Aktuelle Informationen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltung für unsere Mandanten

„Steuern“ – 07/2017

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

1 Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig
2 Außergewöhnliche Belastungen können auch bei größeren Ausgaben regelmäßig nicht zeitlich verteilt steuerlich geltend gemacht werden
3 Schenkungsteuerliche Behandlung der Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch
4 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen
5 Verzinsung von Steuernachzahlungen: Zinssatz von 6 % p.a. verfassungsgemäß

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Zuschüsse zu privaten Krankenversicherungen des Arbeitnehmers: Anwendung der 44 €-Freigrenze?
7 Kosten für das Vorhalten einer Wohnung können als Werbungskosten abzugsfähig sein

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Privatnutzung mehrerer betrieblicher Kfz unter Einsatz eines Wechselkennzeichens
9 An Geldspeicher von Geldeinwurfautomaten werden die Anforderungen der Kassenführung gestellt
10 Ausgleichszahlung für unterbleibende Betriebserweiterung kann passiv abzugrenzen sein
11 Grunderwerbsteuer bei Umwandlungsvorgängen: ggf. Änderung für zurückliegende Vorgänge bis 6.11.2017 zu beantragen
12 Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe
13 Abgabe von „Wiesnbrezn“ auf dem Oktoberfest als ermäßigt besteuerte Lieferungen
14 Vorlage an den Europäischen Gerichtshof zur Sollbesteuerung

Für Personengesellschaften

15 Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte: Betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer
16 Anerkennung doppelstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften
17 Übertragung eines fremdfinanzierten, an die Personengesellschaft verpachteten Grundstücks

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Einstufung von Investmentfonds hinsichtlich des Teilfreistellungssatzes nach dem ab dem 1.1.2018 geltenden Investmentsteuergesetz

19 Bei Einkünften aus Kapitalvermögen werden Verluste grundsätzlich anerkannt.

Für Hauseigentümer

20 Aufteilung des Gesamtkaufpreises einer Immobilie

21 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Erbschaftsteuer

22 Übergang nicht verbrauchter verteilter Erhaltungsaufwendungen bei Rechtsnachfolge

23 Ortsübliche Miete im Fall der verbilligten Überlassung von Wohnraum

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 Gestaltungsmissbrauch bei Veräußerung i.S.d. § 17 EStG nach Schenkung an Kinder

25 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

26 Werbungskosten des Gesellschafters einer GmbH wegen Inanspruchnahme aus einem Schuldbeitritt

27 Vergebliche Aufwendungen eines fehlgeschlagenen Beteiligungserwerbs keine vorweggenommenen Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit

Für alle Steuerpflichtigen

1 Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.5.2017 (Aktenzeichen VI R 9/16) klargestellt, dass Scheidungskosten – anders als nach früherer Rechtslage – auf Grund der seit dem Jahr 2013 geltenden Regelung nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, da diese unter das neu eingeführte Abzugsverbot für Prozesskosten fallen. Seit der Änderung im Jahr 2013 sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dieses Abzugsverbot greift ausnahmsweise nur dann nicht ein, wenn der Stpfl. ohne die Aufwendungen Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr im üblichen Rahmen befriedigen zu können. Dies ist bei einem Scheidungsverfahren aber gerade nicht gegeben, wie der Bundesfinanzhof nun klarstellt.

Der Ehegatte wende die Kosten für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse auf. Hiervon könne nur ausgegangen werden, wenn die wirtschaftliche Lebensgrundlage des Stpfl. bedroht sei. Als Existenzgrundlage in diesem Sinne ist nach Auffassung des Gerichts die materielle Lebensgrundlage des Stpfl. zu verstehen. Eine derartige existenzielle Betroffenheit liege bei Scheidungskosten nicht vor, selbst wenn das Festhalten an der Ehe für den Stpfl. eine starke Beeinträchtigung seines Lebens darstelle.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt damit die restriktive Auslegung der Ausnahmen vom Abzugsverbot für Prozesskosten. Ob im Einzelfall außer den materiell greifbaren Risiken auch immaterielle Risiken, wie z.B. der Ruf der Person o.Ä. erfasst wären, ist wohl nicht auszuschließen; insofern dürfte aber eine sehr enge Auslegung angezeigt sein.

2 Außergewöhnliche Belastungen können auch bei größeren Ausgaben regelmäßig nicht zeitlich verteilt steuerlich geltend gemacht werden

Außergewöhnliche Belastungen sind im Zeitpunkt der Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen. Dieser Umstand kann sich dann nachteilig auswirken, wenn größere Aufwendungen getätigt werden, welche in dem Jahr der Zahlung steuerlich gar nicht geltend gemacht werden können, weil keine Einkünfte in entsprechender Höhe vorliegen oder sich auf Grund der Höhe der außergewöhnlichen Belastungen ein starker negativer Progressionseffekt ergibt.

So lag auch der Fall, über den der Bundesfinanzhof nun zu entscheiden hatte. Die Stpfl. bauten ihr Haus mit erheblichen Kosten behindertengerecht um, weil dies für die Pflege und Betreuung der schwer- und mehrfachbehinderten Tochter erforderlich war. Der Abzug als außergewöhnliche Belastungen stand im Wesentlichen nicht im Zweifel. Auf Grund der Höhe der Aufwendungen konnten diese im Jahr der Verausgabung allerdings nicht vollständig geltend gemacht werden, so dass die Stpfl. eine Verteilung auf drei Jahre begehrten. Dies lehnte das Finanzamt und dem folgend nun auch der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 12.7.2017 (Aktenzeichen VI R 36/15) ab. Für eine Verteilung auf mehrere Jahre fehlte die Rechtsgrundlage. Auch eine Billigkeitsmaßnahme schied aus, denn eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Sie kommt nicht bereits dann in Betracht, wenn sich Aufwendungen im Veranlagungszeitraum der Verausgabung nicht in vollem Umfang steuermindernd ausgewirkt haben.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis dürfte daher nur der Ausweg verbleiben, die Baumaßnahmen und damit die Verausgabung zeitlich über mehrere Jahre zu verteilen. Gerade dann, wenn Zahlungen um den Jahreswechsel anstehen, sollte geprüft werden, in welchem Jahr sich diese steuerlich günstiger auswirken.

3 Schenkungsteuerliche Behandlung der Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch

Verzichtet ein Erbberechtigter gegen Abfindung auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruchs einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche, so löst diese Abfindung Schenkungsteuer aus. Für die Einstufung der Steuerklasse (in Bezug auf persönliche Freibeträge und den Steuersatz) und damit für die Berechnung der Schenkungsteuer ging die Rechtsprechung bislang davon aus, dass nicht das Verhältnis des Zuwendungsempfängers (Verzichtenden) zum Zahlenden, sondern zum künftigen Erblasser maßgebend ist. Der Bundesfinanzhof hält nun mit Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen II R 25/15) an dieser Rechtsprechung nicht länger fest. Für die Besteuerung eines entsprechenden Erwerbs sei nach den allgemeinen Regeln das Verhältnis des Verzichtenden zum anderen gesetzlichen Erben maßgebend.

Diese geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führt dazu, dass der Zeitpunkt der Vereinbarung eines Pflichtteilsverzichts steuerliche Auswirkungen sowohl bezüglich der Höhe des Freibetrags als auch der Steuerklasse hat:

– Wird die Vereinbarung über den Verzicht zwischen den Geschwistern zu Lebzeiten getroffen, so ist die Schenkungsteuer nach der Steuerklasse II zu berechnen. Die Steuer ist also mit vergleichsweise hohen Steuersätzen und einem persönlichen Freibetrag von nur 20 000 € zu berechnen.

– Erfolgt die Vereinbarung nach dem Erbfall, so gilt die Abfindung auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung als vom Erblasser zugewendet. Mithin kommt die Steuerklasse I zur Anwendung, also mit günstigeren Steuersätzen und einem persönlichen Freibetrag in Höhe von 400 000 €.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelnen sind derartige Fälle nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerlich komplex, so dass stets fachlicher Rat einzuholen ist.

4 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen

Hinsichtlich der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen ist auf drei aktuelle Entscheidungen der Finanzgerichte hinzuweisen:

– **Versorgung und Betreuung eines Haustiers als haushaltsnahe Dienstleistung**: Nach der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 1.2.2017 (Aktenzeichen 12 K 902/16) sind Aufwendungen für die Betreuung von Hunden auch dann als haushaltsnahe Dienstleistungen steuerbegünstigt, wenn die Hunde des Stpfl. nicht in dessen Haushalt betreut, sondern von einer Betreuungsperson abgeholt und nach der Betreuungszeit wieder zum Stpfl. zurückgebracht werden.

  Hinweis:

  Die Finanzverwaltung hingegen will nur dann Aufwendungen als begünstigt anerkennen, wenn die Betreuung im Haushalt des Stpfl. selbst erfolgt. Gegen das Urteil ist nun eine Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass diese Frage möglicherweise noch vom Bundesfinanzhof beurteilt werden wird (Aktenzeichen der Nichtzulassungsbeschwerde: VI B 436/17).

– **Herstellung einer Haustür in der Werkstatt des Handwerkers**: Das Finanzgericht Nürnberg bestätigt mit Urteil vom 4.8.2017 (Aktenzeichen 4 K 16/17) die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach das für die Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen maßgebende Tatbestandsmerkmal „in einem Haushalt des Stpfl." nicht erfüllt ist, soweit die Handwerkerleistung mit der Herstellung der Haustür nicht im Haushalt des Stpfl., sondern in der Werkstatt des Handwerksbetriebs erbracht wurde. Die Stpfl. ließen im Oktober 2015 die Haustür ihres privaten Wohnhauses ersetzen. Hierfür wurden vom beauftragten Schreinereibetrieb insgesamt 4 688 € inklusive Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Ein Betrag von insgesamt 3 253 € entfiel auf den Werklohn für Herstellung und Montage der Haustür. Das Finanzamt erkannte diesen nicht als begünstigte Handwerkerleistungen an und versagte die Steuerermäßigung, da ein Nachweis, welcher Anteil des Werklohns auf die Herstellung der Tür und welcher Anteil auf die Montage vor Ort entfallen war, nicht erbracht wurde. Das Finanzgericht bestätigte diese Handhabe, da nur die Kosten angesetzt werden können, die auf im Haushalt des Stpfl. erbrachte Leistungen entfallen und hierfür sei kein Nachweis erbracht. Im Grundsatz stellt die

Montageleistung (Einbau der neuen Haustür) vor Ort im Haushalt der Stpfl. eine begünstigte Handwerkerleistung dar.

Handlungsempfehlung:

Nach wie vor ist umstritten, welche Leistungen steuerlich begünstigt sind. Wenn Handwerkerleistungen sowohl unmittelbar im Haushalt des Stpfl. als auch in der Werkstatt des Handwerkers erbracht werden, sollte in der Handwerkerrechnung eine Aufteilung erfolgen, um zumindest einen Teil steuerlich geltend machen zu können.

