

Mandanten-Rundschreiben 04/2016

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus
- 2 Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
- 3 Gewährung zinsloser Darlehen als freigebige Zuwendung
- 4 Erbschaftsteuer: Bewertung von Anteilscheinen an einem offenen Immobilienfonds, deren Rücknahme ausgesetzt ist
- 5 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung bzw. Steuerverschonung für die unentgeltliche Übertragung von Wohnimmobilien bzw. eines Familienheims
- 6 Neue Hinzuverdienstgrenzen für Rentner ab 1.7.2016
- 7 Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung
- 8 Ersetzung eines Vorläufigkeitsvermerks durch einen einschränkenden Vorläufigkeitsvermerk in einem späteren Änderungsbescheid

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 9 Umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen
- 10 Steuerfreie Leistungen zur Gesundheitsvorsorge (Präventionskurse)

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Doppelte AfA bei Bebauung des Ehegattengrundstücks
- 12 Nutzungsausfallentschädigung für bewegliches Betriebsvermögen immer Betriebseinnahme
- 13 Umsatzsteuer bei der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden zur Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern
- 14 Umsatzsteuerbefreiung bei berufsbezogenen Sprachkursen der ESF-BAMF-Programme für Personen mit Migrationshintergrund
- 15 Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens: Abgrenzung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb
- 16 Fotobücher unterliegen dem normalen Umsatzsteuersatz
- 17 Vorsteuerabzug bei nicht ordnungsgemäßer Rechnung kann nur in Ausnahmefällen aus Billigkeitsgründen gewährt werden
- 18 Umsatzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Wertabgabe von Sachspenden
- 19 Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Integrationsprojekte und Werkstätten für behinderte Menschen

Für Personengesellschaften

- 20 Grundsatzentscheidung zur Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Finanzverwaltung zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer
22 Medienberichterstattung über den Ankauf einer „Steuer-CD“ kann die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ausschließen

Für Hauseigentümer

- 23 Fahrten zum Vermietungsobjekt regelmäßig in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig
24 Vorsteuern aus dem Erwerb einer Photovoltaikanlage müssen rechtzeitig geltend gemacht werden
25 Grunderwerbsteuer bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 26 Verlustrealisierung nach § 17 EStG bei Einzug von GmbH-Anteilen
27 Umsatzsteuerliche Organschaft: Organisatorische Eingliederung auf Grund des Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags
28 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
29 Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschafters zur Schenkungsteuer
30 Berücksichtigung eines Beteiligungsverlusts als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus

Der Finanzausschuss hat am 27.4.2016 die ursprünglich geplante Beschlussfassung über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus zurückgestellt. Insoweit wird noch „Beratungsbedarf“ gesehen, was nichts anderes bedeutet, als dass noch keine Einigung über die Ausgestaltung der Förderinstrumente besteht. Mit dem Gesetz soll der Mietwohnungsneubau besonders in Gebieten mit angespannter Wohnungslage gefördert werden. Dazu soll nach bisherigen Planungen eine steuerliche Sonderabschreibung eingeführt werden.

Hinweis:

Das weitere Schicksal des Gesetzentwurfs und insbesondere die Ausgestaltung der möglichen steuerlichen Förderung bleiben daher offen. Der Bundesrat hatte zu dem Gesetzentwurf Stellung genommen und etliche Änderungsvorschläge vorgetragen. Stehen aktuell entsprechende Neubauvorhaben an, ist ungewiss, ob diese steuerlich gefördert werden.

2 Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Das Besteuerungsverfahren in Deutschland soll umfassend modernisiert werden. Kernpunkt ist ein deutlich stärkerer Einsatz der EDV. Der Deutsche Bundestag hat am 12.5.2016 diesem Gesetzentwurf in zweiter und dritter Lesung zugestimmt, nachdem zuvor 24 Änderungen an dem Entwurf vorgenommen worden waren.

Kernpunkte der nun vorgenommenen Änderungen am Gesetzentwurf sind:

- Wie bislang soll die verspätete Abgabe der Steuererklärung geahndet werden. Im Gegensatz zum aktuellen Recht sind aber deutliche Verschärfungen vorgesehen. Der Verspätungszuschlag soll zukünftig im Regelfall festgesetzt werden und nicht mehr nach Ermessen des Bearbeiters im Finanzamt. Allerdings wurde die ursprünglich vorgesehene Höhe des Verspätungszuschlags nun von 50 € auf 25 € pro Monat reduziert und die Festsetzung soll nicht mehr in jedem Fall automatisch erfolgen, wie das ursprünglich geplant war. Auch soll der Zuschlag nur diejenigen betreffen, die Steuern nachzahlen müssen.
- Die Frist zur Abgabe der Steuererklärung (ohne Mitwirkung eines Steuerberaters) soll von Ende Mai auf Ende Juli des Folgejahres verlängert werden. Stpfl., die von Steuerberatern beraten werden, bekommen zwei Monate mehr Zeit zur Abgabe ihrer Erklärung als bislang, so dass die Jahressteuererklärung künftig am 28. Februar des Zweitfolgejahres vorliegen muss.
- Zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung sollen zukünftig Steuererklärungen soweit möglich automatisiert bearbeitet werden.

Hinweis:

Die Zustimmung des Bundesrats steht noch aus. Insgesamt sind durchaus auch für die Stpfl. Vereinfachungen zu erwarten. So soll z.B. die heutige Pflicht zur Vorlage von Belegen beim Finanzamt weitgehend entfallen. Andererseits werden sich die Stpfl. darauf einstellen müssen, dass zukünftig deutlich höhere Anforderungen an den EDV-Einsatz gestellt werden. Das Gesetz soll am 1.1.2017 in Kraft treten, wobei die Regelungen überwiegend erst schrittweise eingeführt werden.

3 Gewährung zinsloser Darlehen als freigebige Zuwendung

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 25.2.2016 (Aktenzeichen 4 K 1984/14) rechtskräftig entschieden, dass die zinslose Gewährung eines Darlehens im Regelfall zu einer freigebigen Zuwendung der Kapitalnutzung führt, so dass – bei Überschreiten der Freibeträge – Schenkungsteuer auf die nicht berechneten Darlehenszinsen anfällt. Dies gilt auch bei zinslosen Darlehen im Rahmen einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft. Das Gericht hebt aber auch hervor, dass bei der Bewertung der schenkungsteuerrechtlichen Bereicherung von der Regelverzinsung mit 5,5 % abgewichen werden kann, wenn dies ein qualifizierter Vergleich mit den marktüblichen Konditionen zulässt.

Im Urteilsfall wurden der Stpfl. von ihrem Lebenspartner verschiedene zinslose Darlehen gewährt. Diese dienten der Finanzierung erforderlich gewordener Sanierungs- und Umbaumaßnahmen des Wohnhauses. Das Wohnhaus wurde zwar von beiden bewohnt, gehörte aber der Stpfl.

Hinweis:

Im konkreten Fall sollte – gerade vor dem Hintergrund der aktuell niedrigen Marktzinsen – eine Verzinsung gewählt werden, welche sich am unteren Rand der marktüblichen Bandbreite bewegen kann. Die Festlegung der Zinshöhe sollte dokumentiert werden. Dazu können z.B. über Internetportale von Direktbanken o.Ä. eingeholte Angebote dienen.

Handlungsempfehlung:

Sollte ein solcher Vorgang vorliegen oder in der Vergangenheit vorgelegen haben, ist dann zu prüfen, ob eine Anzeige der Schenkung beim Finanzamt erfolgen muss. Gerade bei Schenkungen zwischen nicht verheirateten Partnern wird – im Gegensatz zu Ehepartnern bzw. Lebenspartnern – nur ein vergleichsweise geringer Freibetrag gewährt.

4 Erbschaftsteuer: Bewertung von Anteilscheinen an einem offenen Immobilienfonds, deren Rücknahme ausgesetzt ist

Ist die Rücknahme der Anteilscheine an einem offenen Immobilienfonds ausgesetzt, hat deren Bewertung für Zwecke der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer nicht mit dem Rücknahmepreis, sondern mit dem zum Besteuerungszeitpunkt im Freihandel zu erzielenden – niedrigeren – Kurswert zu erfolgen, wie das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 16.2.2016 (Aktenzeichen 1 K 1161/15) entschied. In der Vergangenheit war die Rücknahme von Anteilsscheinen an offenen Immobilienfonds vielfach mangels Liquidität des Fonds teilweise ausgesetzt worden. Somit konnten solche Anteilsscheine nur am freien Markt veräußert werden. Nach Auffassung des Finanzgerichts stellt die fehlende Möglichkeit, die Anteilsscheine zum Rücknahmepreis zu liquidieren, einen preisbeeinflussenden Umstand dar. Dieser rechtfertigt, dass Anteilsscheine ausnahmsweise nicht mit dem Rücknahmepreis, sondern mit dem Börsenkurs anzusetzen sind.

Hinweis:

Der erzielbare Kurswert sollte ausreichend dokumentiert werden. Dabei ist auch zu prüfen, ob überhaupt ein Handel der Anteilsscheine erfolgte. Hinzuweisen ist darauf, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts nun unter dem Aktenzeichen II R 11/16 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig ist.

5 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung bzw. Steuerverschonung für die unentgeltliche Übertragung von Wohnimmobilien bzw. eines Familienheims

Die Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien ist bei der Erbschaftsteuer begünstigt. Die Übertragung eines eigengenutzten Familienheimes kann sogar vollständig von der Besteuerung freigestellt sein. Die Finanzverwaltung folgt nun der für die Stpfl. günstigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Mit Ländererlass vom 3.3.2016 werden folgende Grundsätze mitgeteilt:

- Entsprechend der bisherigen Handhabung bleibt es bei der Gewährung der Steuerbefreiung für Familienheime, wenn die Selbstnutzung durch den Erwerber im Zeitpunkt des Erwerbs nur daran scheiterte, dass wegen Pflegebedürftigkeit im Zeitpunkt des Erwerbs die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr möglich war oder ein Kind als Erwerber wegen seiner Minderjährigkeit im Zeitpunkt des Erwerbs rechtlich gehindert ist, einen Haushalt selbständig zu führen.
- Entsprechend der Rechtsprechung wird bei Erbauseinandersetzungen nach mehr als sechs Monaten der Begünstigungstransfer anerkannt, wenn die tatsächliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unverzüglich beginnt, die Erbauseinandersetzung jedoch erst anschließend nach Ablauf der Sechsmonatsfrist vollzogen wird.
- In den Fällen der freien Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften ist eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erbfalls als zeitnah anzuerkennen, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung innerhalb von sechs Monaten erfolgt. Erfolgt die Erbauseinandersetzung erst nach mehr als sechs Monaten, kann die Begünstigung in begründeten Ausnahmefällen (z.B. auf Grund von Erbstreitigkeiten, Erstellung von Gutachten o.Ä.) gewährt werden. Die Gründe, die eine Erbauseinandersetzung innerhalb des Sechsmonatszeitraums verhindert haben, müssen dann allerdings dargelegt werden.
- Der Begünstigungstransfer führt zu einer Erhöhung der Begünstigung, wenn ein Miterbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen erhält und hierfür dem übertragenden Miterben nicht begünstigtes Vermögen überlässt.

