Aktuelle Informationen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltung für unsere Mandanten

„Steuern“ – 01/2017

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

1 Anhebung des Grundfreibetrags und des Kindergelds zum 1.1.2017
2 Erweiterung der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
3 Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge - Verlängerung der Anwendbarkeit bis zum 31.12.2018
4 Finanzverwaltung zum Sonderausgabenabzug für Beiträge zur Basiskrankenversicherung - Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten
5 Erbschaft- und Schenkungsteuer: Steuerbefreiung/Steuerverschonung für unentgeltliche Übertragung von Wohnimmobilien bzw. eines Familienheims
6 Erneuter Steuerklassenwechsel zur Erlangung eines höheren Elterngeldes unzulässig
7 Sonderausgabenabzug für vom Erben nachgezahlte Kirchensteuer

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2017
9 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten
10 Änderungen durch das Flexirentengesetz

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Bestätigung durch den Bundesfinanzhof: Umsatzsteuerliche Rechnungen können rückwirkend berichtigt werden
12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
13 Gesetz gegen Steuerbetrug an Registrierkassen tritt in Kraft
14 Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen: Ausübung und Widerruf des Wahlrechts
15 Außerordentliche Einkünfte aus einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit: keine Tarifbegünstigung bei Teilzahlungen

Für Personengesellschaften

16 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: aktualisiertes Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Bundesfinanzhof zur Fondsbeteiligung an „Schrottimmobilien“: Rückabwicklung im Umfang von Entschädigungszahlungen nicht steuerbar
18 Verlust aus dem Verzicht auf ein Privatdarlehen kann steuerlich nicht geltend gemacht werden

Für Hauseigentümer

19 Erneuerung einer Einbauküche im Mietobjekt: Aufwendungen nicht sofort abziehbar

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Neuerungen zum sog. Mantelkauf: Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung verabschiedet
21 Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG bei ausschließlich auf Anteilsveräußerungen ausgerichtetem Geschäftsbetrieb (Beteiligungsgesellschaften)
22 Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG - Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten
23 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Auslandreisekosten und Hinweise zu Kundenveranstaltungen und Betriebsveranstaltungen

24 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
25 Verpflegungskosten
26 Übernachtungskosten
27 Allgemeines
28 Repräsentations-/Kundenveranstaltungen: Wann droht die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs?
29 Betriebsveranstaltungen
30 Feiern des Arbeitnehmers im betrieblichen Umfeld: Werbungskostenabzug?

Für alle Steuerpflichtigen

1 Anhebung des Grundfreibetrags und des Kindergelds zum 1.1.2017

Beschlossen wurden die Anhebung des Kindergelds und die Anpassung des Einkommensteuertarifs ab dem 1.1.2017:

– Der **Kinderfreibetrag** steigt von bisher 4 608 € um 108 € auf 4 716 € und ab dem 1.1.2018 um weitere 72 € auf 4 788 €. Das monatliche Kindergeld wird 2017 um jeweils 2 € in den Jahren 2017 und 2018 angehoben. Der Kinderzuschlag steigt zum 1.1.2017 um monatlich 10 € von 160 € auf 170 € je Kind.

– Der steuerliche **Grundfreibetrag** wird zum 1.1.2017 von bisher 8 652 € um 168 € auf 8 820 € und ab 1.1.2018 um weitere 180 € auf 9 000 € angehoben.

– Weiterhin wird der **Tarifverlauf** leicht nach rechts verschoben. Mit dieser Maßnahme wird die durch die Inflationsrate der Jahre 2014 und 2015 entstandene sog. kalte Progression ausgeglichen.

Hinweis:

Die Entlastungen greifen bereits beim Lohnsteuerabzug für Januar 2017.

2 Erweiterung der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Die Finanzverwaltung hat das Anwendungsschreiben zur Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen mit Schreiben vom 9.11.2016 (Aktenzeichen IV C 8 – S 2296-b/07/10003 :008) an die aktuelle, für den Stpfl. vorteilhafte Rechtsprechung angepasst. Herauszustellen sind folgende Punkte:

– Der Begriff „im Haushalt“ kann auch das angrenzende Grundstück sowie den angrenzenden öffentlichen Grund umfassen, sofern die haushaltsnahe Dienstleistung oder die Handwerkerleistung dem eigenen Grundstück dienen. Somit können z.B. Lohnkosten für den Winterdienst auf öffentlichen Gehwegen vor dem eigenen Grundstück als haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt werden.

– Auch Hausanschlusskosten an die Ver- und Entsorgungsnetze können, soweit sie auf Arbeitskosten entfallen, im Rahmen der Steuerermäßigung begünstigt sein.

– Die Prüfung der ordnungsgemäßen Funktion einer Anlage ist ebenso eine Handwerkerleistung, wie die Beseitigung eines bereits eingetretenen Schadens oder Maßnahmen zur vorbeugenden Schadensabwehr. Somit sind künftig z.B. die Dichtheitsprüfungen von Abwasserleitungen, Kontrollmaßnahmen des TÜVs bei Fahrstühlen oder auch die Kontrolle von Blitzschutzanlagen steuerlich begünstigt.

Hinweis:

Nicht begünstigt sind dagegen reine Gutachtertätigkeiten. Weder zu den haushaltsnahen Dienstleistungen noch zu den Handwerkerleistungen gehören somit z.B. Tätigkeiten, die der Wertermittlung dienen, die Erstellung eines Energiepasses oder Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer Finanzierung (z.B. zur Erlangung einer KfW-Förderung).

– Für ein mit der Betreuungspauschale abgegoltenes Notrufsystem, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt, kann ebenfalls die Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden.

– Kosten für die Betreuung des Haustieres sind begünstigt, da Tätigkeiten wie Füttern, Fellpflege, Ausführen und sonstige Beschäftigung des Tieres als haushaltsnahe Dienstleistungen anerkannt werden können. Mit Ausnahme des Ausführens gilt dies jedoch nur, wenn die Betreuung im Haushalt bzw. auf dem Grundstück erfolgt.

Bei Handwerkerleistungen sind generell nur die Arbeitskosten begünstigt. Der Anteil der Arbeitskosten muss grundsätzlich anhand der Angaben in der Rechnung gesondert ermittelt werden

können. Auch eine prozentuale Aufteilung des Rechnungsbetrags in Arbeitskosten und Materialkosten durch den Rechnungsaussteller ist zulässig. Eine Schätzung des Anteils der Arbeitskosten durch den Stpfl. soll nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht zulässig sein. Zur Aufteilung der Aufwendungen bei Wohnungseigentümergemeinschaften genügt eine Jahresbescheinigung des Grundstücksverwalters. Entsprechendes gilt für die Nebenkostenabrechnung der Mieter.

Hinweis:

Diese positiven Entwicklungen können grds. in allen noch offenen Veranlagungen berücksichtigt werden.

3 Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge – Verlängerung der Anwendbarkeit bis zum 31.12.2018

Mit Schreiben vom 22.9.2015 hatte die Finanzverwaltung verschiedene Maßnahmen zur steuerlichen Förderung des Engagements bei der Hilfe für Flüchtlinge getroffen. Die gewährten Erleichterungen galten danach für die Maßnahmen, die bis 31.12.2016 durchgeführt wurden. Mit Schreiben vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0015 :015) wurde nun der Anwendungsbereich über den 31.12.2016 hinaus auf alle Maßnahmen erweitert, die **bis zum 31.12.2018** durchgeführt werden.

Insoweit gelten also insbesondere folgende Vereinfachungsregelungen weiter:

- **Vereinfachter Zuwendungsnachweis**: Für alle Sonderkonten, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege einschließlich ihrer Mitgliedsorganisationen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge eingerichtet wurden, gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der vereinfachte Zuwendungsnachweis. Als Spendennachweis reicht damit der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) eines Kreditinstituts oder der Ausdruck am PC beim Online-Banking. Dies gilt auch, soweit bis zur Errichtung eines Sonderkontos Zuwendungen auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger geleistet wurden.
- **Nicht steuerbegünstigte Spendensammler**: Haben nicht steuerbegünstigte Spendensammler Spendenkonten zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge eingerichtet und zu Spenden aufgerufen, sind diese Zuwendungen steuerlich abziehbar, wenn das Spendenkonto als Treuhandkonto geführt wird und die Zuwendungen anschließend entweder an eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weitergeleitet werden. Zur Erstellung von Zuwendungsbestätigungen muss dem Zuwendungsempfänger eine Liste mit den einzelnen Spendern und dem jeweiligen Anteil an der Spendensumme übergeben werden. In Ausnahmefällen ist auch der vereinfachte Spendennachweis möglich.
- **Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge**: Einer gemeinnützigen Körperschaft ist es grundsätzlich nicht erlaubt, Mittel für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, die sie nach ihrer Satzung nicht fördert. Problematisch wird es, wenn eine gemeinnützige Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine der hier in Betracht kommenden Zwecke – so insbesondere für mildtätige Zwecke oder für die Flüchtlingshilfe – verfolgt (z.B. Sportverein, Musikverein, Kleingartenverein oder Brauchtumsverein), zu Spenden für die Flüchtlingshilfe aufruft. Unschädlich ist dies, wenn sie Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Förderung der Flüchtlingshilfe erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung für den angegebenen Zweck verwendet. Es reicht aus, wenn die Spenden entweder an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die z.B. gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Flüchtlingshilfe weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muss entsprechende Zuwendungen, die sie für die Hilfe für Flüchtlinge erhält und verwendet, bescheinigen.

  Hinweis:

  Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

– **Maßnahmen steuerbegünstigter Körperschaften zur Unterstützung von Flüchtlingen**: Neben der Verwendung der eingeforderten Spendenmittel ist es ausnahmsweise auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen einsetzt. Auch eine Weiterleitung vorhandener Mittel an andere steuerbegünstigte Körperschaften, die z.B. mildtätige, im unmittelbaren Zusammenhang mit der Unterstützung von Flüchtlingen stehende Zwecke verfolgen, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zu diesem Zweck ist unschädlich.

– **Zuwendung als Sponsoring-Maßnahme**: Unterstützt ein Unternehmen Hilfen für Flüchtlinge im Rahmen eines Sponsorings, so sind diese Ausgaben steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Im Gegensatz zu einer Spende erhält bei einer Sponsoring-Maßnahme der Unternehmer eine Gegenleistung, welche z.B. darin bestehen kann, dass der Sponsor öffentlichkeitswirksam in der Berichterstattung über die Maßnahme oder auf Plakaten und Hinweisen ausdrücklich genannt wird und damit ein werbewirksamer Effekt verbunden ist.

– **Arbeitslohnspende**: Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung, unterliegen diese Lohnanteile nicht der Lohnsteuer, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsauflage erfüllt und dies dokumentiert. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erklärt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Um eine Doppelberücksichtigung zu verhindern, dürfen die steuerfrei belassenen Lohnanteile im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers nicht zusätzlich als Spende berücksichtigt werden.

Handlungsempfehlung:

Ungeachtet der umfangreichen Erleichterungen sollten die Voraussetzungen und die Dokumentationspflichten im Einzelfall sorgfältig beachtet werden. Insoweit ist also eine entsprechende Dokumentation erforderlich.

4 Finanzverwaltung zum Sonderausgabenabzug für Beiträge zur Basiskrankenversicherung – Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 1.6.2016 (Aktenzeichen X R 17/15) zur Frage Stellung genommen, ob Bonusleistungen einer gesetzlichen Krankenversicherung zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens den Betrag der als Sonderausgaben abzugsfähigen Krankenversicherungsbeiträge mindern können. Im Streitfall erfolgte keine Anrechnung, der Sonderausgabenabzug wurde also nicht gekürzt. Das Bundesfinanzministerium teilt nun mit Schreiben vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2221/12/10008 :008) mit, dass – entgegen der bisherigen Auffassung – die Ansicht des Bundesfinanzhofs über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden ist. Es ist jedoch zu differenzieren:

– Werden von der gesetzlichen Krankenversicherung im Rahmen eines Bonusprogramms zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens Kosten für Gesundheitsmaßnahmen erstattet, die nicht im regulären Versicherungsumfang enthalten und damit von den Versicherten vorab privat finanziert worden sind, handelt es sich bei dieser Kostenerstattung um eine Leistung der Krankenkasse und nicht um eine Beitragsrückerstattung. Die als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge sind daher nicht um den Betrag der Kostenerstattung zu mindern.

– Anders ist dies dagegen bei Programmen, die lediglich die Durchführung bestimmter Gesundheitsmaßnahmen oder ein bestimmtes Handeln der Versicherten als Voraussetzung für eine Bonusleistung vorsehen, selbst wenn diese Maßnahmen mit Aufwand beim Versicherten verbunden sind. In diesem Fall sieht die Finanzverwaltung (wie bislang auch) eine Beitragsrückerstattung, so dass der als Sonderausgaben abziehbare Betrag der Krankenversicherungsbeiträge zu mindern ist.

Hinweis:

Somit ist das jeweilige Programm der Krankenkasse zu beurteilen.

5 Erbschaft- und Schenkungsteuer: Steuerbefreiung/Steuerverschonung für unentgeltliche Übertragung von Wohnimmobilien bzw. eines Familienheims

Die Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer begünstigt. Die Übertragung eines eigengenutzten Familienheims im Erbfall kann sogar vollständig von der Besteuerung freigestellt sein. Wesentliche Voraussetzungen sind, dass der Erblasser die Wohnung oder das Haus bis zum Tod selbst bewohnt hat und der Erwerber diese unverzüglich (i.d.R. innerhalb der ersten sechs Monate) ebenfalls zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Danach ist es erforderlich, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Der Erwerber muss dort den Mittelpunkt seines Lebensinteresses haben. Begünstigte Erwerber sind ebenfalls Kinder des Erblassers und Kinder verstorbener Kinder.Allerdings legt die Rechtsprechung diese Begünstigungsnorm eng aus, wie aktuelle Urteile zeigen:

– Mit Urteil vom 5.10.2016 (Aktenzeichen II R 32/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Erwerb von Wohneigentum von Todes wegen durch ein Kind nicht steuerbefreit ist, wenn das Kind die Wohnung nicht selbst nutzt, sondern unentgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlässt. Das gilt auch bei einer unentgeltlichen Überlassung an nahe Angehörige; beides gilt nicht als Selbstnutzung. Zwingend ist vielmehr eine Selbstnutzung durch den Erwerber.

– Für die Steuerbefreiung des durch den Ehegatten erworbenen Familienheims ist es schädlich, wenn innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb das Eigentum am Familienheim auf die Tochter übertragen wird. Zu diesem Ergebnis kommt das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 28.9.2016 (Aktenzeichen 3 K 3757/15 Erb) auch dann, wenn die Eigentumsübertragung unter Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchsrechts erfolgt und somit der Ehegatte das Familienheim trotz der Eigentumsübertragung weiterhin zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Zwar wurde die Immobilie auch nach der Eigentumsübertragung unverändert durch die Stpfl. für eigene Wohnzwecke genutzt, jedoch sieht das Finanzgericht infolge der Eigentumsübertragung einen Verstoß gegen die Behaltensregelung. Insoweit gilt eine zehnjährige Bindungsfrist.