– **Nachträglicher Ansatz bei verspäteter Betriebskostenabrechnung**: Weiterhin hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 24.8.2016 (Aktenzeichen 11 K 1319/16) entschieden, dass ein Wohnungsmieter, der erst nach Bestandskraft seiner Einkommensteuerveranlagung dem Grunde und der Höhe nach Kenntnis über haushaltsnahe Dienstleistungen auf Grund der Betriebskostenabrechnung der Verwaltergesellschaft erlangt, eine Änderung der Steuerfestsetzung wegen neuer Tatsachen beanspruchen kann. Diese Änderung kann beim Finanzamt unter Erläuterung der konkreten Umstände und Nachweis der Betriebskostenabrechnung erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Bei spät eingehenden Nebenkostenabrechnungen bzw. Betriebskostenabrechnungen sollte also geprüft werden, ob noch nachträglich eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen beantragt werden kann.

5 Verzinsung von Steuernachzahlungen: Zinssatz von 6 % p.a. verfassungsgemäß

Das Finanzgericht Köln hatte über die Festsetzung von Verzugszinsen, insbesondere die Frage der Verfassungsmäßigkeit des dabei angewendeten Zinssatzes von 6 % p.a. zu entscheiden. Das Gericht kommt mit Urteil vom 27.4.2017 (Aktenzeichen 1 K 3648/14) zu dem Ergebnis, dass die gesetzlich festgeschriebene Höhe des Zinssatzes von 6 % p.a. (0,5 % p.m.) für die zu prüfenden Zinszeiträume vom 1.1.2014 bis zum 29.9.2014 verfassungsgemäß ist.

Das Finanzgericht verweist zunächst auf die bisherige Rechtsprechung. Entschieden wurde die Verfassungsmäßigkeit dieses Zinssatzes bisher für Zinsläufe bis einschließlich Dezember 2013. Die von den Gerichten bislang angestellten Überlegungen gelten nach Ansicht des Finanzgerichts für den zu entscheidenden Zeitraum unverändert fort. Die Abkopplung des gesetzlichen Zinssatzes von dem individuellen Zinsvorteil oder -nachteil sei ein grundlegendes Prinzip, das nicht von dem jeweils relevanten Zeitraum abhängt. Es zeigt vielmehr, dass der gesetzliche Zinssatz grundsätzlich auch und gerade gerechtfertigt ist, wenn er signifikant von dem Marktzins abweicht, der seinerseits die tatsächlichen Zinsvorteile oder -nachteile prägt. Eine einschneidende Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die so weit ginge, dass selbst bei Einbeziehung der für den Kreditnehmer ungünstigsten Sollzinssätze namentlich bei unbesicherten Kreditformen bzw. der für den Vermögensanleger günstigsten Renditen ein Zinsfuß von 6 % p.a. gänzlich markt- und realitätsfremd erschiene, vermag der erkennende Senat jedenfalls für den hier relevanten Zinszeitraum (noch) nicht zu erkennen.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob gegen dieses Urteil Revision eingelegt wird. Für die Praxis bestätigt sich zunächst die Notwendigkeit der Beachtung der Steuerverzinsung z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung angezeigt sind.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Zuschüsse zu privaten Krankenversicherungen des Arbeitnehmers: Anwendung der 44 €-Freigrenze?

Finanzamt und Arbeitgeber stritten um die Anwendbarkeit der Freigrenze von monatlich 44 €, die bei Sachlohnzuwendungen gewährt wird. Im entschiedenen Fall bezuschusste die Arbeitgeberin die Beitragsleistungen ihrer Arbeitnehmer für eine private Zusatzkrankenversicherung. Die Arbeitnehmer waren selbst Versicherungsnehmer und daher auch selbst zur Zahlung der Versicherungsprämien verpflichtet. Die Arbeitgeberin trug einen Teil dieser Prämien dergestalt, dass

sie ihren Arbeitnehmern, die eine derartige Zusatzversicherung abgeschlossen hatten, einen bestimmten Anteil auf deren Gehaltskonten überwies. Arbeitnehmer, die sich gegen den Abschluss der Zusatzversicherung entschieden hatten, konnten von der Arbeitgeberin keine wertgleichen Barlohnzahlungen verlangen. Das Finanzamt qualifizierte die Zuschüsse der Arbeitgeberin als Barlohn und behandelte sie als in vollem Umfang lohnsteuerpflichtig, da die 44 €-Freigrenze nur bei Sachlohn zur Anwendung kommt. Entscheidendes Argument war, dass der Arbeitgeber bei wirtschaftlicher Betrachtung seinen Arbeitnehmern die Beitragsleistungen zur Verfügung stelle.

Das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern hat nun mit Urteil vom 16.3.2017 (Aktenzeichen 1 K 215/16) dagegen zu Gunsten der Arbeitgeberin entschieden, dass es sich um Sachlohn handele und daher die 44 €-Freigrenze zur Anwendung komme, was im Streitfall dazu führte, dass die Zuschüsse nicht der Lohnsteuer unterlagen.

Das Finanzgericht beruft sich auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Danach ist für die Abgrenzung von Bar- und Sachlohn der Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend. Auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen ist zu ermitteln, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Ein Sachbezug unterscheidet sich von Barlohn durch die Art des arbeitgeberseitig zugesagten und daher arbeitnehmerseitig zu beanspruchenden Vorteils selbst und nicht durch die Art und Weise der Erfüllung dieses Anspruchs. Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen, liegen Sachbezüge vor. So stellt die Gewährung von Krankenversicherungsschutz durch eine vom Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer abgeschlossene Krankenversicherung Sachlohn dar, wenn der Arbeitnehmer auf Grund seines Arbeitsvertrags von seinem Arbeitgeber Versicherungsschutz verlangen kann.

Um Sachlohn handele es sich aber auch dann, wenn der Arbeitgeber mit Zahlungen an seine Arbeitnehmer die von diesen selbst zu zahlenden Beiträge zu einer Zusatzkrankenversicherung bezuschusst und seine Arbeitnehmer diese Zahlungen – wie im Streitfall – nur dann beanspruchen können, wenn sie eine entsprechende Zusatzkrankenversicherung abgeschlossen haben, und nur soweit diese Zuschüsse die von ihnen gezahlten Beiträge für die Zusatzkrankenversicherung nicht übersteigen. Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unmittelbar einen Geldbetrag, sei dies eine Sachlohnzuwendung, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber – wie im Streitfall – lediglich die Übernahme der Kosten für einen Sach- oder Dienstleistungsbezug oder dessen Bezuschussung beanspruchen kann, der arbeitsrechtliche Anspruch also nicht lediglich auf eine reine Geldleistung gerichtet ist.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Aktenzeichen VI R 16/17 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass eine endgültige Klärung des Streitfalls noch offen ist. In vergleichbaren Fällen kann aber in Erwägung gezogen werden, die 44 €-Freigrenze anzuwenden. Um ein Risiko des Arbeitgebers zu vermeiden, können betroffene Arbeitnehmer die 44 €-Freigrenze im Rahmen einer (Antrags-)Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen und das Finanzamt auf das anhängige Revisionsverfahren hinweisen.

7 Kosten für das Vorhalten einer Wohnung können als Werbungskosten abzugsfähig sein

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 1.6.2017 (Aktenzeichen 3 K 3278/14) entschieden, dass Aufwendungen für das Vorhalten einer (ungenutzten) Wohnung als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn das Vorhalten ausschließlich aus beruflichen Gründen erfolgt. Bei der Prüfung, ob private Gründe für das Vorhalten der Wohnung keine Rolle gespielt haben, ist allerdings ein strenger Maßstab anzulegen.

Die Stpfl. arbeitete seit 1998 in einer Großstadt mit starkem Wohnungsmangel und bewohnte dort eine 2,5-Zimmer-Wohnung mit 65 qm. Nach der Geburt ihrer Tochter im Jahr 2010 beantragte sie Elternzeit und zog zu ihrem Lebensgefährten in eine andere Stadt. Die bisherige Wohnung behielt sie jedoch bei, da Auszug, spätere Wohnungssuche und erneuter Einzug mit erheblichem finanziellem wie organisatorischem Aufwand verbunden gewesen wären. Ein Zimmer vermietete sie unter, um die Kosten gering zu halten. In dem nicht untervermieteten Zimmer hatte sie weiterhin ihre Möbel stehen, war jedoch nur etwa 2 Tage pro Monat dort wegen eines noch abzuschließenden, von ihr betreuten Forschungsprojekts. Ursprünglich sollte der Familienwohnsitz mit dem Kind am Arbeitsort des Lebensgefährten bleiben und die Stpfl. nach dem Ende der Elternzeit wieder auf ihrer Vollzeitstelle in der Großstadt arbeiten. Inzwischen taten sich für die Stpfl. jedoch andere berufliche Möglichkeiten auf, so dass der ursprüngliche Plan,

die frühere Arbeit wieder aufzunehmen, von ihr aufgegeben wurde. Stattdessen schloss sie am 28.3.2012 anderenorts einen Arbeitsvertrag zum 1.4.2012 und kündigte am 22.4.2012 die Wohnung in der Großstadt. Kurz vor Ablauf der Elternzeit kündigte sie auch ihr früheres Arbeitsverhältnis. Für die Wohnung in der Großstadt wendete die Stpfl. im Streitjahr 2011 5 563,30 € auf, wobei in diesem Betrag die Einnahmen aus der Untervermietung bereits mindernd berücksichtigt waren. Das Finanzamt versagte den Abzug dieses Betrags als Werbungskosten. Unterkunftskosten wären grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Eine doppelte Haushaltsführung hätte nicht vorgelegen.

Das Finanzgericht ließ dagegen den Werbungskostenabzug zu. Die Aufwendungen für das Vorhalten der Wohnung waren zwar keine Kosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung, da die Stpfl. in dieser Wohnung im Streitzeitraum gar keinen Haushalt geführt, sich kaum darin aufgehalten hat. Sie waren jedoch als Werbungskosten anderer Art abziehbar. Das Gericht war in tatsächlicher Hinsicht davon überzeugt, dass das Vorhalten der Wohnung ausschließlich aus beruflichen Gründen erfolgte und denkbare andere – also private – Gründe entweder gar nicht oder allenfalls völlig geringfügig und untergeordnet vorlagen.