Handlungsempfehlung:

Die Begünstigung für die Übertragung von Wohnimmobilien und die Freistellung der Übertragung eines Familienheimes kann deutliche steuerliche Entlastungen bedeuten. Allerdings sind diese Privilegien an enge Voraussetzungen geknüpft. Im Einzelfall ist dringend anzuraten, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen, um ggf. bestehende Gestaltungsmöglichkeiten auszuschöpfen.

6 Neue Hinzuverdienstgrenzen für Rentner ab 1.7.2016

Zum 1.7.2016 steigen die Renten in den alten Bundesländern um 4,25 % und in den neuen Bundesländern um 5,95 %. Zudem erhöht sich der aktuelle Rentenwert zum 1.7.2016 in den alten Bundesländern (West) von 29,21 € auf 30,45 €. In den neuen Bundesländern steigt der aktuelle Rentenwert (Ost) von 27,05 € auf 28,66 €. Der aktuelle Rentenwert ist eine wichtige Bestimmungsgröße für die Frage der Hinzuverdienste zu bestimmten Renten. Die Erhöhung des Rentenwerts kann also im Einzelfall zu einer Erhöhung der zulässigen Hinzuverdienstgrenzen führen. Die Höhe der Hinzuverdienstgrenzen ist abhängig von der Rentenart und vom Verdienst in der letzten Zeit vor Rentenbeginn bzw. vor Eintritt der Erwerbsminderung, wobei auch einkommensunabhängige Mindest-Hinzuverdienstgrenzen gelten.

Hinweis:

Wenn die Regelaltersgrenze bereits erreicht ist, kann grundsätzlich unbegrenzt hinzuverdient werden. In diesem Fall muss die Beschäftigung auch nicht dem Rentenversicherungsträger gemeldet werden.

Handlungsempfehlung:

Wird eine Altersrente bereits vor Erreichen der Regelaltersgrenze bezogen, gelten bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze besondere Hinzuverdienstregelungen und die Erwerbstätigkeit ist dem Rentenversicherungsträger zu melden. In diesem Fall sollte rechtzeitig geprüft werden, ob auf Grund Überschreitens der Hinzuverdienstregelung eine Rentenkürzung droht. Die jeweils geltenden Hinzuverdienstgrenzen erfahren Rentenbezieher in der Regel aus ihrem Rentenbescheid. Da sich die Hinzuverdienstgrenzen jedoch nun ändern, empfiehlt es sich, zusätzlich beim Rentenversicherungsträger die individuelle Hinzuverdienstgrenze zu erfragen.

7 Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung

Kosten eines Zivilprozesses, mit dem der Stpfl. **Schmerzensgeld wegen eines ärztlichen Behandlungsfehlers** geltend macht, sind nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.12.2015 (Aktenzeichen VI R 7/14) nicht als außergewöhnlichen Belastungen bei der Einkommensteuer steuermindernd zu berücksichtigen.

Zwar kann sich ein Stpfl. nach einem verlorenen Zivilprozess der Zahlung der Prozesskosten aus rechtlichen Gründen nicht entziehen. Dies reicht für den Abzug der Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung aber nicht aus. Entscheidend sei vielmehr die wesentliche Ursache, die zu der Aufwendung geführt hat. Zivilprozesskosten sind folglich nur dann als zwangsläufig anzusehen, wenn auch das die Prozessführung auslösende Ereignis zwangsläufig war, da nur zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf steuermindernd berücksichtigt werden sollen. Zivilprozesskosten sind aber in der Regel hiervon nicht umfasst. Dies gelte insbesondere, wenn wie im Urteilsfall Ansprüche wegen immaterieller Schäden geltend gemacht werden. Zivilprozesskosten seien nach Ansicht des Bundesfinanzhofs vielmehr nur insoweit abziehbar, als der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt und der Stpfl. gezwungen ist, einen Zivilprozess zu führen.

Hinweis:

Im Urteilsfall hatte der Bundesfinanzhof nicht über die ab 2013 geltende Neuregelung hinsichtlich des Abzugs von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung zu entscheiden. Berücksichtigt werden nach dieser Neuregelung nur noch solche Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Offen ist laut dem Gericht dabei, ob hierdurch die Voraussetzungen für die Anerkennung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen enger gefasst worden sind.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.1.2016 (Aktenzeichen VI R 20/14) entschieden, dass **Zivilprozesskosten aus erbrechtlichen Streitigkeiten** grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Das Gericht hebt hervor, dass Zivilprozesse im Zusammenhang mit Erbstreitigkeiten keine existenziell wichtigen Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berühren. Ziel sei es hierbei regelmäßig, die wirtschaftliche Situation durch die Erbschaft zu verbessern und nicht den drohenden Verlust einer schon vorhandenen Existenzgrundlage zu verhindern.

Hinweis:

Liefe der Stpfl. jedoch ohne den Rechtsstreit Gefahr, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, kann der Stpfl. auch bei unsicheren Erfolgsaussichten aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen gezwungen sein, einen Zivilprozess zu führen, so dass die Prozesskosten zwangsläufig erwachsen.

8 Ersetzung eines Vorläufigkeitsvermerks durch einen einschränkenden Vorläufigkeitsvermerk in einem späteren Änderungsbescheid

Steuerbescheide ergehen vielfach hinsichtlich einzelner Aspekte vorläufig. Das Instrument des Vorläufigkeitsvermerks wird in zwei Fällen eingesetzt:

- Zum einen sind gegen wichtige und viele Stpfl. betreffende Gesetzesvorschriften Verfahren vor dem Bundesfinanzhof oder dem Bundesverfassungsgericht anhängig. Damit nun nicht jeder insoweit betroffene Stpfl. gegen seine eigene Steuerveranlagung Einspruch einlegen muss, erlässt die Finanzverwaltung Steuerbescheide hinsichtlich wichtiger strittiger Fragen grundsätzlich vorläufig. Im Ergebnis kann dann später eine Änderung zu Gunsten des Stpfl. erfolgen, wenn die Rechtsfrage endgültig entschieden ist.
- Zum anderen wird ein Vorläufigkeitsvermerk dann eingesetzt, wenn ein Sachverhalt noch nicht endgültig beurteilt werden kann. Dies kann z.B. bei einer verlustbehafteten Tätigkeit gegeben sein, bei der sich erst im Zeitablauf herausstellt, ob tatsächlich eine Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist.

Ein Vorläufigkeitsvermerk muss zwingend in den Erläuterungen zum Steuerbescheid hinsichtlich dessen Reichweite konkretisiert werden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 14.7.2015 (Aktenzeichen VIII R 21/13) insoweit zwei wichtige Feststellungen hinsichtlich der Frage des Schicksals eines Vorläufigkeitsvermerks bei Ergehen eines späteren Änderungsbescheids getroffen:

- Grundsätzlich bleibt ein Vorläufigkeitsvermerk bis zu seiner ausdrücklichen Aufhebung wirksam. Eine stillschweigende Aufhebung des Vorläufigkeitsvermerks durch eine Änderungsveranlagung, auch wenn sie auf eine (andere) Korrekturvorschrift gestützt ist, ist ausgeschlossen.
- Allerdings liegt eine inhaltlich neue Bestimmung vor, wenn dem Änderungsbescheid im Verhältnis zum Ursprungsbescheid ein inhaltlich eingeschränkter Vorläufigkeitsvermerk beigelegt wird. Die durch einen solchen Vorläufigkeitsvermerk nicht mehr erfassten Teile eines Änderungsbescheids erwachsen in Bestandskraft, soweit sie nicht innerhalb der Rechtsbehelfsfrist angefochten werden. Ein geänderter Vorläufigkeitsvermerk ist so zu verstehen, dass der Umfang der Vorläufigkeit gegenüber dem ursprünglichen Bescheid geändert und nun im Änderungsbescheid abschließend umschrieben ist. Dies gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch, wenn der ursprüngliche Bescheid einen Vorläufigkeitsvermerk sowohl wegen anhängiger Verfahren als auch wegen Sachverhaltsfragen enthält, welcher im geänderten Bescheid allein durch einen auf anhängige Verfahren gestützten Vorläufigkeitsvermerk ersetzt wird.

Handlungsempfehlung:

Ergeht ein Änderungsbescheid, so ist sorgfältig zu prüfen, ob bestehende Vorläufigkeitsvermerke weiterhin bestehen. Ansonsten muss zwingend innerhalb der Rechtsbehelfsfrist gegen den Änderungsbescheid Einspruch eingelegt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

9 Umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

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 (Freibetrag), liegt der Lohnsteuer zu unterwerfender Arbeitslohn vor.

Das Bundesfinanzministerium hat nun mit Schreiben vom 19.4.2016 (Aktenzeichen III C 2 – S 7109/15/10004, DOK 2016/0139901) mitgeteilt, dass diese Differenzierung für lohnsteuerliche Zwecke nicht auf die Umsatzsteuer übertragen werden kann. Für Zwecke der Umsatzsteuer ist nach Ansicht der Finanzverwaltung vielmehr wie folgt zu differenzieren:

- 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 nichtunternehmerischen Veranlassung auszugehen, so dass der Vorsteuerabzug insgesamt nicht zulässig ist.

Hinweis:

Ob diese Sichtweise einer gerichtlichen Überprüfung standhält, bleibt abzuwarten. Im Grundsatz existiert im Umsatzsteuerrecht allerdings keine Rechtsgrundlage für die Anwendung der lohnsteuerlichen Freibetragsregelung.

10 Steuerfreie Leistungen zur Gesundheitsvorsorge (Präventionskurse)

Ausdrücklich steuerfrei gestellt sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung bis zu einem Betrag i.H.v. 500 € je Jahr und Arbeitnehmer. Das Gesetz fordert allerdings, dass diese Leistungen hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen für primäre Prävention und Gesundheitsförderung i.S. des Fünften Buches Sozialgesetzbuch genügen.