  Hinweis:

  Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen II R 38/16 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Aus dem Gesetz geht nicht unmittelbar hervor, dass der selbstnutzende Erbe zwingend über die Zehnjahresfrist hinaus Eigentümer des Grundvermögens sein muss. Es bestimmt lediglich, dass die Steuerbefreiung rückwirkend wegfällt, wenn das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. In der Praxis ist bei solchen Gestaltungen jedoch Vorsicht geboten.

– Das Finanzgericht Münster geht in seinem Urteil vom 28.9.2016 (Aktenzeichen 3 K 3793/15 Erb) auf die Frage ein, unter welchen Voraussetzungen ein Familienheim, das ein Kind des Erblassers erworben hat, noch unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken des erwerbenden Kindes bestimmt ist. Wie bereits vom Bundesfinanzhof entschieden, ist von der Unverzüglichkeit jedenfalls bei einem Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall auszugehen. Ein längerer Zeitraum kann unschädlich sein, wenn die Gründe der Verzögerung nicht dem Erwerber anzulasten sind. Hierunter fällt, wenn sich – wie im Streitfall – wegen der Klärung der Eigentümerposition die Eigentumsumschreibung im Grundbuch deutlich verzögert.

Handlungsempfehlung:

Die Begünstigung bei der Übertragung von vermietetem Wohneigentum und die Freistellung bei der Übertragung eines Familienheims können zu deutlichen steuerlichen Entlastungen führen. Allerdings sind diese Privilegien an enge Voraussetzungen geknüpft. Im Einzelfall ist dringend anzuraten, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen, um ggf. bestehende Gestaltungsmöglichkeiten auszuschöpfen bzw. die Gestaltungsgrenzen zu beachten.

6 Erneuter Steuerklassenwechsel zur Erlangung eines höheren Elterngeldes unzulässig

Da sich das Elterngeld nach dem Nettoentgelt berechnet, ist es von Bedeutung, welche Steuerklasse vor Inanspruchnahme des Elterngelds beim Lohnsteuerabzug angewendet wurde. Daher

erfolgt oftmals vor Geltendmachung des Elterngelds ein Wechsel der Steuerklasse, wobei dem Elterngeld beanspruchenden Elternteil – unabhängig von den Einkommensverhältnissen – regelmäßig die günstigere Lohnsteuerklasse III zugeordnet wird. Dem sind allerdings Grenzen gesetzt, wie das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.10.2016 (Aktenzeichen 3 K 887/16) zeigt.

Das Gericht hat entschieden, dass Ehegatten keinen Anspruch auf einen erneuten Steuerklassenwechsel innerhalb eines Kalenderjahres haben, um ein höheres Elterngeld zu erlangen. Die Stpfl. hatten im Streitfall im Januar einen Antrag auf Steuerklasse III/V (Ehemann/Ehefrau) gestellt, dem auch stattgegeben wurde. Kurz darauf wurde die Ehefrau schwanger. Daraufhin beantragten die Stpfl. im April für die Ehefrau Steuerklasse III und für den Ehemann Steuerklasse V. Dies hätte zur Folge gehabt, dass das Elterngeld monatlich 300 € mehr betragen hätte. Das Finanzamt lehnte den erneuten Steuerklassenwechsel unter Berufung auf die gesetzliche Regelung, wonach ein Steuerklassenwechsel nur einmal jährlich zulässig sei, ab. Das Finanzgericht hat die Entscheidung bestätigt, da es nicht Aufgabe des Einkommensteuerrechts sei, optimale Bedingungen für den Elterngeldbezug zu schaffen.

Handlungsempfehlung:

Die Entscheidung des Finanzgerichts zeigt, dass die Beantragung eines Steuerklassenwechsels wohl überlegt erfolgen sollte.

7 Sonderausgabenabzug für vom Erben nachgezahlte Kirchensteuer

Klargestellt wurde vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.7.2016 (Aktenzeichen X R 43/13), dass Zahlungen auf offene Kirchensteuern des Erblassers durch den Erben bei diesem im Jahr der Zahlung als Sonderausgabe abziehbar sind.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollten Erben als Gesamtrechtsnachfolger die von ihnen getragenen Kirchensteuern des Erblassers als Sonderausgabe geltend machen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2017

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt seit dem 1.1.2014 auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die Finanzverwaltung, dass es sich um ein „Belohnungsessen“ und nicht um eine „übliche“ Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt seit 2014 der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

Die **Sachbezugswerte** betragen für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2017 gewährt werden:

– für ein **Mittag- oder Abendessen 3,17 €** (2016: 3,10 €) und

– für ein **Frühstück 1,70 €** (2016: 1,67 €).

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2017 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

9 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Das Bundesfinanzministerium teilte mit Schreiben vom 18.10.2016 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/16/10005) mit, dass die maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen wie folgt geändert werden.

	ab 1.3.2016	**ab 1.2.2017**
Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs	1 882 €	1 926 €
Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt		
a) für Verheiratete und Lebenspartner bei Beendigung des Umzugs	1 493 €	1 528 €
b) für Ledige bei Beendigung des Umzugs	746 €	764 €
Der Pauschbetrag erhöht sich für jede im Bundesumzugskostengesetz (BUKG) bezeichnete weitere Person mit Ausnahme des Ehegatten um	329 €	337 €

Hinweis:

Anstelle der genannten Pauschalbeträge nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

10 Änderungen durch das Flexirentengesetz

a) Minijobs

Mit dem sog. Flexirentengesetz und der damit verbundenen Möglichkeit des Renteneintritts vor Erreichen der Regelaltersgrenze stellen sich auch Änderungen im Bereich der Minijobs ein. Bisher sind Bezieher einer Vollrente wegen Alters in einer Beschäftigung selbst dann rentenversicherungsfrei, wenn sie die Regelaltersgrenze noch nicht erreicht haben. Zukünftig sind Altersvollrentner, die einer Beschäftigung nachgehen, nicht mehr automatisch rentenversicherungsfrei, sondern erst nach Erreichen der Regelaltersgrenze. Bis zu diesem Zeitpunkt unterliegen sie der Rentenversicherungspflicht. Dies gilt auch für 450 €-Minijobs. Möglich bleibt aber weiterhin die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht auf Antrag.

Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

– Altersvollrentner nach Erreichen der Regelaltersgrenze:

  450 € -Minijobber, die eine Altersvollrente beziehen, sind nach Erreichen der Regelaltersgrenze rentenversicherungsfrei. Spätestens zu diesem Zeitpunkt endet die Rentenversicherungspflicht kraft Gesetzes. Insoweit tritt durch das Flexirentengesetz keine Änderung ein.

  Hinweis:

  Die Regelaltersgrenze wird zwischen 2012 und 2029 schrittweise von 65 Jahren auf 67 Jahre angehoben. Maßgeblich für die Beitragsberechnung ist die persönliche Regelaltersgrenze des Arbeitnehmers. Für Jahrgänge bis 1946 wird die Regelaltersgrenze mit Vollendung des 65. Lebensjahr erreicht.

– 450 €-Minijob beginnt erst 2017:

  Der Altersvollrentner ist in dem 450 €-Minijob bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze rentenversicherungspflichtig. Wie jeder andere Minijobber kann er sich aber von der Rentenversicherungspflicht befreien lassen.

– 450 €-Minijob neben Altersvollrente bereits in 2016:

  Bezieher einer Altersvollrente – unabhängig davon, ob vor oder nach Erreichen der Regelaltersgrenze –, die über den 31.12.2016 hinaus einen 450 €-Minijob ausüben, bleiben in dieser

Beschäftigung rentenversicherungsfrei. Der Arbeitgeber zahlt bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze weiterhin den Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung i.H.v. 15 %; dementsprechend verbleibt es bei der Beitragsgruppe „5“.

– 450 €-Minijob neben Altersvollrente bereits in 2016 und Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit:

  Wurde schriftlich gegenüber dem Arbeitgeber auf die Rentenversicherungsfreiheit verzichtet, so tritt auch insoweit durch das Flexirentengesetz keine Änderung ein. Der zu zahlende Rentenversicherungsbeitrag beträgt 18,7 %. Der Arbeitgeber behält den Eigenanteil des Arbeitnehmers von 3,7 % vom Arbeitsentgelt ein und führt ihn zusammen mit seinem Pauschalbeitrag von 15 % an die Minijob-Zentrale ab. Der Verzicht kann für diese Beschäftigung grundsätzlich jederzeit erklärt werden, also auch z.B. in 2017. Der Verzicht ist der Minijob-Zentrale im Meldeverfahren anzuzeigen und zwar erfolgt erstens eine Abmeldung der Beitragsgruppe RV „5“ mit Abgabegrund „32“ und zweitens eine Anmeldung der Beitragsgruppe RV „1“ mit Abgabegrund „12“.

  Hinweis:

  Ein Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit ist nicht möglich, wenn der Arbeitnehmer in dem 450 €-Minijob bereits die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht beantragt hat. Diese Entscheidung kann für die Dauer des Minijobs nicht rückgängig gemacht werden.

Handlungsempfehlung:

Die Erklärung des Verzichts auf die Rentenversicherungsfreiheit und der Antrag auf Befreiung von der Rentenversicherungspflicht sind zu den Entgeltunterlagen zu nehmen. Anhand dieser Unterlagen erfolgt später durch den Betriebsprüfdienst der Rentenversicherung die Überprüfung der rentenversicherungsrechtlichen Behandlung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber.

b) Sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse

Bei Beschäftigungsverhältnissen, die nicht als 450 €-Minijob einzustufen sind, treten folgende Änderungen ein:

– Rentenversicherungspflicht für Vollrentner bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze:

  Bisher sind Bezieher einer Vollrente wegen Alters in einer Beschäftigung selbst dann rentenversicherungsfrei, wenn sie die Regelaltersgrenze noch nicht erreicht haben. In diesem Fall zahlt lediglich der Arbeitgeber seinen Beitragsanteil. Ab dem 1.1.2017 bleiben Bezieher einer Vollrente wegen Alters, die nach den allgemeinen Vorschriften versicherungspflichtig sind, bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze rentenversicherungspflichtig (RV-Beitragsgruppenschlüssel 1).

– Aktivierung der Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung für beschäftigte Vollrentner:

  Bisher rentenversicherungsfrei beschäftigte Bezieher einer Vollrente wegen Alters, für die der Arbeitgeber seinen Arbeitgeberanteil zahlt (RV-Beitragsgruppenschlüssel 3), können ab dem 1.1.2017 durch eine Erklärung gegenüber dem Arbeitgeber für die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses auf die Rentenversicherungsfreiheit verzichten und versicherungspflichtig werden (RV-Beitragsgruppenschlüssel 1). Damit wird erreicht, dass sich (neben dem eigenen Beitragsanteil) der bisher wirkungslos gebliebene Arbeitgeberanteil rentensteigernd auswirkt.

  Handlungsempfehlung:

  Die gegenüber dem Arbeitgeber abzugebende Erklärung sollte schriftlich erfolgen und zu den Entgeltunterlagen genommen werden.

– Befristete Abschaffung des Arbeitgeberbeitrags zur Arbeitslosenversicherung:

  Arbeitnehmer sind ab dem Erreichen der Regelaltersgrenze arbeitslosenversicherungsfrei. Bislang zahlt auch in diesem Fall der Arbeitgeber seinen Beitragsanteil (ALV-Beitragsgruppenschlüssel 2). Dies ändert sich ab dem 1.1.2017: Damit die Beschäftigung von älteren Arbeitnehmern attraktiver wird, entfällt befristet für den Zeitraum vom 1.1.2017 bis zum 31.12.2021 der Arbeitgeberbeitrag zur Arbeitslosenversicherung (ALV-Beitragsgruppenschlüssel 0).

11 Bestätigung durch den Bundesfinanzhof: Umsatzsteuerliche Rechnungen können rückwirkend berichtigt werden

Mit Urteil vom 15.9.2016 (Rechtssache C-518/14 – Senatex) hatte der Europäische Gerichtshof entschieden, dass eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurückwirkt. Der Europäische Gerichtshof missbilligt zudem das pauschale Entstehen von Nachzahlungszinsen. Der Bundesfinanzhof hat sich nun mit dem Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen V R 26/15) entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung dieser Ansicht des Europäischen Gerichtshofs angeschlossen. Damit der Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt, muss das Ausgangsdokument allerdings über bestimmte Mindestangaben verfügen, die im Streitfall vorlagen. Die Berichtigung kann zudem bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erfolgen.

Diese Entscheidung ist von großer Bedeutung für die Fälle, in denen Eingangsrechnungen eines Unternehmers **formale Rechnungsmängel** aufweisen. In diesen Fällen waren nach bisherigem Verständnis bei späteren Beanstandungen – selbst im Fall einer Rechnungsberichtigung – Steuernachzahlungen für das Jahr des ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu leisten. Die Steuernachzahlung war zudem im Rahmen der sog. Vollverzinsung mit 6 % jährlich zu verzinsen. Ein Vorsteuerabzug kam erst zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung bzw. -ergänzung in Betracht. Nach der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wirkt eine Rechnungsberichtigung zurück, so dass der ursprünglich in Anspruch genommene Vorsteuerabzug erhalten bleibt.

In dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Streitfall hatte die Stpfl. den Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines Rechtsanwalts in Anspruch genommen, die nur auf einen nicht näher bezeichneten „Beratervertrag“ Bezug nahmen. Weitere Rechnungen hatte ihr eine Unternehmensberatung ohne weitere Erläuterung für „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ und „zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung“ erteilt. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den in den Streitjahren 2005 bis 2007 erteilten Rechnungen. Es ging davon aus, dass die Rechnungen keine ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung enthielten. Dagegen erhob die Stpfl. Klage und legte während des Klageverfahrens im Jahr 2013 berichtigte Rechnungen vor, die die Leistungen ordnungsgemäß beschrieben. Das Finanzgericht wies die Klage gleichwohl ab, da nach seiner Auffassung die berichtigten Rechnungen einen Vorsteuerabzug erst in 2013 bewirken konnten und nicht auf die erstmalige Rechnungserteilung in den Streitjahren zurückwirkten. Diese Sichtweise lehnte der Bundesfinanzhof nun ab und sprach sich für eine Rückwirkung aus.

Allerdings gilt insoweit eine wichtige Einschränkung: Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung setzt voraus, dass überhaupt eine **berichtigungsfähige Rechnung** vorgelegen hat. Eine berichtigungsfähige Rechnung liegt nach der Entscheidung des Gerichts jedenfalls dann vor, wenn das Dokument Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert auszuweisenden Umsatzsteuer enthält. Hierfür reicht es aus, dass sie diesbezügliche Angaben enthält und diese nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Bezogen auf den Streitfall führt das Gericht aus, dass es mit Blick auf die Leistungsbeschreibung genügt, dass die Rechnung unter dem Briefkopf eines Rechtsanwalts erteilt wird und auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nimmt oder dass sie über „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ oder „betriebswirtschaftliche Beratung“ ausgestellt ist.

Handlungsempfehlung:

Diese Rechtsprechung dürfte auf alle offenen Fälle entsprechende Anwendung finden. Eine Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil steht aber noch aus.