Entscheidend für das Gericht war zum einen der Umstand, dass die Stpfl. am bisherigen Wohnort nicht lediglich eine vage Aussicht auf ein Arbeitsverhältnis hatte oder gar nur die Absicht, sich dort zu bewerben, sondern ein unbefristetes und ungekündigtes Arbeitsverhältnis, lediglich unterbrochen durch Mutterschutzzeit und Elternzeit, vorlag. Die Stpfl. hätte daher ohne Weiteres nach Ende der Elternzeit in der Großstadt wieder arbeiten können. Ab dann hätte auch gar kein Zweifel bestanden, dass mit der Familienwohnung eine doppelte Haushaltsführung am Beschäftigungsort in der Großstadt vorgelegen hätte (Wegverlegungsfall).

Zum anderen war für das Gericht besonders bedeutsam, dass die Kündigung der (vorgehaltenen) Wohnung im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des neuen Arbeitsverhältnisses und damit der beruflichen Umorientierung der Stpfl. erfolgt war.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall ist also sorgfältig nachzuweisen, dass das Vorhalten der Wohnung ganz oder zumindest nahezu ausschließlich beruflich bedingt ist. Dies erfordert eine sorgfältige Dokumentation des Geschehensablaufs.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Privatnutzung mehrerer betrieblicher Kfz unter Einsatz eines Wechselkennzeichens

Bei einem Stpfl. mit Gewinneinkünften ist für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs eine Entnahme dann anzusetzen, wenn das betriebliche Kraftfahrzeug auch für private Zwecke tatsächlich genutzt wird. Die Finanzverwaltung äußert nun mit Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 18.5.2017 (Aktenzeichen S 2145 A – 015 – St 210) die Auffassung, dass in dem Fall, in dem zum Betriebsvermögen eines Stpfl. mehrere Kraftfahrzeuge gehören und dieser alle auch für private Zwecke nutzt, für jedes dieser Kraftfahrzeuge eine Entnahme anzusetzen sei. Dies soll sogar dann gelten, wenn der Fahrzeugeinsatz mittels eines Wechselkennzeichens erfolgte.

Hinweis:

Ob diese Ansicht der Finanzverwaltung einer Überprüfung durch die Gerichte standhält, bleibt abzuwarten, denn es kann zu massiven Überbesteuerungen kommen. In der Praxis muss jedenfalls geprüft werden, ob nicht zumindest für einzelne Fahrzeuge die Anwendung der 1 %-Regelung durch Führung eines Fahrtenbuchs verhindert werden sollte.

9 An Geldspeicher von Geldeinwurfautomaten werden die Anforderungen der Kassenführung gestellt

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 11/16) klargestellt, dass Geldspeicher von Geldeinwurfautomaten als Kassen einzustufen sind und daher bei ihrer Lee-

rung der Bestand zu zählen und das Ergebnis aufzuzeichnen ist, um die Kassensturzfähigkeit zu gewährleisten. Insoweit sind diese Grundsätze bei allen Kassenautomaten zu beachten.

Hinweis:

Werden diese Grundsätze zur ordnungsmäßigen Kassenführung nicht beachtet, so droht eine Schätzungsbefugnis des Finanzamts.

10 Ausgleichszahlung für unterbleibende Betriebserweiterung kann passiv abzugrenzen sein

Der Bundesfinanzhof hatte – verkürzt dargestellt – darüber zu entscheiden, ob eine Entschädigung für den Verzicht auf eine Betriebserweiterung sofort oder ratierlich über einen gewissen Zeitraum ertragswirksam war. Im Urteilsfall betrieb ein Landwirt eine Schweinezucht. Mit einem kommunalen Zweckverband wurde eine Vereinbarung abgeschlossen, die u.a. vorsah, dass der Landwirt eine Entschädigungszahlung erhielt, wenn er seine Schweinehaltung nicht erweiterte. Das Finanzamt wollte diese Entschädigungszahlung sofort als Ertrag der Besteuerung unterwerfen, der bilanzierende Landwirt wollte für die erhaltene Zahlung einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden und diesen über 25 Jahre ratierlich ertragswirksam auflösen, so dass die Versteuerung der erhaltenen Zahlung über die 25 Jahre gestreckt erfolgen sollte.

Nach der handelsrechtlichen Vorgabe, welche auch steuerrechtlich zu beachten ist, sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt darstellen. Diese Vorschrift soll gewährleisten, dass ein vom Stpfl. vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip erst dann – durch Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens – erfolgswirksam wird, wenn der Kaufmann seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat. Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung betrifft in erster Linie typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags, so z.B. Vorauszahlungen bei Miet-, Darlehens- oder Versicherungsverhältnissen. Er ist aber nicht auf schuldrechtliche Leistungen beschränkt. Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach diesem Zeitpunkt darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen. Im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung kann eine Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 15.2.2017 (Aktenzeichen VI R 96/13) die Ansicht des Landwirts. Entscheidend waren folgende Argumente, die über den entschiedenen Fall hinaus von Bedeutung sind:

- Vorliegend bestand hinsichtlich der Zahlung für die Nichterweiterung der Schweinemast eine Verpflichtung des Landwirts zu einer nach dem Bilanzstichtag zumindest zeitanteilig noch zu erbringenden Gegenleistung. Die vom Stpfl. zu erbringende Gegenleistung kann dabei auch in einem Unterlassen bestehen. Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen ist, führen zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung, wenn für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht.
- Im Streitfall erhielt der Landwirt die Entschädigung nicht für einen bloßen (vor dem Abschlussstichtag bereits erklärten) Verzicht, für den als eine vor dem Abschlussstichtag bereits vollständig vollzogene Leistung kein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden kann. Vielmehr bestand für den Stpfl. rechtlich und wirtschaftlich eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung, mit Vertragsabschluss und auch zukünftig den Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern und auf den ursprünglich vorgesehenen Aussiedlungsgrundstücken gar keine Schweinemast zu betreiben.
- Die Einnahme stellte sich ferner als Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag dar. Eine „bestimmte Zeit“ kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch eine immerwährende Zeit sein, wenn der Stpfl. eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung zu erbringen hat. Vorliegend hielt der Bundesfinanzhof eine Auflösung über 25 Jahre für sachgerecht.

Hinweis:

Dieses Urteil präzisiert, dass ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten auch bei einem Entgelt für eine Dauerleistung – vorliegend eine Zahlung für das Unterlassen einer Tätigkeit – gebildet werden kann. Derartige Fälle kommen in der Praxis durchaus häufig vor. Allerdings sind stets die individuellen vertraglichen Abreden zu würdigen.

11 Grunderwerbsteuer bei Umwandlungsvorgängen: ggf. Änderung für zurückliegende Vorgänge bis 6.11.2017 zu beantragen

Umwandlungen und gesellschaftsrechtliche Vorgänge, wie z.B. Einbringungen oder verdeckte Einlagen lösen Grunderwerbsteuer aus, wenn die Übertragung auch Grundstücke betrifft. Mangels unmittelbarer Gegenleistung für die Grundstücksübertragung wird die Grunderwerbsteuer in diesen Fällen nach der im Gesetz definierten sog. Ersatzbemessungsgrundlage bemessen.

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 23.6.2015 die seinerzeit im Gesetz verankerten Bewertungsregeln zur Ersatzbemessungsgrundlage rückwirkend für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber zur Neuregelung verpflichtet. Diese gesetzliche Neuregelung erfolgte rückwirkend zum 1.1.2009.

Da die neuen Bewertungsregeln in einzelnen Fällen auch zu erheblich niedrigeren Werten führen als die früheren Regelungen, sollte in einschlägigen Fällen geprüft werden, ob die nunmehr geltenden gesetzlichen Regelungen zu einer geringeren Bemessungsgrundlage führen, als in dem nach damaligen Recht erteilten Bescheid zu Grunde gelegt. Da die Bescheide seinerzeit vorläufig erlassen worden sind, kann der Stpfl. eine Änderung zu seinen Gunsten beantragen. Zu beachten ist allerdings, dass diese Änderungsmöglichkeit wegen Verjährung mit Ablauf des 6.11.2017 (zwei Jahre nach Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung) wegfällt. Bis zu diesem Zeitpunkt muss daher in einschlägigen Fällen ein Antrag auf Änderung gestellt werden.

Handlungsanweisung:

In einschlägigen Fällen sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine Prüfung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer erfolgen, um eventuellen Handlungsbedarf identifizieren zu können.

12 Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe

Erfolgt durch das Insolvenzgericht eine Restschuldbefreiung und sind hiervon – z.B. bei einem Einzelunternehmer – auch betriebliche Schulden betroffen, so sind diese in der Bilanz auszubuchen, da mit einer Inanspruchnahme des Schuldners nicht mehr zu rechnen ist. Diese Ausbuchung der Verbindlichkeiten führt zu Buchgewinnen. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 13.12.2016 (Aktenzeichen X R 4/15), dass ein Buchgewinn, der auf Grund der Erteilung einer Restschuldbefreiung entsteht, grundsätzlich im Jahr der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses zu erfassen ist.

Wurde allerdings der Betrieb bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben, so soll ein in das Jahr der Aufstellung der Aufgabebilanz zurückwirkendes Ereignis vorliegen. Mithin entsteht der Gewinn aus der Ausbuchung der Verbindlichkeiten bereits in der Aufgabebilanz.

Hinweis:

Die steuerlichen Folgen können je nach Fallgestaltung unterschiedlich sein. Sollte durch die Ausbuchung der Verbindlichkeiten im Jahr der Betriebsaufgabe eine Steuerzahlung entstehen, so kann das Finanzamt diese auf Grund der Restschuldbefreiung regelmäßig nicht mehr geltend machen. Andererseits können durch diesen Vorgang Verlustvorträge aufgebraucht werden, so dass diese dann in späteren Jahren für andere Einkünfte nicht mehr zur Verfügung stehen und sich damit mittelbar Steuerlasten ergeben. Letztlich ist auch zu prüfen, ob Gewinne aus einer Restschuldbefreiung als Sanierungsgewinne steuerfrei sind. In diesen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

13 Abgabe von „Wiesnbrezn“ auf dem Oktoberfest als ermäßigt besteuerte Lieferungen

Strittig war – und insoweit ist der Urteilsfall auch über das Münchener Oktoberfest hinaus von Bedeutung – ob die Abgabe von Brezeln in Festzelten durch einen vom Festzeltbetreiber personenverschiedenen Unternehmer dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt. Hintergrund ist, dass die Lieferung von Lebensmitteln – hier Backwaren – dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt. Wird diese Lieferung von Lebensmitteln aber mit anderen Dienstleistungen verbunden, wie z.B. bei der Bereitstellung von Verzehreinrichtungen in einem Restaurant oder einer Imbissbude, so handelt es sich nicht mehr um eine dem ermäßigten Umsatz-

steuersatz unterliegende Lieferung, sondern eine sonstige Leistung, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt.

Nach der Rechtsprechung (Bundesfinanzhof vom 3.8.2017, Aktenzeichen V R 15/17) sind allerdings Verzehrvorrichtungen (Tische und Bänke o.Ä.) eines Dritten nicht zu berücksichtigen. Vorliegend konnten die Tische und Bänke in den Festzelten eben nicht dem dort umhergehenden Brezelverkäufer zugerechnet werden. Er konnte auch in keiner Weise über diese Sitzgelegenheiten verfügen.