Das Finanzgericht Bremen stellt nun in dem Urteil vom 11.2.2016 (Aktenzeichen 1 K 80/15 [5]) heraus, dass die Anforderungen insoweit nicht überspannt werden dürfen, insbesondere ist für die Vergangenheit keine formelle Zertifizierung der beanspruchten Leistungen (Kurse) erforderlich. Die hinreichende Qualität ist vielmehr zu unterstellen, wenn Maßnahmen durch Physiotherapeuten, Heilpraktiker und qualifizierte Fitnesstrainer erbracht werden. Im Streitfall wurde die Steuerbefreiung für Bauch-, Rücken-Kurse, Wirbelsäulengymnastik, strukturelle Körpertherapie, Heilpraktiker-Physiotherapie, Personal-Training zur Haltungsanpassung und Verbesserung und auch Massagen anerkannt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte beachtet werden, dass durch das Präventionsgesetz vom 17.7.2015 die Möglichkeit einer Zertifizierung der Leistungen zur primären Prävention und Gesundheitsförderung i.S. des Fünften Buches Sozialgesetzbuch eingeführt wurde. Daher sollten Arbeitgeber zur Sicherstellung der Steuerbefreiung bei Gesundheitsförderungsleistungen Wert darauf legen, dass für die betreffenden Kurse und Maßnahmen Zertifizierungen vorliegen und dies dokumentieren.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Doppelte AfA bei Bebauung des Ehegattengrundstücks

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.3.2016 (Aktenzeichen X R 46/14) eine für die Gestaltungspraxis äußerst interessante Entscheidung getroffen. Im Urteilsfall hatte der Vater des Stpfl. schon in den 1960er Jahren mehrere Betriebsgebäude auf Grundstücken errichtet, die zur Hälfte auch der Mutter des Stpfl. gehörten. Er nahm Abschreibungen auf seine Baukosten vor. Im Jahr 1993 übertrug der Vater den Betrieb unentgeltlich auf den gemeinsamen Sohn (den Stpfl.). Gleichzeitig übertrugen der Vater und die Mutter die betrieblich genutzten Grundstücke ebenfalls unentgeltlich auf den Sohn. Fraglich war die Abschreibung des Gebäudes beim Sohn.

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof fest, dass wenn der Unternehmer-Ehegatte (im Urteilsfall der Vater) mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem den Ehegatten gemeinsam gehörenden Grundstück errichtet, der Nichtunternehmer-Ehegatte (im Urteilsfall die Mutter) sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils wird. Dieser Gebäudeteil gehört zu seinem Privatvermögen. Insoweit können auch Wertsteigerungen in diesem Grundstücksanteil nicht der Besteuerung unterliegen.

Dennoch ist es möglich, dass der Unternehmer-Ehegatte die von ihm getragenen Aufwendungen für das Gebäude in vollem Umfang (über Abschreibungen) als Betriebsausgaben geltend macht. Insoweit ist entscheidend, dass der Unternehmer-Ehegatte diese Aufwendungen wirtschaftlich alleine getragen hat und damit diesem auch der Betriebsausgabenabzug zusteht. Insoweit sind die für Gebäude maßgebenden Abschreibungsvorschriften anzuwenden. Jedoch führt dies nicht dazu, dass Wertsteigerungen aus dem Nichtunternehmer-Ehegatten zuzurechnenden Grundstücksanteil dem Unternehmer-Ehegatten zuzurechnen seien.

Fraglich war nun die Behandlung der Übertragung des Gebäudes und des Grundstücks auf den Sohn: Soweit es um die Übertragung von Wirtschaftsgütern ging, die dem Vater gehörten, muss der Sohn die Buchwerte aus den Bilanzen des Vaters fortführen. Sofern die Übertragung den der Mutter zuzurechnenden Grund und Boden betraf, war unstrittig eine Einlage mit dem Teilwert zu erfassen. Umstritten war hingegen die Behandlung der Gebäudeteile, die zivilrechtlich der Mutter gehörten. Der Stpfl. sah in der Schenkung dieser Gebäudeteile eine Einlage in seinen Betrieb. Diese Einlage bewertete er ebenfalls mit dem aktuellen Teilwert der Gebäudeteile. Da der Teilwert erheblich höher war als der Restbuchwert des Bilanzpostens, der in den Bilanzen des Vaters verblieben war, eröffnete dies dem Stpfl. die Möglichkeit zur Vornahme erneuter hoher AfA-Beträge auf die von seinem Vater in der Vergangenheit schon nahezu abgeschriebenen Gebäudeteile.

Diese rechtliche Beurteilung des Stpfl. hat der Bundesfinanzhof jetzt bestätigt. Insbesondere sei die Einlage des zuvor im Privatvermögen der Mutter gehaltenen Gebäudeteils mit dem Teilwert (also im Ergebnis der Verkehrswert im Einlagezeitpunkt) zu bewerten, welcher in der Folge die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen bildet. Dies hat zur Folge, dass in derartigen Fällen im Ergebnis eine doppelte Abschreibung möglich ist, obwohl die Baukosten nur einmal anfallen.

Handlungsempfehlung:

Durch derartige Gestaltungen können sich also steuerlich erhebliche Vorteile ergeben. Insoweit ist eine vorausschauende Planung dringend erforderlich.

12 Nutzungsausfallentschädigung für bewegliches Betriebsvermögen immer Betriebseinnahme

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 27.1.2016 (Aktenzeichen X R 2/14) entschieden, dass die Nutzungsausfallentschädigung für ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens selbst dann in vollem Umfang Betriebseinnahme ist, wenn das Wirtschaftsgut teilweise auch privat genutzt wird.

Der Stpfl., ein selbständiger Versicherungsagent, hielt ein Fahrzeug im Betriebsvermögen, das er auch privat nutzte. Den Privatanteil ermittelte er nach der sog. 1 %-Regelung. Für einen Nutzungsausfall auf Grund eines Unfalls erhielt er von der Versicherung des Unfallverursachers eine Entschädigung. Das Finanzamt behandelte diese uneingeschränkt als Betriebseinnahme. Der Stpfl. machte demgegenüber geltend, dass der Unfall sich auf einer Privatfahrt ereignet habe und er außerdem für die Zeit des Nutzungsausfalls kein Ersatzfahrzeug angemietet, sondern Urlaub genommen habe.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Ansicht des Finanzamts. Bewegliche Wirtschaftsgüter sind selbst dann, wenn sie gemischt genutzt werden, ungeteilt entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen. Vereinnahmt der Stpfl. im Zusammenhang mit Schäden am Wirtschaftsgut Ersatzleistungen, richtet sich deren steuerliche Beurteilung nach der Zuordnung des Wirtschaftsguts. Das gilt unabhängig davon, bei welcher Gelegenheit der Schaden entstanden ist und wie der Stpfl. auf den Schaden reagiert.

Hinweis:

Hinsichtlich der Nutzungsausfallentschädigung für ein gemischt genutztes Fahrzeug ist allerdings zu differenzieren: (1.) Wird die Privatnutzung des Fahrzeugs nach der sog. 1 %-Regelung ermittelt, so ist die Nutzungsausfallentschädigung mit diesem pauschalen Wert mit abgegolten. Die Tatsache, dass dem Stpfl. während des Entschädigungszeitraums kein Fahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung steht, kann aber bei einem längeren Ausfall dazu führen, dass für diesen Zeitraum keine Privatnutzung nach der sog. 1 %-Regelung zu berechnen ist. (2.) Wird die Privatnutzung dagegen nach dem mittels ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nachgewiesenen Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten ermittelt, so wirkt sich die Nutzungsausfallentschädigung im Ergebnis nur anteilig auf den Gewinn aus, da die Ersatzleistung die Aufwendungen für das Fahrzeug insgesamt mindert.

Damit setzt das Gericht die Rechtsprechung zu Schadenersatzleistungen fort, die als Ausgleich für Substanzverluste oder Substanzschäden vereinnahmt werden. Diese sind stets Betriebseinnahmen, wenn sie an die Stelle eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens treten. Für den Verlust der Nutzungsmöglichkeit gilt nichts anderes. Auch der Gebrauchsvorteil eines Wirtschaftsguts ist ausschließlich dem Betrieb zuzuordnen, wenn das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört.

Hinweis:

Entscheidend ist somit, ob das Wirtschaftsgut – vorliegend das Fahrzeug – dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet wird. Insoweit bestehen feste Regelungen: Überwiegt die betriebliche Nutzung (mehr als 50 %), so liegt zwingend steuerliches Betriebsvermögen vor. Beträgt die betriebliche Nutzung mindestens 10 %, aber nicht mehr als 50 %, so kann das Wirtschaftsgut unter bestimmten Bedingungen wahlweise dem Betriebsvermögen zugeordnet werden. Ist die betriebliche Nutzung kleiner 10 %, so liegt zwingend steuerliches Privatvermögen vor.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei gemischt genutzten Fahrzeugen ist der Nachweis über den betrieblichen Nutzungsanteil bzw. über die Schwelle – mehr als 50 % – zu führen. Dies erfolgt anhand geeigneter Unterlagen. Hierfür kom-

men in Frage: ein steuerliches Fahrtenbuch, ein repräsentativ geführtes Fahrtenbuch (drei Monate) oder auch Reisekostenabrechnungen/Reisekostenaufstellungen/Terminkalender.

13 Umsatzsteuer bei der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden zur Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main hat mit Verfügung vom 21.3.2016 (Aktenzeichen S 7168 A – 15 – St 16) zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden zur Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern Stellung genommen. Diese Fragen sind derzeit sehr aktuell, da infolge der gestiegenen Zahl von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern vermehrt Unternehmer Gebäude an die öffentliche Hand oder die Betreiber von Gemeinschaftsunterkünften vermieten oder verpachten. Aus umsatzsteuerlicher Sicht muss zunächst grundsätzlich zwischen einer langfristigen einerseits und einer kurzfristigen Vermietung andererseits unterschieden werden.

a) Langfristige Vermietung oder Verpachtung

Die Verträge werden meist langfristig, d.h. länger als mindestens sechs Monate abgeschlossen. Dabei ist auf die Laufzeit der Verträge abzustellen und nicht auf die Dauer des tatsächlichen Aufenthalts der untergebrachten Personen. Auch wenn sich der Miet- oder Pachtzins nach der tatsächlichen Belegung (der Anzahl der jeweils untergebrachten Personen) richtet, liegt keine kurzfristige Vermietung oder Verpachtung vor, wenn der Vertrag insgesamt über mehr als sechs Monate oder unbefristet abgeschlossen wurde.

Wird ausschließlich Wohnraum überlassen, sind die Umsätze aus dieser Leistung steuerfrei.

Handlungsempfehlung:

Da die Vermietung oder Verpachtung regelmäßig an die öffentliche Hand erfolgt, besteht in diesen Fällen keine Möglichkeit der Option nach § 9 Abs. 1 UStG zur Steuerpflicht, da die Verwendung durch die öffentliche Hand als Flüchtlings-/Asylbewerberunterkünfte dem hoheitlichen (nichtunternehmerischen) Bereich zuzuordnen ist.

Differenzierter ist die umsatzsteuerliche Beurteilung, wenn zusammen mit der Wohnraumüberlassung weitere Dienstleistungen erbracht werden. Dabei ist zu prüfen, ob es sich um separate Leistungen handelt oder ob lediglich Nebenleistungen zur Hauptleistung Vermietung und Verpachtung vorliegen.

