen anteiligen PC-Arbeitsplatz, bei größeren Betrieben für einen [anteiligen] Server oder für Lagerungszwecke), sind die Raumkosten zu berücksichtigen. Bei kleineren und mittleren Betrieben dürfte nur noch ein geringer Platzbedarf bestehen, der entsprechend auch nur anteilig zu berücksichtigen ist.
- Vorhandene Einrichtungsgegenstände (AfA für Regale und Schränke), es sei denn, diese sind bereits abgeschrieben.
- Anteilige Finanzierungskosten für den Server, den PC oder die Archivräume.

- Zinsanteil aus Leasingraten (z.B. für die o.g. technischen Geräte oder für Archivräume), wenn der Leasingnehmer nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands ist.

Nicht rückstellungsfähig sind

- die Kosten für die zukünftige Anschaffung von zusätzlichen Regalen und Ordnern,
- die Kosten für die Entsorgung der Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist und
- die Kosten für die Einlagerung künftig entstehender Unterlagen.

Die Rückstellung kann nach zwei Methoden berechnet werden:

- Erste Möglichkeit: Die jährlichen Kosten werden für die Unterlagen eines jeden aufzubewahrenden Jahrs gesondert ermittelt. Dieser Betrag ist dann jeweils mit der Anzahl der Jahre bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist zu multiplizieren.
- Zweite Möglichkeit: Die jährlich anfallenden rückstellungsfähigen Kosten können mit dem Faktor 5,5 multipliziert werden (arithmetisches Mittel der Jahre eins bis zehn). In der Praxis wird die Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen üblicherweise nach dieser Berechnungsmethode ermittelt. Eine Unterscheidung zwischen den zehn und sechs Jahre lang aufzubewahrenden Unterlagen kann in der Regel insoweit aus Vereinfachungsgründen unterbleiben. Die Aufwendungen für das Einscannen, die Einlagerung und Datensicherung fallen nur einmal an; sie sind deshalb nicht zu vervielfältigen.

Beispiel I: Aufbewahrung in digitaler Form

Das Einzelunternehmen X bewahrt seine Geschäftsunterlagen in digitaler Form am Arbeitsplatz des Büromitarbeiters auf. Zusätzlich wird eine Datensicherungs-DVD in einem Büroschrank verwahrt:

AfA und Unterhaltskosten für PC-Arbeitsplatz (anteilige Raumkosten für 2 qm zuzüglich anteilige AfA PC-Arbeitsplatz jährlich)	600,00 €
(anteilige) AfA für den Büroschrank (jährlich)	100,00 €
Kosten für die Datensicherung (einmalig)	5,00 €

Die Rückstellung kann wie folgt berechnet werden:

anteilige Sachkosten für den PC-Arbeitsplatz	600,00 €
AfA für den Büroschrank	100,00 €
jährlich anfallende rückstellungsfähige Kosten	700,00 €
multipliziert mit Faktor 5,5 =	3 850,00 €
Kosten für die Datensicherung (einmalig)	5,00 €
Rückstellungsbetrag	3 855,00 €

Beispiel II: Aufbewahrung in Papierform

Das Einzelunternehmen X bewahrt seine Geschäftsunterlagen in Papierform in einem Nebenraum seines Betriebsgebäudes mit einer Größe von 10 qm auf. Nach dem Bilanzstichtag ist mit folgenden Aufwendungen für die Aufbewahrung von (vorhandenen) Geschäftsunterlagen zu rechnen:

anteilige AfA und Unterhaltskosten für den Nebenraum (10 qm, jährlich)	800,00 €
AfA für Einrichtungsgegenstände (jährlich)	300,00 €
Kosten der Soft- und Hardware für die Lesbarmachung der Daten	200,00 €
Kosten für die Datensicherung (einmalig)	100,00 €

Die Rückstellung kann wie folgt berechnet werden:

anteilige AfA und Unterhaltskosten für den Nebenraum	800,00 €
AfA für Einrichtungsgegenstände	300,00 €
Kosten für die Hard- und Software zur Lesbarmachung der Daten	200,00 €

jährlich anfallende rückstellungsfähige Kosten	1 300,00 €
multipliziert mit Faktor 5,5 =	7 150,00 €
Kosten der Datensicherung	100,00 €
Rückstellungsbetrag	<u>7 250,00 €</u>

17 Umsatzsteuerfreiheit des von einem Privatlehrer erbrachten Fahrschulunterrichts?

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes mit Beschluss vom 10.11.2015 (Aktenzeichen 5 V 5144/15) ernsthafte Zweifel an der Umsatzsteuerpflicht von Umsätzen, die im Zusammenhang mit der Erteilung von Fahrschulunterricht stehen, geäußert.

Das Finanzgericht argumentiert, dass die Fahrausbildung nicht darauf beschränkt sei, verkehrstechnische Fähigkeiten zu schulen, sondern den Teilnehmern auch weitere, dem Gemeinwohl dienende Kenntnisse vermitteln soll. So habe der Ordnungsgeber in der Fahrschüler-Ausbildungsordnung bestimmt, dass die Bereitschaft und Fähigkeit zum rücksichtsvollen und partnerschaftlichen Verhalten gefördert, das Bewusstsein für die Bedeutung von Emotionen beim Fahren geschult und die Verantwortung für Leben und Gesundheit, Umwelt und Eigentum im Unterricht behandelt werden sollen. Damit spreche bei summarischer Prüfung vieles dafür, dass Fahrschulunterricht nach den europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie umsatzsteuerfrei sei.