Im Ergebnis ergibt sich daher folgende Differenzierung:

– Erwirbt der Festzeltbesucher die Brezel bei dem umhergehenden Brezelverkäufer, so unterliegt dieser Umsatz nur der Umsatzsteuer von 7 %.

– Erwirbt der Festzeltbesucher die Brezel dagegen bei dem Festzeltbetreiber, der auch die Sitzgelegenheiten, die Musik usw. zur Verfügung stellt, so liegt eine sonstige Leistung vor und der Umsatz unterliegt der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 19 %.

Hinweis:

Im Einzelfall sind also die jeweiligen Verhältnisse zu würdigen und ggf. auch zu dokumentieren.

14 Vorlage an den Europäischen Gerichtshof zur Sollbesteuerung

Das Umsatzsteuerrecht beruht im Grundsatz auf dem Prinzip der Sollbesteuerung. Dies bedeutet, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer bereits im Leistungszeitpunkt an den Fiskus abführen muss unabhängig davon, wann der Leistungsempfänger die Leistung bezahlt. Dies kann für den leistenden Unternehmer zu deutlichen Liquiditätsnachteilen führen. Insoweit hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen V R 31/12) entschieden, dass ein Bauunternehmer, der den Entgeltanspruch auf Grund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann, die insoweit anfallende Umsatzsteuer zunächst noch nicht an den Fiskus abzuführen hat, sondern erst bei Vereinnahmung des Entgelts.

Die Reichweite dieses Urteils über den entschiedenen Fall hinaus ist bislang offengeblieben. In der Praxis ist insbesondere an Fälle, wie Leasing, Mietkauf, Ratenkauf oder Verträgen mit langem Zahlungsziel zu denken. Nun liegt eine erneute Vorlage des Bundesfinanzhofs an den Europäischen Gerichtshof vor (Vorlage vom 21.6.2017, Aktenzeichen V R 51/16). Insbesondere legt der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gericht die Frage vor, ob die Pflicht zur Abführung der Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer daran geknüpft ist, dass der Betrag fällig ist oder zumindest unbedingt geschuldet wird. Bei Verneinung dieser Frage wird die weitere Frage gestellt, ob der Stpfl. verpflichtet ist, die für die Leistung geschuldete Steuer für einen Zeitraum von zwei Jahren vorzufinanzieren, wenn er die Vergütung für seine Leistung (teilweise) erst zwei Jahre nach Entstehung des Steuertatbestands erhalten kann.

Im Urteilsfall ging es um einen Spielervermittler im Profifußball. Dieser erhielt für die erfolgreiche Vermittlung von Spielern eine Prämie. Die Auszahlung dieser Prämie erfolgte allerdings in Raten verteilt auf die Laufzeit des Arbeitsvertrags des Spielers, wobei die Fälligkeit und das Bestehen der einzelnen Ratenansprüche unter der Bedingung des Bestehens des Arbeitsvertrages zwischen Verein und Spieler standen.

Handlungsempfehlung:

Offen ist, wie der Europäische Gerichtshof und dem nachfolgend dann der Bundesfinanzhof entscheidet und ob die Entscheidung über den konkreten Fall hinaus von Bedeutung sein wird. Vergleichbare Fälle sollten jedenfalls verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Für Personengesellschaften

15 Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte: Betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird dem Einzelunternehmer bzw. dem Gesellschafter einer Personengesellschaft bei dessen Veranlagung zur Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt. Ziel dieser Steuerermäßigung ist ein weitgehender Ausgleich der Vorbelastung des Gewerbebetriebs mit Gewerbesteuer. Die Steuerermäßigung beträgt im Grundsatz das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags des Gewerbebetriebs. Bei einer Personengesellschaft wird der für die Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die zum Ende des Erhebungszeitraums beteiligten Gesellschafter anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels aufgeteilt. Die Berechnung der Steuerermäßigung mit einem pauschalen Faktor von 3,8 führt dazu, dass ein vollständiger Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400 % erreicht wird. Ist der Hebesatz höher als 400 % – wie in vielen Großstädten, wo der Hebesatz in einzelnen Fällen sogar über 500 % liegt –, so ist der Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer nicht vollständig und es verbleibt auch nach der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer noch ein Teil der Belastung durch die Gewerbesteuer.

Um nun aber bei Hebesätzen unter 400 % durch den fixen Berechnungsfaktor von 3,8 eine Überkompensation der Vorbelastung mit Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung zu verhindern, hat der Gesetzgeber festgelegt, dass die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer begrenzt ist auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer. Insofern war bislang aber strittig, wie diese Begrenzung zu handhaben ist, wenn der Stpfl. mehrere Gewerbebetriebe bzw. mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften besitzt, welche teilweise in Gemeinden mit hohem Gewerbesteuer-Hebesatz und teilweise in Gemeinden mit niedrigem Gewerbesteuer-Hebesatz betrieben werden. Insoweit wurde diskutiert, die Begrenzung als Summe über alle gewerblichen Einkunftsquellen, also personenbezogen, zu berechnen oder aber für jede gewerbliche Einkunftsquelle separat, also betriebsbezogen.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 12/15) diese Frage dahingehend entschieden, dass eine betriebsbezogene Betrachtung angezeigt ist. Es ist also für jede gewerbliche Einkunftsquelle separat zu prüfen, ob die Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer greift. Sogar bei einer mehrstöckigen Struktur – wenn also der Stpfl. an einer Personengesellschaft beteiligt ist und diese wiederum selbst eine Beteiligung an einer Personengesellschaft hält – ist insoweit betriebsbezogen zu rechnen und für jede dieser Ebenen die potenzielle Steuerermäßigung in Höhe des 3,8-Fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags mit der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer zu vergleichen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht in allen Fällen das gewünschte Ziel erreicht, nämlich den Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer. Gerade dann, wenn der Stpfl. an mehreren Gewerbebetrieben bzw. gewerblichen Personengesellschaften beteiligt ist bzw. die Personengesellschaft, an der die Beteiligung besteht, selbst wiederum Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften hält, ist die Berechnung der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer komplex und erfordert detaillierte Informationen von und zu den einzelnen Gewerbebetrieben.

16 Anerkennung doppelstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften

Freiberufler schließen sich vielfach zu größeren Einheiten zusammen. Dies führt in der Praxis auch dazu, dass z.B. einzelne Standorte als eigenständige Gesellschaft geführt werden und die Beteiligung an diesen Gesellschaften dann wiederum in einer Personengesellschaft gebündelt werden. Mithin können dann doppel- oder mehrstöckige Freiberufler-Personengesellschaften entstehen.

In diesen Fällen ist umstritten, unter welchen Voraussetzungen freiberufliche Einkünfte anerkannt werden. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat hierzu mit Urteil vom 17.11.2015 (Aktenzeichen 4 K 93/14) folgende Leitlinien gesetzt:

– Die Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft setzt voraus, dass – neben den unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten natürlichen Personen – alle mittelbar an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschafter (der Obergesellschaft) über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Untergesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.

– Die freiberufliche Tätigkeit der Untergesellschaft wird nicht bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Untergesellschaft als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird, da die freiberufliche Tätigkeit der Obergesellschafter in den einzelnen Untergesellschaften jeweils gesondert zu prüfen ist.

Hinweis:

Das Finanzgericht liegt damit auf der Linie mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Dieser hat dennoch die Revision gegen dieses Urteil zugelassen, welche nun unter dem Aktenzeichen III R 7/17 anhängig ist. Die Rechtsfrage ist also noch offen. Dennoch sollten derartige Strukturen, die in der Praxis vielfach z.B. bei Steuerberatern und Ingenieuren anzutreffen sind, sehr sorgfältig auf mögliche steuerliche Risiken hin untersucht werden.

17 Übertragung eines fremdfinanzierten, an die Personengesellschaft verpachteten Grundstücks

Wird der Personengesellschaft ein dem Gesellschafter gehörendes Grundstück zur Nutzung überlassen, so stellen die Miet-/Pachteinnahmen beim Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Das Grundstück ist steuerlich dem sog. Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft zuzuordnen. Wenn das Grundstück nun vom Gesellschafter wiederum fremdfinanziert ist, ist entsprechend auch dieses Bankdarlehen als (negatives) Sonderbetriebsvermögen auszuweisen und die aufgewendeten Schuldzinsen sind als Sonder-Betriebsausgaben abzugsfähig.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Beschluss vom 27.4.2017 (Aktenzeichen IV B 53/16) entschieden, dass wenn in einer solchen Konstellation der Mitunternehmer ein zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft gehörendes fremdfinanziertes Grundstück ohne die Fremdfinanzierungsverbindlichkeit zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, überträgt, so wird die fortbestehende Verbindlichkeit in vollem Umfang Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, auf die das Grundstück übertragen wurde. Die Verbindlichkeit folgt also quasi dem übertragenen Grundstück. Dies ist Ausdruck des Veranlassungszusammenhangs zwischen Grundstück und Verbindlichkeit.

Hinweis:

Nach den einschlägigen gesetzlichen Vorgaben werden unter bestimmten Voraussetzungen Übertragungen zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen verschiedener Personengesellschaften, an der der Gesellschafter beteiligt ist und auch aus einem eigenen Betrieb in das Vermögen einer Personengesellschaft zu Buchwerten ermöglicht. Im konkreten Fall sollten solche Gestaltungen durch steuerlichen Rat begleitet werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Einstufung von Investmentfonds hinsichtlich des Teilfreistellungssatzes nach dem ab dem 1.1.2018 geltenden Investmentsteuergesetz

Mit Beginn des Jahres 2018 findet eine grundsätzliche Neuorientierung hinsichtlich der Besteuerung von Investmentfonds statt. Zukünftig gilt das sog. Trennungsprinzip. Die Fonds werden partiell körperschaftsteuerpflichtig und die Investmenterträge der Anleger werden nach neuen Regeln besteuert. Der private Anleger hat die gezahlten Ausschüttungen des Fonds und die gutgeschriebenen (thesaurierten) Ausschüttungen als Kapitaleinkünfte zu versteuern. Im steuerlichen Privatvermögen kommt die Abgeltungsteuer von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) zur Anwendung.