Als **übliche Nebenleistungen**, die wie die Hauptleistung der Vermietung oder Verpachtung zu behandeln sind, können insbesondere angesehen werden:

- Bereitstellung von Bettwäsche,
- Bereitstellung von Mobiliar,
- Reinigung des Gebäudes,
- Bereitstellung von Waschmaschinen und Wäschetrocknern, auch wenn hierfür ein besonderes Entgelt erhoben wird,
- Zurverfügungstellung von Hauspersonal/Hausmeistern.

Auch ein pauschaler Abnutzungszuschlag, der vom Mieter gezahlt wird, da er keine Renovierung der angemieteten Räume vorzunehmen hat, ist wie die eigentliche Vermietungsleistung zu behandeln.

Werden dagegen weitere Leistungen durch den Eigentümer des Gebäudes erbracht, ist das Vorliegen eines Vertrags besonderer Art zu prüfen. In Betracht kommen z.B. die soziale Betreuung der untergebrachten Personen oder die Beauftragung eines Sicherheitsdiensts durch den Vermieter. Ein Vertrag besonderer Art, bei dem der gesamte Leistungsaustausch dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt, ist anzunehmen, wenn die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt.

Wird neben der Beherbergung auch die Verpflegung der untergebrachten Personen übernommen, handelt es sich insoweit nicht mehr um übliche Nebenleistungen, die entsprechend der Besteuerung der Vermietungsleistung steuerfrei sein könnten. Diese Umsätze sind als eigenständige Leistungen stets mit dem Regelsteuersatz zu versteuern. Dies gilt auch, wenn diese Leistungen ebenfalls mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. In diesem Fall muss eine Aufteilung des einheitlichen Entgelts erfolgen.

b) Kurzfristige Vermietung

Sollten ausnahmsweise kurzfristige Verträge (weniger als sechs Monate) abgeschlossen werden, handelt es sich bei der Wohnraumüberlassung um eine mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % zu besteuerte Beherbergungsleistung. Dasselbe gilt für andere Leistungen, die unmittelbar der Beherbergung dienen, auch wenn die Leistungen gegen gesondertes Entgelt erbracht werden (z.B. Bereitstellung von Mobiliar und anderen Einrichtungsgegenständen, Stromanschluss, Reinigung der gemieteten Räume, Überlassung von Bettwäsche und Handtüchern).

Eventuell erbrachte zusätzliche Dienstleistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen (z.B. Verpflegungsleistungen, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung von Kleidung) unterliegen dem Regelsteuersatz. Dies gilt auch dann, wenn es sich um Nebenleistungen zur Beherbergung handelt und diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. In letzterem Fall muss eine Aufteilung des einheitlichen Entgelts erfolgen.

c) Rahmenverträge anstelle von Miet- oder Pachtverträgen

Teilweise werden die Räumlichkeiten an die öffentliche Hand nicht vermietet, sondern es wird lediglich ein Rahmenvertrag oder eine Belegungsvereinbarung abgeschlossen. In diesen Fällen geht die öffentliche Hand zwar ggf. auch langfristige Rechtsbeziehungen mit dem Eigentümer der Räumlichkeiten ein, sie kann jedoch nicht wie ein Mieter oder Besitzer über die Räumlichkeiten verfügen. Stattdessen regeln die Verträge lediglich die Modalitäten einer möglichen Belegung der Unterkunft durch Flüchtlinge/Asylbewerber.

Die Frage, wann im umsatzsteuerlichen Sinne eine steuerfreie Vermietung oder Verpachtung vorliegt, richtet sich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts, sondern nach Unionsrecht. Danach muss dem Mieter vom Vermieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werden, das Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen, unabhängig von der gewählten Vertragsbezeichnung.

Ein Rahmenvertrag begründet für sich genommen noch kein umsatzsteuerliches Leistungsverhältnis, sondern legt nur die einheitlichen Bedingungen für eine Vielzahl von noch abzuschließenden Einzelmietverhältnissen (zwischen dem Eigentümer und der öffentlichen Hand) fest. Das jeweilige Einzelmietverhältnis wird erst begründet, wenn die unterzubringende Person durch Einweisung tatsächlich untergebracht wird. Der durch die jeweilige „Einweisung“ möglicherweise nur mündlich oder konkludent geschlossene Einzelmietvertrag unter den Bedingungen des schriftlichen Rahmenvertrags ist ein Vertrag zugunsten Dritter, nämlich der untergebrachten Person. Damit werden die Bestimmungen des Rahmenvertrags entscheidend für

die Beurteilung der Einzelmietverträge. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung richtet sich nach der späteren tatsächlichen Umsetzung der Vereinbarung.

Erfolgt die Unterbringung für eine Dauer von mehr als sechs Monaten, so liegt grundsätzlich eine steuerfreie Vermietung vor. Nach obigen Hinweisen ist zu prüfen, ob Nebenleistungen erbracht werden bzw. ob ggf. ein Vertrag besonderer Art vorliegt.

Eine Unterbringung von weniger als sechs Monaten kann z.B. in Fällen einer nur zur vorübergehenden Unterbringung vorgesehenen Notunterkunft gegeben sein oder in Fällen, in denen die Unterkunft auf Grund anderer Umstände nur kurzfristig beziehbar ist (z.B. saison- oder wetterbedingt oder wegen geplanter anderweitiger Nutzung). Hier greift der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen. Eventuell erbrachte zusätzliche Dienstleistungen unterliegen dem Regelsteuersatz.

Hinweis:

Besonderheiten gelten in Fällen der vorübergehenden Unterbringung in Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, steuerbegünstigten Körperschaften und Vermietungsgenossenschaften sowie Vereinen und/oder bei Leistungen von Einrichtungen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

14 Umsatzsteuerbefreiung bei berufsbezogenen Sprachkursen der ESF-BAMF-Programme für Personen mit Migrationshintergrund

Maßnahmen zur berufsbezogenen Sprachförderung für Personen mit Migrationshintergrund, die aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds (ESF) mitfinanziert werden, fallen – nach Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder – unter die umsatzsteuerliche Befreiung für Unterrichtsleistungen an Bildungseinrichtungen, wie die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 4.4.2016 (Aktenzeichen S 7179 A – 21 – St 16) mitteilt.

Das ESF-Programm des Bundesamtes für Migration und Flüchtlinge (BAMF) für die Förderperiode 2007 bis 2013 wird für die Förderperiode 2014 bis 2020 fortgeführt. An den Maßnahmen können nur Personen mit Migrationshintergrund teilnehmen, die einer sprachlichen und fachlichen Qualifizierung am Arbeitsmarkt bedürfen. Personen, die in einem Beschäftigungsverhältnis stehen, können an den Maßnahmen teilnehmen, wenn sie oder der Arbeitgeber die Kosten des Sprachkurses tragen.

Deutschlandweit gibt es 124 Fördergebiete für das ESF-BAMF-Programm. In einem Fördergebiet ist jeweils ein Träger mit seinen entsprechenden Kooperationspartnern berechtigt, die ESF-BAMF-Kurse durchzuführen. Die Einteilungen können der Fördergebietskarte auf der Internetseite des BAMF entnommen werden.

Eine generelle Ausnahme von der Verpflichtung zur Vorlage der für die Umsatzsteuerfreiheit vom Gesetz geforderten Bescheinigung besteht hierbei jedoch nicht.

Hinweis:

Für die bei solchen Kursen unterrichtenden Personen kann sich die Steuerbefreiung auch unmittelbar aus der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie ergeben.

15 Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens: Abgrenzung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in dem rechtskräftigen Urteil vom 17.2.2016 (Aktenzeichen 4 K 1349/15) für den Fall der Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens Leitlinien entwickelt, in welchen Fällen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und in welchen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. In letzterem Fall unterliegen die Einkünfte dann auch der Gewerbesteuer und die eingesetzte Immobilie ist steuerliches Betriebsvermögen, so dass etwaige spätere Veräußerungsgewinne zwingend steuerlich erfasst werden.

Im Grundsatz liegen bei der Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Die Vermietung von Wohnungen ist nur dann als gewerblich anzusehen, wenn auf Grund besonderer Umstände die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird. In diese Beurteilung sind im Falle eines „betreuten Wohnens“ allerdings neben der Wohnraumüberlassung durch den Vermieter auch solche Leistungen von Kooperationspartnern des Vermieters einzubeziehen, zu deren Inanspruchnahme die Mieter nach den Wohnungsmietverträgen verpflichtet sind (sog. Grundleistungen). Die sog. Wahlleistungen, über deren Inanspruchnahme die Mieter frei entscheiden können, sind dem Vermieter dagegen nicht zuzurechnen. Umfassen die sog. Grundleistungen im Wesentlichen nur die Vermittlung von Beratungs- und Hilfeleistungen, nicht aber die Erbringung von Betreuungs- und Pflegeleistungen durch den Kooperationspartner des Vermieters, führt dies i.d.R. noch nicht zur Gewerblichkeit der Einkünfte des Vermieters.

Hinweis:

Im Urteilsfall umfassten die erbrachten Zusatzleistungen neben der Zurverfügungstellung des Hausnotrufsystems im Wesentlichen eine Beratung bezüglich altersspezifischer Probleme der Mieter sowie in der Vermittlung – aber nicht der eigenen Erbringung – von Hilfeleistungen. Diese Leistungen stellen sich nach Ansicht des Finanzgerichts als solche Zusatzleistungen zur Überlassung des Wohnraums dar, die dem spezifischen Zweck des Vermietungsobjekts, eine Wohnanlage für ältere und deshalb körperlich eingeschränkte Personen zu schaffen, dienen. Es handelt sich hierbei um bloße unterstützende Leistungen für die altersadäquate Wohnungsnutzung der Mieter.

Letztlich kann die Abgrenzung nur im Einzelfall anhand der jeweiligen Vertragswerke erfolgen.

16 Fotobücher unterliegen dem normalen Umsatzsteuersatz

Das Bundesfinanzministerium führt mit Schreiben vom 20.4.2016 (Aktenzeichen III C 2 – S 7225/12/10001, DOK 2016/0368010) aus, dass Fotobücher nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz für Bücher, sondern dem regulären Umsatzsteuersatz in Höhe von 19 % unterliegen. Davon sind Fotobücher betroffen, die vom Leistungsempfänger üblicherweise unter Zuhilfenahme eines vom leistenden Unternehmer zur Verfügung gestellten Computerprogramms bzw. über einen Internetbrowser mit entsprechender Webanwendung individuell gestaltet werden und aus Fotos, ggf. ergänzt um einen kurzen Text zu den Aktivitäten, Veranstaltungen, Personen usw., die auf den Fotos abgebildet sind, besteht. Der Inhalt dient der Dokumentation privater Ereignisse oder der Darstellung von Unternehmen (z.B. anlässlich von Firmenjubiläen oder Abbildung von Referenzobjekten). Derartige Fotobücher sind nicht zur allgemeinen Verbreitung z.B. durch Verlage oder über den Buchhandel bestimmt.