Allerdings sollte diese Entwicklung nicht dazu führen, dass eine diesbezügliche Rechnungseingangsprüfung entfällt. Nach wie vor sollten Eingangsrechnungen sorgfältig hinsichtlich der formalen umsatzsteuerlichen Anforderungen geprüft und ggf. berichtigte Rechnungen bzw. Rechnungsergänzungen angefordert werden.

12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich sind. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

– Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.

– Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

– Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 15.12.2016 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/13/10001-04, DOK 2016/1117267) die für das Jahr 2017 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die folgenden Werte für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen:

Gewerbezweig	**Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer**		
	7 % USt	**19 % USt**	**insgesamt**
Bäckerei	1 142 €	381 €	1 523 €
Fleischerei	835 €	811 €	1 646 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 056 €	1 019 €	2 075 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 584 €	1 658 €	3 242 €
Getränkeeinzelhandel	99 €	283 €	382 €
Café und Konditorei	1 106 €	602 €	1 708 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	553 €	74 €	627 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 069 €	639 €	1 708 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	258 €	221 €	479 €

Handlungsempfehlung:

Teilweise sind die Werte gegenüber 2016 deutlich abgesenkt worden. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2017 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. der Buchungsbetrag den Änderungen anzupassen.

13 Gesetz gegen Steuerbetrug an Registrierkassen tritt in Kraft

In Kraft getreten ist das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen. Das Gesetz sieht die Umstellung von elektronischen Registrierkassen auf ein fälschungssi-

cheres System vor. Die Aufzeichnungssysteme müssen ab 2020 durch eine zertifizierte Sicherheitseinrichtung geschützt werden, so dass eine Löschung von Umsätzen nicht mehr möglich ist. Die technischen Anforderungen definiert und zertifiziert das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik.

Außerdem wird ab dem 1.1.2020 eine Pflicht zur Ausgabe von Quittungen an die Kunden eingeführt. Aus Gründen der Praktikabilität und Zumutbarkeit können sich jedoch Unternehmen, die Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkaufen, von der Belegausgabepflicht befreien lassen.

Zusätzlich zu den schon vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle wird ab 2018 die Möglichkeit der Kassen-Nachschau eingeführt. Dabei handelt es sich um unangemeldete Kassenkontrollen durch die Steuerbehörden, um möglichen Steuerbetrug zeitnah aufklären zu können.

Handlungsempfehlung:

Die neuen Regeln gelten für alle elektronischen Kassensysteme. Allerdings gilt eine Umstellungsfrist bis Ende 2019 (teilweise bis Ende 2022). Die geforderten technischen Sicherheitseinrichtungen müssen noch entwickelt werden. In der Übergangszeit sollten nur solche Kassensysteme neu erworben werden, bei denen der Hersteller eine spätere Nachrüstung der technischen Sicherheitseinrichtungen zusagt.

Bis zum Auslaufen der Übergangsfrist gelten also im Grundsatz noch die bisherigen Regeln fort. Insofern sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten, wie jüngst die Oberfinanzdirektion Karlsruhe in einem Merkblatt vom 31.10.2016 zum Thema „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“ herausstellt:

– Werden zur Erfassung der Kasseneinnahmen in der Buchführung „vorgelagerte Systeme“ wie Registrierkassen, PC-Kassensysteme, Taxameter etc. eingesetzt, so unterliegen diese Systeme als Teil der Buchführung denselben Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten wie Buchführungssysteme.
– Beim Einsatz von elektronischen Kassen sind grundsätzlich alle Einnahmen und Ausgaben einzeln aufzuzeichnen. Insbesondere müssen die Einzeldaten, die durch die Nutzung der Kasse entstehen, während der Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden.
– Neben den Journaldaten sind u.a. auch die Auswertungs-, Programmier-, Stammdatenänderungsdaten sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen aufzubewahren.
– Diese zehnjährige Aufbewahrung gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems. Auch hier sind die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten des Altsystems zu sichern.

Bei dem Einsatz einer sog. „offenen Ladenkasse“ gilt:

– Auch bei Einsatz einer offenen Ladenkasse gilt prinzipiell eine Verpflichtung zur Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalls. Zu erfassen sind Inhalt des Geschäfts sowie Name, Firma und Adresse der Vertragspartnerin/des Vertragspartners.
– Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung muss nur dann nicht erfüllt werden, soweit nachweislich Waren von geringem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden. In diesem Fall müssen die Bareinnahmen anhand eines sogenannten Kassenberichts nachgewiesen werden, in dem sie täglich mit dem Anfangs- und Endbestand der Kasse abgestimmt werden. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld – unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z.B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, Wechselgeld, Portokasse etc.) – täglich zu zählen. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen sowie um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, so dass sich im Ergebnis die Tageseinnahmen ergeben. Die Zählung ist durch ein Zählprotokoll zu dokumentieren.

Zu beachten ist, dass der Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung ein Datenzugriff auf die digitalen, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten ermöglicht werden muss. Hierbei kann im Rahmen des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs Einsicht am Kassensystem vorgenommen oder eine Datenträgerüberlassung verlangt werden. Es ist daher

sicherzustellen, dass die Einzeldaten mit allen Strukturinformationen in der Kasse nicht nur gespeichert, sondern auch exportiert und in einem für das Finanzamt lesbaren Format zur Verfügung gestellt werden können.

14 Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen: Ausübung und Widerruf des Wahlrechts

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder auch Geschäftspartner unterliegen bei diesen – soweit es sich nicht um bloße Annehmlichkeiten handelt – der Besteuerung. Derartige Sachzuwendungen können vom zuwendenden Unternehmer mit einem Pauschalsatz von 30 % der Sachzuwendungen (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert werden. Damit ist die Besteuerung bei den Empfängern abgegolten. Hinsichtlich der Interessenlagen und der Bedeutung dieses Wahlrechts zur Pauschalbesteuerung ist zu unterscheiden:

– Werden Sachzuwendungen an Arbeitnehmer geleistet, möchte der Arbeitgeber regelmäßig nicht, dass für den Arbeitnehmer eine steuerliche Zusatzbelastung entsteht. Soweit im Einzelfall nicht eine Pauschalbesteuerung in Frage kommt, müsste der Arbeitgeber die anfallende individuelle Lohnsteuer übernehmen – sog. Nettolohnversteuerung, was zu einer hohen Belastung führt, da die Übernahme der Steuer wiederum ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil ist. In diesem Fall kann die Pauschalbesteuerung mit 30 % eine sinnvolle Alternative sein.

– Bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner, wie z.B. die Einladung zu Sport- oder Kulturveranstaltungen oder Sachgeschenke, wird eine Besteuerung – soweit die Sachzuwendung im Einzelfall steuerpflichtig ist – auf Seiten des Empfängers vielfach nicht vorgenommen und der zuwendende Unternehmer wird die Herausgabe der Namen der Empfänger gegenüber der Finanzverwaltung zwecks Überprüfung im Hinblick auf deren individuelle Besteuerung vermeiden wollen. Dies gelingt dem leistenden Unternehmer dann, wenn dieser die Sachzuwendungen pauschal der Einkommensteuer unterwirft und damit die Besteuerung für die Empfänger übernimmt. Allerdings ist hinsichtlich der Belastungswirkung zu beachten, dass es sich bei den Sachzuwendungen regelmäßig um Geschenke im steuerlichen Sinne handelt, was zur Folge hat, dass die Pauschalsteuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 15.6.2016 (Aktenzeichen VI R 54/15) wichtige Fragen zur Ausübung des Wahlrechts zur Pauschalierung entschieden:

– Die Pauschalierungswahlrechte für Nicht-Arbeitnehmer (Geschäftsfreunde) einerseits und Arbeitnehmer andererseits können unabhängig voneinander ausgeübt werden. Sie sind aber jeweils einheitlich für sämtliche Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer einerseits und an eigene Arbeitnehmer andererseits wahrzunehmen.

– Ausgeübt werden die Pauschalierungsmöglichkeiten durch Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung.

– Die eingeräumten Pauschalierungswahlrechte sind widerruflich. Der Widerruf ist durch Abgabe einer geänderten Pauschsteueranmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt zu erklären.

Der Bundesfinanzhof hat damit die herrschende Auffassung im Fachschrifttum bestätigt. Insbesondere die Widerruflichkeit des Wahlrechts schränkt die Risiken für den Stpfl. ein.

Hinweis:

Im Falle eines Widerrufs ändern sich allerdings auch die Besteuerungsfolgen für den Zuwendungsempfänger. Einem Spannungsverhältnis zwischen dem Vertrauensschutz des Zuwendungsempfängers einerseits und dem Widerruf der Wahlrechtsausübung andererseits kann in diesen Fällen zum einen durch eine Beschränkung des Widerrufsrechts begegnet werden, zum anderen dadurch, dass ein wirksamer Widerruf nur vorliegen soll, wenn der Zuwendungsempfänger hiervon unterrichtet wird, damit dieser von seinen steuerlichen Pflichten erfährt und ihnen nachkommen kann. Das Absehen von einer entsprechenden Mitteilung stellt sich dann als (u.U. strafbewehrte) Vereitelung des staatlichen Steueranspruchs und damit als rechtsmissbräuchlich dar.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis muss im Falle eines Widerrufs des Pauschalierungswahlrechts der Zuwendungsempfänger unverzüglich informiert werden.

Ein Widerruf ist allerdings nicht durch formlose Erklärung möglich, sondern nur durch Abgabe einer geänderten Pauschsteueranmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt. Generell sollte die Frage, ob die Pauschalierungsmöglichkeit in Anspruch genommen wird, sehr sorgfältig und unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

15 Außerordentliche Einkünfte aus einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit: keine Tarifbegünstigung bei Teilzahlungen

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 2.8.2016 (Aktenzeichen VIII R 37/14) bestätigt, dass eine Nachzahlung der Kassenärztlichen Vereinigung, die insgesamt mehrere Jahre betraf, eine mehrjährige Vergütung ist, die im Grundsatz bei der Einkommensteuer begünstigt besteuert wird. Insoweit kommt eine Steuersatzbegünstigung in Betracht, nach der der Steuertarif so angewendet wird, als wenn die Vergütung verteilt über fünf Jahre zufließen würde. Durch Anwendung dieser sog. Fünftel-Regelung ergibt sich bei mittleren Einkünften ein progressionsmildernder Effekt.

Allerdings kommt eine begünstigte Besteuerung nach diesem Urteil nur dann in Betracht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen. Erfolgt die Auszahlung der Gesamtvergütung in zwei Veranlagungszeiträumen in etwa gleich großen Teilbeträgen, so kommt eine Tarifbegünstigung dagegen nicht in Betracht. Dies gilt auch, wenn die Zahlungen jeweils mit anderen laufenden Einkünften zusammentreffen und sich somit ein Progressionsnachteil auf Grund der Nachzahlungen ergibt. Im Übrigen ist unerheblich, ob die Modalitäten des Zuflusses vereinbart oder dem Zahlungsempfänger aufgezwungen wurden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist zu prüfen, ob ein über mehrere Jahre verteilter Zufluss eine stärkere Progressionsmilderung bewirkt, als die Fünftel-Regelung. Ggf. sollte versucht werden, auf die Auszahlungsmodalitäten Einfluss zu nehmen.

Für Personengesellschaften

16 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: aktualisiertes Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung

Bei gewerblich tätigen Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird die steuerliche Gesamtbelastung maßgeblich durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer beeinflusst. Vom Grundgedanken her soll die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb die Vorbelastung dieser Einkünfte mit Gewerbesteuer in pauschaler Weise weitgehend wieder ausgleichen. Mit Schreiben vom 3.11.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2296-a/08/10002 :003, DOK 2016/0944407) hat das Bundesfinanzministerium das Anwendungsschreiben zu dieser Steuerermäßigung aktualisiert. Dabei wird insbesondere die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs umgesetzt. Hervorzuheben sind die Änderungen zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags und zur Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags bei unterjährigem Gesellschafterwechsel bei gewerblich tätigen Personengesellschaften.

Folgende Aspekte bedürfen in der Praxis besonderer Beachtung:

– Die Steuerermäßigung ist grundsätzlich personenbezogen ausgestaltet. Sie wird dem Stpfl. für die im Veranlagungszeitraum bezogenen gewerblichen Einkünfte gewährt, so dass der horizontale Verlustausgleich, also die Verrechnung von positiven gewerblichen Einkünften aus einem Gewerbebetrieb mit negativen gewerblichen Einkünften aus einem anderen Gewerbebetrieb bzw. Beteiligung das Ermäßigungspotenzial vermindern kann. Zwar ist der Ermäßigungsbetrag für jede gewerbliche Einkunftsquelle gesondert zu berechnen, die einzelnen Ermäßigungsbeträge sind aber in einer Summe dem einheitlichen Ermäßigungshöchstbetrag gegenüberzustellen. Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern ist der Ermäßigungshöchstbetrag für jeden Ehegatten/Lebenspartner separat zu ermitteln.

  Hinweis:

  Allerdings können negative Einkünfte des anderen Ehegatten zu einer geringeren tariflichen Einkommensteuer führen und damit das Ermäßigungsvolumen begrenzen. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob eine Einzelveranlagung der Ehegatten Vorteile bringt.

– Gesetzlich ist die Steuerermäßigung durch den sog. Ermäßigungshöchstbetrag begrenzt. Dessen Berechnung wurde nun durch die Finanzverwaltung klargestellt. Eine Begrenzung der

Steuerermäßigung, welche im schlechtesten Fall dazu führt, dass diese gar nicht gewährt wird, kann sich insbesondere dann ergeben, wenn aus anderen Einkunftsquellen, wie z.B. einem Vermietungsobjekt, Verluste resultieren.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, ob durch Sachverhaltsgestaltungen Einkünfte in ein anderes Jahr verschoben werden können.

Dies gilt insbesondere deshalb, weil nicht nutzbares Anrechnungsvolumen bei der Steuerermäßigung endgültig verfällt, weil dieses nicht in Folgejahre vorgetragen werden kann, Verluste dagegen über den Verlustvortrag auch in Folgejahren geltend gemacht werden können.

– Erfolgt bei einer Personengesellschaft ein Gesellschafterwechsel, so ist besondere Vorsicht geboten. In diesem Fall ist der Gewerbesteuer-Messbetrag als Berechnungsgrundlage für die Steuerermäßigung nach dem am Ende des Jahres geltenden und im Gesellschaftsvertrag vereinbarten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels aufzuteilen. Dies kann zu Verwerfungen unter den Gesellschaftern führen, wenn ein Gesellschafter unterjährig aus der Gesellschaft ausscheidet und damit an der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nicht mehr teilnimmt, diesem aber noch ein Gewinnanteil für einen Teil des Jahres zugerechnet wird.

Hinweis:

In diesen Fällen muss geprüft werden, ob eine verursachungsgerechte Zuordnung des Ermäßigungsvolumens außerhalb der steuerlichen Regelung durch einen Ausgleich der Gesellschafter untereinander hergestellt werden muss. Dies bedarf entsprechender Regelungen zwischen den Gesellschaftern.