Die Belastung der Erträge auf Ebene des Fonds mit Körperschaftsteuer oder Quellensteuer wird auf Anlegerebene durch eine Teilfreistellung derselben berücksichtigt. Die Teilfreistellung knüpft

aber nicht an die tatsächliche steuerliche Vorbelastung des Fonds an, sondern erfolgt in pauschaler Weise. Dabei werden die Fonds anhand von gesetzlichen Schwellenwerten in verschiedene Klassen eingeordnet. Maßgeblich hierfür sind im Grundsatz die Anlagerichtlinien des Fonds:

Klasse	Voraussetzung	Freistellungsquote
Aktienfonds	mindestens 51 % des Vermögens werden in Kapitalbeteiligungen (insbesondere Aktien) angelegt	30 %
Mischfonds	mindestens 25 % des Vermögens werden in Kapitalbeteiligungen angelegt	15 %
Immobilienfonds	mindestens 51 % des Vermögens werden in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften angelegt	60 %; bei Immobilienfonds, die zu mehr als 50 % in ausländische Immobilien und Auslands-Immobiliengesellschaften angelegt sind, bleiben 80 % der Erträge steuerfrei
andere Fonds		keine Teilfreistellung

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun mit Schreiben vom 14.6.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001) zur Bestimmung der Teilfreistellungssätze Stellung genommen. Herauszustellen sind die folgenden Aspekte.

Voraussetzungen eines Aktienfonds und eines Mischfonds:

– Die gesetzliche Einstufung als Aktien- oder Mischfonds erfolgt vorrangig anhand der in den Anlagebedingungen vorgesehenen Anlagevorgaben. Der Investmentfonds hat jedoch auf Grund des gesetzlich gegebenen Kriteriums der „fortlaufenden Anlage" die durchgehende Erfüllung dieser Vermögenszusammensetzung anzustreben. Ein wesentlicher Verstoß gegen diese Vorgaben für die Vermögenszusammensetzung führt zum Verlust des Status als Aktien- oder Mischfonds. Unbeachtlich ist hingegen ein kurzfristiges Unterschreiten der Vermögensgrenzen auf Grund von Wertveränderungen der gehaltenen Vermögensgegenstände oder einer unbeabsichtigten oder unverschuldeten fehlerhaften Einstufung eines Vermögensgegenstands als Kapitalbeteiligung, wenn der Investmentfonds unverzüglich nach Kenntnis der Grenzverletzung ihm mögliche und zumutbare Maßnahmen unternimmt, um die erforderliche Kapitalbeteiligungsquote wiederherzustellen.

  Hinweis:

  Ein wesentlicher Verstoß gegen die Vorgaben zur Vermögenszusammensetzung ist von der Fondsverwaltung der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen. Den Anlegern hat der Investmentfonds in öffentlich zugänglicher Weise mitzuteilen, wenn sich der Teilfreistellungssatz ändert (z.B. durch einen Hinweis auf der Internetseite des Investmentfonds).

– Bei Dach-Investmentfonds wird für die Ermittlung der Kapitalbeteiligungsquote nicht beanstandet, wenn der Dach-Investmentfonds auf die in den Anlagebedingungen der Ziel-Investmentfonds vorgesehenen Kapitalbeteiligungs-Mindestquoten abstellt. Damit genügt es für die Aktienfonds-Kapitalbeteiligungsquote des Dach-Investmentfonds, wenn der Dach-Investmentfonds nach seinen Anlagebedingungen verpflichtet ist, derart in Ziel-Investmentfonds zu investieren, dass fortlaufend die Aktienfonds-Kapitalbeteiligungsquote erreicht wird. Entsprechendes gilt für die Mischfonds-Kapitalbeteiligungsquote eines Dach-Investmentfonds.

– Für eine Übergangszeit bis einschließlich 31.12.2018 wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn sich das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Aktienfondsteilfreistellung nicht aus den Anlagebedingungen ergibt. Stattdessen dürfen Finanzinformationsdienstleister und die Entrichtungspflichtigen auf eine Eigenerklärung eines Investmentfonds vertrauen, dass der Investmentfonds während des gesamten Kalenderjahres 2018 fortlaufend mindestens 51% seines Werts in Kapitalbeteiligungen investiert und damit in tatsächlicher Hinsicht die Voraussetzungen eines Aktienfonds erfüllen wird (Selbstdeklaration). Gleiches gilt hinsichtlich der Voraussetzungen eines Mischfonds.

Voraussetzungen eines Immobilienfonds:

– Ein Immobilienfonds ist ein Investmentfonds, der gemäß seinen Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % seines Aktivvermögens in Immobilien und Immobiliengesellschaften (Immobilienquote) hält. Immobiliengesellschaften können rechtsformunabhängig als Kapitalgesellschaft oder als Personengesellschaft ausgestaltet sein. Anteile an Immobilienfonds gelten für diese Zwecke i.H.v. 51 % des Werts des Investmentanteils als Immobilien.
– Bei Dach-Investmentfonds wird es von der Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht beanstandet, wenn der Dach-Investmentfonds für die Ermittlung seiner Immobilienquote auf die in den Anlagebedingungen der Ziel-Investmentfonds vorgesehenen Immobilien-Mindestquoten abstellt.

Handlungsempfehlung:

Anleger sollten sich bereits in 2017 auf diese neue Situation einstellen. Bestehende Investments sind aus steuerlicher Sicht zu überprüfen und bei neuen Investments sind die zukünftigen steuerlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Dies gilt insbesondere für mittel- und langfristige Engagements z.B. im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenversicherungen. Die Anleger müssen sich in den Veröffentlichungen des Fonds erkundigen, welcher Teilfreistellungssatz zur Anwendung kommen wird.

19 Bei Einkünften aus Kapitalvermögen werden Verluste grundsätzlich anerkannt

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 38/15) klargestellt, dass nach Einführung der Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte eine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Dies hat zur Konsequenz, dass entstandene Verluste grundsätzlich steuerlich geltend gemacht werden können, wobei dann zu beachten ist, dass diese Verluste nur mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden können.

Diesen Umstand machte sich ein Stpfl. zu Nutze, in dem er eine fondsgebundene Lebensversicherung zum aktuellen Wert des Deckungskapitals an seine Ehefrau verkaufte. In Höhe der Differenz aus so erzieltem Erlös und den aufgewendeten Versicherungsprämien machte der Stpfl. einen Verlust geltend. Diese Gestaltung wurde vom Bundesfinanzhof anerkannt, obwohl der Ehemann als Veräußerer seiner Ehefrau als Erwerberin zur Finanzierung des Kaufpreises in Höhe des Deckungskapitals ein unverzinsliches, erst bei Fälligkeit der Versicherung rückzahlbares Darlehen gewährt hatte. Ein Gestaltungsmissbrauch wurde verneint.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass Buchverluste bei Kapitalanlagen durch Veräußerung auch unter nahen Angehörigen realisiert und steuerlich nutzbar gemacht werden können. Im Einzelfall sollte in diesen Fällen allerdings steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Hauseigentümer

20 Aufteilung des Gesamtkaufpreises einer Immobilie

Der Kaufpreis einer vermieteten Immobilie ist für steuerliche Zwecke aufzuteilen auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits, da nur das Gebäude der Abschreibung unterliegt. Das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.11.2016 (Aktenzeichen 6 K 110/12) verdeutlicht, welche Bedeutung diese Frage in der Praxis hat.

Im Urteilsfall ging es um zwei im Jahr 2009 angeschaffte, gemischt genutzte Mehrfamilienhäuser mit zwei Gewerbe- und 14 Wohneinheiten bzw. drei Gewerbeeinheiten und 16 Wohneinheiten. In den Kaufverträgen waren lediglich die Gesamtkaufpreise vereinbart. Der Stpfl. ermittelte nach dem Sachwertermittlungsverfahren Gebäudewertanteile jeweils von ca. 80 % des Gesamtkaufpreises und ermittelte auf dieser Basis die Abschreibungen. Das Finanzamt nahm dagegen anhand des Ertragswertverfahrens Gebäudewertanteile von lediglich ca. 50 % an, so dass sich entsprechend geringere Abschreibungsbeträge ergaben.

Das Finanzgericht bestätigt die Ansicht des Finanzamts und kommt zu folgenden Ergebnissen:

– Das Finanzamt durfte die auf den Grund und Boden und das Gebäude entfallenden Kaufpreisanteile schätzen. Denn es fehlte eine im Kaufvertrag dokumentierte Einigung der Vertragsparteien über den Grundstücksanteil im Gesamtkaufpreis, die grundsätzlich der Aufteilung auf Grund und Boden sowie Gebäude zu Grunde zu legen war, solange dagegen keine nennenswerten Zweifel bestanden.

– Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV), die zur Ermittlung von Grundstückswerten nach dem Baugesetzbuch ergangen ist, entsprechend herangezogen werden. Nach diesen Vorgaben ist der Verkehrswert mithilfe des Vergleichswert-, des Ertragswert-, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln. Welches dieser – gleichwertigen – Wertermittlungsverfahren jeweils anzuwenden ist, ist nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu entscheiden.

– Das Ertragswertverfahren, welches insbesondere an die nachhaltig zu erzielenden Erträge aus der Nutzung des Objekts anknüpft, kann in der Verkehrswertermittlung insbesondere zur Anwendung kommen, wenn im gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Erzielung von Erträgen für die Preisbildung ausschlaggebend ist, z.B. bei Mietwohngrundstücken und gewerblich genutzten Immobilien. Das Sachwertverfahren ist demgegenüber in der Regel bei Grundstücken anzuwenden, bei denen es für die Werteinschätzung am Markt nicht in erster Linie auf den Ertrag ankommt, sondern die Herstellungskosten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wertbestimmend sind, wie z.B. bei selbstgenutzten und vermieteten Eigentumswohnungen.

– Vorliegend spricht bereits die Art der Wertermittlungsobjekte, nämlich gemischt-genutzte Grundstücke mit einer Vielzahl von Wohneinheiten neben den zwei bzw. drei Gewerbeeinheiten für die Anwendung des Ertragswertverfahrens. Es entspricht auch den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, dass bei derartigen Immobilien mit einer großen Zahl von Wohneinheiten (hier 14 bzw. 16) bei der Preisbildung die Erzielung von Erträgen im Vordergrund steht und nicht die Ersatzbeschaffungskosten der Objekte preisbestimmend sind.

Hinweis:

In der Praxis sollte tunlichst eine objektiv vertretbare Aufteilung des Gesamtkaufpreises bereits im Kaufvertrag erfolgen.

21 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Erbschaftsteuer

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden Immobilien grundsätzlich nach einem pauschalen Verfahren bewertet. In der Praxis führt dies in nicht wenigen Fällen zu einem zu hohen Wertansatz. Dies gilt insbesondere bei Einfamilienhäusern, Immobilien in schlechter Lage oder mit individuellen Besonderheiten. Daher sieht das Gesetz vor, dass ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

– Zum einen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden.

– Zum anderen kann der Nachweis durch ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen erfolgen.

Das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.7.2017 (Aktenzeichen 3 K 3047/17) zeigt allerdings erneut, dass insoweit strenge Regeln einzuhalten sind.