Die einschlägige Vorschrift des Unionsrechts, nach der der von Privatlehrern erteilte Schulunterricht von der Umsatzsteuer befreit ist, erfasse Tätigkeiten, bei denen in Schulen und Hochschulen die Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern und Studenten entwickelt werden, sofern diese nicht den Charakter einer Freizeitgestaltung haben. Der Bundesfinanzhof hatte in der jüngeren Rechtsprechung etwa für Schülern erteilten Schwimmunterricht oder Kurse an einer Kampfsportschule und in einem Ballettstudio als umsatzsteuerfreie Leistungen eingeordnet.

Handlungsempfehlung:

Eine endgültige Entscheidung in dieser Frage steht noch aus. Jedenfalls sollten entsprechende Umsatzsteueranforderungen verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Für Personengesellschaften

18 Umsatzsteuerliche Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaft möglich

Grundsätzlich werden auch finanziell miteinander verbundene Unternehmen als eigenständige umsatzsteuerliche Unternehmer behandelt. Eine einheitliche Betrachtung eines solchen Verbundes erfolgt aber dann, wenn eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Voraussetzung einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass die Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Liegt eine Organschaft vor, so ist die Organgesellschaft umsatzsteuerlich ungeachtet der zivilrechtlichen Eigenständigkeit ein unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers. Somit existiert nur noch **ein** umsatzsteuerliches Unternehmen, welches das Unternehmen des Organträgers und aller Organgesellschaften umfasst. Umsatzsteuerliche Pflichten, wie Voranmeldungen und Jahreserklärungen, sind dann nur noch für das eine umsatzsteuerliche Unternehmen zu erfüllen. Lieferungen und sonstige Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft sind nicht steuerbare Innenumsätze innerhalb eines umsatzsteuerlichen Unternehmens, die weder Umsatzsteuer auslösen noch zum Vorsteuerabzug berechtigen. Insofern sind auch die umsatzsteuerlichen Rechnungslegungspflichten nicht zu erfüllen, was erhebliche administrative Vereinfachungen bedeuten kann.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzte bislang voraus, dass es sich bei der Tochtergesellschaft um eine Kapitalgesellschaft handelt. Entgegen bisheriger Rechtsprechung lässt der Bundesfinanzhof (Urteil vom 2.12.2015, Aktenzeichen V R 25/13) nunmehr aber eine Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaften zu. Voraussetzung sei allerdings, dass Gesellschafter der Personengesellschaft nur der Organträger und andere vom Organträger finanziell beherrschte Gesellschaften sind.

Hinweis:

Die Organschaft ist von großer Bedeutung für Unternehmensgruppen ohne oder mit eingeschränktem Recht auf Vorsteuerabzug, wie etwa im Immobilien-, Krankenhaus- oder Pflegebereich. Auf Grund der Organschaft ist es Unternehmen in diesen Bereichen möglich, untereinander Leistungen zu erbringen, ohne dass für diese Leistungen Umsatzsteuer entsteht. Wegen des fehlenden Rechts auf Vorsteuerabzug würde entstehende Umsatzsteuer andernfalls nämlich auf der Seite des leistungsempfangenden Unternehmens zu einer definitiven steuerlichen Mehrbelastung führen.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall ist zu prüfen, ob von der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs profitiert werden kann. Abzuwarten bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung. Zu erwarten ist, dass die Finanzverwaltung betroffenen Unternehmen eine Übergangsfrist gewährt, um auf diese grundlegende Änderung der Rechtsprechung reagieren zu können.

19 Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II

Bringt ein Gesellschafter ein einzelnes Wirtschaftsgut aus seinem Einzelunternehmen in die Personengesellschaft ein, so kommen hierfür verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten in Betracht. Erfolgt die Gutschrift für die Einbringung auf dem Kapitalkonto I, welches für die Gesellschaftsrechte wie insbesondere das Gewinnbezugsrecht maßgebend ist, so handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang. Erfolgt die Gutschrift dagegen auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto, so handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang. Dies hat steuerliche Auswirkungen sowohl auf Seiten des Einbringenden als auch auf Seiten der Personengesellschaft. Insbesondere knüpft hieran die Frage, ob und in welchem Umfang stille Reserven aufgedeckt werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.7.2015 (Aktenzeichen IV R 15/14) entschieden, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts durch einen Kommanditisten auf eine KG unentgeltlich erfolgt, wenn der Gegenwert allein auf einem Kapitalkonto II mit gesellschaftsrechtlichem Kapitalcharakter gutgeschrieben wird und die Gesellschaftsrechte sich ausschließlich nach dem Kapitalkonto I (Festkapital) richten. Damit widerspricht der Bundesfinanzhof ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung.

Handlungsempfehlung:

Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten. Die Gestaltungsmöglichkeiten dürften sich durch diese Rechtsprechung nun aber erhöht haben. Soll eine unentgeltliche Einbringung erfolgen, so konnte dies bislang nur über ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto erfolgen, was den Nachteil hat, dass die mit eingebrachten stillen Reserven dann nicht mehr dem einbringenden Gesellschafter zugeordnet sind. Diese Problematik kann nun nach der aktuellen Rechtsprechung gelöst werden. Im konkreten Fall ist jedenfalls eine sorgfältige Festlegung der Gegenleistung für die Einbringung vorzunehmen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 Werbungskostenabzugsverbot für Aufwendungen im Jahr 2009, die im Zusammenhang mit vor 2009 zugeflossenen Kapitalerträgen stehen

Bekanntlich ist seit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ein Abzug tatsächlich angefallener Werbungskosten gesetzlich ausgeschlossen. Diese sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag abgegolten. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.6.2015 (Aktenzeichen VIII R 12/14) die Verfassungsmäßigkeit dieses Werbungskostenabzugsverbots nochmals bestätigt.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass das Werbungskostenabzugsverbot auch dann Anwendung findet, wenn nach dem 31.12.2008 getätigte Ausgaben mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind

Handlungsempfehlung:

Das vielfach in Frage gestellte Werbungskostenabzugsverbot bei Kapitaleinkünften unter Geltung der Abgeltungsteuer wurde nun abermals bestätigt. Die verdeutlicht, dass in der Praxis Werbungskosten vermieden werden sollten.