Hinweis:

Im Grundsatz ist dies für alle noch offenen Fälle anzuwenden. Übergangsweise beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn für vor dem 1.1.2017 ausgeführte Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Fotobüchern auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers der Unternehmer diese Umsätze dem ermäßigten Steuersatz unterwirft.

17 Vorsteuerabzug bei nicht ordnungsgemäßer Rechnung kann nur in Ausnahmefällen aus Billigkeitsgründen gewährt werden

Ein Vorsteuerabzug ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn insbesondere eine Rechnung vorliegt, die den umsatzsteuerlichen Anforderungen genügt und die Angaben in der Rechnung richtig sind. Bestehen insoweit Mängel, so kann der Vorsteuerabzug aber in Ausnahmefällen aus Billigkeitsgründen gewährt werden. Der Bundesfinanzhof stellt allerdings mit Urteil vom 18.2.2016 (Aktenzeichen V R 62/14) heraus, dass hierbei hohe Anforderungen bestehen. Ein Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren setzt voraus, dass der Unternehmer gutgläubig war und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen und seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist. Das Finanzamt muss zur Versagung des Vorsteueranspruchs im Billigkeitsverfahren nicht das Vorliegen objektiver Umstände nachweisen, die den Schluss zulassen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Diese Verpflichtung hat das Finanzamt vielmehr nur, wenn der Vorsteuerabzug trotz Vorliegens dessen objektiver Merkmale wegen der Einbindung des Unternehmers in eine missbräuchliche Gestaltung versagt werden soll.

Im Streitfall hatte sich im Nachhinein herausgestellt, dass der Rechnungsaussteller tatsächlich keine Geschäftstätigkeit ausgeübt und niemals Verfügungsmacht über die angeblich gelieferten Waren hatte. Tatsächlich wurde der Gegenstand der Lieferung von einem anderen Lieferanten direkt an einen Kunden der Stpfl. in Italien geliefert, so dass die Rechnung an die Stpfl. falsche Angaben zum leistenden Unternehmer beinhaltete. Der Stpfl. stellte einen Antrag auf Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitswege. Dies lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, dass der Stpfl. – obwohl es sich bei dem leistenden Unternehmer, der Fa. H, um eine neue Geschäftsbeziehung gehandelt habe – nicht die erforderliche Aufmerksamkeit habe walten lassen. Der Stpfl. habe weder Kenntnis von den Geschäftsführern noch von sonstigen Kontaktpersonen bei der angeblichen Lieferantin Fa. H gehabt; diese seien auch in Faxantworten der Fa. H nicht benannt worden. Zweifel hätten sich insbesondere deswegen aufdrängen müssen, da in den Rechnungen und in der weiteren Korrespondenz unterschiedliche Adressen der Fa. H genannt worden seien. Der Stpfl. habe es auch unterlassen, die von der Fa. H verwendete Steuernummer, die erkennbar von den in der Bundesrepublik Deutschland gebräuchlichen Steuernummern abwich, durch das Finanzamt verifizieren zu lassen. Insbesondere sei das vorliegende Geschäft besonders gelagert gewesen, da der Lieferant und der Abnehmer von einem Dritten, hier einem italienischen Geschäftsfreund, vorgegeben würden und keine Verhandlungen über den Geschäftsablauf und die Preisgestaltung geführt worden seien. Diese Umstände hätten besondere Aufmerksamkeit erfordert.

Hinweis:

Vorliegend hat zwar der Bundesfinanzhof den Vorsteuerabzug im Billigkeitswege gewährt, da in der Tat nicht ersichtlich gewesen sei, dass die verwendete Steuernummer falsch war, da die verwendete Zahlenkombination nicht ausgeschlossen war. Dennoch verdeutlicht dieser Fall erneut, dass gerade bei neuen Geschäftsbeziehungen und in einschlägigen Branchen möglichst umfassend geprüft werden sollte, dass der angeblich liefernde Unternehmer tatsächlich existiert, am angegebenen Ort tatsächlich Geschäfts-

räume hat, die Steuernummer richtig ist usw. Dies sollte möglichst umfassend dokumentiert werden, um im Streitfall Beweise vorbringen zu können.

18 Umsatzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Wertabgabe von Sachspenden

Sachspenden unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die Umsatzbesteuerung dient der Kompensation des vorangegangenen Vorsteuerabzugs und verhindert einen systemwidrigen un versteuerten Letztverbrauch. Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen stellt nun mit Verfügung vom 22.12.2015 (Aktenzeichen S 7109 31 – St 171) klar, dass die Bemessungsgrundlage einer Sachspende sich nicht nach den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern nach dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt der Spende bestimmt. Das gilt auch für im Unternehmen selbst hergestellte Gegenstände.

Hinweis:

Spendet ein Unternehmer Waren, die nicht mehr verkäuflich sind, wird der Wert naturgemäß gegen 0 € tendieren. Hierunter dürften insbesondere Lebensmittel, die kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen, Frischwaren, wie Obst und Gemüse mit Mängeln, oder Artikel des Non-Food-Bereichs mit falscher Etikettierung oder unzureichender Befüllung fallen.

Handlungsempfehlung:

Im Praxisfall ist dann eine Proforma-Rechnung zu erstellen und diese umsatzsteuerlich zu erfassen. Die Wertermittlung sollte ausreichend dokumentiert werden. In der Regel benötigt auch die spendenempfangende Organisation zur Ausstellung der Sachspendenbescheinigung einen entsprechenden Wertnachweis.

19 Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Integrationsprojekte und Werkstätten für behinderte Menschen

Werkstätten für behinderte Menschen können den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % bislang nur auf den Verkauf von Waren, die in einer Werkstätte für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, sowie auf den Verkauf von zugekauften Waren anwenden, wenn diese be- oder verarbeitet wurden und hierdurch eine Wertschöpfungsgrenze überschritten wurde. Die Ermäßigung ist dagegen nicht auf sonstige Leistungen, die keine Werkleistungen sind, anwendbar, da ihnen das dem Begriff einer Werkstatt innewohnende Element der Herstellung oder Be-/Verarbeitung fehlt.

Diese enge Auffassung gibt die Finanzverwaltung nun auf, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 25.4.2016 (Aktenzeichen III C 2 – S 7242-a/09/10005, DOK 2016/0386007) bekannt gegeben wurde. Grund für die geänderte Auffassung sei, dass der bisherigen Abgrenzung ein überholtes Bild einer Werkstatt für behinderte Menschen zugrunde liege. Werkstätten für behinderte Menschen sind Einrichtungen zur Eingliederung behinderter Menschen in das Arbeitsleben und zur Teilhabe am Arbeitsleben. Der Begriff der Werkstatt ist nicht ausschließlich auf eine Funktion als Produktionsbetrieb beschränkt, also nicht auf eine Einrichtung, in deren teilstationären Bereich, also dem eigentlichen Einrichtungsbereich, Menschen mit Behinderungen Produkte herstellen. An die Werkstätten ist nach der Werkstättenverordnung die fachliche Anforderung gestellt, dass sie über ein möglichst breites Angebot an Arbeitsplätzen verfügen müssen, um Art und Schwere der Behinderung, der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit, Entwicklungsmöglichkeit sowie Eignung und Neigung der behinderten Menschen soweit wie möglich Rechnung zu tragen. Die Arbeitsplätze sollen in ihrer Ausstattung soweit wie möglich denjenigen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt entsprechen. Werkstätten für behinderte Menschen können folglich auch Verpackungs- und Montagearbeiten ausführen,

Handelsumsätze tätigen und Dienstleistungsangebote wie Garten- und Außenanlagepflege vorhalten sowie Märkte und Gastronomiebetriebe führen. Ihr Charakter als Werkstatt für behinderte Menschen ändert sich dadurch nicht.

Hinweis:

Damit sind neben dem Verkauf von Waren, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, grundsätzlich auch Verpackungs- und Montageumsätze, Handelsumsätze, Dienstleistungsangebote wie Garten- und Außenanlagepflege, Märkte und Gastronomiebetriebe, soweit sie nach dem Sozialgesetzbuch als zusätzlicher Arbeitsbereich, zusätzlicher Betriebsteil oder zusätzliche Betriebsstätte einer Werkstatt für behinderte Menschen anerkannt sind, begünstigt. Diese erheblich erweiterten Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Werden diese Leistungen von Unternehmern bezogen, ergeben sich allerdings wegen des Vorsteuerabzugs im Ergebnis regelmäßig keine Änderungen. Definitive Entlastungen ergeben sich allerdings dann, wenn diese Leistungen an Privatpersonen erbracht werden.

Für Personengesellschaften

20 Grundsatzentscheidung zur Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Die Gewerbesteuerbelastung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft wird bei der Einkommensteuer des Unternehmers bzw. der Gesellschafter durch eine Steuerermäßigung wieder weitgehend ausgeglichen (sog. Gewerbesteueranrechnung). Bei Personengesellschaften ist insoweit allerdings zu beachten, dass Schuldner der Gewerbesteuer die Personengesellschaft selber ist. Daher wird der Gewerbesteuer-Messbetrag als Ausgangsgröße für die Gewerbesteuer und gleichzeitig Ausgangsgröße für die Gewerbesteueranrechnung gegenüber der Personengesellschaft als Gesamthand festgestellt. Da die Gewerbesteueranrechnung aber erst auf Ebene der Gesellschafter bei deren Einkommensteuerveranlagung erfolgt, wird nun der für die Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuermessbetrag im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf die Gesellschafter aufgeteilt. Auf Ebene der Gesellschafter setzt das jeweilige Wohnsitzfinanzamt dann mittels der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge die Steuerermäßigung auf die Einkommensteuer fest.

Hinsichtlich der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags hat der Gesetzgeber eine bewusst pauschalierende Annahme getroffen und festgelegt, dass die Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu erfolgen hat. An einzelne Gesellschafter gezahlte Vergütungen oder Ergebnisse aus den Sonderbetriebsvermögen, die im Ergebnis zu unterschiedlichen Gewinnzuweisungen führen, beeinflussen die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nicht. Hintergrund ist insbesondere, dass Schuldner der Gewerbesteuer die Personengesellschaft ist und die Gewerbesteuer daher als Betriebsausgabe das Gesamthandsergebnis der Personengesellschaft belastet und damit wirtschaftlich die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote trifft.