Der Urteilsfall lag wie folgt: Auf Grund eines Erbfalls am 12.5.2015 war der Wert eines in Berlin gelegenen Grundstücks nebst Einfamilienhaus festzustellen. Zum Nachweis eines niedrigeren Werts (als den sich aus der typisierenden Bewertung ergebenden) bezog sich die Erbin zum einen auf den Verkauf 14 Monate nach dem Erbfall und meinte, der Verkaufspreis müsse wegen des zwischenzeitlichen (unstreitigen) Preisanstiegs auf dem Immobilienmarkt zurückgerechnet werden. Zum anderen und vor allem jedoch legte sie ein Verkehrswertgutachten eines Grundstückssachverständigen vor. Darin wurde der Grundstückswert nicht – wie sonst häufig – nach dem Ertragswert- oder Sachwertverfahren ermittelt, sondern nach dem Vergleichswertverfahren.

Die Schlüssigkeit (Plausibilität) des Gutachtens war zwischen den Beteiligten unter mehrerlei methodischen Gesichtspunkten aber streitig.

Das Finanzgericht stellt zunächst fest, dass der tatsächlich erzielte Kaufpreis im Rahmen der Nachweisführung des niedrigeren gemeinen Werts nicht wegen zwischenzeitlicher Marktschwankungen nach unten zu korrigieren war. Dies folge aus der Methodik dieser Nachweisführung. Der niedrigere Verkehrswert kann durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag gezahlten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden. Käufe oder Verkäufe außerhalb der Zeitspanne von einem Jahr sind regelmäßig nicht zum Nachweis geeignet. Insoweit wird grundsätzlich angenommen, dass es innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag grundsätzlich keine relevanten Änderungen der Marktverhältnisse gibt. Dementsprechend kann bei dieser Nachweismethode der innerhalb eines Jahres erzielte Kaufpreis grundsätzlich auch in keine Richtung angepasst werden. Er ist vielmehr als solcher unverändert zu übernehmen.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt den erzielten, unter dem ansonsten anzusetzenden Pauschalwert liegenden Kaufpreis gleichwohl anerkannt, obwohl zwischen Bewertungsstichtag und Kaufvertragsdatum 14 Monate vergangen waren und ohne Nachweis einer fehlenden Veränderung der allgemeinen Wertverhältnisse. Wird zu Gunsten des Stpfl. ein zeitlich weiter entfernt liegender Kaufpreis anerkannt, obwohl dies eigentlich gar nicht geboten war, muss auch dieser Kaufpreis dann unverändert übernommen werden.

Das vorgelegte Verkehrswertgutachten hält das Finanzgericht für nicht schlüssig und daher zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nicht geeignet. Im Wesentlichen werden folgende Punkte angeführt:

– Für Verkehrswertgutachten nach dem Vergleichswertverfahren sind Vergleichsgrundstücke nur geeignet, wenn sie sich in einem preislich homogenen Vergleichsraum befinden, was im Gutachten darzulegen ist.

– Die bloß virtuelle Außenbesichtigung der Vergleichsobjekte ist nicht ausreichend. Der Gutachter hatte ausgeführt, er habe „über Bing“ über den Modus „Vogelperspektive“ alle Objekte von vier Seiten „mit guter Auflösung“ „zeitnah“ betrachten können. Eine virtuelle Besichtigung könne für die Vergleichbarkeit entscheidende Faktoren wie den Lärmpegel, die soziale Struktur der Umgebung, die Lagegegebenheiten und das gesamte Erscheinungsbild nicht erfassen.

– Auch die Anonymisierung der Vergleichsgrundstücke im Gutachten (keine Angabe der Anschrift) ist schädlich.

– Gebäude mit ausgebautem und mit nicht ausgebautem Dachgeschoss sind nicht vergleichbar. Ist der Ausbaustand eines Vergleichsobjekts nicht bekannt, ist dieses nicht geeignet.

Hinweis:

Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts anhand eines Bewertungsgutachtens kann in nicht wenigen Fällen sinnvoll sein. Zu beachten sind dann allerdings die Kosten für das Wertgutachten. Ein solches Bewertungsgutachten wird nur dann anerkannt, wenn dies ordnungsgemäß erstellt wurde. Ein Gutachten muss aus sich heraus verständlich und auf Plausibilität überprüfbar sein sowie nach den Regeln der Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt sein.

22 Übergang nicht verbrauchter verteilter Erhaltungsaufwendungen bei Rechtsnachfolge

Erhaltungsaufwendungen an einem Vermietungsobjekt sind grundsätzlich im Zeitpunkt der Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen. Bei größeren Erhaltungsaufwendungen kann dies zu ungünstigen Progressionseffekten führen. Aus diesem Grunde ist gesetzlich vorgesehen, dass der Stpfl. größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands zum steuerlichen Privatvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, davon abweichend auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen kann. Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird, weil dieses z.B. nun zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Bislang nicht abschließend geklärt ist die Frage, wie mit solchem verteilten Erhaltungsaufwand umzugehen ist, wenn das Objekt im Verteilungszeitraum im Wege der Schenkung oder des Erbgangs übertragen wird. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 12.7.2017 (Aktenzeichen 7 K 7078/17) entschieden, dass verteilte Erhaltungsaufwendungen eines Stpfl., soweit sie bei seinem Tod noch nicht verbraucht sind, nicht auf seinen Alleinerben übergehen. Dies soll erst recht gelten, wenn der Erblasser das betreffende Vermietungsobjekt bereits vor Anfall der Aufwendungen unentgeltlich unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs auf den Alleinerben übertragen hatte. Begründet wird diese Auffassung damit, dass Werbungskosten grundsätzlich nur die Person steuerlich geltend machen kann, die diese auch selbst getragen hat.

Hinweis:

Nach Auffassung des Finanzgerichts München (Urteil vom 22.4.2008, Aktenzeichen 13 K 1870/05) sollen die vom Erblasser nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen grundsätzlich beim Erben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sein. Das Finanzgericht München argumentiert dahingehend, dass der Gesamtrechtsnachfolger materiell-rechtlich in die steuerrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers eintrete.

Die Finanzverwaltung lässt im Grundsatz auch einen Abzug durch den Rechtsnachfolger zu. In der Praxis besteht nun aber Rechtsunsicherheit. In entsprechenden Fällen sollte die Verteilung von Erhaltungsaufwand möglichst vermieden werden.

23 Ortsübliche Miete im Fall der verbilligten Überlassung von Wohnraum

Bei Vermietungsobjekten wird oftmals in den ersten Jahren nach dem Erwerb auf Grund der steuerlichen Abschreibung und von Fremdfinanzierungszinsen ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, also ein Verlust erzielt. Dieser ist bei einem auf Dauer angelegten Mietverhältnis steuerlich abzugsfähig, kann also mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies gilt auch dann, wenn eine Wohnung an nahe Angehörige, wie z.B. Kinder vermietet wird, vorausgesetzt, das Mietverhältnis wird steuerlich anerkannt. Voraussetzung hierfür ist, dass die getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden.

Besonderheiten sind allerdings dann zu beachten, wenn die Wohnungsüberlassung verbilligt erfolgt. Hierzu ist folgende Unterscheidung gesetzlich festgelegt:

– Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, so gilt die Wohnungsvermietung als voll entgeltlich, was zur Folge hat, dass Werbungskosten in vollem Umfang geltend gemacht werden können.

– Beträgt das Entgelt für die Wohnungsüberlassung dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Miete, so ist die Vermietung aufzuteilen in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, was zur Folge hat, dass die Werbungskosten nur anteilig entsprechend der Entgeltlichkeitsquote geltend gemacht werden können.

Bei der verbilligten Wohnungsüberlassung an Angehörige wird das Bestreben regelmäßig sein, die 66 %-Grenze zu erreichen bzw. geringfügig zu überschreiten, um den Werbungskostenabzug in vollem Umfang zu sichern. In der Praxis ist die Ermittlung der 66 %-Grenze immer wieder strittig. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 10.5.2016 (Aktenzeichen IX R 44/15) hierzu grundlegend entschieden, dass insoweit maßgebend die **Bruttomiete** ist, also die Kaltmiete zzgl. der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten. Dabei ist auf die ortsübliche Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung abzustellen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat dies mit Urteil vom 19.7.2017 (Aktenzeichen 3 K 3144/15) nun für in der Praxis vielfach anzutreffende Vertragsklauseln weiter präzisiert. Entschieden wurde Folgendes:

– Zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete bieten vom örtlich zuständigen Finanzamt angelegte Mietpreissammlungen mit Vergleichswerten, die in Besteuerungsverfahren anderer Stpfl. gewonnen wurden, eine geeignete Schätzgrundlage. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Gemeinde keinen Mietspiegel erstellt hat und soweit die Vergleichsobjekte hinsichtlich örtlicher Lage, Wohnungsgröße und Ausstattung mit dem zu bewertenden Objekt vergleichbar sind.

Hinweis:

Die Schätzung der Vergleichsmiete auf Basis der eigenen Mietpreissammlung kommt grds. nur dann in Frage, wenn der Stpfl. keine verlässlichen Nachweise zur Marktüblichkeit der von ihm vereinbarten Miete vorbringen kann. Daher ist für eine ausreichende Dokumentation der vereinbarten Miete Sorge zu tragen.

– Vereinbaren die Mietvertragsparteien eine Bruttowarmmiete, bei der die tatsächlichen Betriebskosten nicht mit dem Mieter abgerechnet werden, so ist zur Ermittlung der ortsüblichen (Bruttowarm-)Miete die Nettokaltmiete nicht um die im jeweiligen Besteuerungszeitraum tatsächlich entstandenen Betriebskosten zu erhöhen; vielmehr ist der Anteil der (warmen) Betriebskosten mit einem Wert zu schätzen, dessen Höhe sich an den Verhältnissen bei Mietvertragsabschluss orientiert.

– Die vertragliche Übernahme der Kosten der Schönheitsreparaturen durch den Vermieter führt zu einem Zuschlag zur ortsüblichen Marktmiete, da diese in aller Regel aus Mietverhältnissen abgeleitet wird, bei denen der Mieter für die Schönheitsreparaturen aufzukommen hat. Im Urteilsfall hielt das Gericht einen Zuschlag in Höhe von 10 % für angemessen.