Handlungsempfehlung:

Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte ist in der Anwendung komplex. Die mehrfachen gesetzlichen Begrenzungen führen in der Praxis nicht selten dazu, dass diese nicht in vollem Umfang genutzt werden kann. Dies kann zu einem deutlichen Anstieg der Steuerbelastung führen. Insbesondere bei Personengesellschaften ist tunlichst anzuraten, unter Hinzuziehung steuerlichen Rats die Wirkung dieser Ermäßigungsvorschrift im Vorhinein durch eine Belastungsrechnung für den konkreten Fall zu berechnen, um auf mögliche Problembereiche ggf. durch Gestaltungsmaßnahmen reagieren zu können.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Bundesfinanzhof zur Fondsbeteiligung an „Schrottimmobilien“: Rückabwicklung im Umfang von Entschädigungszahlungen nicht steuerbar

Zahlungen bei der Rückabwicklung von Immobilienfonds mit „Schrottimmobilien“ können in ein steuerpflichtiges Veräußerungsentgelt und eine nicht steuerbare Entschädigungsleistung aufzuteilen sein. Dies hat der Bundesfinanzhof mit drei jetzt veröffentlichten gleichlautenden Urteilen vom 6.9.2016 (Aktenzeichen IX R 44/14, IX R 45/14 und IX R 27/15) klargestellt. Diese Entscheidungen sind für etliche Anleger von Bedeutung, die sich an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt und in der Folge von Schadenersatzprozessen wegen Prospekthaftung von der Beteiligung wieder getrennt haben.

In den entschiedenen Fällen hatten sich die Stpfl. an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt, die nicht werthaltige Immobilien enthielten und die zugesagten Erträge nicht erwirtschaften konnten. In der Folge sah sich die Bank, auf deren Initiative die Beteiligungen gegründet und vertrieben worden waren, zahlreichen Klagen von getäuschten Anlegern auf Schadensersatz und Rückabwicklung ausgesetzt. Im Jahr 2005 bot eine eigens dazu gegründete Tochtergesellschaft des Kreditinstituts den Stpfl. an, die Beteiligungen wieder zurückzunehmen. Voraussetzung war, dass die Stpfl. im Gegenzug ihre Schadensersatzklagen zurücknahmen und auf die Geltendmachung weiterer Ansprüche verzichteten. Die Stpfl. machten von dem Angebot Gebrauch und erhielten für die Übertragung ihres Anteils jeweils eine als „Kaufpreis“ bezeichnete Zahlung. Die Finanzämter gingen jeweils von steuerbaren Veräußerungsgewinnen aus, da den Stpfl. auf Grund ihrer Beteiligungen an den (steuerlich als vermögensverwaltende Personengesellschaften geführten, geschlossenen) Immobilienfonds anteilig die im Vermögen der Gesellschaften befindlichen Grundstücke zuzurechnen waren und zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeit-

raum von weniger als zehn Jahren lag. Es kam zum Streit darüber, ob die Zahlungen als Schadensersatz dem nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen waren. Darüber hinaus war auch die Ermittlung des Veräußerungsgewinns durch die Finanzverwaltung streitig. Die in den jeweiligen Klageverfahren angerufenen Finanzgerichte sahen die Zahlungen als steuerbar an und bestätigten auch die Berechnungsmethode der Finanzverwaltung.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen in allen Fällen die Ausgangsentscheidungen aufgehoben und die Verfahren an die Finanzgerichte zurückverwiesen. Zwar handele es bei den Rückerwerben der Beteiligungen um private Veräußerungsgeschäfte, da die eingegangenen Beteiligungen aufgrund der geschlossenen Vereinbarungen zurückerworben wurden. Insbesondere liege keine schlichte Rückabwicklung des Geschäftes vor, welche steuerlich unbeachtlich gewesen wäre. Es seien neue als „Kauf- und Übertragungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarungen über den „Verkauf“ der Beteiligungen abgeschlossen und nicht lediglich die ursprünglichen Anschaffungsgeschäfte rückabgewickelt worden. Die Beteiligten haben nicht etwa ihre jeweils erhaltenen Leistungen (Kaufpreis für die Beteiligung nebst Zinsen darauf und Ausschüttungen) und die gezogenen oder schuldhaft nicht gezogenen Nutzungen zurückgewährt. Stattdessen wurde vom Erwerber ein jeweiliger Kaufpreis ermittelt.

Die an die Stpfl. gezahlten Beträge seien aber auch für andere Verpflichtungen, nämlich zugleich als Entgelt für den Verzicht auf Schadensersatzansprüche aus deliktischer und vertraglicher Haftung und die Rücknahme der Schadensersatzklagen, gezahlt worden. Insoweit sei zu beachten, dass es sich bei der Erwerberin um eine Zweckgesellschaft zum Rückerwerb der Fondsanteile handelte und nicht um einen fremden Dritten, der auf dem Markt zu einem angemessenen und unter fremden Dritten üblichen Preis nach einer lukrativen Beteiligung suchte. Maßgebend sei insbesondere, dass die Vereinbarungen über den Rückerwerb in erster Linie geschlossen wurden, um die belastende Situation auf Grund der zahlreichen Schadensersatzklagen und die damit verbundene finanzielle Unsicherheit zu beseitigen.

Für die Berechnung von privaten Veräußerungsgeschäften müsse nach Ansicht des Gerichts das Entgelt aufgeteilt werden. Für Zwecke der Aufteilung ist das veräußerte Wirtschaftsgut zu bewerten. Übersteigt die Gegenleistung den Wert des veräußerten Wirtschaftsguts, so spricht dies nach Ansicht des Gerichts dafür, dass der übersteigende Teil der Gegenleistung nicht zum Veräußerungspreis gehört, sondern dass insoweit eine andere Verpflichtung entgolten oder ein Teil der Gegenleistung unentgeltlich zugewendet werden soll.

Hinweis:

Es ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, ob Stpfl. in ähnlich gelagerten Fällen unter Hinweis auf dieses Urteil eine Entscheidung zu ihren Gunsten herbeiführen können.

18 Verlust aus dem Verzicht auf ein Privatdarlehen kann steuerlich nicht geltend gemacht werden

Seit Einführung der Abgeltungsteuer sind bei Kapitaleinkünften auch Gewinne und Verluste aus der Vermögenssubstanz selbst, also Veräußerungsgewinne und -verluste steuerlich relevant. Insoweit war die Frage aufgekommen, ob der Verlust aus dem Verzicht eines Privatdarlehens steuerlich zu berücksichtigen sei.

Im vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz ausgetragenen Streitfall gewährte der Stpfl. einem Dritten mit Vertrag vom 12.1.2011 ein mit 5 % zu verzinsendes Darlehen i.H.v. 20 000 €. Das Darlehen sollte eine Laufzeit von maximal einem Jahr haben und in monatlichen Raten von 2 500 € zurückgezahlt werden. Die monatlichen Ratenzahlungen und die Zinszahlungen blieben aus. Am 25.9.2012 traf der Stpfl. mit dem Darlehensnehmer eine Vereinbarung, wonach der Stpfl. gegen eine einmalige Zahlung i.H.v. 2 000 € auf die Rückzahlung der Darlehenssumme einschließlich der Zinsen verzichtete. Entsprechend der Vereinbarung zahlte der Darlehensnehmer an den Stpfl. einen Betrag i.H.v. 2 000 €. In seiner Einkommensteuer-Erklärung 2012 machte der Stpfl. den Verzicht auf die Darlehensforderung i.H.v. 18 000 € als Verlust bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung dieses Verlustes fest.

Das Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 12.7.2016 (Aktenzeichen 3 K 1133/14) die Sichtweise des Finanzamts. Entscheidend sei, dass der (freiwillige) Verzicht auf eine Kapitalforderung

weder als Veräußerung noch als ein nach dem Gesetz gleichgestellter Sachverhalt, welcher zur steuerlichen Erfassung eines Gewinns oder Verlusts führt, zu fassen ist. Für die steuerliche Erfassung fehle es bei einem Forderungsverzicht daher an einem gesetzlichen Realisationstatbestand. Ausdrücklich offen lässt das Finanzgericht die Frage, ob der Ausfall einer Kapitalforderung steuerlich zu erfassen ist, bei dem wegen der endgültigen Uneinbringlichkeit einer Forderung ein Totalausfall der Kapitalanlage eintritt. Dies lag in diesem Fall nicht vor, da der Darlehensgeber ausdrücklich auf die Rückzahlung des Restbetrags verzichtet hatte. Auch sei zwingend zwischen Forderungsausfall und -verzicht zu unterscheiden. Der Stpfl. habe es bei einem Verzicht selbst in der Hand, sowohl den Eintritt des Verlusts als auch den Zeitpunkt des Verlusteintritts zu bestimmen. Somit bestehe die Gefahr, dass der Stpfl. durch eine solche Gestaltung den Verlust seiner Kapitalanlage gezielt herbeiführt, um diesen später steuerlich geltend zu machen.

Hinweis:

Letztlich weist das Finanzgericht auch darauf hin, dass ernstliche Zweifel daran bestehen, ob der Darlehensvertrag im Urteilsfall überhaupt steuerlich anzuerkennen ist. Zweifel an der Ernsthaftigkeit dieses Vertrages ergeben sich insbesondere aus dem Umstand, dass der Stpfl. bereits 20 Monate nach Vertragsschluss wegen finanzieller Schwierigkeiten der Darlehensnehmerin auf die Rückzahlung von 90 % der Darlehenssumme einschließlich der vereinbarten Zinsen verzichtet hat. Üblich wäre zumindest das Abwarten der Verjährungsfrist gewesen, um sich die Möglichkeit offenzuhalten, den Rückzahlungsanspruch im Falle der Verbesserung der finanziellen Lage der Darlehensnehmerin durchzusetzen. Zudem fehlte es vorliegend an einer Hinterlegung von Sicherheiten im Darlehensvertrag, obwohl sich die Darlehensnehmerin offensichtlich bereits bei Vertragsschluss in erheblichen finanziellen Schwierigkeiten befunden haben muss.

Für Hauseigentümer

19 Erneuerung einer Einbauküche im Mietobjekt: Aufwendungen nicht sofort abziehbar

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 3.8.2016 (Aktenzeichen IX R 14/15) entschieden, dass die Aufwendungen für die komplette Erneuerung einer Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einem vermieteten Immobilienobjekt nicht sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Vielmehr müssen die Kosten über einen Zeitraum von zehn Jahren im Wege der Absetzungen für Abnutzung zu jährlich gleichen Beträgen abgeschrieben werden.

Im Streitfall hatte der Stpfl. Einbauküchen in mehreren ihm gehörenden Mietobjekten entfernt und durch neue ersetzt. Die Aufwendungen wurden als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen geltend gemacht. Das Finanzamt ließ lediglich die Kosten für den Einbau von Herd und Spüle sowie für solche Elektrogeräte, deren Gesamtkosten die Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 410 € nicht überstiegen, zum sofortigen Abzug zu; die Aufwendungen für die Einbaumöbel verteilte das Finanzamt auf die voraussichtliche Nutzungsdauer von zehn Jahren.

Der Bundesfinanzhof bestätigte im Wesentlichen die Ansicht des Finanzamts und geht unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung davon aus, dass es sich bei den einzelnen Elementen einer Einbauküche – einschließlich Spüle, Herd und aller fest eingebauten elektrischen Geräte – um ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt. Die Neubeurteilung beruht maßgeblich auf einem geänderten Verständnis zum Begriff der wesentlichen Bestandteile bei Wohngebäuden. Hierzu gehören die Gegenstände, ohne die das Wohngebäude „unfertig“ ist. Der Bundesfinanzhof hatte bislang die Auffassung vertreten, dass die in einer Einbauküche verbaute Spüle als Gebäudebestandteil anzusehen ist und dass dies nach Maßgabe regionaler, ggf. unterschiedlicher Verkehrsauffassungen auch für den Küchenherd gilt. Danach waren Aufwendungen für die Erneuerung dieser Gegenstände als Erhaltungsaufwand sofort abziehbar.

Demgegenüber geht der Bundesfinanzhof nunmehr davon aus, dass Spüle und Kochherd keine unselbständigen Gebäudebestandteile mehr sind. Danach sind die einzelnen Elemente einer Einbauküche ein eigenständiges und zudem einheitliches Wirtschaftsgut. Für entscheidend hält das Gericht, dass eine Einbauküche individuell geplant und in ihrer baulichen Gestaltung an

(bzw. in) die jeweiligen räumlichen Verhältnisse angepasst (bzw. eingepasst) wird. Die Einbauküche zeichne sich dadurch aus, dass die Einzelteile als modulare Unterbauschränke regelmäßig untereinander und zugleich mit einer durchgehenden Arbeitsplatte fest verbunden sind und diese Verbindung regelmäßig auch auf Dauer angelegt ist. Auch seien die Einzelteile nicht für sich alleine nutzbar oder an anderer Stelle verwendbar, sondern lediglich als einzelne „Bauteile" des verbundenen, einheitlichen Wirtschaftsguts „Einbauküche". Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind daher nur im Wege der Abschreibung über eine Nutzungsdauer von zehn Jahren steuerlich zu berücksichtigen.

Hinweis:

Diese Sichtweise des Bundesfinanzhofs hat aber die positive Folge, dass der spätere Ersatz von einzelnen Bestandteilen, wie bspw. des Einbauherdes stets – und unabhängig von einer etwaigen Einhaltung der 410 €-Grenze – zu Erhaltungsaufwendungen des Wirtschaftsgutes „Einbauküche" führt. Auch sind beim Erwerb einer Wohnung mit Einbauküche die anteiligen Anschaffungskosten für die Einbauküche zu separieren und auf die Restnutzungsdauer der Einbauküche abzuschreiben.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Neuerungen zum sog. Mantelkauf: Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung verabschiedet

Der Kauf einer vermögenslosen Körperschaft, die i.d.R. keinen aktiven Geschäftsbetrieb mehr unterhält und sich nach dem Erwerb mit einem zumeist neuen Unternehmensgegenstand wirtschaftlich betätigt, wird mit dem Begriff Mantelkauf bezeichnet. Dabei wird der inhaltsleere Mantel der vermögenslosen Körperschaft i.d.R. erworben, um die angesammelten Verluste steuerlich zu nutzen. Beim steuerlichen Verlustabzug soll aber der Grundsatz gelten, dass Verluste nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität). Insofern ist bereits seit 2008 in § 8c KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug

- quotal untergeht bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % bzw.
- vollständig untergeht, wenn mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen werden.

Vor diesem Hintergrund ist das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften zu sehen, das nun im Bundesgesetzblatt verkündet und rückwirkend zum 1.1.2016 in Kraft getreten ist. Mit dieser Gesetzesänderung wurde eine neue Vorschrift in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt. Nach den Vorgaben des neuen § 8d KStG ist nun in engen Grenzen auch bei Anteilsübertragungen eine Verlustnutzung weiterhin möglich.

Neben den beiden in § 8c KStG geregelten Ausnahmen (sog. Konzernklausel und sog. Stille-Reserven-Klausel) tritt nun eine weitere hinzu. Der neue § 8d KStG ermöglicht die weitere Verlustnutzung trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels dann, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist.