Vor diesem Hintergrund war nun strittig, wie bei einem unterjährigem Gesellschafterwechsel zu verfahren ist. Konsequenter hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 14.1.2016 (Aktenzeichen IV R 5/14) entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung und auch der herrschenden Meinung im Schrifttum entschieden, dass auch in diesen Fällen auf den Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft abzustellen ist. Das Gericht führt hierzu aus, dass die Gewerbesteuer erst mit Ablauf des Jahres entsteht. Insoweit trifft der Aufwand nur die zu diesem Zeitpunkt an der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer auf der Grundlage des gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssels, nicht hingegen die im Laufe des Jahres ausgeschiedenen Gesellschafter. Im Ergebnis wird dem unterjährig ausscheidenden Gesellschafter damit kein Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag zugewiesen und dieser kann folglich auch keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer beanspruchen. Dies gilt selbst dann, wenn sich der aus der Gesellschaft ausgeschiedene Veräußerer zivilrechtlich zur Übernahme der auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof betont mehrfach, dass die pauschalierende Vorgehensweise des Gesetzgebers bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf die einzelnen Gesellschafter dazu führen kann, dass die Steuerermäßigung nicht dem Gesellschafter zugutekommt, der eine entsprechende Einkommensteuerbelastung aus dem Gewinnanteil der Personengesellschaft hat, oder gar Steuerermäßigungspotenzial endgültig verlorengehen kann (sog. Anrechnungsüberhänge). Dies gilt im Besonderen für Veräußerungs-

Ott & Partner

Wirtschaftsprüfer • Steuerberater • Rechtsanwälte
Certified Public Accountant USA
Treuhand • Steuerberatungsgesellschaft • Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
FB für internationales Steuerrecht
www.ott-partner.de

fälle. Insoweit verweist das Gericht auf die Möglichkeit des Ausgleichs der Gesellschafter untereinander auf zivilrechtlicher Basis. Dies erfordert entsprechende Steuerklauseln. Daher ist im konkreten Fall sorgfältig zu prüfen, ob ein Ausgleich unter den Gesellschaftern geboten ist und dieser wäre dann unter den Gesellschaftern vertraglich zu vereinbaren.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Finanzverwaltung zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 18.1.2016 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :017) die ausführliche Verwaltungsanweisung zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer punktuell aktualisiert. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- **Negative Einlagezinsen:** Behält ein Kreditinstitut negative Einlagezinsen für die Überlassung von Kapital ein, stellen diese negativen Einlagezinsen keine steuerpflichtigen Zinsen dar, da sie nicht vom Kapitalnehmer an den Kapitalgeber als Entgelt für die Überlassung von Kapital gezahlt werden. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich vielmehr um eine Art Verwahr- und Einlagegebühr, die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten vom Sparer-Pauschbetrag erfasst sind.
- **Vorschusszinsen als Veräußerungskosten:** Wird eine Spareinlage vorzeitig zurückgezahlt und werden dabei Vorschusszinsen in Rechnung gestellt, stellen diese Zinsen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Kapitalforderung dar. Übersteigen die Vorschusszinsen im Jahr der Veräußerung die Habenzinsen, ist der negative Saldo durch das Kreditinstitut in den Verlustverrechnungstopf einzustellen.
- **Freistellungsaufträge:** Ab 1.1.2016 ist ein Freistellungsauftrag nur wirksam, wenn der Meldestelle die steuerliche Identifikationsnummer des Gläubigers der Kapitalerträge und bei gemeinsamen Freistellungsaufträgen auch die des Ehegatten/Lebenspartners vorliegt. Stellt sich ab diesem Zeitpunkt im laufenden Kalenderjahr heraus, dass die mitgeteilte steuerliche Identifikationsnummer nicht korrekt ist, und lässt sich die richtige steuerliche Identifikationsnummer im laufenden Kalenderjahr ermitteln, ist der Freistellungsauftrag aber als wirksam zu behandeln. Wenn aber die korrekte steuerliche Identifikationsnummer nicht ermittelt werden kann, ist der Freistellungsauftrag als unwirksam zu behandeln.

Handlungsempfehlung:

Stets ist in diesen Fällen darauf zu achten, ob das jeweilige Kreditinstitut bei der Einbehaltung der Zinsabschlagsteuer diese Richtlinien beachtet. Ggf. sind Korrekturen betreffend früherer Jahre geboten, wenn noch nach anderen Gesichtspunkten vorgegangen wurde.

22 Medienberichterstattung über den Ankauf einer „Steuer-CD“ kann die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ausschließen

Durch eine sog. Selbstanzeige können, unter engen Voraussetzungen, die strafrechtlichen Folgen einer Steuerhinterziehung verhindert werden. Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist allerdings dann nicht mehr möglich, wenn ein sog. Sperrtatbestand vorliegt. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn „eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste“. Hierzu hat das OLG Schleswig-Holstein mit Beschluss vom 30.10.2015 (AZ.: 2 Ss 63/15) festgestellt, dass die Kenntnis der einschlägigen Medienberichterstattung über den Ankauf einer „Steuer-CD“ die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige jedenfalls dann ausschließt, wenn auf der CD Daten einer vom Stpfl. eingeschalteten Bank vorhanden sind und hierüber in den Medien berichtet worden ist. In diesem Fall musste der Stpfl. mit der Entdeckung seiner Straftat rechnen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in einschlägigen Fällen ein Zuwarten sehr riskant sein kann. Stets sollte steuerlicher und rechtlicher Rat eingeholt werden.

Für Hauseigentümer

23 Fahrten zum Vermietungsobjekt regelmäßig in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig

Fahrten des Eigentümers zum Vermietungsobjekt z.B. aus Anlass eines Mieterwechsels, zur Beaufsichtigung von Instandhaltungsaufwendungen und für allgemeine Kontrollen sind grundsätzlich in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Bei Benutzung des eigenen Pkw können also die Kosten pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 1.12.2015 (Aktenzeichen IX R 18/15) bestätigt.

Die ungünstigere Entfernungspauschale, also 0,30 € nur für jeden Entfernungskilometer, ist nach dieser Entscheidung aber dann anzuwenden, wenn das Vermietungsobjekt ausnahmsweise die regelmäßige Tätigkeitsstätte des Vermieters ist, den Tätigkeiten vor Ort also eine hinreichend zentrale Bedeutung im Rahmen der aus diesem Objekt erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zukommt. Im Streitfall sanierte der Stpfl. mehrere Wohnungen und ein Mehrfamilienhaus und suchte die hierfür eingerichteten Baustellen 165 beziehungsweise 215 Mal im Jahr auf. Auf Grund der Vielzahl der Fahrten zu den beiden Objekten kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Stpfl. am Ort der Vermietungsobjekte seine regelmäßige Tätigkeitsstätte habe. Die Fahrtkosten waren daher nach Ansicht des Finanzamts nur in Höhe der Entfernungspauschale abziehbar. Das Gericht gab dem Finanzamt Recht. Auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung könne ein Vermieter – vergleichbar einem Arbeitnehmer – am Vermietungsobjekt eine regelmäßige Tätigkeitsstätte haben, wenn er sein Vermietungsobjekt nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit fortdauernd und immer wieder aufsucht und er dort schwerpunktmäßig tätig wird. Dies sei auf Grund der ungewöhnlich hohen Zahl der Fahrten und der damit praktisch arbeitstäglichen Anwesenheit hier der Fall gewesen.

Hinweis:

In jedem Fall sollten die vorgenommenen Fahrten ausreichend – z.B. hinsichtlich Notizen für den Grund der Fahrten – dokumentiert werden.

24 Vorsteuern aus dem Erwerb einer Photovoltaikanlage müssen rechtzeitig geltend gemacht werden

Mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Strom nach den Regelungen des EEG in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, wird der Betreiber umsatzsteuerlich als Unternehmer eingestuft. Damit steht dem Betreiber im Grundsatz der Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage zu.

Das Urteil des Finanzgericht Niedersachsen vom 11.2.2016 (Aktenzeichen 5 K 112/15) zeigt allerdings, dass insoweit zeitliche Restriktionen zu beachten sind. Im Urteilsfall ließ die Inhaberin eines Friseurgeschäfts im Jahr 2012 eine Photovoltaikanlage auf dem Dach des privat genutzten Wohnhauses errichten und erhielt darüber auch im Jahr 2012 eine Rechnung. Dem Finanzamt teilte sie die Aufnahme der zusätzlichen unternehmerischen Tätigkeit mit. Mit der Anlage erzeugte sie neben dem verkauften auch für private Zwecke genutzten Strom. Den Vorsteuerabzug machte sie in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen des Jahres 2012 nicht geltend, sondern erstmals bei Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2012 nach dem 31.5.2013. Damit hatte sie die Entscheidung über die Zuordnung der Photovoltaikanlage zum Unternehmensvermögen verspätet vorgenommen bzw. dokumentiert, so dass ihr der Vorsteuerabzug versagt wurde. Bei gemischt genutzten Gegenständen bedarf es nämlich einer Ent-

scheidung über die Zuordnung zum Unternehmen, um in dem Umfang der Zuordnung den Vorsteuerabzug zu erlangen. Diese Zuordnungsentscheidung hat grundsätzlich bei Bezug der Leistung zu erfolgen, spätestens jedoch bis zu dem Zeitpunkt, für den nach den gesetzlichen Vorschriften die Abgabe der Steuererklärung für das Jahr des Leistungsbezugs vorzunehmen ist. Mit der Mitteilung an das Finanzamt, zukünftig auch als Photovoltaikbetreiber unternehmerisch tätig zu sein, wird keine Zuordnungsentscheidung bekundet, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hinweis:

Entscheidend ist, dass die Zuordnung eines Unternehmensgegenstands zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zeitnah dokumentiert werden muss. Nach der Rechtsprechung muss dies zwingend spätestens bis zum 31.5. des Folgejahres (Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung) erfolgen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte allein schon aus Liquiditätsgründen der Vorsteuerabzug bereits mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend gemacht werden.

25 Grunderwerbsteuer bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung

Bei einer Eigentumswohnung leistet der Eigentümer regelmäßig auch laufend Zahlungen in eine Instandhaltungsrückstellung, welche dann für Instandhaltungen am Gesamtobjekt verwendet wird. Die Zahlung erfolgt regelmäßig zusammen mit der Wohngeldzahlung an den Verwalter der Immobilie, dem auch die Verwaltung der Instandhaltungsrücklage obliegt. Wird eine Eigentumswohnung übertragen, so übernimmt der Erwerber auch die bis dahin gebildete (anteilige) Instandhaltungsrückstellung, welche noch nicht für Instandhaltungen verwendet wurde. Hierfür wird dem Veräußernden dann ein Ausgleich gezahlt.

Strittig war nun der Fall des Erwerbs einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung. Der Erwerb erfolgt zum Meistgebot, welches auch die übernommene Instandhaltungsrücklage umfasst. Insofern war fraglich, ob das Meistgebot als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern sei. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 2.3.2016 (Aktenzeichen II R 27/14) verneint. Entscheidend sind insoweit die Besonderheiten des Zwangsversteigerungsverfahrens. Im Grunderwerbsteuergesetz ist ausdrücklich festgelegt, dass typisierend das Meistgebot als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist. Eine Aufteilung des Meistgebots entsprechend den Grundsätzen zur Aufteilung einer Gesamtgegenleistung ist nur dann geboten, wenn die Zwangsversteigerung Gegenstände umfasst, deren Erwerb nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt und für die das Gericht eine gesonderte Zwangsversteigerung anordnen könnte. Daneben begründet das Gericht seine Entscheidung damit, dass die Instandhaltungsrückstellung rechtlich der Wohnungseigentümergeinschaft zuzuordnen ist und diese beim Eigentumserwerb durch Zuschlag kraft Gesetzes, anders als das Zubehör eines Grundstücks wie etwa Heizöl, Gaststätteninventar oder eine Kücheneinrichtung, nicht (anteilige) auf den Ersteher übergeht.