Hinweis:

Die Ermittlung der ortsüblichen Miete und die daraus abgeleitete Entgeltlichkeitsquote sollte der Stpfl. sorgfältig dokumentieren. Einfach ist dies dann, wenn in dem Objekt vergleichbare Wohnungen an fremde Dritte vermietet werden. Ansonsten muss anhand des Mietspiegels oder von Angeboten für vergleichbare Wohnungen die ortsübliche Miete ermittelt werden. Im Zweifel sollte die 66 %-Grenze vorsichtshalber nicht vollständig ausgereizt werden. Es ist eine regelmäßige Überprüfung erforderlich, ob Anpassungen der Miete auf Grund eines geänderten örtlichen Mietspiegels angezeigt sind.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 Gestaltungsmissbrauch bei Veräußerung i.S.d. § 17 EStG nach Schenkung an Kinder

Mit seinem erst jüngst veröffentlichten Urteil vom 23.11.2016 (Aktenzeichen 2 K 2395/15, EFG 2017, 1357) hat sich das FG Rheinland-Pfalz mit der Frage befasst, ob eine Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (vorliegend: Aktien) mit anschließender Veräußerung durch die Beschenkten als Gestaltungsmissbrauch zu werten sein kann; das FG hat diese Frage für den Streitfall bejaht.

Die Stpfl. (Mutter zweier im Juli 2013 bzw. Oktober 2014 geborener Töchter) hatte ihren Töchtern zum 1.12.2014 jeweils fünf nicht börsennotierte Aktien geschenkt. Die Töchter veräußerten sehr zeitnah jeweils zwei der Aktien zum Stückpreis von 4 000 €; der von der Stpfl. und ihrem Ehemann als gesetzliche Vertreter ihrer Kinder angeforderte Kaufpreis wurde am 16.12.2014 auf Konten der Kinder gutgeschrieben. Die Töchter, die i.Ü. über keine weiteren Einkünfte verfügten, erklärten hieraus nach Abzug von geringen Anschaffungskosten und Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einen Gewinn nach § 17 EStG i.H.v. jeweils 4 640 €, welcher auf Grund des Grundfreibetrags letztlich nicht zu einer Einkommensteuerschuld führte. Die Mutter machte sich zwei Dinge zu Nutze: Zum einen führten bei der vorgenommenen Schenkung die Kinder die Anschaffungskosten der Mutter fort, so dass im Ergebnis auch die vor der Schenkung (also bei der Mutter) gebildete Wertsteigerung bei den Kindern steuerlich erfasst werden sollte. Zum anderen werden auch den Kindern bei einer Veranlagung dieser zur Einkommensteuer der Grundfreibetrag und der progressive Tarif gewährt, so dass der entstehende Gewinn letztlich steuerfrei blieb.

Das FA ging wegen des zeitlichen Zusammenhangs zwischen den Schenkungen und den Weiterveräußerungen von einem Gestaltungsmissbrauch aus und erfasste die o.g. Gewinne bei der Mutter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 EStG. Das FG hat die dagegen gerichtete Klage als unbegründet zurückgewiesen und wie folgt argumentiert:

– Eine Gestaltung ist dann missbräuchlich i.S.d. § 42 AO, wenn sie im Verhältnis zum erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

– Unangemessen sind rechtliche Kniffe und Schliche, die „von hinten durch die Brust ins Auge“ – so das FG – zu dem erstrebten wirtschaftlichen Ziel führen und über diesen Umweg Steuervorteile erreicht werden, die sonst entfielen. Dabei ist eine Gesamtschau der Verhältnisse vorzunehmen.

– Da die unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt worden sein muss, um das Steuergesetz zu umgehen, muss mit Umgehungsabsicht gehandelt worden sein. Zwar trägt das Finanzamt die objektive Beweislast für das Vorliegen einer steuererhöhenden Tatsache, was bei einer missbräuchlichen Gestaltung gegeben ist. Kann der Stpfl. aber keine vernünftigen Gründe für die von ihm gewählte Gestaltung nennen, so kann darauf geschlossen werden, dass solche Gründe nicht existieren. Dann besteht eine Vermutung für das Handeln in Missbrauchsabsicht.

– Nach diesen Maßstäben ist nach Auffassung des FG die vorliegende Zwischenschaltung der Kinder im Wege der Schenkung der später weiterveräußerten Anteile an der AG im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Veräußerung als Gestaltungsmissbrauch zu werten, so dass die Anteile steuerlich bis dahin weiterhin der Stpfl. zuzurechnen sind und der Veräußerungsgewinn als bei ihr angefallen gilt. Die von der Stpfl. gewählte zivilrechtliche Konstruktion diente allein der Verminderung der sich aus den Weiterveräußerungen ergebenden Einkommensteuerbelastung.

– Für die Zwischenschaltung der Kinder waren i.Ü. auch keinerlei wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe zu erkennen, so dass das FG auch von einer Missbrauchsabsicht (einem Abzielen auf ein „Quasi-Familiensplitting“) ausging.

Hinweis:

Das Urteil ist in einer Linie mit früheren Entscheidungen insbesondere des BFH zu sehen, wonach bei Anteilsübertragungen ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts immer dann angenommen wird, wenn die Übertragung dazu dient, diese Anteile der Steuerverstrickung beim Übertragenden für den Fall eines späteren Verkaufs an Dritte zu entziehen. Daher ist bei solchen Gestaltungen Vorsicht geboten. Denn liegt ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vor, entsteht der Steueranspruch immer so, wie er auch bei wirtschaftlich angemessener Gestaltung entsteht würde. Gegen dieses Urteil ist nun allerdings unter dem Az. IX R 19/17 die Revision beim BFH anhängig, so dass die Rechtsfrage noch offen ist.

25 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Nachzahlungsverbot bei Pensionszusagen

Mit Urteil vom 6.4.2017 (Aktenzeichen 10 K 2310/15, EFG 2017, 1537) hat sich das FG Köln mit dem Nachzahlungs- und Rückwirkungsverbot bei Pensionszusagen und den vom BFH entwickelten Erdienungsgrundsätzen befasst und dabei die BFH-Rechtsprechung fortgeführt, zugleich aber auch die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung des Sachverhalts zugelassen.

Im Streitfall hatte eine GmbH (Stpfl.) ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer T, der 1944 geboren worden war, in 1991 eine Pensionszusage erteilt und ihm feste monatliche Versorgungsbezüge i.H.v. rd. 4 600 € ab der Erreichung seines 65. Lebensjahrs zugesagt. Eine Anpassung laufender Renten war nicht vorgesehen (sog. „Festbetragszusage“). Der Eintritt des Versorgungsfalls war nach dem Geschäftsführervertrag zudem allein an das Erreichen der Altersgrenze geknüpft.

Eine Woche vor Ts 65. Geburtstag wurde eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der GmbH abgehalten, in welcher beschlossen wurde, dass sich dessen Pension auf monatlich 900 € reduzieren solle, solange dieser weiterhin als Geschäftsführer der GmbH mit Gehalt tätig sei; in gleicher Höhe reduziere sich sein derzeitiges Aktivgehalt (volle Anrechnung). Zugleich solle sich die vorgesehene volle monatliche Pension angemessen erhöhen, und zwar um monatlich 0,5 %. Ab Januar 2010 sollte T dann als freier Mitarbeiter tätig sein und Versorgungsbezüge beziehen.

Im Dezember 2009 übertrug die GmbH die gegenüber T bestehende Versorgungsverpflichtung gegen Zahlung einer als Betriebsausgabe gebuchten Einmalprämie i.H.v. rd. 644 T€ auf eine Unterstützungskasse und löste ihre Pensionsrückstellung i.H.v. 573 T€ für T gewinnwirksam auf.

Das Finanzamt vertrat dazu die Auffassung, dass die Zusage, die Versorgungsbezüge wegen der Weiterbeschäftigung Ts als Geschäftsführer um monatlich 0,5 % zu erhöhen, eine Anpas-

sung der künftigen Rentenleistungen darstelle, weil sie unmittelbar vor Fälligkeit der Leistungen auf Grund der maßgeblichen Pensionszusage aus dem Jahr 1991 getroffen worden sei. Wegen Verstoßes gegen das bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu beachtende Rückwirkungsverbot führe diese Anpassung im Grundsatz zu einer vGA. Demzufolge hätten bei der Übertragung der Versorgungsverpflichtung auf die Unterstützungskasse grundsätzlich keine höheren Versorgungsansprüche zu Grunde gelegt werden dürfen als die bei Erreichen des vertraglichen Pensionsalters zugesagten. Im Streitfall wurden daher (unter Berücksichtigung einer Anpassung an die Steigerung der allgemeinen Lebenshaltungskosten um 1,2 %) von der Zahlung an die Unterstützungskasse rd. 29 T€ als vGA gewertet.

Das FG hat die dagegen gerichtete Klage der GmbH abgewiesen und wie folgt argumentiert:

– Zuwendungen eines Trägerunternehmens für Versorgungsleistungen an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer sind nicht abziehbar, wenn sich die Versorgungsleistungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit als vGA darstellen würden.

– Auf Grund des Rückwirkungsverbots sind nachträgliche Pensionszusagen gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ebenso untersagt wie die nachträgliche Erhöhung von Pensionszahlungen, wenn die Zusage für bereits in der Vergangenheit geleistete Dienste erteilt wird. Derartige nachträgliche Vereinbarungen führen grundsätzlich zur Annahme einer vGA.

– Versorgungszusagen einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter sind i.d.R. dann gesellschaftsrechtlich veranlasst (und damit vGA), wenn die Zusage bei Erteilung nicht mehr erdienbar ist, d.h., wenn die Pensionszusage erst nach dem 60. Lebensjahr erteilt worden ist bzw. wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand (vorgesehene Dienstzeit) nicht mindestens 10 Jahre beträgt.

– Diesen Alters- bzw. Zeitgrenzen für die Erdienbarkeit ist auch in den Fällen der nachträglichen Erhöhung einer bereits erteilten Pensionszusage eine ebenso starke Indizwirkung wie bei Erstzusagen beizumessen.

– Die im Streitfall vorgenommene Erhöhung der zu gewährenden Zahlung (monatlich 0,5 %) ist nach Auffassung des FG zwar durchaus angemessen. Gleichwohl liege eine vGA vor, weil keine Anrechnung der Pension auf die Geschäftsführerbezüge im Sinne eines echten „Verlusts“ von Teilen der bereits von T erdienten Altersrente vereinbart worden war.

– Steuerunschädlich wäre allerdings die unveränderte Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers nach Erreichen des vereinbarten Pensionsalters unter gleichzeitiger Auszahlung einer Pension im Falle der vollen Anrechnung der Pension auf das Aktivgehalt (oder umgekehrt) möglich.

– Die höchstrichterlich noch nicht entschiedene Frage, ob eine Rentenerhöhung zum Ausgleich einer auf Grund der Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers verkürzten Bezugsdauer unabhängig von den allgemeinen Grundsätzen des erforderlichen Erdienungszeitraums steuerlich anzuerkennen ist, hat das FG Köln eindeutig verneint.

Hinweis:

Zwar hat das FG die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen, das Urteil ist mittlerweile aber rechtskräftig geworden.

b) Rückabwicklung eines eine vGA auslösenden Vorgangs führt nicht zur Rückgängigmachung der vGA

Mit seinem Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen 3 K 1157/16, EFG 2017, 1440) hat das FG Nürnberg in Fortführung der BFH-Rechtsprechung entschieden, dass die Rückabwicklung eines eine vGA auslösenden Vorgangs nicht zur Rückgängigmachung der vGA führt (NZB eingelegt, Aktenzeichen VIII B 66/17).

Im konkreten Streitfall waren in 2010 von einer (Mutter-)GmbH gehaltenen GmbH-Geschäftsanteile auf einen nahen Angehörigen des Alleingesellschafters „unentgeltlich als Schenkung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge“ übertragen worden. Das FA nahm i.R.d. Veranlagung der die Anteile übertragenden GmbH zur Körperschaftsteuer 2010 eine vGA

an. Die Anteilsübertragung wurde in 2014 mit notariellem Vertrag wegen Fehlens einer Geschäftsgrundlage durch Rückabtretung der Geschäftsanteile rückgängig gemacht. Die Parteien hätten bei Abschluss des ersten Vertrags nicht bedacht, dass sich die Übertragung steuerlich als vGA der übertragenden GmbH mit anschließender Schenkung darstelle. Hätten sie dies bedacht, hätten sie eine andere Gestaltung gewählt oder von der Übertragung insgesamt Abstand genommen.

Dazu hat das FG Nürnberg festgestellt, dass die festgesetzten Kapitalerträge aus der vGA nicht rückwirkend durch die Rückabwicklung der Anteilsübertragung beseitigt wurden, weil nach herrschender Auffassung die Rechtsfolgen einer vGA eben nicht dadurch rückgängig gemacht werden können, dass der zur vGA führende Geschäftsvorfall nachträglich wieder aufgehoben wird. Dass der begünstigte Gesellschafter oder die begünstigte nahestehende Person auf Grund gesetzlicher Vorschriften, einer entsprechenden Satzungsklausel oder infolge individualrechtlicher Abreden und Vorbehalte (z.B. „Steuerklauseln“) verpflichtet sein kann, den erlangten Vorteil an die Kapitalgesellschaft zurückzuübertragen, ändere daran nichts.

Hinweis:

Von diesem Sachverhalt zu trennen sind Gestaltungen, bei denen die Vertragsparteien bei Übertragungen nach § 17 EStG eine bestimmte steuerliche Lastenverteilung ausdrücklich zum Vertragsgegenstand machen. Eine solche Gestaltung kann nach der Rechtsprechung des BFH dazu führen, dass ausnahmsweise doch eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung – wegen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage – zu bejahen ist.

26 Werbungskosten des Gesellschafters einer GmbH wegen Inanspruchnahme aus einem Schuldbeitritt

In dem Sachverhalt, über den der BFH mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 39/14, BFH/NV 2017, 1159) entschieden hat, war streitig, ob Zahlungen auf Grund eines Schuldbeitritts als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen waren (der Sachverhalt betraf die Rechtslage vor Einführung der sog. Abgeltungsteuer und des § 20 Abs. 9 EStG).

Der Stpfl. war Gesellschafter-Geschäftsführer einer Bauträger-GmbH und zu 98 % an deren Stammkapital beteiligt. Die GmbH verkaufte im Jahr 1994 zehn Wohneinheiten, die sie aber nicht rechtzeitig fertigstellen konnte. Daraufhin verpflichtete sie sich gegenüber den Käufern, ab dem 1.9.1995 insgesamt 13 895 DM pro Monat Nutzungsentschädigung und Zinsen zu zahlen. Der Stpfl. erklärte den Beitritt zu dieser Verbindlichkeit, wurde hieraus in den Streitjahren (2000 bis 2002) in Höhe von insgesamt 150 000 DM in Anspruch genommen und begehrte entsprechend die Anerkennung dieser Beträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, was das FA verweigerte. Auch das FG erkannte keine Werbungskosten an, sondern wies die Klage als unbegründet ab, da der Schuldbeitritt nicht risikobehaftet und damit nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen sei.

Der BFH hat ebenfalls festgestellt, dass keine Werbungskosten vorlagen, da es – trotz der Inanspruchnahme aus dem Schuldbeitritt – an der für den Werbungskostenabzug erforderlichen wirtschaftlichen Belastung des Stpfl. fehlte. Daher war auch gar nicht entscheidungsrelevant, zu welcher der Einkunftsarten die Aufwendungen in einem steuerrechtlich anzuerkennenden Zurechnungszusammenhang standen (Frage des sog. Veranlassungszusammenhangs) und ob die Aufwendungen möglicherweise nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung darstellten. Die fehlende wirtschaftlichen Belastung des Stpfl. resultiere aus der fehlenden Geltendmachung seines Regressanspruchs gegen die GmbH, so dass er wirtschaftlich wie ein Darlehensgeber gegenüber dieser gehandelt habe. Auch wenn der Schuldbeitritt zivilrechtlich zu einer Gesamtschuld der GmbH und des Stpfl. und damit (auch) zu einer eigenen Verbindlichkeit des Stpfl. gegenüber den Käufern der Wohneinheiten geführt habe, seien die Zahlungen des Stpfl. somit steuerlich als Gewährung eines Darlehens an die GmbH anzusehen. Und die Auszahlung einer Darlehensvaluta führe jedoch nicht zu Werbungskosten, sondern zunächst (nur) zu Anschaffungskosten des Anspruchs auf Rückzahlung des Darlehens, so dass sich eine wirtschaftliche Belastung für den Stpfl. erst ergab, als dieser auf seine Rückzahlungsforderung verzichtete oder das Darlehen endgültig ausfiel. Erst im Rahmen eines solchen Verzichts bzw. Ausfalls komme es dann auf den Veranlassungszusammenhang an.

27 Vergebliche Aufwendungen eines fehlgeschlagenen Beteiligungserwerbs keine vorweggenommenen Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit

Mit seinem Urteil vom 17.5.2017 (Aktenzeichen VI R 1/16, DStR 2017, 1981) hat der BFH entschieden, dass vergebliche Aufwendungen eines fehlgeschlagenen Beteiligungserwerbs als vorweggenommene Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht berücksichtigt werden können. Dies gilt selbst dann, wenn die Aufwendungen in einem engen, wirtschaftlich vorrangigen Zusammenhang mit einer beabsichtigten Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehen; nur bei negativer Überschussprognose wäre eine andere Würdigung möglich.

Im Streitfall war der Stpfl. in 2002 zunächst als kaufmännischer Angestellter und nach seiner Kündigung ab 2003 freiberuflich als Rechtsanwalt tätig. Mit Vereinbarung vom 13.12.2002 verpflichtete er sich, spätestens zum 1.4.2003 in die A-Unternehmensgruppe einzutreten, und zwar durch die Übernahme einer Vorstandsposition in einer noch zu gründenden A-Holding-AG. Voraussetzung für den Abschluss eines entsprechenden Anstellungsvertrags war die Hinterlegung einer Summe i.H.v. 70 000 € durch den Stpfl. auf ein Konto der A-Unternehmensgruppe. Diese Summe sollte dem Erwerb von 7 000 Aktien (zum Kaufpreis von 10 € je 1-€-Aktie) aus einer nach Gründung der A-Holding-AG zu erfolgenden Kapitalerhöhung dienen (Beteiligungshöhe 9,33 %). Am 18.12.2002 wurde vom Stpfl. ein Betrag von 75 000 € hinterlegt (um die Beteiligungshöhe auf 10 % anzuheben).

Nachdem dem Stpfl. nun aber am 27.3.2003 bekannt wurde, dass dieser Betrag in der Unternehmensgruppe abredewidrig zur Deckung operativer Kosten verwendet worden war, trat er von der vertraglichen Vereinbarung zurück und machte einen Rückzahlungsanspruch geltend. Anschließende Pfändungsmaßnahmen blieben erfolglos, so dass der Stpfl. die Berücksichtigung eines entsprechenden Veräußerungsverlusts bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb begehrte; das FA lehnte dessen Berücksichtigung ab.

Das FG Köln gab der dagegen gerichteten Klage statt und stellte fest, dass die vom Stpfl. geltend gemachten Aufwendungen als vergebliche vorweggenommene Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungszeitraum 2002 zu berücksichtigen waren. Denn nach den vom FG Köln erörterten Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung zu solchen Aufwendungen, die mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang stehen, lagen Werbungskosten vor, weil die Zahlung des Stpfl. im engeren Veranlassungszusammenhang mit der angestrebten Anstellung als Vorstand in der noch zu gründenden A-Holding-AG stand. Die Aufwendungen waren durch den Beruf bzw. durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst gewesen, denn es habe ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf bestanden und die Aufwendungen seien subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt worden.

Der BFH hat demgegenüber das Urteil des FG Köln aufgehoben und die Klage abgewiesen. In seiner Begründung stellt der BFH darauf ab,

- dass Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind. Solche Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht.
- Vorab entstandene Aufwendungen können (als vergeblicher Aufwand) selbst dann zu berücksichtigen sein, wenn es entgegen den Planungen des Stpfl. nicht zu Einnahmen kommt, sofern nur eine erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften besteht.
- Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Stehen die Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang, entscheidet nach ständiger Rechtsprechung der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang.
- Aufwendungen eines Arbeitnehmers, die den Erwerb einer Beteiligung an dem Arbeitgeber betreffen, sind aber nach ständiger Rechtsprechung „nicht ohne Weiteres“ den Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen. Denn es spricht nach Feststellung des BFH eine Vermutung dafür, dass der Arbeitnehmer mit dem Erwerb einer Beteiligung auch die mit der Stellung als Gesellschafter verbundenen Rechte erstrebt.

– Nur ausnahmsweise könne daher angenommen werden, dass der Arbeitnehmer mit dem Erwerb einer Beteiligung nahezu ausschließlich die Sicherung seines bestehenden oder die Erlangung eines höherwertigen Arbeitsplatzes erstrebt, insbesondere bei negativer Überschussprognose und damit erkennbar fehlender Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen.

Hinweis:

Im Ergebnis muss nun also nach der BFH-Rechtsprechung zwischen folgenden Anlässen von Vermögensverlusten, die Arbeitnehmer erlitten haben, differenziert werden:

Vermögensverlust auf Grund Darlehensgewährung oder Bürgschaftsinanspruchnahme: Hier können Werbungskosten i.d.R. geltend gemacht werden, weil der Arbeitnehmer in diesen Fällen „ausschließlich das einseitige Risiko eines wirtschaftlichen Verlusts“ auf sich nimmt.

Vermögensverlust auf Grund eines Beteiligungserwerbs: Hier können i.d.R. keine Werbungskosten geltend gemacht werden, weil der Arbeitnehmer in diesen Fällen einerseits auch „die Chance einer Wertsteigerung“ erhält und andererseits „auch die mit der Stellung als Gesellschafter verbundenen Rechte erstrebt“.

München, im Oktober 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