Für Hauseigentümer

21 Steuerliche Anerkennung der Überlassung einer Mietwohnung an unterhaltsberechtigte Tochter

Grundsätzlich werden auch Mietverhältnisse mit unterhaltsberechtigten Kindern anerkannt, soweit die Vereinbarungen fremdüblich ausgestaltet sind und tatsächlich auch durchgeführt werden. Die entsprechenden Mieten sind dann zwar als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern, jedoch können auch Werbungskosten geltend gemacht werden. Gerade bei fremdfinanzierten Objekten oder bei höheren Renovierungskosten kann dies attraktiv sein. Wird das Mietverhältnis steuerlich dagegen nicht anerkannt, so scheidet ein Werbungskostenabzug aus, was sich sehr nachteilig auswirken kann.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in dem Urteil vom 20.5.2015 (Aktenzeichen 7 K 1077/14 E) ein Mietverhältnis nicht anerkannt, weil die Tochter den im Mietvertrag festgelegten Mietzins nicht an die Eltern gezahlt hat und eine behauptete Verrechnung der Miete mit dem Unterhalt nicht geregelt war. Die Stpfl. vermieteten seit November 2011 eine 54 Quadratmeter große Wohnung in einem Zweifamilienhaus an ihre Tochter, die bei Abschluss des Mietvertrags noch das Gymnasium besuchte und im Anschluss daran ein Studium aufnahm. Der Mietvertrag sah eine Kaltmiete von 350 € und Nebenkostenvorauszahlungen von 125 € vor. Tatsächlich zahlte die Tochter jedoch keine Miete.

Das Finanzgericht kam zu dem Schluss, dass die Überlassung der Wohnung sich nicht als entgeltliche Nutzungsüberlassung darstelle, sondern als Naturalunterhalt. Bereits der Mietvertrag halte dem anzustellenden Fremdvergleich nicht stand. Vereinbart worden sei die unbare Zahlung der Miete durch Überweisung. Tatsächlich sei aber kein Geld von einem Konto der Tochter der Stpfl. auf ein Konto der Stpfl. geflossen. Auch die behauptete Verrechnung der Miete mit dem Unterhalt führe zu keinem anderen Ergebnis. So sei die Höhe des Unterhaltsanspruchs nicht im Einzelnen festgelegt worden. Ebenso wenig seien die weiteren Barunterhaltsleistungen vereinbart und abgerechnet worden. Zudem sei nicht nachgewiesen worden, dass die Tochter die Wohnung zum selbständigen hauswirtschaftlichen Leben genutzt hat, vielmehr habe sie weiterhin bei den Eltern die Mahlzeiten eingenommen. In der Gesamtschau sprach nach Ansicht des Gerichts somit alles dafür, dass es den Stpfl. nicht um die entgeltliche Vermietung einer Wohnung, sondern um die Gewährung von Naturalunterhalt in Form der Gestellung von Wohnraum ging.

Hinweis:

Durch den Bundesfinanzhof wurde bereits mehrfach bestätigt, dass auch ein Mietverhältnis mit einem unterhaltsberechtigten Kind anerkannt werden kann, wenn bestimmte „Spielregeln“ eingehalten werden. In der Praxis lässt sich die Anerkennung des Mietverhältnisses leicht sicherstellen, wenn die Miete von dem Kind tatsächlich an die Eltern überweisen wird und umgekehrt die Eltern den Unterhalt an das Kind überweisen. Auch die Verrechnung mit dem Unterhaltsanspruch dürfte ausreichend sein, wenn klare Abreden über den zu zahlenden Unterhalt vorliegen und auch der Mietvertrag die Verrechnung und eben keine Zahlung vorsieht. Generell gilt, dass unter nahen Angehörigen die Vereinbarungen klar zu treffen und tatsächlich durchzuführen sind.

22 Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA: Beachtlichkeit einer vertraglichen Abrede

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung ist der Kaufpreis der Immobilie auf das Gebäude sowie den Grund und Boden aufzuteilen. Der auf den Grund und

Boden entfallende Anteil geht nicht in die Abschreibung ein. Vielfach wird beim Erwerb einer Immobilie nur ein Gesamtkaufpreis vereinbart, so dass für steuerliche Zwecke im Nachhinein eine Kaufpreisaufteilung erfolgen muss. Die Aufteilung ist oft streitanfällig und gerade die Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Kaufpreisaufteilung führt nicht selten zu realitätsfernen und für den Stpfl. ungünstigen Ergebnissen.

Vorteilhaft ist es, wenn von vorneherein eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag erfolgt. Da es sich bei dem Kaufvertrag im Regelfall um eine Vereinbarung zwischen fremden Dritten handelt, kann die vereinbarte Kaufpreisaufteilung für steuerliche Zwecke genutzt werden. Dies hat nun auch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.9.2015 (Aktenzeichen IX R 12/14) betont. Entschieden wurde, dass eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude der Berechnung der AfA auf das Gebäude zu Grunde zu legen ist, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt. Zum anderen sei entscheidend, dass das Finanzgericht auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Auch eine wesentliche Diskrepanz des vereinbarten Grundstückspreises zu den Bodenrichtwerten rechtfertigt grundsätzlich keine vom Vertrag abweichende Aufteilung. Bei der Diskrepanz handele es sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte wiedergibt. Ein solches Indiz könne durch andere Indizien entkräftet werden.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof zeigt zwar auch die Grenzen solcher vertraglichen Absprachen auf, doch bestätigt er die grundsätzliche Beachtlichkeit vertraglicher Abreden. Gerade bei Immobilien, die Besonderheiten aufweisen, wie z.B. eine große Grundstücksgröße oder Mängel im Baubestand, bieten derartige vertragliche Abreden eine sinnvolle Basis für die Ermittlung der steuerlichen Abschreibungen.

Vertragliche Abreden sind auch dann von Nutzen, wenn der Kaufpreis auch auf selbständig abschreibbare Wirtschaftsgüter, wie z.B. Einbaumöbel, Einbauküche, Außenanlagen oder Photovoltaikanlage entfällt. In diesem Fall empfiehlt es sich, diese Wirtschaftsgüter ausdrücklich in einer Anlage zum Kaufvertrag einzeln zu benennen und zu bewerten.

23 Risikolebensversicherungsbeiträge keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 35/14) mit Beiträgen für Risikolebensversicherungen befasst, welche der Absicherung von Darlehen dienen, die zur Finanzierung der Anschaffungskosten eines der Einkünfteerzielung dienenden Immobilienobjekts aufgenommen werden. Diese können nach dieser Entscheidung auch dann nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, wenn der Versicherungsvertragsabschluss durch das finanzierende Kreditinstitut vorgegeben war. Zwar bestehe zwischen dem Abschluss der Risikolebensversicherungen als Voraussetzung der Immobilienfinanzierung und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Dieser werde aber auf Grund des gleichzeitig bestehenden Veranlassungszusammenhangs durch die private Lebensführung überlagert. Denn vorrangig ermögliche die Versicherung im Todesfall einen schuldenfreien Übergang des Immobilienobjekts auf den Rechtsnachfolger, was dem steuerlich unbeachtlichen Umstand einer Darlehenstilgung im Vermögensbereich des Stpfl. entspreche.

Hinweis:

Bis zu bestimmten Höchstbeträgen können Beiträge zu „Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen“, als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden. In der Praxis läuft dieser Abzug allerdings wegen der gesetzlichen Höchstbeträge oftmals ins Leere.

24 Zurechnung von Vermietungseinkünften bei Einschaltung eines Verwalters

Hinsichtlich der Zurechnung von Vermietungseinkünften ist Vorsicht geboten, wenn die Vermietung über einen eingeschalteten Verwalter erfolgt. Das Finanzgericht Düsseldorf entschied mit Urteil vom 24.10.2014 (Aktenzeichen 1 K 4103/12 E), dass für die Zurechnung von (auch negativen) Vermietungseinkünften regelmäßig auf das Außenverhältnis zum Mieter abzustellen ist, da für den Mieter grundsätzlich erkennbar sein müsse, dass ein in die Vermietung eingeschalteter Vertreter oder Verwalter die Vermietung nicht im eigenen Namen

und für eigene Rechnung, sondern für einen Dritten durchführt, auch wenn dieser namentlich nicht benannt wird. Nicht entscheidend sei, wer rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjekts ist.

Im Urteilsfall war strittig, ob die Stpfl. durch Vermietung einer in ihrem Eigentum stehenden Ferienwohnung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hatten. Die Stpfl. beauftragten eine eigene GmbH mit der Vermietung. Nach den geschlossenen Mietverträgen trat diese GmbH dabei gegenüber den jeweiligen Mietern im eigenen Namen als Vermieter auf. Die Verluste aus Vermietung und Verpachtung waren somit nach Ansicht des Gerichts nicht den Stpfl. zuzurechnen, sondern der Vermietungs-GmbH.

Hinweis:

Bei Einschaltung eines Verwalters ist also Vorsicht geboten. Auch wenn gegen die Entscheidung des Finanzgerichts nun unter dem Aktenzeichen IX R 21/15 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig ist, sollte tunlichst nach außen deutlich werden, wer als Vermieter auftritt.

Das Außenverhältnis zum Mieter ist für die Zurechnung von Vermietungseinkünften ausnahmsweise jedoch dann nicht entscheidend, wenn zwischen der als Vermieter nach außen auftretenden Person als Treuhänder und dem Eigentümer der Mietsache als Treugeber ein einkommensteuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis vorliegt, der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und dieser nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnimmt, dass er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt. In dem Fall ist dann auch unbeachtlich, wenn der Mieter den Treuhänder als Vermieter betrachtet. In diesem Fall werden also die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Treugeber zugerechnet.

25 Energetische Sanierung als anschaffungsnahe Aufwendungen

Auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung zählen Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen – sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten. Diese können steuerlich nur über die Gebäude-AfA geltend gemacht werden.

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 12.11.2015 (Aktenzeichen 4 K 571/13) entschieden, dass Aufwendungen für energetische Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes ebenfalls anschaffungsnahe Herstellungskosten darstellen können, wenn sie innerhalb des anschaffungsnahen Zeitraums anfallen. Sofern die 15 %-Grenze insgesamt überschritten wird, handele es sich nicht um Erhaltungsaufwand, so dass ein Sofortabzug als Werbungskosten ausgeschlossen sei. Im Urteilsfall waren die Vermietungsobjekte bei Erwerb betriebsbereit und vollständig vermietet; sie wurden lediglich an den heutigen Standard im Rahmen einer energetischen Sanierung durch Vollwärmeschutz angepasst. Zudem erfolgten eine Erneuerung des Daches sowie ein Austausch von Fenstern und Türen und eine teilweise Erneuerung der elektrischen Installationen sowie von sanitären Anlagen. Den gesamten Vorgang stufte das Finanzgericht als Modernisierung eines Gebäudes ein; bei den baulichen Veränderungen handele es sich demzufolge um Modernisierungsmaßnahmen, welche grundsätzlich als anschaffungsnahe Herstellungskosten einzustufen seien.

Handlungsempfehlung:

Die Ermittlung etwaiger anschaffungsnaher Aufwendungen kann im Einzelfall komplex sein und sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

26 Ermittlung des Veräußerungsgewinns beim Aktientausch

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 hält. Eine qualifizierte Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % vor. Der Gewinn bzw. Verlust bei einer Veräußerung wird durch die Gegenüberstellung von Veräußerungspreis und Anschaffungskosten (unter Berücksichtigung der Veräußerungskosten) ermittelt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 43/14, DStR 2016, 165) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

- dass der Veräußerungspreis mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist, wenn die tatsächlich erhaltene Gegenleistung nicht in Geld, sondern in Sachgütern besteht, und
- dass es für die Bewertung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung der Gegenleistungspflicht ankommt, wenn diese von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns abweichen. Eine Veränderung der wertbestimmenden Umstände wirkt nach Feststellung des BFH materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück.

Im Streitfall hatte der Stpfl. u.a. Aktien der N-AG gegen Aktien der U-AG wie folgt getauscht: Er übertrug das Aktienpaket am 28.2.2002 an die U-AG und erhielt als Gegenleistung 174 194 neue Aktien der U-AG zum vereinbarten Ausgabekurs von 24 € pro Aktie. Die dafür notwendige Kapitalerhöhung bei der U-AG wurde am 13.12.2002 in das Handelsregister eingetragen; an diesem Tag wurden sämtliche neuen Aktien der U-AG dem Depot des Stpfl. gutgeschrieben. Der Börsenkurs der U-Aktie betrug am 28.2.2002 18,69 € und am 13.12.2002 2,20 €. Das FA ermittelte den Veräußerungsgewinn auf der Basis des Börsenkurses vom 28.2.2002 (18,69 €), der Stpfl. begehrte die Berücksichtigung des Börsenkurses vom 13.12.2002 (2,20 €).

Dazu stellt der IX. Senat des BFH fest,

- dass der Veräußerungsgewinn tatsächlich schon am 28.2.2002 mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entstanden ist,
- dass bei einer Gegenleistung in Sachgütern der Veräußerungspreis mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist und es dabei grundsätzlich auf die Umstände im Zeitpunkt der Veräußerung ankommt,
- dass es aber dann auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung ankommt, wenn diese von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns abweichen.

Denn nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, auf die sich der IX. Senat bezieht, komme es nur auf den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn an, so dass später eintretende Veränderungen beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis solange und so weit materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen seien, als der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises noch nicht erfüllt hat.

Im Streitfall sei es zwar nicht zu einer vertraglichen Leistungsstörung gekommen, weil die Vertragsparteien dem Stpfl. einseitig das Kursrisiko zugewiesen hatten. Das ändere jedoch nichts daran, dass der Stpfl. aus dem Vertrag letztlich weniger erhalten hat, als er bei Abschluss des Vertrags annehmen durfte, so dass sich aus seiner Sicht das Ergebnis deshalb nicht wesentlich von dem unterscheidet, bei dem ein Teil der Kaufpreisforderung endgültig ausfällt oder eine vereinbarte Teilleistung dauerhaft nicht erbracht wird. Auch unter dem Aspekt einer sachgerechten, an der individuellen Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung sei auf den tatsächlich erzielten Erlös abzustellen.

Hinweis:

Für die Praxis ist nach dem vorliegenden Urteil wie folgt zu differenzieren:

1. Eine Veränderung des Werts der Gegenleistung nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht beeinflusst die Höhe des Veräußerungspreises nicht mehr, es sei denn, der Rechtsgrund für die spätere Änderung wäre im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt gewesen.
2. Tatsächliche oder rechtliche Veränderungen, die – wie im Streitfall – vor Erfüllung des Anspruchs auf die Gegenleistung eintreten, sind allerdings bei der Bestimmung der Höhe des Veräußerungspreises zu berücksichtigen. So beeinflussen z.B. auch realisierte Währungskursveränderungen die Höhe des Veräußerungsgewinns.

27 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA durch überhöhte Geschäftsführervergütungen an Personen, die den Kommanditisten der Mutter-KG nahestehen

Mit Urteil v. 22.10.2015 (Aktenzeichen IV R 7/13, HFR 2016, 131) hat der BFH entschieden, dass die Annahme einer vGA nicht dadurch ausgeschlossen werden kann, dass die Festlegung überhöhter Geschäftsführervergütungen bei der Tochter-GmbH einer KG der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf.

Im konkreten Streitfall hatte – vereinfacht dargestellt – eine GmbH & Co. KG geklagt, der in den Streitjahren 1999 bis 2002 vGA ihrer Tochter-GmbH einkommenserhöhend als Betriebseinnahmen zugerechnet worden waren. Die Annahme von vGA basiert darauf, dass

- einerseits diese GmbH & Co. KG Alleingesellschafterin der Tochter-GmbH war, die ihren drei Geschäftsführern A, G und K unangemessen hohe Gehälter gezahlt hatte und
- andererseits die Kinder dieser Geschäftsführer A, G und K Kommanditisten bei der GmbH & Co. KG waren (die Komplementär-GmbH war nicht am Kapital beteiligt); jedem „Familienstamm“ stand dabei 1/3 der Kommanditanteile zu.

Der Gesellschaftsvertrag der Tochter-GmbH enthielt die Besonderheit, dass ein die Geschäftsführung beratender Beirat zu bilden war,

- der einerseits befugt war, der Geschäftsführung konkrete und generelle Weisungen zu erteilen, und
- der andererseits auch ausschließlich für die Verhandlung, den Abschluss, die Änderung und Auflösung der Dienstverträge der Geschäftsführer, soweit diese zu den Gründungsgesellschaftern gehören (die GmbH wurde ursprünglich auch von A, G und K gegründet), zuständig sein sollte.

Der Beirat bestand aus drei nicht zu den Mitgliedern der Familien gehörenden Personen, die von der Gesellschafterversammlung gewählt wurden. Das Weisungsrecht des Beirats verdrängte das gesetzliche Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung jedoch nicht, so dass die Gesellschafterversammlung Weisungen des Beirats jederzeit widerrufen konnte. Dazu hat der BFH in Bestätigung der Vorinstanz entschieden,

- dass die unangemessenen Teile der von der Tochter-GmbH an A, G und K gezahlten Geschäftsführervergütungen als vGA der Tochter-GmbH Betriebseinnahmen der GmbH & Co. KG darstellen, die deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhen,
- weil eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter gegeben sein kann, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person (hier: die Väter der Kommanditisten) aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Hierbei sei unerheblich, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat.
- Diese Voraussetzungen einer vGA könnten auch Leistungen erfüllen, die eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ihres eigenen Gesellschafters (mittelbarer Gesellschafter) erbringt.
- Der Annahme einer vGA stehe auch die statuarische Errichtung eines Beirats bei der Tochter-GmbH nicht entgegen, da der Beirat kein hinreichendes Gegengewicht zu den die Tochter-GmbH gemeinsam beherrschenden Familienstämmen A, G und K darstellte, weil die Gruppe der Kommanditisten (über die Gesellschafterversammlung) jederzeit in der Lage war, etwaige Beschlüsse des Beirats über die Vergütungshöhe abzuändern oder aufzuheben. Auch sei der Beirat einer GmbH nicht mit einem Aufsichtsrat einer AG gleichzustellen. Anders als beim Aufsichtsrat einer AG beruhe die Bildung, Änderung oder Abschaffung eines Beirats lediglich auf der Entscheidung der GmbH-Gesellschafter.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH klargestellt, dass die „Zwischenschaltung“ eines bei GmbHs ohnehin jederzeit auflösbaren Beirats nicht geeignet ist, die gesellschaftliche Veranlassung einer Vermögensverlagerung „auszuhebeln“ – und daher der Annahme einer vGA auch nicht entgegenstehen kann.

b) VGA: Verkauf von Forderungen an nahestehende Person ist kein Gestaltungsmissbrauch

Mit Urteil v. 24.4.2015 (Aktenzeichen 3 K 19/11, EFG 2015, 1150) hat das FG Schleswig-Holstein entschieden, dass der entgeltliche Erwerb einer Gesellschafterforderung – wie auch der Forderung eines Dritten – gegen eine GmbH durch die Ehefrau eines hälftigen Anteilserwerbers im Rahmen eines sog. Mantelkaufs nicht missbräuchlich i.S.d. § 42 AO ist. In dem späteren Forderungsausgleich durch die GmbH liegt nach Auffassung des FG auch keine vGA auf Seiten des an der GmbH beteiligten Ehemanns.

Im Streitfall hatte der Ehemann (Stpfl.) im Jahr 2002 50 % der Anteile an einer GmbH erworben, die über hohe steuerliche Verlustvorträge verfügte und ihren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte. Zeitgleich erwarb die Ehefrau des Stpfl. vom bisherigen Alleingesellschafter Gesellschafterforderungen i.H.v. rd. 350 T€ zum Kaufpreis von rd. 16 T€ sowie weitere Forderungen gegen die GmbH i.H.v. rd. 550 T€ zum Preis von rd. 24 T€ von einem nicht an der GmbH beteiligten Dritten. Die entsprechend in der Bilanz der GmbH ausgewiesenen Verbindlichkeiten von insgesamt rd. 900 T€ blieben dabei zum Nominalbetrag passiviert. Ab dem Jahr 2003 erzielte die GmbH wieder erhebliche Gewinne, da der Stpfl. sein gewinnträchtiges Einzelunternehmen an die GmbH veräußert hatte, so dass auch die Darlehen (in den Jahren 2003 bis 2005) getilgt werden konnten.

Die FinVerw wertete die über die Anschaffungskosten der Ehefrau hinausgehenden Tilgungsleistungen als vGA. Denn die gewählte Gestaltung diene einzig dem Zweck, den bei der GmbH bestehenden Verlustvortrag (im Wege des Mantelkaufs) ungeschmälert zu erhalten und gleichzeitig die gegen die GmbH gerichteten – ursprünglich wertlosen – Forderungen durch eine dem Anteilserwerber nahestehende Person in ihrem Privatvermögen (also außerhalb der steuerlich erheblichen Einkünfteerzielung) zum Nominalbetrag zu realisieren.

Das FG hat gegen die Auffassung des FA die Annahme einer vGA zurückgewiesen, da die streitbefangenen Zahlungen der GmbH an die Ehefrau nicht als Gewinnausschüttungen, sondern als Darlehnsrückzahlungen anzusehen seien. Die an die Ehefrau abgetretenen Darlehnsforderungen hätten nicht nur zivilrechtlich bestanden, sondern seien auch steuerrechtlich anzuerkennen; ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten sei nicht gegeben. Das wirtschaftliche Ziel der getroffenen Vereinbarungen lag darin, zum einen aus Sicht der Ehefrau als nahe Angehörige des neuen Mitgesellschafters die GmbH von der drohenden Inanspruchnahme der ursprünglichen Forderungsinhaber zu entlasten. Zum anderen aus der Sicht der Veräußerer der Forderungen die auf Grund der bisherigen wirtschaftlichen Situation der GmbH als wertlos einzustufenden Darlehnsrückforderungen zumindest zu einem (geringen) Teil zu realisieren. Die Ehefrau konnte auf Grund der „erwarteten“ Einbringung des gewinnbringenden Einzelunternehmens des Ehemanns in die GmbH realistische Hoffnung auf eine über dem Kaufpreis von 40 000 € liegende Darlehnsrückzahlung seitens der GmbH haben. Diese Möglichkeit zu nutzen ist nach Auffassung des FG „wirtschaftlich vernünftig“. Dass die Ehefrau die über den Kaufpreis hinausgehenden Zahlungen der GmbH auf die abgetretenen Forderungen steuerfrei erhielt, führe nicht zu einem Gestaltungsmissbrauch.

Hinweis:

Das FG Schleswig-Holstein hat explizit die Revision zugelassen, so dass mit Blick auf künftige Gestaltungen die Entscheidung des BFH abzuwarten ist (Aktenzeichen des BFH: VIII R 21/15).

c) Auffassung der Finanzverwaltung zu vGA im Zusammenhang mit Risikogeschäften

Der BFH hatte bereits mit seinen Urteilen v. 31.3.2004 (Aktenzeichen I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482) und v. 8.8.2001 (Aktenzeichen I R 106/99, BStBl II 2003, 487) entschieden, dass die Tätigkeit von Risikogeschäften (Wertpapiergeschäften) durch eine GmbH regelmäßig nicht die Annahme rechtfertige, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt. Die Gesellschaft sei grundsätzlich darin frei, solche Geschäfte und die damit verbundenen Chancen, zugleich aber auch Verlustgefahren wahrzunehmen. Anders als von der FinVerw in den BMF-Schreiben v. 19.12.1996 (BStBl I 1997, 112) und v. 20.5.2003 (BStBl I 2003, 333) vertreten, gelte dies auch dann, wenn der Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen aus den Risikogeschäften einerseits und dem eigentlichen Unternehmensgegenstand der GmbH andererseits ein allenfalls entfernter ist.

Mit seinem aktuellen Schreiben (BMF-Schreiben v. 14.12.2015, Aktenzeichen IV C 2 – S 2742/07/10004, BStBl I 2015, 1091) ist die FinVerw nun dieser Auffassung des BFH gefolgt

und hat verfügt, dass das BMF-Schreiben v. 20.5.2003 aufgehoben wird und die diesbezüglichen Regelungen im BMF-Schreiben v. 19.12.1996 nicht länger anzuwenden sind, soweit die Ausführungen den Grundsätzen der genannten BFH-Urteile entgegenstehen.

Hinweis:

Der BFH hatte in den beiden genannten Urteilen aus 2001 und 2004 ausdrücklich darauf abgestellt, dass Kapitalgesellschaften keine sog. außerbetriebliche Sphäre haben und daher z.B. auch Verluste aus Devisentermingeschäften bei einem Werkzeugmaschinenhändler Betriebsausgaben darstellen. Danach komme es auch nicht darauf an, ob die Durchführung der Geschäfte nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft völlig unüblich oder mit hohen Risiken verbunden ist. Eine vGA ist nach Auffassung des BFH nur in besonderen Ausnahmefällen anzunehmen, z.B. dann, wenn sich die Gesellschaft verpflichtet, zum einen Spekulationsverluste zu tragen, zum anderen Spekulationsgewinne aber an den Gesellschafter abzuführen.

28 Aufwendungen für die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft gegenüber Mandanten durch Gesellschafter-Geschäftsführer als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit

Mit Urteil v. 15.10.2015 (Aktenzeichen 3 K 472/14 E, www.stotax-first.de) hat das FG Münster die Frage bejaht, ob die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH gegenüber einem Mandanten der GmbH übernommen hat, zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Im konkreten Streitfall war der Stpfl. im Streitjahr 2012 zu 25 % an einer Steuerberatungs-GmbH beteiligt und bei dieser GmbH als Steuerberater tätig. Er bezog auf Grund seiner Anstellung als Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. In 2012 war er aus einer zu Gunsten eines Mandanten eingegangenen Bürgschaft in Anspruch genommen worden. Bei dieser Bürgschaft hatte es sich nach Darstellung des Stpfl. um eine mandatserhaltende Maßnahme gehandelt, die den Fortbestand des Unternehmens des Mandanten und damit auch die Honorarforderung der Steuerberatungs-GmbH habe sichern sollen.