Im Blick hat der Gesetzgeber die Beteiligung von Investoren an noch in der Verlustphase befindlichen jungen Unternehmen.

Im Detail ist geregelt, dass der Verlustwegfall nach § 8c KStG für die Körperschaft (betreffend sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Gewerbesteuer) dann nicht eintritt, wenn der seit drei Veranlagungszeiträumen (Beobachtungszeitraum) bestehende Geschäftsbetrieb nach dem Anteilseignerwechsel unverändert bleibt (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag). Maßgebliche Veränderungen des Geschäftsbetriebs in zukünftigen Jahren lassen die fortführungsgebundenen Verlustvorträge untergehen, so dass diese nicht mehr steuerlich genutzt werden können. Schädliche Veränderungen in diesem Sinne werden im Gesetz wie folgt benannt:

- der Geschäftsbetrieb wird eingestellt,

– der Geschäftsbetrieb wird ruhend gestellt,
– der Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt,
– die Körperschaft nimmt einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb auf,
– die Körperschaft beteiligt sich an einer Mitunternehmerschaft,
– die Körperschaft wird körperschaftsteuerlicher Organträger, oder
– es erfolgt eine Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft, die zu einem geringeren als dem gemeinen Wert angesetzt werden.

Ob der Geschäftsbetrieb unverändert geblieben ist, muss nach qualitativen Merkmalen beurteilt werden. Dazu gehören v.a. die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Hinweis:

Die Einschränkungen hinsichtlich der Betriebstätigkeit sind also groß, wenn die Verlustvorträge erhalten bleiben sollen. Bei jeder Anpassung des Geschäftsbetriebs droht ein Untergang der Verluste. Damit können wirtschaftlich sinnvolle Reaktionen eines Unternehmens im Hinblick auf das angebotene Produktportfolio oder Dienstleistungen zu einem Untergang bestehender fortführungsgebundener Verlustvorträge führen.

Handlungsempfehlung:

Die Anwendung des § 8d KStG erfolgt nur auf Antrag der Körperschaft. Da die Änderung rückwirkend zum 1.1.2016 in Kraft getreten ist, müssen auch Erwerbe in 2016 in die Prüfung eines möglichen Antrags auf Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags einbezogen werden.

21 Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG bei ausschließlich auf Anteilsveräußerungen ausgerichtetem Geschäftsbetrieb (Beteiligungsgesellschaften)

Nach den Regelungen des § 8b Abs. 1 KStG bleiben Gewinnausschüttungen, die eine Kapitalgesellschaft aus der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) vereinnahmt, bei der Ermittlung des Einkommens grundsätzlich „außer Ansatz“, sind also steuerfrei, soweit die Beteiligungsquote an der ausschüttenden Gesellschaft mindestens 10 % beträgt. § 8b Abs. 2 KStG weitet diese Steuerbefreiung auch auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft aus, wobei hierbei keine Mindestbeteiligungsquote gehalten werden muss. Als Veräußerungsgewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG gilt der Betrag, um den der Veräußerungspreis den steuerlichen Buchwert der Beteiligung im Zeitpunkt der Veräußerung zuzüglich der Veräußerungskosten übersteigt. § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG sehen jeweils ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot in Höhe von 5 % der entsprechenden Gewinnausschüttung bzw. Veräußerungsgewinne vor, so dass im Ergebnis nur eine Steuerfreistellung zu 95 % erfolgt.

Vor diesem Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 15.6.2016 (Aktenzeichen I R 64/14, HFR 2016, 1137) zu sehen. Der BFH hat sich mit der Frage befasst hat, ob und in welcher Höhe laufende Aufwendungen als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG zu behandeln sind.

Im Streitfall bestand der Geschäftsgegenstand der Gesellschaft ausschließlich in der Gründung und dem Vertrieb von Vorratsgesellschaften, bei denen es sich nahezu ausnahmslos um Kapitalgesellschaften handelte. Die Gesellschaft erklärte für das Streitjahr aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen unter § 8b Abs. 2 KStG fallende und damit steuerfreie Gewinne. Bei der Berechnung dieser Veräußerungsgewinne berücksichtigte die Gesellschaft Notarkosten, Gerichtskosten, IHK-Beiträge etc. sowie die Kapitaleinlagen als Veräußerungskosten. Ihre sonstigen Verwaltungsaufwendungen wie z.B. Mieten für Geschäftsräume, Personalkosten und sonstige laufende Aufwendungen ihres Geschäftsbetriebs wurden demgegenüber als allgemeine Betriebsausgaben behandelt.

Die Finanzverwaltung vertrat nach einer Außenprüfung die Auffassung, dass in diesem Fall, also bei einem ausschließlich auf Anteilsveräußerungen ausgerichteten Geschäftsbetrieb, sämtliche Betriebsausgaben der Gesellschaft als Veräußerungskosten einzustufen seien. Begründet wurde die Auffassung damit, dass der Geschäftsgegenstand der Gesellschaft ausschließlich in der Gründung und Veräußerung von Vorratsgesellschaften bestehe, weshalb auch die Betriebsausgaben der Gesellschaft nach dem Veranlassungsprinzip ebenso nahezu ausschließlich als Veräußerungskosten zu qualifizieren seien.

Der BFH bestätigte die Sichtweise der Finanzverwaltung und hat die sonstigen Verwaltungsaufwendungen der Gesellschaft als Veräußerungskosten i.S.v. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG qualifiziert.

Im Rahmen seiner Begründung hat der BFH Folgendes ausgeführt:

– Nach ständiger Rechtsprechung werden die Veräußerungskosten von den laufenden Betriebsausgaben danach abgegrenzt, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht; abzustellen ist dabei auf das „auslösende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn.

– Bestehe der Geschäftsbetrieb ausschließlich darin, Kapitalgesellschaftsanteile zu gründen und die hierbei erlangten Anteile zu veräußern, handelt es sich bei den Gemeinkosten des Geschäftsbetriebs zugleich um Kosten, die der Gesamtheit der Veräußerungsvorgänge zuzuordnen sind. Die Gemeinkosten lassen sich zwar keinem Veräußerungsvorgang konkret zuordnen, dies ist aber auch nicht erforderlich. Da der Geschäftsbetrieb ausschließlich auf die Veräußerung von Kapitalgesellschaften gerichtet ist, sind die Gemeinkosten als durch die Veräußerungsvorgänge veranlasst anzusehen, also Veräußerungskosten.

Handlungsanweisung:

In einschlägigen Praxisfällen kommt es also bei gemischter Veranlassung darauf an, nachzuweisen, dass die Aufwendungen eine größere Nähe zum laufenden Gewinn als zur Veräußerung haben.

22 Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG – Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten

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 qualifiziert (mind. 1 %) beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Vor diesem Hintergrund ist das erst jüngst veröffentlichte Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 11.11.2015 (Aktenzeichen 2 K 2506/13, EFG 2016, 2070) zu sehen, mit dem sich das FG u.a. mit der Frage der Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG – und hier insbesondere mit der Berücksichtigung von Gesellschafterdarlehen als sog. nachträgliche Anschaffungskosten – befasst hat.

Im Streitfall ging es um eine Ein-Mann-GmbH, die während ihres gesamten Bestehens einen durch Eigenkapital nicht gedeckten Fehlbetrag auswies. Der Alleingesellschafter hatte seiner GmbH in 48 Einzelverträgen Darlehensbeträge mit einem Gesamtbetrag von 328 000 € gewährt. Durch notariell beurkundeten Gesellschafterbeschluss von Dezember 2011 beschloss der Alleingesellschafter die Auflösung der GmbH ohne Liquidation.

Bei der Ermittlung des durch die Auflösung der GmbH erlittenen Verlusts machte der Alleingesellschafter neben dem Ausfall des Stammkapitals uneinbringliche Rückzahlungsansprüche aus Darlehen i.H.v. rd. 211 T€ geltend. Demgegenüber erkannte die Finanzverwaltung im Einkommensteuer-Bescheid 2011 lediglich den Verlust der Kapitaleinlage an und berücksichtigte mithin die ausgefallenen Darlehensansprüche nicht.

Dazu stellt das FG Rheinland-Pfalz grundsätzlich fest, dass die bisherigen Maßstäbe für die Bestimmung der Krise der Gesellschaft und der Veranlassung von Gesellschafterdarlehen durch das Gesellschaftsverhältnis auch nach der Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) gelten. Weiterhin führt das FG aus,

– dass Auflösungsverlust i.S.v. § 17 EStG der Betrag ist, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. getragenen Kosten (Auflösungskosten) und seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen,

– dass zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung zählen, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind,

– dass ein Darlehen nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn es der Gesellschafter in der Krise der Gesellschaft gewährt oder im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht zurückgefordert wurde (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme aus diesem Grunde eigenkapitalersetzenden Charakter hatte,

– dass § 32a Abs. 1 GmbHG zwar mittlerweile durch das MoMiG aufgehoben worden ist,

– dass aber diese Gesetzesänderung keine Veranlassung gibt, neue Maßstäbe für die seit Anwendung des MoMiG gemachten Aufwendungen des Gesellschafters auf Grund von krisenbedingten Finanzierungshilfen zu entwickeln. Vielmehr ist die Definition der „Krise der Gesellschaft" aus dem § 32a Abs. 1 GmbHG a.F. weiterhin anzuwenden, um festzustellen, ob ein Darlehen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst wurde.

Im Streitfall war allerdings festzustellen, dass die GmbH weder insolvenzreif gewesen war, noch der Alleingesellschafter ein sog. „krisenbestimmtes Darlehen" gewährt hatte. Daher waren nach den dargestellten Maßstäben gerade keine nachträglichen Anschaffungskosten gegeben.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung (Revisionsverfahren beim BFH mit Aktenzeichen IX R 29/16) ist sorgfältig zu beobachten. Der hat BFH bislang offen gelassen, ob die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts im Rahmen einer Gewinnermittlung für einen Besteuerungszeitraum, für den die Neuregelungen des MoMiG bereits gelten (hier: 2011), auf eine noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts geleistete Finanzierungshilfe bei einer noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts eingetretenen Krise weiterhin Anwendung finden. Nach der bis zum 31.10.2008 geltenden Rechtslage gehörten nach der Rechtsprechung des BFH zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung u.a. Finanzierungshilfen des Gesellschafters, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Maßgebend dafür ist, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten – Krise der Gesellschaft –, stattdessen ein Darlehen gewährt.

Teilweise wird in der Fachliteratur auch vertreten, dass durch die Neuregelung sämtliche Gesellschafterdarlehen bei Ausfall steuerlich als nachträgliche Anschaffungskosten mit dem Nennwert zu berücksichtigen sind. Zu dieser grundlegenden Frage sind verschiedene Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass es sich empfiehlt, ähnlich gelagerte Streitfälle bis zu den Entscheidungen des BFH in den anhängigen Revisionsverfahren offenzuhalten.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollte die Darlehenshingabe sehr sorgfältig dokumentiert werden (Kontoauszüge, Buchungsbelege usw.), um dies auch nach Jahren nachweisen zu können. Es muss für den Zeitpunkt der Darlehensgewährung oder für das Stehenlassen des Darlehens der Nachweis geführt werden, dass eine Krise im Sinne des Eigenkapitalersatzrechts bestanden hat. Erfahrungsgemäß sind die zu dokumentierenden Umstände später – also dann, wenn sich der Darlehensausfall steuerlich auswirkt – nicht mehr ohne Weiteres nachweisbar. Eine Beweisvorsorge ist daher stets zeitnah zu treffen.

23 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) VGA bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Datum vom 27.7.2016 hat der BFH drei Urteile (Aktenzeichen I R 8/15, I R 12/15 und I R 71/15, HFR 2016, 1132 und HFR 2016, 1134) gefällt, in denen er sich jeweils mit der Frage befasst hat, ob bei nicht kostendeckender Vermietung eines Einfamilienhauses (EFH) bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer vGA vorliegen.

Im Ergebnis hat der BFH in allen drei Streitfällen das Vorliegen von vGA bejaht und zur Begründung ausgeführt, dass die Miete die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdecken müsse (= Kostenmiete), was aber in den Streitfällen jeweils weder vereinbart noch durchgeführt worden war:

– Im Streitfall unter dem Az. I R 8/15 war der Teil eines Gebäudes an einen lediglich zu 5 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zu einem marktüblichen Preis vermietet worden, eine kostendeckende Miete konnte nach dem Vorbringen der GmbH insoweit allerdings nicht erzielt werden.

– In den Streitfällen unter den Az. I R 12/15 und I R 71/15 war jeweils ein EFH an den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer vermietet worden (in der Sache I R 12/15 ebenfalls zu einem marktüblichen Preis, in der Sache I R 71/15 wurden keine Feststellungen zur Marktüblichkeit getroffen).

Der BFH argumentiert, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft nur dann bereit sein würde, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines EFH zu (privaten) Wohnzwecken (also im privaten Interesse) eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden und sie zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält. Dabei ist auf den einzelnen Veranlagungszeitraum abzustellen. D.h. ein späterer, ein aus der Immobilie möglicherweise realisierter Veräußerungsgewinn hindert die Annahme einer vGA nicht.

Hinweis:

In einschlägigen Praxisfällen ist i.Ü. nach der BFH-Rechtsprechung zu beachten, dass die Grundlage der Berechnung der Kostenmiete (immer noch) die Zweite Berechnungsverordnung (unter Berücksichtigung der Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals) ist – und zwar noch erhöht um einen angemessenen Gewinnaufschlag, der i.H.v. 5 % vom BFH nicht beanstandet wurde.

b) VGA bei Pensionszahlungen und gleichzeitigem Beratervertrag für einen ausgeschiedenen Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteil v. 6.9.2016 (Aktenzeichen 6 K 6168/13, EFG 2016, 1916) hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass die parallele Zahlung von Gehalt und Pension an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der die vereinbarte Altersgrenze erreicht hat, zu einer vGA führt, und dass dies gleichermaßen für einen Beratervertrag gilt, in dessen rechtlichem Rahmen tatsächlich die bisherige Geschäftsführungstätigkeit fortgesetzt wird (der Beratervertrag also die Fortführung der Geschäftsführertätigkeit verdecken soll), wenn die „Beratungshonorare“ nicht auf die Pensionszahlungen angerechnet werden.

A war Alleingesellschafter und Geschäftsführer. Diesem wurde – verkürzt dargestellt – in 1994 (nach Vollendung des 51. Lebensjahrs) eine Pensionszusage erteilt, die auch ein vorzeitiges Ausscheiden (bereits ab Vollendung des 60. Lebensjahrs) mit Bezug einer (dann gekürzten) Pension berücksichtigte. Im September 2006 schied A als Geschäftsführer aus und erhielt ab diesem Zeitpunkt eine Pension. Ebenfalls im September 2006 schloss A mit der GmbH einen Beratervertrag, nach dessen Inhalt er – gegen ein pauschales monatliches Honorar – auf Grund seiner jahrzehntelangen Erfahrung und Kenntnis des Markts die GmbH in allen Fragen der Unternehmensführung beraten, insbesondere bei der Entwicklung neuer Geschäftsfelder und der Betreuung von Schlüsselkunden mitwirken, „also eine Außendienstfunktion als „Key Account-Manager“ ausüben“ sollte.

Diesen Sachverhalt wertete die Finanzverwaltung nach einer Außenprüfung dahingehend, dass sie die Pensionszahlungen in vollem Umfang als vGA erfasste. Das FG folgt im Streitfall dieser Wertung und stellt zu diesem Sachverhalt u.a. die folgenden beiden Problemkreise heraus:

1. Zum einen war wegen der Möglichkeit einer frühzeitigen Pensionierung der zehnjährige Erdienungszeitraum nicht gewahrt.
2. Zum anderen war der parallele Bezug von Pension und Beraterhonorar als schädlich zu werten. Zwar hatte der BFH in einer Entscheidung aus 2013 einen Beratervertrag mit einem ehemaligen Geschäftsführer als steuerlich unschädlich angesehen und damit eine Alternative zu einer Fortführung der Geschäftsführertätigkeit auch nach Erreichen der Altersgrenze aufgezeigt.

   Allerdings setzt diese vom BFH zugelassene Ausnahme der Beratertätigkeit voraus, dass der frühere Geschäftsführer nur (noch) beratend und nicht (weiterhin) geschäftsführend tätig ist. Nach dieser Rechtsprechung ist die Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers ohne die Folgen einer vGA möglich, wenn

   – entweder eine Anrechnung des Geschäftsführergehalts auf die Pension erfolgt,
   – die Pensionszahlungen bis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit hinausgeschoben werden oder
   – ein Beratervertrag abgeschlossen wird, der die geschäftsführende Tätigkeit nicht verdecken darf.

Als Kriterien für eine verdeckte Geschäftsführertätigkeit nennt das FG

– die zeitlich unmittelbare Fortführung der bisherigen Geschäftsführertätigkeit als „Berater“,

– die Vereinbarung eines pauschalen Honorars,

– die lediglich allgemein gehaltene Vereinbarung der Aufgaben des Beraters.

Hinweis:

Die entsprechende Gestaltung, einen ausgeschiedenen Geschäftsführer über einen Beratervertrag an die GmbH zu binden, ist auch nach diesem Urteil weiterhin zulässig. Allerdings ist zu beachten, dass die GmbH die Beweislast für den Nachweis der Beratertätigkeit trägt, die i.Ü. einem Fremdvergleich standhalten sollte. Daher ist neben einer – wie üblich – sorgfältigen Dokumentation zu empfehlen, die Aufgaben des Beraters nicht bloß allgemein zu umschreiben und pauschal zu honorieren, sondern auf konkrete Projekte zu beschränken und hierfür jeweils separate Beratungshonorare zu vereinbaren.

Auslandreisekosten und Hinweise zu Kundenveranstaltungen und Betriebsveranstaltungen

24 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2017 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben vom 14.12.2016 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10006 :007) bekannt gegeben wurden. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

Die Pauschbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

25 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 31,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 41,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

26 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	**Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen**		**Pauschbetrag für Übernachtungskosten**
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	**für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag**	
	€	**€**	**€**
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	40	27	113
Äthiopien	27	18	86
Äquatorialguinea	36	24	166

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Albanien	29	20	**113**
Algerien	**51**	**34**	**173**
Andorra	34	23	45
Angola	77	52	265
Antigua und Barbuda	53	36	117
Argentinien	34	23	144
Armenien	23	16	63
Aserbaidschan	**30**	**20**	**72**
Australien			
– Canberra	58	39	158
– Sydney	59	40	186
– im Übrigen	56	37	133
Bahrain	45	30	180
Bangladesch	30	20	111
Barbados	58	39	179
Belgien	41	28	135
Benin	40	27	101
Bolivien	**30**	**20**	**93**
Bosnien und Herzegowina	18	12	73
Botsuana	40	27	102
Brasilien			
– Brasilia	53	36	160
– Rio de Janeiro	47	32	145
– Sao Paulo	53	36	120
– im Übrigen	54	36	110
Brunei	48	32	106
Bulgarien	22	15	90
Burkina Faso	44	29	84

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Burundi	47	32	98
Chile	40	27	130
China			
– Chengdu	35	24	105
– Hongkong	74	49	145
– Kanton	**40**	**27**	**113**
– Peking	46	31	142
– Shanghai	50	33	128
– im Übrigen	**50**	**33**	**78**
Costa Rica	**46**	**31**	**93**
Côte d'Ivoire	51	34	146
Dänemark	60	40	150
Dominica	40	27	94
Dominikanische Republik	40	27	71
Dschibuti	48	32	160
Ecuador	**44**	**29**	**97**
El Salvador	44	29	119
Eritrea	46	31	81
Estland	27	18	71
Fidschi	**34**	**23**	**69**
Finnland	39	26	136
Frankreich			
– Lyon	53	36	83
– Marseille	51	34	86
– Paris sowie die Departments 92, 93 und 94	58	39	135
– Straßburg	48	32	89
im Übrigen	44	29	81

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Gabun	62	41	278
Gambia	30	20	125
Georgien	30	20	80
Ghana	46	31	174
Grenada	51	34	121
Griechenland			
– Athen	**46**	**31**	**132**
– im Übrigen	**36**	**24**	**89**
Guatemala	28	19	96
Guinea	38	25	110
Guinea-Bissau	24	16	86
Guyana	41	28	81
Haiti	50	33	111
Honduras	**48**	**32**	**101**
Indien			
– Chennai	34	23	87
– Kalkutta	41	28	117
– Mumbai	32	21	125
– Neu Delhi	50	33	144
– im Übrigen	36	24	145
Indonesien	38	25	130
Iran	28	19	84
Irland	44	29	92
Island	47	32	108
Israel	56	37	191
Italien			
– Mailand	39	26	156
– Rom	52	35	160

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
– im Übrigen	34	23	126
Jamaika	54	36	135
Japan			
– Tokio	53	36	153
– im Übrigen	51	34	156
Jemen	24	16	95
Jordanien	**46**	**31**	**126**
Kambodscha	**39**	**26**	**94**
Kamerun	**50**	**33**	**180**
Kanada			
– Ottawa	35	24	110
– Toronto	52	35	142
– Vancouver	48	32	106
– im Übrigen	44	29	111
Kap Verde	30	20	105
Kasachstan	39	26	109
Katar	56	37	170
Kenia	42	28	223
Kirgisistan	29	20	91
Kolumbien	41	28	126
Kongo, Republik	50	33	200
Kongo, Demokratische Republik	68	45	171
Korea, Demokratische Volksrepublik	39	26	132
Korea, Republik	58	39	112
Kosovo	**23**	**16**	**57**
Kroatien	28	19	75
Kuba	50	33	85

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Kuwait	42	28	185
Laos	33	22	67
Lesotho	24	16	103
Lettland	30	20	80
Libanon	44	29	120
Libyen	45	30	100
Liechtenstein	53	36	180
Litauen	24	16	68
Luxemburg	47	32	102
Madagaskar	38	25	83
Malawi	47	32	123
Malaysia	**34**	**23**	**88**
Malediven	38	25	93
Mali	41	28	122
Malta	45	30	112
Marokko	42	28	**129**
Marshall Inseln	63	42	70
Mauretanien	39	26	105
Mauritius	48	32	140
Mazedonien	24	16	95
Mexiko	41	28	141
Mikronesien	56	37	74
Moldau, Republik	**24**	**16**	**88**
Monaco	**42**	28	**180**
Mongolei	29	20	84
Montenegro	29	20	**94**
Mosambik	42	28	147
Myanmar	**35**	**24**	**155**

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Namibia	23	16	77
Nepal	28	19	86
Neuseeland	47	32	98
Nicaragua	36	24	81
Niederlande	46	31	119
Niger	36	24	70
Nigeria	63	42	255
Norwegen	64	43	182
Österreich	36	24	104
Oman	**60**	**40**	**200**
Pakistan			
– Islamabad	30	20	165
– im Übrigen	27	18	68
Palau	51	34	166
Panama	**39**	**26**	**111**
Papua-Neuguinea	**60**	**40**	**234**
Paraguay	36	24	61
Peru	30	20	93
Philippinen	30	20	107
Polen			
– Breslau	33	22	92
– Danzig	29	20	77
– Krakau	28	19	88
– Warschau	30	20	105
– im Übrigen	27	18	50
Portugal	36	24	92
Ruanda	46	31	141

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Rumänien			
– Bukarest	**32**	**21**	100
– im Übrigen	**26**	**17**	**62**
Russische Föderation			
– Jekatarinenburg	**28**	**19**	**84**
– Moskau	30	20	**110**
– St. Petersburg	**26**	**17**	**114**
– im Übrigen	**24**	**16**	**58**
Sambia	36	24	**130**
Samoa	29	20	**85**
San Marino	**34**	**23**	**75**
São Tomé – Príncipe	**47**	**32**	**80**
Saudi-Arabien			
– Djidda	38	25	234
– Riad	48	32	179
– im Übrigen	48	32	80
Schweden	50	33	168
Schweiz			
– Genf	64	43	195
– im Übrigen	62	41	169
Senegal	45	30	128
Serbien	**20**	**13**	**74**
Sierra Leone	39	26	82
Simbabwe	45	30	103
Singapur	53	36	188
Slowakische Republik	24	16	**85**
Slowenien	**33**	**22**	95
Spanien			

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
– Barcelona	32	21	118
– Kanarische Inseln	32	21	98
– Madrid	41	28	113
– Palma de Mallorca	32	21	110
– im Übrigen	29	20	88
Sri Lanka	40	27	118
St. Kitts und Nevis	45	30	99
St. Lucia	54	36	129
St. Vincent und die Grenadinen	52	35	121
Sudan	35	24	115
Südafrika			
– Kapstadt	27	18	112
– Johannisburg	29	20	124
– im Übrigen	22	15	94
Südsudan	**34**	**23**	**150**
Suriname	41	28	108
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	26	17	67
Taiwan	**51**	**34**	**126**
Tansania	47	32	201
Thailand	32	21	118
Togo	35	24	108
Tonga	32	21	36
Trinidad und Tobago	54	36	164
Tschad	47	32	151
Tschechische Republik	**35**	**24**	**94**
Türkei			
– Istanbul	35	24	104

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
– Izmir	42	28	80
– im Übrigen	40	27	78
Tunesien	33	22	80
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	35	24	129
Ukraine	**32**	**21**	**98**
Ungarn	**22**	**15**	**63**
Uruguay	44	29	109
Usbekistan	34	23	123
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	48	32	207
Vereinigte Arabische Emirate	45	30	155
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	**62**	**41**	**175**
– Boston	**58**	**39**	**265**
– Chicago	**54**	**36**	**209**
– Houston	**63**	**42**	**138**
– Los Angeles	**56**	**37**	**274**
– Miami	**64**	**43**	**151**
– New York City	**58**	**39**	**282**
– San Francisco	**51**	**34**	**314**
– Washington, D.C.	**62**	**41**	**276**
– im Übrigen	**51**	**34**	**138**
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	62	41	224
– im Übrigen	45	30	115
Vietnam	38	25	86

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Weißrussland	27	18	109
Zentralafrikanische Republik	**46**	**31**	**74**
Zypern	**45**	**30**	**116**

27 Allgemeines

Im betrieblichen Bereich treten zunehmend Fragen auf im Zusammenhang mit Veranstaltungen bzw. Feiern. Dies zeigt sich nicht nur in der Praxis bei steuerlichen Außenprüfungen, sondern schlägt sich auch in der aktuellen Rechtsprechung und in den Äußerungen der Finanzverwaltung nieder. Aufgegriffen werden vor allem drei Arten von Veranstaltungen/Feiern:

1. **Repräsentations-/Kundenveranstaltungen**, also Veranstaltungen des Unternehmers zur Förderung der Kundenbeziehungen, zur Präsentation von Produkten oder der Marke des Unternehmens: In diesen Fällen stellen sich insbesondere Fragen der betrieblichen Veranlassung und hinsichtlich von speziellen Betriebsausgabenabzugsverboten;
2. **Betriebsveranstaltungen**, also Feiern des Arbeitgebers aus eigenbetrieblichem Interesse. In diesen Fällen steht die Abgrenzung im Fokus, ob die Veranstaltung bei den Arbeitnehmern möglicherweise zu einem geldwerten Vorteil führt;
3. **Feiern des Arbeitnehmers im betrieblichen Umfeld**: In diesen Fällen ist zu prüfen, ob der Arbeitnehmer die ihm entstehenden Kosten als Werbungskosten geltend machen kann.

28 Repräsentations-/Kundenveranstaltungen: Wann droht die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs?

In der Praxis ergeben sich vermehrt Fragen und Streitfälle in Bezug auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für Veranstaltungen, die ein Unternehmen durchführt. Dies betrifft zum einen Veranstaltungen, bei denen die Bindungen zu Geschäftsfreunden oder Kunden gepflegt werden, aber auch Veranstaltungen, bei denen allgemein Produkte oder Dienstleistungen präsentiert werden (z.B. Modenschauen oder Veranstaltungen anlässlich von Branchenmessen).

Aus steuerlicher Sicht sind bei solchen Aufwendungen folgende Prüffragen zu stellen:

– Handelt es sich um Betriebsausgaben, liegt also eine betriebliche Veranlassung vor?
– Sind diese dem betrieblichen und/oder privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Bereich zuzuordnen?
– Liegen möglicherweise nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen nach dem speziellen Betriebsausgabenabzugsverbot vor?
– Greift möglicherweise das Abzugsverbot für unangemessene, die Lebensführung berührende Betriebsausgaben?
– Greift das Teilabzugsverbot für Bewirtungskosten?

Diese Problematik wird anhand von aktuellen Gerichtsentscheidungen im Folgenden näher erläutert.

a) Einladung von Geschäftsfreunden zu einem Gartenfest: Kosten unterliegen nicht zwingend einem Betriebsausgabenabzugsverbot

Im Streitfall hatte eine Rechtsanwaltskanzlei in mehreren Jahren sog. „Herrenabende“ im Garten des Wohngrundstücks des namensgebenden Partners veranstaltet, bei denen jeweils bis zu 358 Gäste für Gesamtkosten bis zu 22 800 € pro Jahr unterhalten und bewirtet wurden. Die Aufwendungen hatten aus Sicht des Stpfl. dazu gedient, geschäftliche Kontakte zu pflegen, vorzubereiten und zu begünstigen. Bei den eingeladenen Personen handelte es sich ausschließlich um solche, zu denen bereits ein Mandatsverhältnis bestanden habe oder angestrebt worden sei. Die gesamten Aufwendungen für die Veranstaltungen wurden als Werbeaufwand und damit als Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend gemacht. Das Finanzamt und dem folgend auch das Finanzgericht versagte den Abzug. Es war der Auffassung, dass auf Grund des ausgewählten und geschlossenen Teilnehmerkreises ein Zusammenhang mit der Lebensführung und gesellschaftlichen Stellung der Eingeladenen bestanden habe. Durch den vom Stpfl. geschaffenen Rahmen der Feiern hätten diese Eventcharakter gehabt und die Gelegenheit zu persönlichen Gesprächen geschaffen.

Der BFH verwarf dagegen mit Urteil vom 13.7.2016 (Aktenzeichen VIII R 26/14) die vorinstanzliche Entscheidung. Entscheidend war die Auslegung des speziellen Betriebsausgabenabzugsverbots für „Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke“. Nach der bisherigen Rechtsprechung fallen hierunter Aufwendungen, die der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation des Stpfl. dienen. Das Abzugsverbot wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber – so die damalige Gesetzesbegründung – die in der Vorschrift genannten Ausgaben „ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation“ ansah. Er hielt es „im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens“ für erforderlich, dass der Aufwand „nicht länger durch den Abzug als Betriebsausgaben vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt werden kann“.

Strittig war in dem nun vorliegenden Fall die Auslegung des im Gesetz genannten Begriffs „ähnliche Zwecke“. Der BFH macht nun klar, dass es für die Annahme von Aufwendungen, die einem „ähnlichen Zweck“ dienen, nicht erforderlich ist, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer sportlichen Betätigung der Gäste (Jagen, Fischen, Golfen oder Segeln) anfallen. Allerdings ergibt sich durch die Bezugnahme auf die im Gesetz genannten Einrichtungen (Jagd, Segeljachten und Motorjachten), dass auch Aufwendungen für „ähnliche Zwecke“ die Nutzung einer vergleichbaren Einrichtung zur Unterhaltung der Gäste voraussetzen. Hierbei kann es sich auch um Aufwendungen handeln, die ausschließlich der Unterhaltung und Bewirtung von Geschäftsfreunden dienen.

Dies bedeutet, dass die Unangemessenheit der geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen der „Ähnlichkeitswertung“ in der Art und Weise der Veranstaltung, in der die Geschäftsfreunde unterhalten werden und ihrer Durchführung, die sich vom Üblichen abheben, zum Ausdruck kommen muss. Dem Grunde nach „unübliche Aufwendungen“ in diesem Sinne setzen nach Ansicht des Gerichts demnach voraus, dass hinsichtlich des Orts der Veranstaltung oder der Art und Weise der Unterhaltung der Gäste besondere Umstände erkennbar sind, die die Veranstaltung von einer gewöhnlichen Feierlichkeit abheben.

Ob dies im vorliegenden Fall gegeben ist, konnte das Gericht nicht entscheiden, da das Finanzgericht insofern keine Feststellungen getroffen hatte. Der Fall wurde deshalb an dieses zur weiteren Verhandlung zurückverwiesen.

Hinweis:

Der BFH setzt damit der Anwendung dieses gesetzlichen Betriebsausgabenabzugsverbots, welches in der Praxis immer häufiger von der Finanzverwaltung herangezogen wird, deutliche Grenzen. Nicht ausreichend ist, wenn eine Veranstaltung einen „Eventcharakter“ hat. Vielmehr ist zu prüfen, ob der Zweck, die Gäste zu unterhalten, auch hinsichtlich der konkreten Veranstaltung die Grenzen des Üblichen überschreitet. Die Vergleichbarkeit mit den im Gesetz genannten Einrichtungen kann sich entweder aus Besonderheiten hinsichtlich des Orts und Rahmens der Veranstaltung (Beschaffenheit, Lage, Ausstattung) oder einem besonderen, qualitativ hochwertigen Unterhaltungsprogramm am Ort der Veranstaltung ergeben. Für den Streitfall stellt das Gericht fest, dass dies zwar nicht ausschließt, dass auch ein Privatgarten mit den im Gesetz genannten Einrichtungen vergleichbar ist, dies aber entweder dessen besondere Beschaffenheit oder ein den Gästen gebotenes besonderes Unterhaltungsprogramm voraussetzt.

Allerdings betont das Gericht auch, dass bei solchen Aufwendungen die Grundvoraussetzung für den Ansatz als Betriebsausgaben, nämlich die betriebliche Veranlassung, sehr sorgfältig zu prüfen ist. Des Weiteren können andere Betriebsausgabenabzugsverbote, wie etwa die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Bewirtungsaufwendungen, greifen.

b) Abgrenzung einer Betriebsfeier zu einer betrieblichen Repräsentationsveranstaltung

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte mit Urteil vom 5.5.2015 (Aktenzeichen 6 K 115/13) abzugrenzen zwischen einer Betriebsfeier und einer betrieblichen Repräsentationsveranstaltung. Strittig war, ob und inwieweit die Teilnahme von Arbeitnehmern und deren Angehörigen an einer Veranstaltung zu einem Firmenjubiläum des Unternehmens zu einem lohnsteuerrechtlich relevanten, geldwerten Vorteil führt.

Es handelte sich um eine aufwendige Veranstaltung, deren Höhepunkt der Auftritt eines weltbekannten Musikers war. An der Veranstaltung nahmen insgesamt 1 060 Personen teil, davon Arbeitnehmer (487 Personen) sowie deren Partner (325 Personen). Außerdem waren 59 ehemalige Mitarbeiter einschließlich deren Partner anwesend, die zum Zeitpunkt der Jubiläumsfeier bereits im Ruhestand waren. Bei den übrigen Gästen handelte es sich um die persönlich eingeladenen Firmenvertreter, Vertreter von Zulieferern und Dienstleistern, aus der regionalen Politik, der Presse sowie Musikanten und Personen aus verbundenen Unternehmen.

Zu erörtern war die Frage, ob es sich um eine Betriebsveranstaltung im lohnsteuerlichen Sinne handelte. Unter Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter zu verstehen, bei denen die Teilnahme grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offensteht und bei denen das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an ihrer Durchführung in der Förderung des Kontakts der Arbeitnehmer untereinander und in der Verbesserung des Betriebsklimas zu sehen ist. Die Abgrenzung einer betrieblichen Repräsentationsveranstaltung zu einer Betriebsveranstaltung hängt maßgeblich davon ab, ob an ihr weit überwiegend Geschäftspartner und andere externe Gäste teilnehmen sowie ob deren Anwesenheit „im Vordergrund“ steht. Nur in diesem Fall handelt es sich **nicht** um eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene für Betriebsangehörige.

Hinweis I:

Eine solche Feier eines Firmenjubiläums kann je nach Ausgestaltung eine Repräsentationsveranstaltung des Unternehmens oder auch eine Betriebsveranstaltung zur Förderung des Kontakts der Mitarbeiter untereinander sein. Insoweit sind die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalles zu würdigen. Ein wesentliches Indiz ist die Zahl der jeweiligen Gäste (Mitarbeiter einerseits und Kunden, Geschäftspartner usw. andererseits).

Im Streitfall begehrte die Stpfl. eine Qualifizierung als Repräsentationsveranstaltung, da bei Annahme einer Betriebsveranstaltung die den Arbeitnehmern zuzurechnenden geldwerten Vorteile wegen der hohen Kosten der Feier die im Streitjahr gültige Freigrenze i.H.v. 110 € je Beschäftigten überstiegen hätten. Die Stpfl. hätte somit erhebliche Lohnsteuernachzahlungen geschuldet. Zur Begründung trug sie vor, dass nicht die Förderung des innerbetrieblichen Arbeitsklimas und die Stärkung des Zusammenhalts der Belegschaft im Vordergrund standen, sondern vielmehr die Feier auf Repräsentation und Außendarstellung des Unternehmens ausgerichtet war. In diesem Fall liege kein Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils vor, weil die Arbeitnehmer durch die Sachzuwendungen anlässlich der Betriebsfeier zwar bereichert würden, der Arbeitgeber jedoch mit seinen Leistungen ganz überwiegend ein eigenbetriebliches Interesse verfolge.

Das Finanzgericht stufte das Jubiläum hingegen als Betriebsveranstaltung ein. Entscheidend war, dass der Anteil der nicht der Belegschaft (einschließlich der Familienangehörigen und der Pensionäre) zuzuordnenden Gäste aus Politik und Wirtschaft sowie der anwesenden Presse weniger als ein Fünftel betrug und darüber hinaus auf Grund entsprechender Einladung in der Firmenzeitschrift die Teilnahme der gesamten Belegschaft offenstand.

Hinweis II:

Für die externen Personen (z.B. Geschäftsfreunde) kam die Anwendung der 110 €-Freigrenze mangels Arbeitnehmereigenschaft nicht in Betracht. Externe Teilnehmer haben den auf sie entfallenden Veranstaltungsvorteil grundsätzlich selbst zu versteuern, soweit dieser im Rahmen einer steuerlich relevanten Tätigkeit anfällt. Dies könnte der Einladende allerdings durch Übernahme der Steuer im pauschalen Wege (30 % Pauschalsteuersatz zuzüglich Solidaritätszuschlag) verhindern.

29 Betriebsveranstaltungen

a) Abgrenzung der Betriebsveranstaltung im lohnsteuerlichen Sinne

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer aus Anlass von Betriebsveranstaltungen gehören nicht zum Arbeitslohn und unterliegen damit nicht der Lohnsteuer und der Sozialversicherung, wenn es sich um Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers handelt.

Erforderlich für die Einstufung als Betriebsveranstaltung ist, dass alle Arbeitnehmer des Betriebs oder eines Betriebsteils eingeladen werden, wobei der Betriebsteil laut Gesetzesbegründung eine Organisationseinheit von einiger Bedeutung und Größe sein muss. Damit fallen auch z.B. Pensionärstreffen und Jubilarfeiern unter die Regelung. Ebenso sind als Betriebsveranstaltung einzustufen Veranstaltungen nur für eine bestimmte Organisationseinheit des Betriebs (z.B. einzelne Abteilung), wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist weiter, dass es sich um herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen und um in diesem Rahmen übliche Zuwendungen handelt.

Hierzu folgende Beispiele:

Beispiel 1:

Ob die Veranstaltung vom Arbeitgeber, dem Betriebsrat oder dem Personalrat, innerhalb oder außerhalb der Arbeitszeit durchgeführt wird, ist unerheblich. Hinsichtlich der Abgrenzung ist die Rechtsprechung großzügig: Auch ein Abendessen mit anschließendem geselligem Beisammensein, eine Karnevalsfeier (BFH vom 16.11.2005, Aktenzeichen VI R 68/00), eine Betriebsversammlung auf einem Dampfschiff mit anschließendem Betriebsfest in einem Hotel (BFH vom 30.4.2009, Aktenzeichen VI R 55/07) und ein Theaterbesuch als Programmpunkt eines Betriebsausflugs (BFH vom 21.2.1986, Aktenzeichen VI R 21/84) sind z.B. als Betriebsveranstaltungen anerkannt worden.

Beispiel 2:

Nach dem BFH-Urteil vom 16.11.2005 (Aktenzeichen VI R 118/01) sind Sachzuwendungen an Arbeitnehmer anlässlich einer zweitägigen Reise, die sowohl eine Betriebsveranstaltung als auch eine aus ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interessen durchgeführte Betriebsbesichtigung bei einem Hauptkunden des Arbeitgebers umfasst, grundsätzlich aufzuteilen. Die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Durchführung der gemischt veranlassten Gesamtveranstaltung sind nur insoweit kein Arbeitslohn, als die dem Betriebsveranstaltungsteil zuzurechnenden anteiligen Kosten den 110 €-Freibetrag nicht übersteigen.

Beispiel 3:

Eine einwöchige Reise nach Italien, an der nur die festen Angestellten, nicht jedoch die Aushilfskräfte des Betriebs teilnehmen, ist damit keine Betriebsveranstaltung, wenn die Differenzierung nicht in einer betriebsorganisatorischen Trennung der Arbeitsabläufe beider Arbeitnehmergruppen begründet ist (Finanzgericht München vom 30.4.2009, Aktenzeichen 15 K 3193/06). Eine nur Führungskräften eines Unternehmens vorbehaltene Abendveranstaltung (im Rahmen von sog. Partnertreffen) stellt mangels Offenheit des Teilnehmerkreises ebenfalls keine Betriebsveranstaltung dar (BFH vom 15.1.2009, Aktenzeichen VI R 22/06).

Darüber hinaus sind die folgenden Punkte besonders zu beachten:

- Als Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer heranzuziehen. Unerheblich ist, ob es sich dabei um dem Arbeitnehmer individuell zurechenbare Aufwendungen oder um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den **äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung** (z.B. Kosten für den Eventmanager, für die Anmietung und Dekoration des Festsaals) aufwendet.
- Zudem sind dem Arbeitnehmer die auf dessen **Begleitpersonen** entfallenden Aufwendungen als Zuwendungen zuzurechnen.
- Soweit solche Zuwendungen den Betrag von **110 € pro Veranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer** nicht übersteigen, stellen diese keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Insoweit handelt es sich um einen **Freibetrag** (**seit 2015**), so dass nur die den Freibetrag übersteigenden Zuwendungen zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn führen.
- Die Freibetragsregelung ist für **bis zu zwei Veranstaltungen jährlich** anzuwenden (also wird jeweils der Freibetrag von 110 € gewährt). Bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen jährlich

kann der Arbeitgeber die beiden Veranstaltungen auswählen, für die der Freibetrag von 110 € zur Anwendung kommt.

Von den zuvor dargestellten Betriebsveranstaltungen abzugrenzen sind Kunden- bzw. Repräsentationsveranstaltungen, an denen auch Arbeitnehmer teilnehmen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist die Dokumentation des Ablaufs der Veranstaltung und der teilnehmenden Personen wichtig.

b) Besonderheiten bei der Ermittlung der Lohnsteuer

Die Oberfinanzdirektion NRW weist in der Kurzinformation Lohnsteuer Nr. 02/2016 v. 4.10.2016 ausdrücklich darauf hin, dass auch die gesetzliche Neuregelung hinsichtlich des Lohnsteuerabzugs ab 2015 nicht zu einer anderen Abgrenzung des Begriffs der Betriebsveranstaltung geführt hat. Grundsätzlich muss die Veranstaltung allen Arbeitnehmern des Betriebs offenstehen – hierzu oben ausführlich.

Dies hat hinsichtlich der Besteuerung Konsequenzen:

– Liegt eine Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne vor, so gilt: Soweit Zuwendungen aus Anlass einer Betriebsveranstaltung zum Arbeitslohn gehören (z.B. bei Überschreitung des Freibetrags), kann die Lohnsteuer entweder (a) nach den individuellen Lohnsteuer-Abzugsmerkmalen des Arbeitnehmers oder (b) mit einem festen Pauschsteuersatz von 25 % erhoben werden.

– Liegt keine Betriebsveranstaltung in diesem Sinne vor, weil die Veranstaltung nur einem ausgewählten Kreis von Mitarbeitern zugänglich ist, so kommt die Pauschalbesteuerung mit 25 % nicht in Betracht. Neben der Besteuerung nach den individuellen Lohnsteuer-Abzugsmerkmalen der teilnehmenden Arbeitnehmer kann der Arbeitgeber allerdings die Zuwendung auch pauschal mit 30 % nach den Regeln der Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen übernehmen. Soweit der Arbeitgeber die bei den Arbeitnehmern anfallende Steuer übernehmen will, ist diese Variante deutlich besser als die Individualbesteuerung, die dann nach dem Nettosteuersatz berechnet werden müsste.

Hinweis:

Allerdings ist zu beachten, dass die Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen dann auf alle an Arbeitnehmer gewährten Sachzuwendungen anzuwenden ist, da das insoweit für den Arbeitgeber bestehende Wahlrecht zur Pauschalierung nur einheitlich für alle Sachzuwendungen angewendet werden kann.

c) Ertragsteuerliche Beurteilung

Auf Seiten des Unternehmers ist die ertragsteuerliche Beurteilung, also die Frage, ob die Kosten der Veranstaltung als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, zu prüfen. Hierzu hat jüngst die Oberfinanzdirektion NRW mit Kurzinformation v. 21.9.2016 Stellung genommen.

Auch insoweit ist die bereits für die lohnsteuerliche Beurteilung maßgebliche Unterscheidung zwischen betrieblich (Veranstaltung, die überwiegend für eigene Arbeitnehmer stattfindet) und geschäftlich (Veranstaltung, die sich überwiegend an betriebsfremde Personen, wie z.B. Geschäftsfreunde, Kunden oder Lieferanten richtet) veranlassten Veranstaltungen maßgebend.

Für die Abziehbarkeit der Veranstaltungskosten als Betriebsausgaben gilt insbesondere das Folgende:

– Betriebsausgabenabzug bei betrieblicher Veranstaltung:

  Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer (auch ehemalige Arbeitnehmer, Praktikanten, Referendare u.Ä.) und deren teilnehmende Begleitpersonen zzgl. der ggf. nicht abziehbaren Vorsteuer berechtigen in vollem Umfang zum Betriebsausgabenabzug. Dies gilt auch für Aufwendungen, die auf den teilnehmenden Arbeitgeber und dessen Begleitperson entfallen, soweit auch Begleitpersonen der Arbeitnehmer in gleichem Maße an der Veranstaltung teilnehmen können.

  Aufwendungen, die der geschäftlich veranlassten Teilnahme von Geschäftspartnern oder Arbeitnehmern verbundener Unternehmen und Leiharbeitern sowie deren Begleitpersonen an betrieblich veranlassten Veranstaltungen zuzuordnen sind, unterliegen dagegen den Abzugs-

beschränkungen für Geschenke (Grenze von 35 €) und Bewirtungsaufwendungen (abzugsfähig nur 70 %).

Aufwendungen, die auf die privat veranlasste Teilnahme von Personen entfallen (z.B. Begleitperson des Arbeitgebers, soweit die Teilnahme von Begleitpersonen den Arbeitnehmern nicht eingeräumt wird), sind vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen und Bewirtungsaufwendungen (abzugsfähig nur 70 %). Nehmen daneben auch Arbeitnehmer an geschäftlichen Veranstaltungen teil, gelten die Abzugsbeschränkungen insoweit.

– Betriebsausgabenabzug bei geschäftlicher Veranstaltung:

  Soweit der Aufwand für Bewirtungskosten sowie die übrigen Kosten auf Geschäftspartner oder Arbeitnehmer verbundener Unternehmen und Leiharbeiter sowie deren Begleitpersonen entfällt, gelten die Abzugsbeschränkungen für Geschenke (Grenze von 35 €) und Bewirtungsaufwendungen (abzugsfähig nur 70 %). Nehmen daneben auch Arbeitnehmer an geschäftlichen Veranstaltungen teil, gelten die Abzugsbeschränkungen auch insoweit.

Hinweis:

Kommt das anteilige Betriebsausgabenabzugsverbot für Bewirtungskosten zur Anwendung, so müssen diese Kosten nach den gesetzlichen Vorgaben zwingend in der Buchhaltung auf getrennten Konten erfasst werden. Wird diesem formalen Aufzeichnungserfordernis nicht entsprochen, so ist der Betriebsausgabenabzug gänzlich zu versagen.

d) Umsatzsteuer

Die Finanzverwaltung wendet die lohnsteuerliche Unterscheidung auch bei der Umsatzsteuer an. Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen üblicher Betriebsveranstaltungen unterliegen bis zu einem Betrag i.H.v. 110 € nicht der Lohnsteuer, da insoweit auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung von einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung ausgegangen wird. Soweit der Betrag von 110 € bezogen auf den einzelnen Arbeitnehmer überschritten wird, liegt der Lohnsteuer zu unterwerfender Arbeitslohn vor. Entsprechend gilt nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.4.2016 (Aktenzeichen III C 2 – S 7109/15/10001, DOK 2016/0139901) für die Umsatzsteuer:

– Übersteigen die Aufwendungen je Arbeitnehmer die 110 €-Grenze nicht, so ist von einer unternehmerischen Veranlassung auszugehen und der Vorsteuerabzug in vollem Umfang gegeben.

– Wird die 110 €-Grenze dagegen überschritten, so ist nach Ansicht der Finanzverwaltung insgesamt von einer nichtbetrieblichen Veranlassung auszugehen, so dass der Vorsteuerabzug insgesamt nicht zulässig ist. Eine Aufteilung findet hier nicht statt, so dass der Betrag von 110 € bei der Umsatzsteuer nicht als Freibetrag wirkt, sondern zur Abgrenzung herangezogen wird.

Im Übrigen gilt bei Aufwendungen für eine geschäftliche Veranstaltung:

– Grundsätzlich ist der Vorsteuerabzug gegeben. Soweit bei Betriebsausgaben insbesondere die Abzugsbeschränkungen für Geschenke greifen, kann ein Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden. Vorsteuern auf Bewirtungsaufwendungen sind nur dann nicht abzugsfähig, soweit sie unangemessen sind (s.o.).

30 Feiern des Arbeitnehmers im betrieblichen Umfeld: Werbungskostenabzug?

a) Abgrenzungskriterien

Kosten einer Feier des Arbeitnehmers können bei diesem als Werbungskosten abzugsfähig sein. Entscheidend ist insoweit die Frage, ob die Feier mit der beruflichen Tätigkeit objektiv zusammenhängt. Insoweit ist zu unterscheiden:

– Ergibt die Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie grundsätzlich als Werbungskosten abzuziehen.

– Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, sind sie nicht abziehbar.

– Ist der erwerbsbezogene Anteil nicht von untergeordneter Bedeutung, kann eine Aufteilung und ein Abzug des beruflich veranlassten Teils der Kosten in Betracht kommen, sofern der den Beruf fördernde Teil der Aufwendungen sich nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt.

Für die Beurteilung, ob die Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind, ist in erster Linie auf den **Anlass der Feier** abzustellen. Allerdings muss immer der Einzelfall betrachtet werden. Trotz eines herausgehobenen persönlichen Ereignisses kann sich aus den übrigen Umständen des Einzelfalls ergeben, dass die Aufwendungen für die Feier beruflich veranlasst sind.

Ob die Aufwendungen Werbungskosten sind, ist daher anhand **weiterer Kriterien** zu beurteilen. So ist von Bedeutung:

– wer als Gastgeber auftritt,

– wer die Gästeliste bestimmt,

– ob es sich bei den Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter (des Stpfl. oder des Arbeitgebers), um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Stpfl. handelt.

Zu berücksichtigen ist außerdem,

– an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet,

– ob sich die finanziellen Aufwendungen im Rahmen vergleichbarer betrieblicher Veranstaltungen bewegen und

– ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob das nicht der Fall ist.

Für die Zuordnung der Aufwendungen zum beruflichen oder privaten Bereich kann ferner bedeutsam sein, ob nur ausgesuchte Arbeitskollegen eingeladen werden oder ob die Einladung nach allgemeinen Kriterien ausgesprochen wird. Werden Arbeitskollegen wegen ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten betrieblichen Einheit (z.B. alle Arbeitnehmer einer Abteilung) oder nach ihrer Funktion, die sie innerhalb des Betriebs ausüben (z.B. alle Außendienstmitarbeiter oder Auszubildenden), eingeladen, legt dies den Schluss nahe, dass die Aufwendungen für diese Gäste (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst sind, und zwar auch dann, wenn der Stpfl. zu einzelnen dieser nach abstrakten berufsbezogenen Gründen eingeladenen Kollegen freundschaftlichen Kontakt pflegen sollte. Werden demgegenüber nur einzelne Arbeitskollegen eingeladen, kann dies auf eine nicht nur unerhebliche private Mitveranlassung der Aufwendungen für diese Gäste schließen lassen und ein Abzug deshalb ausscheiden.

Hinweis:

Sind Aufwendungen für eine Feier **gemischt veranlasst**, weil daran sowohl Gäste aus dem privaten als auch dem beruflichen Umfeld teilgenommen haben, sind die **Gesamtkosten anteilig nach Gästen aufzuteilen**.

b) Entschiedene Einzelfälle

Auf folgende, von der Rechtsprechung entschiedene Einzelfälle ist hinzuweisen:

– Nach der BFH-Entscheidung vom 10.11.2016 (Aktenzeichen VI R 7/16) sind Aufwendungen für eine **Feier anlässlich eines Geburtstags** in der Regel auch durch die gesellschaftliche Stellung des Arbeitnehmers veranlasst und im Allgemeinen nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Allerdings kann sich trotz des herausgehobenen persönlichen Ereignisses aus den übrigen Umständen des einzelnen Falls ergeben, dass die Kosten für eine solche Feier ausnahmsweise ganz oder teilweise beruflich veranlasst sind. Insoweit ist ein Werbungskostenabzug also nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Eine berufliche Veranlassung sei nach Ansicht des Gerichts insbesondere möglich, wenn die Feier nicht in erster Linie der Ehrung des Jubilars und damit nicht der repräsentativen Erfüllung gesellschaftlicher Konventionen, sondern dem kollegialen Miteinander und daher der Pflege des Betriebsklimas dient, der Jubilar mit seiner Einladung der Belegschaft (den Kollegen) Dank und Anerkennung zollt oder gefestigten betrieblichen Gepflogenheiten Rechnung trägt. Insoweit sprach im Urteilsfall für eine berufliche Veranlassung, dass ausschließlich und sämtliche Mitarbeiter des Betriebs eingeladen waren, der Arbeitgeber in die Organisation der Feier eingebunden war, nur maßvolle Kosten anfielen (ca. 35 € pro Person bei ca. 70 Gästen), der Veranstaltungsort (mit Bierzeltgarnituren hergerichtete und einfach geschmückte Werkstatthalle des Arbeitgebers) und die Ver-

anstaltungszeit (Freitag von 12 Uhr bis 17 Uhr und damit zumindest teilweise während der Arbeitszeit). Auch hat der Stpfl. seinen Geburtstag im privaten Rahmen und mit deutlich höheren Kosten gefeiert.

– Mit Urteil vom 18.8.2016 (Aktenzeichen VI R 52/15) hat der BFH entschieden, dass eine **Feier anlässlich einer Habilitation** beruflich veranlasst sein kann.

– Aufwendungen für eine betriebsinterne **Feier anlässlich eines Dienstjubiläums** können (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst und damit als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen sein, wenn der Arbeitnehmer die Gäste nach abstrakten berufsbezogenen Kriterien einlädt. So die BFH-Entscheidung vom 20.1.2016 (Aktenzeichen VI R 24/15).

– **Aufwendungen für eine Abschiedsfeier**, die ein Arbeitnehmer anlässlich eines Arbeitgeberwechsels veranstaltet, können als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein, wobei der Arbeitgeberwechsel ein wesentliches Indiz für die berufliche Veranlassung der Feier darstellt. So die Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 29.5.2015 (Aktenzeichen 4 K 3236/12 E). Der Stpfl. ist Diplom-Ingenieur und war mehrere Jahre als leitender Angestellter in einem Unternehmen tätig. Im Streitjahr wechselte er an eine Fachhochschule und nahm dort eine Lehrtätigkeit auf. Anlässlich seines Arbeitsplatzwechsels lud der Stpfl. Kollegen, Kunden, Lieferanten, Verbands- und Behördenvertreter sowie Experten aus Wissenschaft und Forschung zu einem Abendessen in ein Hotelrestaurant ein. Die Einladungen stimmte der Stpfl. mit seinem bisherigen Arbeitgeber ab. Das Finanzgericht stellt zunächst heraus, dass der Anlass der Feier, der Arbeitgeberwechsel des Stpfl., rein beruflicher Natur gewesen sei. Im Übrigen stammten sämtliche Gäste aus dem beruflichen Umfeld, private Freunde oder Angehörige waren nicht eingeladen.

Handlungsempfehlung:

Insgesamt zeigt sich, dass der Anlass der Feier eine wichtige Weichenstellung gibt, aber nicht allein entscheidend für die Frage des Werbungskostenabzugs ist. Vielmehr sind die weiteren angeführten Aspekte (Gäste, Charakter der Feier und Kostenrahmen) im Einzelfall in der Gesamtschau zu würdigen. Insoweit sollte vom Stpfl. eine sorgfältige Dokumentation vorgenommen werden.

c) Einschränkung des Werbungskostenabzugs

Auf Grund gesetzlicher Vorgaben sind für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem/beruflichem Anlass auch bei den Werbungskosten nur bis zu 70 % der Aufwendungen abzugsfähig. Voraussetzung für den Werbungskostenabzug ist, dass die Aufwendungen als angemessen anzusehen sind und die Höhe der Bewirtungskosten sowie die berufliche Veranlassung nachgewiesen wird.

Hinweis:

Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen/beruflichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Stpfl. nach der ausdrücklichen gesetzlichen Vorgaben schriftlich die folgenden Angaben zu machen: „Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen“. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen.

Soweit die Abzugsbeschränkung auf 70 % der Aufwendungen zur Anwendung kommt, greifen diese formellen Voraussetzungen auch für Bewirtungskosten von Arbeitnehmern.

Allerdings gilt diese Abzugsbeschränkung nicht, wenn ein Arbeitnehmer Dritte aus allgemeinen beruflichen Gründen bewirtet. Dies ist nach der Rechtsprechung z.B. der Fall, wenn der Arbeitnehmer

– nicht selbst als bewirtende Person auftritt, weil es sich z.B. um ein „Fest des Arbeitgebers“ handelt,

– erfolgsabhängige Bezüge hat und Mitarbeiter bewirtet, um sie zu Leistungssteigerungen zu motivieren (so das BFH-Urteil vom 19.6.2008, Aktenzeichen VI R 33/07, betr. Bewirtungskosten leitender Angestellter für ihre Mitarbeiter),

– aus beruflichem Anlass Aufwendungen für die Bewirtung von Arbeitskollegen seines Arbeitgebers trägt (so das BFH-Urteil vom 10.7.2008, Aktenzeichen VI R 26/07, betr. die Antrittsvorlesung eines Chefarztes mit anschließendem Empfang).

In diesen Fällen sind die Aufwendungen in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig.

München, im Februar 2017

JM-Aktuell
gibt im Allgemeinen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder.
Wir empfehlen deshalb, die Beiträge als Hinweise zu verstehen und bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden kann, zu vermeiden.

Für Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.
Für Fragen wenden Sie sich bitte an

Kanzlei Jürgen Mosig
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Arabellastr. 5/1, 81925 München
Tel.: +49 (89) 92 00 86 - 0, Fax.: +49 (89) 92 00 86 - 20
eMail: mosig@mosig-wp.de
Internet: www.mosig-wp.de