Hinweis:

Anders wurde dies bislang entschieden für den Fall des rechtsgeschäftlichen Erwerbs einer Eigentumswohnung. In diesem Fall ist das gezahlte Entgelt für den Erwerb eines in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Guthabens kein Entgelt für den Erwerb des Grundstücks und damit nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

26 Verlustrealisierung nach § 17 EStG bei Einzug von GmbH-Anteilen

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war (nach aktueller Rechtslage bei Beteiligungen von mindestens 1 % am Stammkapital) und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Als Veräußerung in diesem Sinne gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 EStG. Zu einem Verlust i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG kann auch die Einziehung von GmbH-Anteilen führen.

Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund ist das rechtskräftige Urteil des FG München vom 24.9.2015 (Aktenzeichen 13 K 554/13, EFG 2016, 715) zu sehen, in dem sich das FG insbesondere mit der Frage des Zeitpunkts der Verlustrealisierung befasst hat.

Im Streitfall waren Eheleute seit 1998 zu je 50 % an einer GmbH beteiligt; die Gesellschaft wurde in 2002 im Zuge eines Scheidungsverfahrens durch die Ehefrau gekündigt. Nach der Scheidung wurde der Geschäftsanteil der Ehefrau (Stpfl.) in 2004 mit Wirkung auf den 31.12.2002 durch Gesellschafterbeschluss eingezogen. Daran schloss sich ein Rechtsstreit an, mit dem die GmbH Rückforderungsansprüche gegenüber der Stpfl. geltend machte. Dieser Rechtsstreit wurde im Jahr 2008 beendet und die Stpfl. zur Zahlung eines Betrags von rd. 165 T€ verurteilt. Für das Jahr 2008 machte die Stpfl. einen (zunächst noch nicht endgültig bezifferbaren) Verlust nach § 17 EStG geltend, dessen Berücksichtigung die FinVerw jedoch ablehnte.

Die Klage der Stpfl. blieb erfolglos. Das FG hat im Rahmen seiner Begründung festgestellt, dass sich in einem solchen Fall des Einzugs eines GmbH-Anteils ein Verlust nach § 17 EStG spätestens mit der (zivilrechtlichen) Wirksamkeit des Einzugs realisiert. Die Einziehung eines Geschäftsanteils werde nicht schon mit dem Einziehungsbeschluss, sondern erst mit Zugang der Einziehungserklärung wirksam – im vorliegenden Streitfall im Jahr 2004. Spätere Änderungen bei der Gewinnermittlung seien im Rahmen der (engen) verfahrensrechtlichen Möglichkeiten rückwirkend zu berücksichtigen, so dass spätere Inanspruchnahmen eine Änderung der Einkommensteuerveranlagung des Entstehungsjahres erforderlich machen. Somit schied die Stpfl. (gesellschaftsrechtlich) im Jahr 2004 aus der Gesellschaft aus. Ein möglicher Verlust nach § 17 EStG wäre daher in diesem VZ entstanden und anzusetzen gewesen.

Hinweis:

Die Tragweite des Urteils liegt darin, dass der/die Stpfl. zwar das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren verliert, wenn der Verlust aus der Einziehung nach § 17 EStG „zu früh“ geltend gemacht wird, dass er aber i.d.R. den Verlust in einem späteren VZ noch geltend machen kann. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind.

Handlungsempfehlung:

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

27 Umsatzsteuerliche Organschaft: Organisatorische Eingliederung auf Grund des Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags

Die Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 UStG voraus, dass eine GmbH als Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Auf den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags wie bei der Körperschaftsteuer kommt es nicht an; umsatzsteuerliche und körperschaftsteuerliche Organschaft sind also nicht deckungsgleich. Liegt nun eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, so ist die Organgesellschaft nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, vielmehr versteuert der Organträger alle Umsätze des Organkreises; Umsätze innerhalb des Organkreises sind als Innenumsätze nicht steuerbar.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 23.7.2015 (Aktenzeichen 6 K 1352/14, EFG 2016, 844) zu sehen, mit dem das FG zu dem Ergebnis kommt, dass auch ohne Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen eine organisatorische Eingliederung auf Grund eines Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags vorliegen kann.

Im Streitfall war die A-GmbH zu 100 % an der Tochter-GmbH beteiligt und hatte mit dieser einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen. Danach unterstellt die Tochter-GmbH die Leitung ihrer Gesellschaft der A-GmbH. Diese war berechtigt, der Geschäftsführung der Tochter-GmbH zum einen hinsichtlich der Leitung der Gesellschaft und zum anderen auch allgemein oder auf Einzelfälle bezogene Weisungen zu erteilen. Die Tochter-GmbH verpflichtete sich, den Weisungen zu folgen. Die FinVerw wertete dies als Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft und rechnete daher die Umsätze der Tochter-GmbH der A-GmbH als Organträgerin zu.

Dieser Wertung folgt das FG Rheinland-Pfalz, in dem es sowohl das Vorliegen der finanziellen als auch der wirtschaftlichen Eingliederung als auch das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung bejaht. Die organisatorische Eingliederung setzt regelmäßig die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus (z.B. bei Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen).

Ausnahmsweise genügen aber auch institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft. Dies ist – wie vorliegend – i.d.R. bei Vorliegen eines Beherrschungsvertrags gewährleistet.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist die Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen V R 7/16 anhängig.

28 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA bei monatlichen Gehaltsverzichten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit Beschluss vom 2.3.2016 (Aktenzeichen 2 V 278/15, EFG 2016, 753) hat das FG Hamburg in einem Verfahren über den einstweiligen Rechtsschutz die Rechtsprechung des BFH fortgeführt und entschieden, dass monatliche Gehaltsverzichte eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH dann vGA darstellen, wenn die zu Grunde liegenden Vereinbarungen nicht vertragsgemäß durchgeführt wurden, weil ein wieder auflebender Gehaltsanspruch nicht oder nicht fristgemäß ermittelt und festgestellt worden ist, und der Gehaltsverzicht einem Fremdvergleich nicht standhält.

Im Streitfall hatte der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten der GmbH mit monatlich jeweils im Voraus zwischen ihm und der Gesell-

schaft geschlossenen Vereinbarungen von Januar 2010 bis einschließlich Dezember 2012 auf sein komplettes Monatsgehalt und für einige andere Monate auf den überwiegenden Teil des Gehalts verzichtet. Der Verzicht stand jeweils unter der Bedingung, dass der Gehaltsanspruch insoweit wieder auflebt, wie das handelsrechtliche Ergebnis der GmbH vor Steuern zum Jahresende ausreicht, um den Gehaltsverzicht zu decken. Hinsichtlich des dann noch nicht ausgeglichenen Teils des Gehalts sollte der Verzicht endgültig sein. Zur Bestreitung des Lebensunterhalts gewährte die GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer verzinsliche Darlehen. Die GmbH ermittelte für 2010 trotz eines handelsrechtlichen Gewinns vor Steuern keinen wiederaufgelebten Gehaltsanspruch des A. Für 2011 und 2012 erfolgten Rückstellungen für wieder aufgelebte Gehaltsansprüche in Höhe der handelsrechtlichen Gewinne vor Steuern. Die FinVerw kam im Zuge einer Außenprüfung u.a. zu dem Ergebnis, dass die in 2010 bis 2012 erfolgten tatsächlichen Lohnzahlungen und die Rückstellungen als vGA zu behandeln sind.

Dazu führt das FG Hamburg der FinVerw zustimmend aus: Im Streitfall seien die Gehaltsverzichtsvereinbarungen mit A als Alleingesellschafter-Geschäftsführer zwar jeweils im Voraus getroffen worden, zivilrechtlich wirksam und auch klar und eindeutig genug abgefasst gewesen. Gleichwohl seien aber vGA anzunehmen, weil die Gehaltsverzichtsvereinbarungen nicht vertragsgemäß durchgeführt worden seien. Denn im Jahr 2010 sei trotz Vorliegens eines handelsrechtlich ermittelten Gewinns kein wieder aufgelebter Gehaltsanspruch des A ermittelt und zurückgestellt worden. Dies sei für 2011 und 2012 zwar erfolgt, jedoch hätten die Jahresabschlüsse nach den getroffenen Gehaltsverzichtsvereinbarungen innerhalb der gesetzlichen Fristen bis Ende November des Folgejahrs erstellt und festgestellt werden müssen. Für 2011 erfolgte dies tatsächlich erst von Januar bis März 2013. Der wiederaufgelebte Gehaltsanspruch des A sei dementsprechend erst im Mai 2013 gutgeschrieben worden. Für 2012 erfolgte die Ermittlung und Feststellung des Jahresabschlusses ebenfalls verspätet im Januar und Februar 2014. Der wiederaufgelebte Gehaltsanspruch ist daraufhin im April 2014 gutgeschrieben worden.

I.Ü. zeige auch der Fremdvergleich, dass die Gehaltsverzichtsvereinbarungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren. Denn ein Fremdgeschäftsführer hätte nach Auffassung des FG nicht über drei Jahre hinweg – mit der Hoffnung auf positive handelsrechtliche Jahresergebnisse – einen fast vollständigen Verzicht auf seine monatlichen Gehaltszahlungen akzeptiert. Auch hätte ein fremder Geschäftsführer auf einer schnelleren Verpflichtung zur Erstellung und Feststellung des Jahresabschlusses bestanden, mit dem dann das Wiederaufleben des Gehaltsanspruchs verbunden gewesen wäre. Des Weiteren spricht auch die Darlehensgewährung zur Bestreitung des Lebensunterhalts für das Vorliegen einer vGA. Die Gesellschaft verfügte folglich über Liquidität, welche ein fremder Geschäftsführer zur Gehaltszahlung und nicht zur Darlehensgewährung verwendet hätte. Ein fremder Geschäftsführer wäre zudem das Risiko nicht eingegangen, auf das Gehalt zu verzichten und gleichzeitig eine Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich der Darlehen einzugehen.

Hinweis:

Der BFH hat zum Fremdvergleich bei Stundungsvereinbarungen Folgendes ausgeführt:

- Ein fremder Arbeitnehmer würde einer Stundung nur im Notfall zustimmen, wenn keine andere Lösung in Betracht kommt.
- Ein fremder Arbeitnehmer würde angemessene Abschlagzahlungen fordern und
- ständig den Fortbestand der Krise überprüfen, d.h. bei einer Besserung der Liquiditätsslage der Gesellschaft auf eine Gehaltsauszahlung drängen, sowie
- zudem die Gestellung von Sicherheiten verlangen.