Der Stpfl. begehrte die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Bürgschaftsinanspruchnahme als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Denn diese Aufwendungen seien als Aufwendungen anzusehen, die seine Einnahmen aus beruflicher Tätigkeit sichern und erhalten; sie seien nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung oder gar als privat veranlasste Aufwendungen zu qualifizieren.

Das FG Münster ist dieser Auffassung gefolgt und hat in seiner Begründung – Bezug nehmend auf die Rechtsprechung des BFH – ausgeführt,

- dass Aufwendungen, die mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang stehen, bei der Einkunftsart zu berücksichtigen sind, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung haben, und
- dass solche Aufwendungen der Einkunftsart zuzuordnen sind, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu anderen Einkünften verdrängt.

Der vorliegende Streitfall zeichne sich dadurch aus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht „seiner“ Gesellschaft eine finanzielle Stützungsmaßnahme gewährt, sondern die Bürgschaft für einen von ihm im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses als Steuerberater betreuten Mandanten übernommen hat. Daher scheidet nach Auffassung des FG der von der BFH-Rechtsprechung beschriebene Regelfall der Zuordnung der Aufwendungen zum Gesellschaftsverhältnis und damit zu etwaigen Einkünften gem. § 17 EStG (als nachträgliche Anschaffungskosten) aus.

Im Streitfall vorrangig sei vielmehr der Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Arbeitsverhältnis des Stpfl., schon weil ein Ausfall der Honorarforderung zu Lasten der von ihm als Teil seines Arbeitslohns bezogenen Tantieme gegangen wäre. Der Sichtweise der FinVerw, ein angestellter Steuerberater würde eine derartige Bürgschaft üblicherweise nicht übernehmen, widersprach das FG. Eine derartige Bürgschaftsübernahme gehöre in Einzelfällen zur Mandatsbetreuung im Rahmen einer umfassenden steuerrechtlichen und wirtschaftsberatenden Tätigkeit. Auch sei bei einem Fremdvergleich vielmehr auf einen freiberuflichen Rechtsanwalt abzustellen, bei dem die Inanspruchnahme aus einer zu Gunsten eines Mandanten übernommenen Bürgschaft zu Betriebsausgaben führen würde und nicht die Vermögensebene betreffe.

Handlungsempfehlung:

Das FG Münster hat explizit die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen, so dass die Entscheidung des BFH abzuwarten ist. In einschlägigen Praxisfällen sollte schon jetzt der entsprechende Werbungskostenabzug begehrt werden, und zwar auch für den vom BFH beschriebenen Regelfall, in dem die Bürgschaft für die „eigene“ GmbH übernommen wird.

29 Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden der GmbH (sog. Mittelvorsorgepflicht)

Mit Beschluss v. 11.11.2015 (Aktenzeichen VII B 74/15, www.stotax-first.de) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Geschäftsführerhaftung und zur sog. Mittelvorsorgepflicht bestätigt. Im konkreten Streitfall war der Geschäftsführer einer insolventen GmbH, die persönlich haftende Gesellschafterin und Geschäftsführerin einer GmbH & Co. KG war, als Haftungsschuldner für ausgefallene Umsatzsteuern in Anspruch genommen worden.

Die Vorinstanz hatte dazu entschieden, dass der Geschäftsführer zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen im November 2009 zumindest grob fahrlässig der Steuerentrichtungspflicht nicht nachgekommen sei, da zu dieser Zeit Rechnungen anderer Unternehmen noch zu ca. 70 % beglichen worden waren.

Der BFH hat die Beschwerde des Stpfl. gegen die Entscheidung des FG als unbegründet zurückgewiesen und ausgeführt,

- dass sich ein gesetzlicher Vertreter nach ständiger Rechtsprechung des BFH bereits vor Fälligkeit einer Steuer der Verletzung seiner Pflicht zur Bereithaltung von Mitteln schuldig machen kann und
- dass von dem gesetzlichen Vertreter zu verlangen ist, dass er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält. Diese Pflicht sei vom Eintritt der Fälligkeit der Steuern unabhängig.
- Soweit Steuerschulden durch Erteilung einer Einzugsermächtigung beglichen werden sollen, habe der Geschäftsführer einer GmbH i.Ü. dafür Sorge zu tragen, dass von der Einzugsermächtigung auch Gebrauch gemacht werden kann und dass das Konto eine Deckung aufweist.
- Wenn die Haftung auf Voranmeldungen beruht, die während der Amtszeit des Geschäftsführers abgegeben werden, könne dieser sich nicht darauf berufen, ihm sei weder Grund noch Höhe der Umsatzsteuerforderungen bekannt gewesen.

Hinweis:

Die Frage, ob eine Kapitalgesellschaft verpflichtet ist, Mittel für die Begleichung unbekannter Steuerschulden bereitzuhalten, hat der BFH explizit mit der Begründung offen gelassen, dass es bei der – im Streitfall zu beurteilenden – haftungsbegründenden Pflichtverletzung i.S.d. § 69 AO nicht um die steuerlichen Pflichten der vom Haftenden vertretenen Gesellschaft geht, sondern um die persönliche Pflicht des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft (der die im November 2009 fällig gewordenen Umsatzsteuern nicht entrichtet hat und dem insoweit in dem für die Haftung entscheidenden Zeitpunkt der Verletzung der ihm obliegenden Entrichtungspflicht die Höhe und der Grund der Forderung bekannt waren).

Mit freundlichen Grüßen