Handlungsempfehlung:

Bei vergleichbaren Vertragsbeziehungen mit beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist also streng darauf zu achten, dass die Vereinbarungen und deren Durchführung fremdüblich sind.

b) VGA bei Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen für faktische Geschäftsführer

Mit Urteil vom 27.1.2016 (Aktenzeichen 10 K 1167/13 K,G,F, EFG 2016, 671) hat das FG Münster die Rechtsprechung des BFH fortgeführt, nach der an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gewährte Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge grundsätzlich und vorbehaltlich eines besonderen, die Zuschläge rechtfertigenden betrieblichen Grundes zu vGA führen. Diese Rechtsprechung gilt nach Feststellung des FG Münster auch für solche Gesellschafter, die (lediglich) faktische Geschäftsführer der Gesellschaft sind.

Im Streitfall betrieb eine GmbH, an der die über 70-jährige Frau A zu 40 % und ihr Sohn B zu 60 % beteiligt waren, eine Diskothek. A war alleinige nominelle Geschäftsführerin der GmbH, B war (lediglich) angestellt. Bis auf A erhielten alle Arbeitnehmer der GmbH steuerfreie Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge. Betreffend Herrn B vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass dieser faktischer Geschäftsführer der GmbH sei, daher seien auch die ihm gewährten Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge als vGA zu beurteilen.

Dieses Ergebnis hat das FG Münster bestätigt und in seiner Begründung ausgeführt,

- dass über die für sog. faktische Geschäftsführer anzuwendenden Kriterien zwar eine beträchtliche Unsicherheit bestehe, dass es aber genüge, wenn der Betreffende die Geschicke der Gesellschaft maßgeblich in die Hand genommen und ihre Geschäfte wie ein Geschäftsführer geführt habe. Dazu sei ein eigenes Handeln des Betreffenden im Außenverhältnis erforderlich. Nicht erforderlich ist hingegen, dass er den satzungsmäßigen Geschäftsführer völlig verdrängt, da eine GmbH über mehrere Geschäftsführer verfügen kann. Es genügt daher, dass der Betreffende Geschäftsführungsfunktionen übernommen hat, wie sie nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag für einen Geschäftsführer oder Mitgeschäftsführer kennzeichnend sind;
- und dass es einem Fremdvergleich insgesamt nicht standhalte, wenn eine Gesellschaft eine tatsächlich wie ein Geschäftsführer tätige Person in der informellen Stellung als faktischer Geschäftsführer belasse und ihr Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge gewähre.

Hinweis:

Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit werden nur in besonderen Ausnahmefällen als ausschließlich betrieblich veranlasst (und damit nicht als vGA) angesehen, z.B. wenn mittels eines betriebsinternen Fremdvergleichs nachgewiesen werden kann, dass derartige Zuschläge gleichermaßen auch mit gesellschaftsfremden, in vergleichbarer Position tätigen Arbeitnehmern vereinbart und gewährt worden sind (so z.B. der BFH zu Zuschlägen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Bundesautobahn-Tankstellen).

c) VGA bei Darlehensausreichung eines GmbH-Geschäftsführers an eine Scheinfirma

Mit seinem Urteil v. 18.2.2016 (Aktenzeichen 4 K 423/15, www.stotax-first.de) hat sich das FG Nürnberg mit dem Fall einer mittelbaren vGA befasst, bei der der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Scheinfirma ein Darlehen ausgereicht hatte und ihm selbst überhaupt keine Geldmittel zugeflossen waren.

Im Streitfall hatte – verkürzt dargestellt – der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH einer Schweizer Vermögensverwaltungs-AG als möglicher Erwerberin der Anteile seines Mitgesellschafters widerrechtlich ein Darlehen (250 000 €) aus dem Vermögen der GmbH zur Finanzierung des geplanten Anteilserwerbs gewährt, da er ein eigenes unmittelbares Interesse an der

Anteilsveräußerung des Mitgesellschafters hatte – und damit seine Kompetenzen als Geschäftsführer überschritten. Ein Darlehensvertrag zwischen der GmbH und der Schweizer AG wurde abgeschlossen, das Darlehen wurde allerdings von der Schweizer Vermögensverwaltungs-AG nicht zurückgezahlt. Nach Auskunft des Bundeszentralamts für Steuern handelte es sich bei dieser Vermögensverwaltungs-AG um eine Briefkastengesellschaft, die keinen Geschäftsbetrieb unterhielt (Scheinfirma). Gegen den GmbH-Geschäftsführer wurde in der Folge ein Strafverfahren eröffnet, in dem er der Untreue (Darlehensgewährung i.H.v. 250 000 €) schuldig gesprochen wurde.

Das FA und auch das FG Nürnberg rechnen dem Geschäftsführer die durch die „Darlehensauszahlung“ bei der GmbH eingetretene Vermögensminderung als vGA zu, da eine vGA nicht voraussetze, dass die handelnden Personen subjektiv eine vGA vornehmen wollten. Für eine Vorteilsgewährung (jeder hinreichend bestimmte, messbare Vorteil genügt) reiche jedes Tun oder Unterlassen der GmbH aus. Dem stehe auch nicht entgegen, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer selbst keine Geldmittel unmittelbar zugeflossen sind.

Der Annahme einer vGA stehe schließlich auch nicht entgegen, dass der Geschäftsführer vom Vertreter der Vermögensverwaltungs-AG durch falsche Angaben selbst betrogen worden ist. Entscheidend sei, dass die GmbH auf Veranlassung des Geschäftsführers einmal dem Geschäftsführer und zum zweiten der Geschäftsführer seinerseits dem Vertreter der Vermögensverwaltungs-AG einen Vermögensvorteil zuwenden wollte und beide Zuwendungen mittelbar dadurch erfolgten, dass die GmbH auf Weisung des Geschäftsführers unmittelbar an den Vertreter der Vermögensverwaltungs-AG leistete und beide Zuwendungen unter Zugrundelegung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden wären.

29 Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschafters zur Schenkungsteuer

Mit Urteil vom 20.1.2016 (Aktenzeichen II R 40/14, HFR 2016, 466) hat der BFH zum Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschafters zur Schenkungsteuer Stellung genommen.

Im Streitfall war die Stpfl., eine GmbH, in 1999 von den Eheleuten A und B mit einem Stammkapital von 25 000 € gegründet worden. In 2004 übertrug B ihren Geschäftsanteil an der GmbH im Nennwert von 12 000 € für einen Kaufpreis von 100 000 € auf die GmbH. Dieser Preis lag erheblich unter dem gemeinen Wert des Geschäftsanteils. A war zu diesem Zeitpunkt der einzige weitere Gesellschafter der Stpfl. Diese wies den von B erworbenen Anteil in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2004 als Umlaufvermögen aus und bildete gemäß § 272 Abs. 4 HGB in der im Jahr 2004 geltenden Fassung eine Kapitalrücklage in Höhe des Kaufpreises von 100 000 €.

In der Folge setzte das FA in 2010 gegenüber der GmbH Schenkungsteuer fest. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage mit der Begründung statt, die Übertragung des Geschäftsanteils auf die Stpfl. sei nicht freigebig erfolgt. Sie habe vielmehr dem Zweck der Gesellschaft und somit einem Gemeinschaftszweck gedient. Dem stehe das Ausscheiden der B aus der GmbH nicht entgegen. Auch der Tatbestand des § 7 Abs. 7 ErbStG sei nicht erfüllt. Denn diese Vorschrift sei nicht anwendbar, wenn ein Gesellschafter freiwillig auf Grund einer individuellen Übertragungsvereinbarung aus der Gesellschaft ausscheide.

Der BFH wies die Revision des FA als unbegründet zurück. Zwar widersprach der BFH der Vorinstanz in Teilen, stellte jedoch fest, dass der Erwerb einer Kapitalgesellschaft durch verdeckte Einlage nicht zugleich als Erwerb durch freigebige Zuwendung gewertet werden könne. Bleibe ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liegt eine gemischte verdeckte Einlage vor.

30 Berücksichtigung eines Beteiligungsverlusts als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Mit Beschluss vom 10.3.2016 (Aktenzeichen VI B 132/15, www.stotax-first.de) hat der BFH festgestellt, dass die Rechtsfrage, ob der Verlust aus der Veräußerung einer Kapitalbeteiligung am Arbeitgeber (im konkreten Streitfall: Aktien) als Erwerbsaufwand bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist, weil ein Beteiligungserwerb Voraussetzung für das Arbeitsverhältnis (Einnahmequelle) war, keine grundsätzliche Bedeutung hat. Diese Rechtsfrage sei höchstrichterlich bereits hinreichend geklärt.

Danach bleiben Verluste in der privaten Vermögenssphäre bei der Einkünfteermittlung im Rahmen der Überschusseinkünfte – abgesehen von den in § 17 und § 23 EStG genannten Ausnahmen – außer Betracht. Ausnahmsweise können allerdings private Vermögensverluste unter Beachtung des objektiven Nettoprinzips dann als Erwerbsaufwand berücksichtigt werden, wenn besondere Umstände den Schluss rechtfertigen, dass die Gründe für die unfreiwilligen (völligen oder teilweisen) Verluste in der Berufs- bzw. Erwerbssphäre liegen.

Daraus ergebe sich, dass allenfalls der Verlust privater Wirtschaftsgüter, nicht jedoch bloße Wertveränderungen infolge von Verwertungsmaßnahmen zu Werbungskosten führen könne. Die Gründe, die zu einer Verwertung geführt haben, spielten dabei grundsätzlich keine Rolle. Es liege bei wertender Betrachtung z.B. kein hinreichend – den Bezug zum Vermögen überlagerndes – berufsspezifisches Risiko vor, wenn der Erwerb der Beteiligung Voraussetzung für die Teilnahme an einem Anreizlohnprogramm ist oder der Arbeitnehmer (Partner einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) den Aktienverlust zur Vermeidung einer Kündigung realisiert, weil sein Arbeitgeber nach Übernahme des Mandats der betreffenden Aktiengesellschaft zur Wahrung von Unabhängigkeitsregeln auf dem Verkauf der Anteile besteht.

Hinweis:

In der Vornahme der Verwertungsmaßnahme liegt der entscheidende Unterschied zu den Sachverhalten, in denen der BFH Bürgschaftsaufwendungen von Arbeitnehmern als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkennt. In diesen Fällen kommt es regelmäßig nicht zu einer Verwertung (sondern zu einem Verlust) der Beteiligung, da der Gesellschafter-Geschäftsführer erst nach einer Insolvenz der GmbH aus der Bürgschaft in Anspruch genommen wird. Der Aufwand aus einer solchen Inanspruchnahme ist nach Auffassung des BFH dann den Einkünften zuzurechnen, zu denen der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht.