

November 2013

Mandanten-Rundschreiben 05/2013

Umstellung auf SEPA • Firmenwagenbesteuerung • Lohnsteuer bei freiwilligen Sonderzahlungen • Berufsbetreuertätigkeit unterliegt nicht der Umsatzsteuer Umsatzsteuerliche Anforderungen an Rechnungen Gelangensbestätigung Lohnsteuerliche Änderungen Pachtminderung bei Betriebsaufspaltung

Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Rundschreiben gehen wir ausführlich auf die neuen Rahmenbedingungen für Zahlungen innerhalb Europas ab dem 1.2.2014 ein. Durch die Schaffung eines einheitlichen Zahlungsraumes (SEPA) ergeben sich vor allem bei Euro-Überweisungen und bei Lastschriften deutliche Umstellungen. Auf diese müssen sich nun hauptsächlich Unternehmen einstellen. So bedarf es einer Anpassung der EDV und weiterer organisatorischer Vorkehrungen. Notwendige Umstellungen müssen für den jeweiligen Fall geprüft und möglichst unmittelbar umgesetzt werden, um einen reibungslosen Ablauf der Geschäftstätigkeit zu gewährleisten.

Ferner berichten wir über wichtige Lohnsteuer-Entwicklungen. So hat das Bundesfinanzministerium mitgeteilt, dass es die verschärfte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Besteuerung von zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlten Leistungen leider nicht anwenden will. Erfreulicherweise hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung in einem wichtigen Punkt geändert: Wird einem Arbeitnehmer ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen, so ist der geldwerte Vorteil unabhängig davon, ob tatsächlich eine private Nutzung erfolgt, nach der 1 %-Regelung zu versteuern. Nur durch Führen eines Fahrtenbuchs besteht die Möglichkeit nachzuweisen, dass tatsächlich keine private Nutzung des Fahrzeugs erfolgt.

Auf Seiten des Gesetzgebers hatte die Bundestagswahl zu einem vorübergehenden Stillstand der Aktivitäten geführt. In dem vorliegenden Rundschreiben können wir trotz dieses gesetzgeberischen Stillstands dafür u.a. über eine Vielzahl an aktuellen Urteilen berichten. Herauszustellen sind die Urteile für Hauseigentümer. So hat sich der Bundesfinanzhof mit der Frage befasst, wie Kosten des Ersatzes eines Flachdachs durch ein Satteldach zu behandeln sind. Auch wurde – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – entschieden, dass Sachverständigenkosten zur Ermittlung des Grundstückswerts in Erbschaftsteuerfällen als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd geltend gemacht werden können.

Wichtige Urteile für den Arbeitnehmer sind die Entscheidungen zu den Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten sowie die Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Kfz-Kosten neben der Entfernungspauschale.

Für viele Unternehmer ist das neue BMF-Schreiben zur so genannten Gelangensbestätigung von Relevanz.



KANZLEI JÜRGEN LÖCHLE

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 SEPA: Neue Regeln im Zahlungsverkehr
- 2 Nur die erstmalige Berufsausbildung bzw. das Erststudium fallen unter das Werbungskostenabzugsverbot
- 3 Abstandnahme von der Kapitalertragsteuer bei gemeinnützigen Körperschaften
- 4 Krankheitskosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?
- 5 Keine Mängelhaftung bei Werkleistung durch Schwarzarbeit
- 6 Steuerliche Behandlung von Erstattungen der „Praxisgebühr“
- 7 Keine Berücksichtigung nachträglicher Spendenbescheinigungen bei bestandskräftigem Einkommensteuerbescheid
- 8 Kein Abzug von Strafverteidigungskosten
- 9 Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastung?
- 10 Auch eine Gartenhütte kann der Zweitwohnungssteuer unterliegen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 11 Verpflegungsmehraufwand für Leiharbeitnehmer
- 12 Auch freiwillige Sonderzahlungen können zu steuer- und sozialversicherungsfreien Leistungen führen
- 13 Betriebsveranstaltungen: Grenzen der Lohnsteuerpauschalierung
- 14 Einführungszeitraum für ELStAM endet nun endgültig Ende 2013
- 15 Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten
- 16 Leiharbeitnehmer sind regelmäßig auswärts tätig
- 17 Landesrechtliche Kindererziehungs- und Pflegezuschläge sind steuerfrei
- 18 Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung
- 19 Fahrgestellung als Arbeitslohn
- 20 Teilnahme an „Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn
- 21 Anteiliger Abzug von Kosten eines „Arbeitszimmers“ bei privater Mitbenutzung?
- 22 Abzug außergewöhnlicher Kfz-Kosten als Werbungskosten neben der Entfernungspauschale
- 23 Beamteneinkünfte während der Freistellungsphase im Altersteilzeit-Blockmodell sind keine Versorgungsbezüge

Für Unternehmer und Freiberufler

- 24 SEPA: Prozessumstellungen in Unternehmen
- 25 Umsatzsteuerliche Auswirkungen durch den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union zum 1.7.2013
- 26 Bundesfinanzhof: Leistungen von Berufsbetreuern auch vor Juli 2013 umsatzsteuerfrei
- 27 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen - neue Behördenzuständigkeit
- 28 Gewerbesteuer: Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften
- 29 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung
- 30 Betriebsprüfung: Finanzamt kann keine Einsicht in freiwillig geführte Aufzeichnungen einer Apotheke über Barverkäufe verlangen
- 31 Elektronische Übermittlung an die Finanzverwaltung ab September nur noch authentifiziert mit elektronischem Zertifikat möglich
- 32 Vorsteuerabzug nur bei ausreichender Leistungsbenennung in der Rechnung
- 33 Bescheinigung der Unternehmereigenschaft sichert nicht den Vorsteuerabzug
- 34 Umsatzsteuersatz für Porträt- und Hochzeitsfotografie
- 35 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Gelangensbestätigung
- 36 Kosten der Anfertigung von Lehrbüchern im Urlaub steuerlich nicht abzugsfähig
- 37 Gewerbesteuer wegen Hinzurechnung von Mieten kann bei Zwischenvermietern erlassen werden
- 38 Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuernachzahlungs- und Steuererstattungszinsen
- 39 Erlass der Steuer auf Sanierungsgewinne aus sachlichen Billigkeitsgründen



KANZLEI JÜRGEN LÖCHLE

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Für Personengesellschaften

- 40 Risikolebensversicherung einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners
- 41 Besteuerungsaufschub bei Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen
- 42 Durch Gesellschafterwechsel ausgelöste Grunderwerbsteuer keine Anschaffungsnebenkosten der Gesellschaftsbeteiligung
- 43 Kein Übergang zur Bilanzierung bei Realteilung einer Freiberufler-Sozietät
- 44 Teilweise Nichtabzugsfähigkeit der Kosten des Besitzunternehmens bei Pachtminderung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 45 Zurechnung von Zinsen im Erbfall
- 46 Steuerpflicht der von Anlagebetreibern gutgeschriebenen Scheinerträge doch nicht gegeben?
- 47 Verrechnung sog. Altverluste (frühere „Spekulationsverluste“) nur noch bis 31.12.2013 möglich

Für Hauseigentümer

- 48 Vorfälligkeitsentschädigung: Keine Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 49 Restriktive Regelungen für Ferienwohnung
- 50 Steuerliche Förderung selbst genutzter denkmalgeschützter Gebäude
- 51 Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach kann zu aktivieren sein
- 52 Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 53 Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts bei der Erbschaftsteuer durch zeitnahen Kaufpreis
- 54 Sachverständigenkosten zur Ermittlung des Grundstückswerts als Nachlassverbindlichkeiten

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 55 Pflicht zur Änderung der Gewinnabführungsverträge bei der Organschaft: Klarstellung des BMF zu den Übergangsregelungen
- 56 Bestimmung der Beteiligungshöhe bei § 17 EStG: Anwartschaften bleiben unberücksichtigt
- 57 Gesellschafterebene: Anwendung des Teilabzugsverbots bei Nutzungsüberlassungen
- 58 Gesellschafterebene: Keine Anwendung des Teilabzugsverbots bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen
- 59 Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei unterjährigen Zugängen
- 60 Dienstwagengestellung für GmbH-Geschäftsführer: Bei Privatnutzungserlaubnis ohne Fahrtenbuch gilt 1 %-Regelung
- 61 Erbschaftsteuer: Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur bei zivilrechtlich unmittelbarer Gesellschafterstellung gegeben
- 62 Anwendung des Halbabzugsverbots auf laufende Aufwendungen in Fällen des vorübergehenden Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung
- 63 Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei ausgefallenen Finanzierungshilfen eines 10 %-Gesellschafter
- 64 Kein Zufluss von Weihnachts- und Urlaubsgeld beim Gesellschafter-Geschäftsführer nach einer konkludenten Aufhebung der arbeitsvertraglichen Zusage
- 65 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwarzgeschäften einer dem Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehenden Person
- 66 Verzicht eines GmbH-Gesellschafter auf ein Mehrstimmrecht ist keine freigiebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter

Aktuelle Entwicklungen zur Firmenwagenbesteuerung

- 67 Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs
- 68 Dienstwagenbesteuerung - Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung



- 69 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen
- 70 Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer
- 71 Anforderungen an ein Fahrtenbuch
- 72 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Für alle Steuerpflichtigen

1 SEPA: Neue Regeln im Zahlungsverkehr

a) Was ist SEPA?

Derzeit gelten für Überweisungen und Lastschriften im europäischen Binnenmarkt unterschiedliche Vorgaben und Preise. Zum 1.2.2014 wird als weiterer Baustein zum Zusammenwachsen des Binnenmarkts innerhalb der EU der einheitliche Euro-Zahlungsverkehrsraum SEPA verwirklicht. Die Abkürzung SEPA steht für „Single European Payments Area“, also einheitlicher europäischer Euro-Zahlungsraum. Ziel der Einführung von SEPA ist die Schaffung von mehr Wettbewerb und Effizienz. Gerade für Unternehmen sollen sich Kostensenkungen ergeben.

Damit entsteht eine einheitliche europäische Zahlungslandschaft für Euro-Zahlungen. SEPA-Länder sind:

- 1) die 28 EU-Mitgliedstaaten: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Zypern,
- 2) die EWR-Staaten: Island, Liechtenstein, Norwegen und
- 3) die weiteren Staaten/Gebiete: Schweiz, Monaco, Mayotte, Saint-Pierre und Miquelon.

Mit der Einführung des SEPA können Privatpersonen und Unternehmen als Kunden der Kreditinstitute dann auf Zahlungsinstrumente zurückgreifen, die europaweit zu vergleichbaren Bedingungen zur Verfügung stehen. Zahlungen innerhalb Europas sollen dann genauso schnell, einfach und zu gleichen Preisen abgewickelt werden, wie Zahlungen innerhalb Deutschlands.

b) Neue Kontokennung: IBAN/BIC

Kern der SEPA-Zahlungen ist die Verwendung von IBAN/BIC als Ersatz für die Kontonummer und Bankleitzahl. Bei der SEPA-Überweisung und der SEPA-Lastschrift werden die Kontoverbindungen von Zahler und Zahlungsempfänger durch die IBAN (International Bank Account Number, internationale Bankkontonummer) und den BIC (Business Identifier Code, internationale Bankleitzahl) identifiziert anstatt wie bisher anhand von Kontonummer und Bankleitzahl.

IBAN und BIC können bereits jetzt verwendet werden. Diese sind leicht auffindbar:

- Bei einer Überweisung können IBAN und BIC den Geschäftspapieren des Vertragspartners, wie etwa der Rechnung oder dem Briefkopf, entnommen werden. Sind sie dort nicht angegeben, müssen diese beim Geschäftspartner angefragt werden.
- Soll Geld auf das eigene Konto fließen, muss die eigene IBAN und BIC angegeben werden. Diese findet sich auf dem Kontoauszug oder im Online-Banking, etwa unter „Meine Daten“ oder „Kontodetails“, je nachdem, wie dieser Bereich bei dem Zahlungsdienstleister benannt ist. Zudem sind diese Angaben inzwischen auch auf den Bankkundenkarten der meisten Zahlungsdienstleister aufgedruckt.



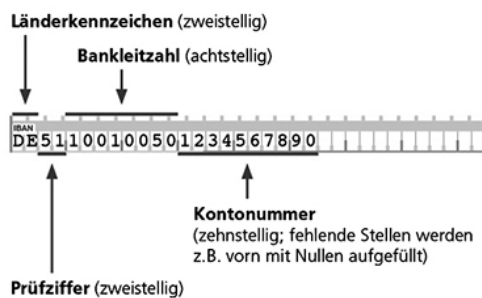
KANZLEI JÜRGEN LÖCHLE

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Hinweis:

Der BIC existiert nur noch für eine Übergangszeit: Nach dem 1.2.2014 ist die Angabe des BIC zur Identifizierung der Kontoverbindung für Inlandszahlungen und nach dem 1.2.2016 für grenzüberschreitende Zahlungen nicht mehr erforderlich.

Die IBAN ist je nach Land unterschiedlich lang, vom Prinzip her aber immer gleich aufgebaut: Sie besteht aus einem internationalen Teil, der sich aus einem Länderkennzeichen und einer Prüfziffer zusammensetzt, und einem nationalen Teil, der individuelle Kontodetails enthält. In Deutschland sind das die Bankleitzahl und die Kontonummer. Eine deutsche IBAN hat immer 22 Stellen und ist wie folgt aufgebaut:



Hinweis:

SEPA-Zahlungen können nur in Euro abgewickelt werden. Zahlungen in anderen europäischen Währungen, wie britisches Pfund oder norwegische Krone, sind auch zukünftig nur mit einer Auslandsüberweisung möglich.

c) Umstellung für Privatpersonen

Seit Januar 2008 können Überweisungen in Euro innerhalb Deutschlands und grenzüberschreitend in alle SEPA-Teilnehmerländer per SEPA-Überweisung durchgeführt werden. Ab 1.2.2014 löst die SEPA-Überweisung das nationale Überweisungsverfahren in den Euroländern endgültig ab.

Es bleibt den Verbrauchern in Deutschland jedoch auf Grund einer Übergangsregelung ausreichend Zeit, sich auf diese Neuerungen einzustellen. Denn die Zahlungsdienstleister werden voraussichtlich noch bis Februar 2016 die Kontonummer und Bankleitzahl von Verbrauchern akzeptieren und diese kostenlos in die entsprechende IBAN umwandeln. Auf den BIC kann bei Inlandsüberweisungen ab Februar 2014 verzichtet werden, hingegen bei grenzüberschreitenden SEPA-Überweisungen erst ab Februar 2016. Bestehende Daueraufträge wandeln die Kreditinstitute regelmäßig automatisch in SEPA-Daueraufträge um.

Hinweis:

Wesentlicher Vorteil des neuen Verfahrens sind geringere Kosten und kürzere Bearbeitungszeiten: Bei einer SEPA-Überweisung macht es keinen Unterschied – weder bei den Entgelten noch bei der Ausführungsfrist – ob eine Euro-Überweisung in ein anderes SEPA-Teilnehmerland, sofern dies zur Europäischen Union oder zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, oder im Inland getätigt wird. Bei beleglosen Überweisungen, also z.B. im Online-Banking, gilt die Vorgabe in der Europäischen Union und im Europäischen Wirtschaftsraum, dass der Zahlungsempfänger bereits nach einem Bankarbeitstag über den Überweisungsbetrag verfügen kann. Im Falle eines beim Zahlungsdienstleister eingereichten beleghaften Überweisungsträgers verlängert sich die Ausführungsfrist auf maximal zwei Bankarbeitstage.

Wesentliche Änderungen ergeben sich auch beim Lastschriftverfahren. Möglich sind nun auch grenzüberschreitende Lastschriften. Wer regelmäßige Zahlungen z.B. in ein Nachbarland im Euroraum entrichten muss, kann die fälligen Beträge von seinem Inlandszahlungskonto als SEPA-Lastschrift abbuchen lassen.



Die rechtliche Legitimation für den Einzug von SEPA-Lastschriften ist das Mandat, das die Zustimmung des Zahlers gegenüber dem Zahlungsempfänger zum Einzug fälliger Forderungen mittels Lastschrift und die Weisung an seinen Zahlungsdienstleister (Zahlstelle) zur Einlösung durch Belastung seines Zahlungskontos enthält. Für die Zahler ist die Umstellung auf die SEPA-Basislastschrift jedoch mit keinerlei Aufwand verbunden. Nach der bereits erfolgten Änderung der Geschäftsbedingungen der Zahlungsdienstleister können die einmal erteilten Einzugsermächtigungen auch für den Einzug von SEPA-Basislastschriften genutzt werden.

Hinweis:

SEPA-Basislastschriften, bei denen ein gültiges Mandat vorliegt, können bis zu acht Wochen nach dem Belastungstag ohne Angabe von Gründen zurückgegeben werden. Fehlt das unterschriebene Mandat, verlängert sich die Frist auf 13 Monate.

d) Umstellung für Vereine

Besonders betroffen von der SEPA-Umstellung sind Vereine, da diese in großem Umfang vom Lastschriftverfahren Gebrauch machen. An folgende Umstellungsschritte ist zu denken:

- Die Vereinssoftware mit der Mitgliederverwaltung muss auf SEPA umgestellt werden. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass die bestehenden Daten (Kontoverbindungen der Mitglieder) von der Software automatisch in IBAN und BIC umgewandelt werden können.
- Es muss bei der Deutschen Bundesbank unter www.glaebiger-id.bundesbank.de eine Gläubiger-Identifikationsnummer beantragt werden, um zukünftig SEPA-Lastschriften durchführen zu können.
- Lastschrifteinzüge sind rechtzeitig dem Zahlungspflichtigen mitzuteilen. Ausreichend ist ein Hinweis auf der Mitgliederversammlung oder in einer Mitgliederzeitschrift. Die Ankündigung könnte wie folgt lauten: „Wir ziehen den Mitgliedsbeitrag jährlich zum 1. März ein. Fällt dieser nicht auf einen Bankarbeitstag, erfolgt der Einzug am unmittelbar darauf folgenden Bankarbeitstag.“
- SEPA-Lastschriften werden ausschließlich per Online-Banking bei der Bank eingereicht. Die Einreichung per Beleg oder Datenträger ist nicht mehr möglich. Daher wird ein Programm benötigt, um die Daten in dem vorgeschriebenen Format aufbereiten zu können. Oft wird dies durch die Vereinssoftware erledigt.
- „SEPA-Mandate“ ersetzen zukünftig die bekannten Einzugsermächtigungen. Vorhandene unterschriebene Einzugsermächtigungen können in Mandate umgewandelt werden. Bei bestehenden Lastschriftermächtigungen muss zwingend eine unterschriebene Einzugsermächtigung im Original vorliegen. Nur diese Einzugsermächtigung ist für die Umwidmung in eine SEPA-Basislastschrift zulässig. Für neue Mitglieder sollte ab sofort das Kombi-Mandat (bisherige Einzugsermächtigung in Verbindung mit SEPA-Lastschrift) verwendet werden. Sobald der Einzug der Beträge auf SEPA-Lastschriften umgestellt wurde, reicht für neue Mitglieder das SEPA-Basislastschrift-Mandat. Muster hierfür sind bei den Banken erhältlich. Insofern müssen Mitgliedsantragsformulare textlich umgestellt werden.

2 Nur die erstmalige Berufsausbildung bzw. das Erststudium fallen unter das Werbungskostenabzugsverbot

Kosten der erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums können nur betragsmäßig begrenzt bei der Einkommensteuer als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Dies ist vor allem auch dann nachteilig, wenn in den Jahren der Berufsausbildung keine anderen Einkünfte zufließen, da Sonderausgaben zwar die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, nicht aber zu einem vortragsfähigen Verlust führen. Die Möglichkeit zum steuerlichen Abzug der Kosten geht also endgültig verloren, wenn in dem entsprechenden Jahr keine ausreichend hohen Einkünfte vorliegen.



Diese gesetzlichen Einschränkungen gelten aber ausdrücklich nur für Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums. Folgt hingegen eine weitere Berufsausbildung bzw. ein weiteres Studium, so sind diese Kosten in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Ausbildung bzw. das Studium konkret auf einen Beruf vorbereiten soll und somit mit späteren Einkünften in Zusammenhang steht. Der Bundesfinanzhof bestätigte hinsichtlich der Frage, ob bereits ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung vorgelegen hat, auch jüngst wieder sein weites Verständnis: Entscheidend ist allein, ob eine Ausbildung für eine bestimmte Berufstätigkeit stattgefunden hat. Nicht erforderlich ist ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine bestimmte Ausbildungsdauer.

Beispielhaft anzuführen sind folgende Fälle:

- Im Urteilsfall des Bundesfinanzhofs vom 28.2.2013 (Aktenzeichen VI R 6/12) ging es um die Ausbildung der Steuerpflichtigen als Verkehrsflugzeugführerin. Die Klägerin hatte schon früher, von Mai bis September 1992, erfolgreich eine Ausbildung zur Flugbegleiterin absolviert. Letzteres erkannte das Gericht als erstmalige Berufsausbildung an.
- Mit Urteil vom 27.10.2011 (Aktenzeichen VI R 52/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Ausbildung zum Rettungssanitäter eine erstmalige Berufsausbildung ist. Der Steuerpflichtige absolvierte nach dem Abitur den Zivildienst beim Deutschen Roten Kreuz in der Zeit von September 2003 bis Juni 2004 als Rettungssanitäter, nachdem er die entsprechende Ausbildung nach Maßgabe der landesrechtlichen Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Rettungssanitäter erfolgreich absolviert hatte. Die Kosten der danach folgenden Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer konnten in unbegrenztem Umfang als Werbungskosten angesetzt werden.
- Wurde bereits ein Bachelorstudium erfolgreich absolviert, so handelt es sich bei einem sich anschließenden Masterstudium nicht um eine nur eingeschränkt berücksichtigungsfähige erstmalige Berufsausbildung. So ausdrücklich das Bundeszentralamt für Steuern im „Merkblatt Kindergeld 2013“ vom 18.2.2013.

Hinweis:

Als Kosten der Berufsausbildung kommen in Betracht: Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur. Im Grundsatz müssen diese Kosten vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Unerheblich ist aber, woher die Mittel stammen, mit denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen begleicht. Hat dieser die Mittel geschenkt bekommen, steht dies dem Werbungskostenabzug nicht entgegen. Dies gilt auch dann, wenn ein Dritter die Aufwendungen für den Steuerpflichtigen übernommen hat, also unmittelbar an den Gläubiger des Steuerpflichtigen für diesen zahlt. So z.B. wenn die Eltern Berufsausbildungskosten des Kindes zahlen. Offen ist allerdings, ob auch solche Kosten als Werbungskosten des Steuerpflichtigen anerkannt werden, wenn ein Dritter in eigenem Namen einen Vertrag für den Steuerpflichtigen schließt und seine Zahlungspflicht begleicht.

Handlungsempfehlung:

Für abgelaufene Jahre ist anzuraten, entsprechende Kosten noch nachträglich als Werbungskosten geltend zu machen. Ggf. sind – soweit Steuererklärungen noch nicht abgegeben wurden – **rückwirkend Steuererklärungen abzugeben** und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen.

Gegen das generelle Abzugsverbot von Kosten für ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung sind wegen verfassungsrechtlicher Bedenken mehrere Musterverfahren anhängig. Bei einem entsprechenden Ablehnungsbescheid des Finanzamts hinsichtlich der Kosten für eine Erstausbildung kommt ein Ruhen des Einspruchsverfahrens bis zur Entscheidung der Musterverfahren in Frage.

3 Abstandnahme von der Kapitalertragsteuer bei gemeinnützigen Körperschaften

Bei Kapitalerträgen behält die auszahlende Stelle – meist die Bank – grundsätzlich 25 % Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) ein. Wird der die Kapitalerträge empfangende Steuerpflichtige aber nicht zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer veranlagt, so kann bei Vorlage einer sog. Nichtveranlagungsbescheinigung (NV-Bescheinigung) auf



den Einbehalt der Kapitalertragsteuer verzichtet werden. Gemeinnützige Körperschaften, vor allem also Vereine, brauchen keine NV-Bescheinigung vorzulegen, welche erst beim Finanzamt beantragt werden müsste. Es reicht vielmehr aus, wenn der Bank eine amtlich beglaubigte Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids überlassen wird, der für einen nicht länger als fünf Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum vor dem Veranlagungszeitraum des Zuflusses der Kapitalerträge erteilt worden ist.

Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.3.2013 wurde die so genannte „vorläufige Bescheinigung“ der Gemeinnützigkeit durch das Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen abgelöst. Das Bundesfinanzministerium hat nun mit Schreiben vom 5.7.2013 (Aktenzeichen IV C 4 – S 0179-a/13/10001, DOK 2013/0628030) ausgeführt, dass eine Abstandnahme vom Einbehalt der Kapitalertragsteuer auch dann möglich ist, wenn eine amtlich beglaubigte Kopie des Feststellungsbescheids nach § 60a AO des Finanzamts überlassen wird, dessen Erteilung nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt.

Hinweis:

Die Vorlage des Freistellungsbescheids ist unzulässig, wenn die Erträge in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder wenn sie in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art anfallen.

4 Krankheitskosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?

Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Dies wird jedoch nur soweit zugelassen, als die sog. „zumutbare Belastung“ überschritten wird. Damit bleiben gerade bei höher verdienenden Steuerpflichtigen die Krankheitskosten im Ergebnis oft unberücksichtigt. Gegen die Kürzung des Abzugs von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung in Höhe der zumutbaren Belastung werden verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht. Hierzu ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 32/13 ein Revisionsverfahren anhängig. Welche Erfolgsaussichten dieses Verfahren hat, ist derzeit offen. Sowohl das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Aktenzeichen 4 K 1970/10) als auch das Finanzgericht Hamburg (Aktenzeichen 1 K 28/12) hatten zuvor entschieden, dass der Ansatz einer zumutbaren Eigenbelastung auch bei Krankheitskosten verfassungsgemäß sei.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollte gegen eine Kürzung des Ansatzes vorsorglich Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

5 Keine Mängelhaftung bei Werkleistung durch Schwarzarbeit

Ein Grundstückseigentümer hatte einen Handwerker beauftragt, Pflasterarbeiten durchzuführen. Das Entgelt von 1 800 € sollte vereinbarungsgemäß in bar, ohne Rechnung und ohne Abführung von Umsatzsteuer gezahlt werden. Die Arbeiten waren mit Mängeln behaftet, woraufhin der Grundstückseigentümer gegenüber dem Handwerker Mängelansprüche geltend machte. Dieser Fall ging bis zum Bundesgerichtshof. Dieser entschied nun mit Urteil vom 1.8.2013 (Aktenzeichen VII ZR 6/13), dass der Grundstückseigentümer keine Mängelansprüche durchsetzen kann, da der vorliegende Werkvertrag nichtig sei. Das Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz enthält ein Verbot zum Abschluss eines Werkvertrags, wenn dieser Regelungen enthält, die dazu dienen, dass die sich aus dem Vertrag ergebenden steuerlichen Pflichten nicht erfüllt werden. Verstößt der leistende Unternehmer vorsätzlich gegen dieses Verbot und weiß der Besteller der Leistung von diesem Verstoß und nutzt diesen zum eigenen Vorteil aus, so ist der Vertrag nichtig. Mängelansprüche können dann nicht geltend gemacht werden.

Hinweis:

Dieser Fall zeigt die deutlichen Risiken für den Auftraggeber bei Schwarzarbeit.



6 Steuerliche Behandlung von Erstattungen der „Praxisgebühr“

Die Praxisgebühr wurde zum 1.1.2013 abgeschafft. Zahlreiche Krankenkassen beabsichtigen auf Grund der guten Finanzlage, ihren Mitgliedern im Kalenderjahr 2012 bzw. 2013 die in den vergangenen Jahren gezahlte Praxisgebühr als Prämienzahlung oder im Rahmen von Bonusprogrammen (z.B. Vorsorgeuntersuchungen oder Sportkursen) zu erstatten.

Mit Urteil vom 18.7.2012 (Aktenzeichen X R 41/11) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass die Praxisgebühren keine Beiträge zu Krankenversicherungen darstellen. Im steuerrechtlichen Sinne handele es sich vielmehr um eine Selbstbeteiligung an den Krankheitskosten. Diese Selbstbeteiligung stelle keine Vorsorgeaufwendung in Form eines Beitrags dar, weil die Zahlung nicht mit der Erlangung des Versicherungsschutzes in Zusammenhang stehe und damit nicht der Vorsorge diene. Demzufolge handele es sich bei der Praxisgebühr nicht um Krankenversicherungsbeiträge und der Sonderausgabenabzug scheide aus.

Im Zuge dieser Rechtsprechung wurde – wie nun die Oberfinanzdirektion Rheinland in der Kurzinformation vom 21.5.2013 mitteilt – auf Bund-Länder-Ebene abgestimmt, dass die Erstattung der Praxisgebühr nicht wie eine Beitragsrückerstattung zu behandeln ist. Voraussetzung ist jedoch, dass die Prämien- oder Bonuszahlung auf die zuvor tatsächlich entrichtete Praxisgebühr Bezug nimmt und sich an deren Höhe orientiert. Damit mindert die Erstattung der Praxisgebühr unter diesen Bedingungen nicht die abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen.

7 Keine Berücksichtigung nachträglicher Spendenbescheinigungen bei bestandskräftigem Einkommensteuerbescheid

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18.7.2013 (Aktenzeichen 13 K 4515/10 F) kann ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid nicht auf Grund einer Spendenbescheinigung, die nach Erlass des Bescheids ausgestellt wird, geändert werden. Das Finanzgericht führt in seiner Urteilsbegründung aus, dass eine Änderung wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen nicht in Betracht komme. Voraussetzung für eine solche Änderung sei, dass Tatsachen oder Beweismittel bereits vor Erlass des Bescheids vorhanden, dem Finanzamt aber noch unbekannt waren. Die Spendenbescheinigung im vorliegenden Fall stellt keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache dar, weil sie bei Erlass des Feststellungsbescheids noch nicht existierte. Die spätere Ausstellung der Bescheinigung sei grds. als rückwirkendes Ereignis anzusehen, da sie als materielle Voraussetzung des Sonderausgabenabzugs für Spenden rückwirkend in den steuerlichen Sachverhalt eingreife. Eine Änderung bei nachträglicher Erteilung einer Bescheinigung als rückwirkendes Ereignis sei aber auf Grund der entsprechenden Vorschrift ausdrücklich ausgeschlossen. Nach einer gesetzlichen Fiktion handelt es sich bei einer nachträglichen Erteilung einer Bescheinigung nicht um ein rückwirkendes Ereignis.

Handlungsempfehlung:

Das Urteil verdeutlicht, dass Spendenbescheinigungen mit der Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht werden sollten. Ggf. sind noch fehlende Bescheinigungen bei der die Spende empfangenden Organisation rechtzeitig anzufordern.

8 Kein Abzug von Strafverteidigungskosten

Mit Urteil vom 16.4.2013 (Aktenzeichen IX R 5/12) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstandenen **Kosten seiner Strafverteidigung** nicht abziehbar sind. Das Gericht hat den Abzug der Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten versagt, weil die Tat nicht eindeutig der beruflichen oder



sonstigen steuerbaren Sphäre zuzuordnen war. Auch den Abzug als außergewöhnliche Belastungen hat das Gericht verneint.

Der Kläger war rechtskräftig wegen Beihilfe zur Untreue zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt worden. Er machte seine Rechtsanwaltskosten von ca. 50 000 € für 2007 und 160 000 € für 2008 steuermindernd geltend.

Zwar hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) entschieden, dass **Zivilprozesskosten** grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind, da sich die Unausweichlichkeit von Prozesskosten daraus ergibt, dass der Steuerpflichtige zur Durchsetzung seines Rechts den Rechtsweg beschreiten muss. Im Streitfall fehle es aber schon an der Unausweichlichkeit der Aufwendungen. Die Strafverteidigungskosten habe der Kläger gerade wegen seiner rechtskräftigen Verurteilung zu tragen. Die Straftat sei nicht unausweichlich gewesen.

Hinweis:

Zur Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung gilt es zu beachten, dass mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 als Reaktion auf das angesprochene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.5.2011 die steuerliche Berücksichtigung von Zivilprozesskosten ab 2013 eingeschränkt wurde. Danach sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Handlungsempfehlung:

Die gesetzliche Neuregelung findet erst ab 2013 Anwendung. Bis 2012 will die Finanzverwaltung aber die für die Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht allgemein anwenden. Zurzeit sind beim Bundesfinanzhof noch weitere Verfahren zur Berücksichtigung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen anhängig. Einsprüche, die hierauf gestützt werden, ruhen bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs, wie die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen mit Kurzinformation vom 16.7.2013 mitteilt.

9 Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastung?

Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Adoptionskosten nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die bisherige Rechtsprechung wurde vom III. Senat des Bundesfinanzhofs vertreten. Seit 2009 ist auf Grund einer Änderung im Geschäftsverteilungsplan des BFH der VI. Senat für die Entscheidung über außergewöhnliche Belastungen zuständig. Der VI. Senat will solche Kosten, im Gegensatz zum III. Senat, zum Abzug zulassen. Auf Anfrage des VI. Senats an den bisher zuständigen III. Senat, ob dieser mit der Änderung der bisherigen Rechtsprechung einverstanden sei, lehnte dieser die Zustimmung ab. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob eine derartige Anfrage an den bisher zuständigen Senat überhaupt geboten ist. Insbesondere ist hierbei zu beachten, dass auch der bisher zuständige III. Senat in bestimmten Fällen mit Rechtsfragen im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen befasst werden kann. Mit Beschluss vom 18.4.2013 (Aktenzeichen VI R 60/11) wurde nun dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs zunächst dieser verfahrensrechtliche Streit vorgelegt, so dass daran anschließend auch die eigentliche Sachfrage geklärt werden kann.

Handlungsempfehlung:

Es ist nicht unwahrscheinlich, dass letztlich die Kosten für eine Adoption als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen werden. In einschlägigen Fällen sollte der Abzug in der Einkommensteuererklärung beantragt und gegen einen ablehnenden Bescheid Einspruch eingelegt und Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Die endgültige Klärung dieser Rechtsfrage bleibt dann abzuwarten.



10 Auch eine Gartenhütte kann der Zweitwohnungssteuer unterliegen

Etliche Kommunen erheben eine Zweitwohnungssteuer, wenn neben der Hauptwohnung auch eine Zweitwohnung unterhalten wird. Das Verwaltungsgericht Gießen hat mit Urteil vom 13.6.2013 (Aktenzeichen 8 K 907/12.GI) die Steuerpflicht selbst für eine Gartenhütte, die über einen Strom- und Wasseranschluss sowie eine Küchennische verfügt, bejaht. Das Gericht hielt es für ausreichend, dass die Gartenhütte wegen Strom- und Wasseranschluss einem weiten Wohnungsbegriff genügt. Weitere Anforderungen seien an die Wohnung nicht zu stellen. Entscheidend ist, dass die Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit darstellt, die in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf ihren Ausdruck findet. In diesem Zusammenhang wird das Innehaben einer Zweitwohnung für den persönlichen Lebensbedarf neben der Erstwohnung als ein besonderer Aufwand angesehen, der gewöhnlich die Verwendung von gewissen finanziellen Mitteln erfordert und damit in der Regel eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt.

Hinweis:

Im Einzelnen hängt die Steuerpflicht von der örtlich maßgeblichen Satzung über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer ab.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

11 Verpflegungsmehraufwand für Leiharbeitnehmer

Strittig war, in welchem Umfang ein in einem Hafengebiet tätiger Leiharbeitnehmer Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen kann. Der Kläger war als Hafearbeiter nicht selbständig beschäftigt. Der Arbeitgeber überlässt seine Arbeitnehmer den in den Häfen von A und B tätigen Unternehmen. Der täglich an seinen Wohnort zurückkehrende Kläger erfuhr jeweils am Ende eines Arbeitstags telefonisch von dem Arbeitgeber Einsatzort und Einsatzzeit für den nächsten Arbeitstag. In den Streitjahren war er ausschließlich im Hafen von B und dort im Wesentlichen an fünf Einsatzstellen tätig. Das Finanzamt berücksichtigte zwar die Fahrtkosten zu den Einsatzstellen des Klägers mit der Pauschale von 0,30 € je gefahrenem Kilometer, den Verpflegungsmehraufwand je Einsatzstelle allerdings nur bis zur Dauer der zusammenhängenden Einsatzstage von drei Monaten. Für die darüber hinausgehenden Zeiten erkannte es Verpflegungsmehraufwand nur an, wenn den weiteren Einsätzen an dieser Stelle eine Unterbrechung von mindestens vier Wochen vorausgegangen war.

Der Bundesfinanzhof bestätigte nun mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 41/12) diese Einschränkung hinsichtlich des Abzugs der Verpflegungspauschalen. Er entschied, dass auch Leiharbeitnehmern Verpflegungsmehraufwand nur in den Grenzen der Dreimonatsfrist zusteht. Für Leiharbeitnehmer gilt nichts anderes als für andere auswärts tätige Arbeitnehmer. Das Gericht führte aus, dass die Dreimonatsfrist sachgerecht ist, da sich ein Arbeitnehmer nach einer Übergangszeit typischerweise auf die Verpflegungssituation vor Ort einstellen, die Höhe der Kosten beeinflussen und damit den „Mehr“-Aufwand minimieren oder gar vermeiden kann. Nach einem Zeitraum von drei Monaten könne man davon ausgehen, dass die Verpflegungssituation vor Ort bekannt ist.

12 Auch freiwillige Sonderzahlungen können zu steuer- und sozialversicherungsfreien Leistungen führen

Bestimmte Zuwendungen an Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, sind steuerfrei oder können pauschal besteuert werden. Als Beispiel für eine



steuerfreie Leistung können Leistungen des Arbeitgebers (Bar- und Sachleistungen) zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen genannt werden.

Die Arbeitgeberleistungen müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Das ist nur bei Zusatzleistungen der Fall, die der Arbeitgeber erbringt, obwohl der Arbeitnehmer keinen Anspruch darauf hat. Eine zusätzliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung (z.B. freiwillig geleistetes Urlaubs- oder Weihnachtsgeld) erbracht wird.

Der Bundesfinanzhof hatte in den Urteilen vom 19.9.2012 (Aktenzeichen VI R 54/11 und VI R 55/11) die Voraussetzungen restriktiv ausgelegt. Erfüllt sei dies nur bei freiwilligen Zusatzleistungen. Die Finanzverwaltung hat nun aber mit Schreiben vom 22.5.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2388/11/10001-02, DOK 2013/0461548) klargestellt, dass sie diese verschärfte Rechtsprechung nicht anwendet. Vielmehr gilt aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Kontinuität der Rechtsanwendung weiterhin die bisherige Handhabung: Kommt die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzu, den der Arbeitgeber schuldet, ist das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat.

Handlungsempfehlung:

Die Vergünstigungen sind materiell durchaus bedeutsam. Es müssen aber unbedingt die gesetzlichen Voraussetzungen eingehalten und dies dokumentiert werden. Eine zusätzliche Leistung liegt nach der Auffassung der Finanzverwaltung wie bisher auch dann vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung, z.B. freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld/Tantieme/Urlaubsgeld, erbracht wird. Unschädlich ist es, wenn der Arbeitgeber verschiedene zweckgebundene Leistungen zur Auswahl anbietet oder die übrigen Arbeitnehmer die freiwillige Sonderzahlung und nicht die Leistung erhalten. Nicht begünstigt sind dagegen schlichte Gehaltsumwandlungen.

13 Betriebsveranstaltungen: Grenzen der Lohnsteuerpauschalierung

Übliche Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung sind lohnsteuerfrei, wenn der Betrag von 110 € je Arbeitnehmer nicht überschritten wird. Übersteigt die Zuwendung diese Grenze, so ist der gesamte Betrag der Lohnsteuer zu unterwerfen. In diesem Fall kann die Lohnsteuer aber vom Arbeitgeber mit einem **Pauschalsatz von 25 %** erhoben werden. Dies ist regelmäßig steuerlich sehr vorteilhaft. In diesen Fällen ist Folgendes zu beachten:

- Die Pauschalierung der Lohnsteuer ist nicht abhängig von einem Antrag des Arbeitgebers; er bedarf daher keiner Zustimmung des Finanzamts.
- Der Arbeitgeber darf die Pauschalbesteuerung nachholen, solange keine Lohnsteuerbescheinigung ausgeschrieben ist, eine Lohnsteuer-Anmeldung noch berichtigt werden kann und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
- Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers außer Ansatz.
- Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist der Arbeitgeber, er hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. Es ist jedoch möglich, dass die pauschale Lohnsteuer im Innenverhältnis vom Arbeitnehmer getragen wird; hierdurch mindert sich allerdings nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage.
- Neben der pauschalen Lohnsteuer sind auch der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer zu entrichten.
- Durch die Pauschalierung der Lohnsteuer tritt Sozialversicherungsfreiheit ein.



Allerdings ist zu beachten, dass diese Pauschalierung der Lohnsteuer nur möglich ist bei einer Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne. Der Begriff der Betriebsveranstaltung wird restriktiv ausgelegt. Die Einschränkungen ergeben sich, wie das Urteil des Finanzgerichts München vom 17.2.2012 (Aktenzeichen 8 K 3916/08) zeigt, unter anderem, wenn im Rahmen einer Betriebsveranstaltung eine **Tombola** stattfindet. Im Urteilsfall hatten im Rahmen dieser Verlosung alle Arbeitnehmer Reisegutscheine für eine Urlaubs- bzw. Erholungsreise im Wert zwischen 11 733 DM (umgerechnet: 6 000 €) und 52 036 DM (umgerechnet: 26 000 €) erhalten (der Streitfall betraf das Jahr 1998). Hierzu stellt das Finanzgericht fest, dass eine Pauschalbesteuerung mit 25 % nicht in Frage kommt, wenn der Arbeitgeber im Rahmen einer Betriebsveranstaltung eine Tombola durchführt, bei der alle anwesenden Arbeitnehmer Gewinne in untypischem Umfang (i.d.R. mehr als ein Monatsgehalt) erhalten. Die Pauschalierung ist vielmehr nur dann möglich, wenn die Zuwendung im Rahmen einer Betriebsveranstaltung typisch ist.

Generell sind die Folgen einer solchen **betrieblichen Verlosung** wie folgt:

- Sachpreise bleiben steuerfrei, wenn es den Loggewinnen unter dem Gesichtspunkt des eigenbetrieblichen Interesses am Entlohnungscharakter fehlt. Dies ist aber nur dann gegeben, wenn der einzelne Sachpreis die für Aufmerksamkeiten geltende Grenze von 40 € nicht überschreitet. Bei Betriebsveranstaltungen sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für die üblichen Sachpreise auf die zu beachtende 110 €-Freigrenze anzurechnen.
- Geldpreise sind unabhängig von ihrer Höhe stets individuell beim einzelnen Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen. Eine Pauschalierung kommt nur dann in Betracht, wenn es sich um typische Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung handelt.

Hinweis:

Im Urteilsfall ist darüber hinaus zu beachten, dass der Arbeitgeber die steuerlichen Folgen durch eine **Anrufungsauskunft** beim Finanzamt absichern wollte. Eine solche Anrufungsauskunft ist für die spätere Besteuerung bindend. Allerdings hat das Finanzgericht festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Anrufungsauskunft keine Bindungswirkung entfaltet hat, da der Arbeitgeber einen anderen als den später verwirklichten Sachverhalt vorgetragen hatte. Einmal bewegten sich die Gewinne nicht wie angegeben zwischen 2 000 DM und 30 000 DM, sondern zwischen rund 11 000 DM und rund 52 000 DM (es ging um einen Fall aus dem Jahr 1998). Zum anderen wurde aus der Sachverhaltsschilderung nicht klar, dass keine übliche Verlosung mit „Nieten“ (oder allenfalls Trostpreisen) beabsichtigt war.

14 Einführungszeitraum für ELStAM endet nun endgültig Ende 2013

Die frühere Papier-Lohnsteuerkarte wurde durch ein elektronisches Verfahren ersetzt. Danach müssen Arbeitgeber die Lohnsteuer-Abzugsmerkmale elektronisch abrufen (ELStAM-Verfahren). Nun wurde gesetzlich endgültig festgelegt, dass das Jahr 2013 als Einführungszeitraum gilt. Mit Schreiben vom 25.7.2013 hat daher auch die Finanzverwaltung bestimmt, dass der Arbeitgeber die ELStAM spätestens ab dem letzten im Kalenderjahr 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum die für die Arbeitnehmer für den Lohnsteuerabzug maßgeblichen Werte abzurufen und anzuwenden hat. Ein Abruf erst mit Wirkung ab 2014 ist verspätet.

Handlungsempfehlung:

Es ist sicherzustellen, dass mittels der eingesetzten Lohnabrechnungssoftware ein elektronischer Abruf möglich ist. Für die einzelnen Arbeitnehmer muss die Steueridentifikationsnummer gespeichert sein. Das Schreiben der Finanzverwaltung enthält darüber hinaus zahlreiche Aussagen zu besonderen Fallgestaltungen.

15 Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten

Krankheitskosten sind grundsätzlich steuerlich nur unter sehr engen Bedingungen und betragsmäßig eingeschränkt als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Unter bestimmten Voraussetzungen können Krankheitskosten aber auch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sein.



Dies stellt der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 11.7.2013 (Aktenzeichen VI R 37/12) heraus. Entschieden wurde, dass Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit dann betrieblich oder beruflich veranlasst sein können, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht.

Im Urteilsfall ging es um eine Orchestermusikerin, die Kosten für Krankengymnastik und eine Bewegungstherapie (Dispokinese) steuerlich als Werbungskosten geltend machte. Die Musikerin begehrte den Abzug dieser Aufwendungen als Werbungskosten, weil sie wegen akuter Einschränkungen im Schulterbereich ihrer Erwerbstätigkeit als Berufsmusikerin nicht mehr habe nachgehen können. Die Dispokinese sei eine Fortbildungsmaßnahme, sie diene der ganzheitlich orientierten Schulung zur Verbesserung der Haltung, Atmung und Bewegung sowie der Erfahrungs- und Bewusstseinsdenkprozesse und der Spiel- und Ausdrucksfähigkeit professioneller Musiker. Musiker erlernten so zahlreiche Übungen, um bei Auftritten bessere Leistungen zu erbringen. Diese Maßnahmen dienten nach Auffassung der Klägerin insoweit der Erhaltung und Sicherung der Einnahmen, sie seien Werbungskosten, keine Krankheitskosten. Das Finanzamt sowie das hessische Finanzgericht lehnten einen Abzug jedoch ab, ohne die berufliche Veranlassung näher zu prüfen. Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Rechtsfrage erneut an das Finanzgericht. Es stellte fest, dass ein Werbungskostenabzug geboten ist, sofern die Aufwendungen der Verminderung oder Behebung gesundheitlicher Störungen, die typischerweise mit der Berufstätigkeit verbunden sind, dienen.

Handlungsempfehlung:

Der Steuerpflichtige muss allerdings nachweisen, dass es sich entweder um eine typische Berufskrankheit handelt oder aber die Krankheit durch die Berufstätigkeit verursacht ist. Im Übrigen weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass die Kosten für die Bewegungstherapie möglicherweise auch bereits als Fortbildungskosten steuerlich abzugsfähig sind.

16 Leiharbeiternehmer sind regelmäßig auswärts tätig

Der Bundesfinanzhof hat das bisherige Verständnis des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte mit dem Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 18/12) bestätigt. Die regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere durch den örtlichen Bezug zum Arbeitgeber gekennzeichnet. Ein Arbeitnehmer ist deshalb grundsätzlich dann auswärts tätig, wenn er außerhalb einer dem Arbeitgeber zuzuordnenden Tätigkeitsstätte (Betriebsstätte) tätig wird, wie dies insbesondere bei Leiharbeitnehmern der Fall ist. Dies bedeutet, dass Leiharbeiternehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsort Fahrtkosten nach den tatsächlichen Aufwendungen oder pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend machen können; die Begrenzung durch die Entfernungspauschale (0,30 € je Entfernungskilometer) greift insoweit nicht.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung gilt allerdings nur noch bis Ende dieses Jahres. Ab 1.1.2014 gilt das neue Reisekostenrecht, welches auf die sog. „erste Tätigkeitsstätte“ abstellt, so dass ab diesem Zeitpunkt Leiharbeiternehmer bei langfristigem Einsatz bei einem Entleiher für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsort nur die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen können.

17 Landesrechtliche Kindererziehungs- und Pflegezuschläge sind steuerfrei

In Folge der Föderalismusreform wurden inzwischen von einigen Ländern für Kindererziehungs- und Pflegezuschläge eigene Länderregelungen verabschiedet, die denen der §§ 50a bis 50e Beamtenversorgungsgesetz (BeamtenVG) entsprechen. Die einkommensteuerliche Regelung, nach der Kindererziehungs- und Pflegezuschläge nach §§ 50a bis 50e BeamtenVG steuerfrei sind, gilt aber nach dem Gesetzeswortlaut nur für nach bundesrechtlichen Regelungen gewährte Zuschläge. Die Finanzverwaltung stellt nun in der Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 10.7.2013 (Aktenzeichen S 2342 A – 79 – St 213) klar, dass es zu keiner unterschiedlichen



steuerlichen Behandlung von Zuschlägen für Kindererziehungszeiten nach dem Beamtenversorgungsgesetz und vergleichbaren Zuschlägen nach landesrechtlichen Regelungen kommen soll. Die einkommensteuerliche Befreiungsvorschrift ist daher auch auf Kindererziehungs- und Pflegezuschläge anzuwenden, die nach landesrechtlichen Regelungen über die Beamtenversorgung gezahlt werden und die mit den Zuschlägen nach den §§ 50a bis 50e BeamtVG vergleichbar sind.

18 Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung

Besteht eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung, so kann die Entfernungspauschale, also 0,30 € je Entfernungskilometer, für eine wöchentliche Familienheimfahrt als Werbungskosten angesetzt werden. Der Bundesfinanzhof stellt nun in dem Urteil vom 18.4.2013 (Aktenzeichen VI R 29/12) heraus, dass die Entfernungspauschale unabhängig davon in Anspruch genommen werden kann, ob dem Arbeitnehmer aus den wöchentlichen Familienheimfahrten tatsächlich Aufwendungen entstanden sind oder nicht.

Nach dem Wesen der Entfernungspauschale, welche auch umwelt- und verkehrspolitischen Zielen dienen soll, gilt diese unabhängig davon, ob die Familienheimfahrten zu Fuß, mit dem Fahrrad, dem eigenen Pkw oder öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt werden und ob dem Steuerpflichtigen überhaupt Kosten für diese Wege entstanden sind. Deshalb ist die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten z.B. auch dann zu gewähren, wenn der Arbeitnehmer (kostenfrei) von Verwandten abgeholt wird oder als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft selbst keine Aufwendungen hat.

Dem Urteil des Bundesfinanzhofs lag folgender Fall zu Grunde: Der verheiratete Steuerpflichtige erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der DB Netz AG. In seiner Einkommensteuererklärung für 2007 machte er u.a. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung für 48 Heimfahrten i.H.v. 5 199 € (48 Fahrten × 361 km × 0,30 € = 5 198,40 €) geltend. Der Erklärung war eine tabellarische Aufstellung der durchgeführten Familienheimfahrten beigefügt. Danach hatte der Kläger elf Familienheimfahrten mit dem Pkw durchgeführt, die das Finanzamt auch berücksichtigte. Die übrigen Familienheimfahrten mit der Bahn erkannte das Finanzamt hingegen nicht an. Für die Familienheimfahrten mit der Bahn seien dem Kläger keine Aufwendungen entstanden. Diese Sichtweise lehnte der Bundesfinanzhof nun ab.

Hinweis:

Etwas anderes gilt bei steuerfrei geleisteten Reisekostenvergütungen und steuerfrei gewährten Sachbezügen in Form von Freifahrten. Diese sind mindernd auf die Entfernungspauschale anzurechnen.

19 Fahrgestellung als Arbeitslohn

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 44/11) entschieden, dass wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen Fahrer überlässt, diese Fahrerüberlassung an den Arbeitnehmer grundsätzlich – neben dem Vorteil durch die Fahrzeugnutzung an sich, die regelmäßig nach der 1 %-Regelung zu bewerten ist – zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil führt. Dabei bemesse sich der Vorteil nach dem üblichen Endpreis am Abgabeort einer vergleichbaren, von fremden Dritten erbrachten Leistung.

Das Gericht stellt heraus, dass es für die Annahme eines Vorteils nicht darauf ankommt, ob der Arbeitnehmer in dem mit Fahrer überlassenen Fahrzeug bereits auf dem Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte büromäßige Tätigkeiten tatsächlich ausübt oder ausüben könnte. Entscheidend sei vielmehr, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für eine Aufgabe, die Angelegenheit des Arbeitnehmers ist, eine Dienstleistung in Form der Personalüberlassung zur Verfügung stellt, die für sich betrachtet einen Wert hat. Diese Personalüberlassung betreffe auch nicht den unmittelbaren betrieblichen Bereich des Arbeitgebers, den er mit Arbeitsmitteln und Personal auszustatten hat, um



den eigentlichen Arbeitsprozess zu fördern. Die vom Arbeitgeber erbrachte Leistung der Beförderung des Arbeitnehmers von der Wohnung zur Arbeitsstätte sei zudem keine bloße steuerlich nicht relevante Aufmerksamkeit. Insofern sei eine solche Personalüberlassung ein vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil, dem ein Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft zukommt.

Hinweis:

Hinsichtlich der Bewertung des Vorteils ist zu schätzen, was eine solche Leistung bei Bezug von einem fremden Dritten kosten würde. Nicht maßgeblich sind die eigenen Personalkosten des Arbeitgebers.

20 Teilnahme an „Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 18.4.2013 (Aktenzeichen 16 K 922/12 L) entschieden, dass die Teilnahme von Arbeitnehmern an einem einwöchigen Seminar zur Vermittlung grundlegender Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil (sog. Sensibilisierungswoche) als Zuwendung mit Entlohnungscharakter zu qualifizieren ist und damit der Lohnsteuer unterliegt.

Ein Unternehmen bot seinen Mitarbeitern im Rahmen eines sog. Demografieprojekts eine Sensibilisierungswoche an. Das Unternehmen bat das Finanzamt um Auskunft über die lohnsteuerliche Behandlung der Kosten für die Teilnahme an diesem Seminar, die sich pro Mitarbeiter abzüglich Krankenkassenzuschüsse auf ca. 1 300 € beliefen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass es sich um Arbeitslohn handele, wobei der Freibetrag für Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung in Höhe von 500 € abgezogen werden könne. Dagegen wandte sich das Unternehmen und machte geltend, die angebotene Maßnahme liege ganz überwiegend in seinem eigenen Interesse, so dass es am Entlohnungscharakter fehle. Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamts. Ausschlaggebend sei vor allem, dass ein konkreter Bezug zur beruflichen Tätigkeit fehle, sondern es sich vielmehr um eine allgemeine gesundheitspräventive Maßnahme handele. Zwar liegt die allgemeine Gesundheitsfürsorge auch im Interesse eines Arbeitgebers, primär deckt sie allerdings Bedürfnisse des Arbeitnehmers.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass eine endgültige Entscheidung in dieser Frage noch aussteht. Es sollte geprüft werden, ob gegen die Verwendung solcher Zuwendungen als Arbeitslohn verfahrensrechtliche Schritte eingeleitet werden.

21 Anteiliger Abzug von Kosten eines „Arbeitszimmers“ bei privater Mitbenutzung?

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sowie nach Auffassung der Finanzverwaltung ist Voraussetzung für die Anerkennung als häusliches Arbeitszimmer u.a., dass der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Lediglich eine untergeordnete private Mitbenutzung ist unschädlich. Es liegen aber auch Urteile der Finanzgerichte vor, nach denen die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer auch bei erheblicher steuerlich nicht relevanter Nutzung in Höhe des beruflichen bzw. betrieblichen Nutzungsanteils abgezogen werden können. Dies hat nun auch das Finanzgericht Köln in zwei Urteilen vom 15.5.2013 (Aktenzeichen 4 K 1384/10 und 4 K 1242/13) bestätigt. Gegen beide Urteile ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Dessen Entscheidung bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

Bis zu einer endgültigen Entscheidung des Bundesfinanzhofs sollten in einschlägigen Fällen die anteiligen Kosten steuerlich geltend gemacht werden. Gegen einen möglicherweise ablehnenden Bescheid sollte Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Allerdings ist zu beachten, dass die in der Praxis anzutreffenden Fälle vielgestaltig sind, so dass die Erfolgsaussichten eines Einspruchs für jeden Fall sorgfältig zu prüfen sind.



22 Abzug außergewöhnlicher Kfz-Kosten als Werbungskosten neben der Entfernungspauschale

Im Grundsatz sind mit der Entfernungspauschale alle Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Das Finanzgericht Niedersachsen hat nun mit Urteil vom 24.4.2013 (Aktenzeichen 9 K 218/12) aber ausnahmsweise weitere Kosten für steuerlich absetzbar erklärt. Sowohl im Gegensatz zur Äußerung der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3.1.2013 als auch entgegen der seit Einführung der Entfernungspauschale ergangenen bisherigen Rechtsprechung der Finanzgerichte hat das Finanzgericht Niedersachsen entschieden, dass Reparaturkosten, die durch eine Falschbetankung des Wagens auf dem Weg vom Wohnort zur Arbeitsstelle verursacht wurden, als (zusätzliche) Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Zur Begründung führte das Gericht aus, dass mit der Entfernungspauschale nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die normalen, voraussehbaren Kosten (wie z.B. Kfz-Steuern, Versicherungsbeiträge, Absetzung für Abnutzung, übliche Reparaturen), die dem Arbeitnehmer bei Benutzung des eigenen privaten Pkw für berufliche Zwecke entstehen, abgegolten sind. Nicht mit der Pauschale berücksichtigt seien dagegen Unfallkosten und sonstige Kosten, die außergewöhnlich sind und sich einer Pauschalierung entziehen.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist die Revision vor dem Bundesfinanzhof zugelassen worden, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt. In entsprechenden Fällen sollten die entstandenen Kosten vorsorglich steuerlich geltend gemacht werden.

23 Beamteneinkünfte während der Freistellungsphase im Altersteilzeit-Blockmodell sind keine Versorgungsbezüge

Bei Versorgungsbezügen wird im Gegensatz zu normalem Arbeitslohn ein Freibetrag gewährt. Insoweit ist die Abgrenzung von steuerlicher Bedeutung. Strittig war, wie Beamteneinkünfte in der Freistellungsphase im Altersteilzeit-Blockmodell zu behandeln sind. Der 1948 geborene Kläger war im Streitjahr 2009 als Beamter tätig. Die zuständige Behörde hatte ihm schon 2002 für den Zeitraum vom 1.8.2004 bis zum 30.11.2013 Altersteilzeit nach dem Blockmodell bewilligt. Der Kläger verrichtete danach bis zum 31.3.2009 den Dienst mit der regelmäßigen Arbeitszeit und erhielt hierbei bereits verminderte Bezüge. Seine Freistellungsphase begann am 1.4.2009. Ab diesem Zeitpunkt war der Kläger bis zum Eintritt in den Ruhestand mit Ablauf des 30.11.2013 von der Dienstleistung vollständig freigestellt. Er erklärte den auf den Zeitraum vom 1.4. bis zum 31.12.2009 entfallenden Teil der Bezüge als Versorgungsbezüge. Das Finanzamt und das Finanzgericht qualifizierten die Einnahmen dagegen als laufenden Arbeitslohn.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 21.3.2013 (Aktenzeichen VI R 5/12), dass es sich nicht um Versorgungsbezüge oder dem Ruhegehalt gleichartige Bezüge handelt und daher der Versorgungsfreibetrag nicht zu gewähren ist. Die in der Freistellungsphase gewährten Bezüge seien kein Ruhegehalt, sondern Entlohnung für die aktive Tätigkeit des Teilzeitbeschäftigten, also laufende Dienstbezüge. Bei dem Blockmodell der Altersteilzeit werden die Dienste in der Art erbracht, dass sie in der ersten Hälfte der Altersteilzeit vollständig vorab geleistet werden und danach eine Freistellung erfolgt, wobei durchgängig ein vermindertes Gehalt gezahlt wird. Die in der Freistellungsphase gezahlten verminderten Bezüge seien hierbei gleichermaßen als laufender Arbeitslohn und nicht als Versorgungsbezüge zu qualifizieren. Steuerlich dürften keine anderen Folgen eintreten als bei Beamten, die während des gesamten Zeitraums der Altersteilzeit nur die Hälfte der regelmäßigen Arbeitszeit entrichten und entsprechend geminderte Bezüge erhalten.



Für Unternehmer und Freiberufler

24 SEPA: Prozessumstellungen in Unternehmen

Durch die Einführung von SEPA entsteht ein gravierender Umstellungsbedarf in Unternehmen und im Handel. Vor allem dann, wenn Zahlungen in der Unternehmens-EDV generiert und anschließend elektronisch weitergegeben werden oder Zahlungsdaten von der Bank elektronisch in das eigene EDV-System eingelesen werden, müssen Anpassungen der Software und teilweise auch der Verfahrensabläufe erfolgen. Diese Anpassungen können sehr aufwendig und damit kostenintensiv sein.

Handlungsempfehlung:

Dringend anzuraten ist, dass die erforderlichen Umstellungsschritte möglichst umgehend unter Hinzuziehung des jeweiligen Softwareunternehmens oder der EDV-Abteilung für den individuellen Fall ermittelt werden. Für das einzelne Unternehmen muss festgelegt werden, welche Umstellungsschritte erforderlich sind und wer diese ausführen kann. Gerade dann, wenn die Kunden in diesen Prozess mit einbezogen werden, wie z.B. bei Lastschriftverfahren, bedarf die Umstellung eines ausreichenden zeitlichen Vorlaufs.

Folgende Punkte bedürfen einer Umstellung der EDV-Systeme bzw. der Prozesse:

- **Technische Anforderungen an das Datenformat:** Unternehmen müssen bei der Abwicklung von Überweisungen und Lastschriften im SEPA-Verfahren bestimmte technische Anforderungen einhalten. Bis zum 1.2.2014 muss technisch sichergestellt werden, dass bei der elektronischen Einlieferung von Zahlungen die IBAN und das ISO 20022 XML Format verwendet werden. Ansonsten können die Daten nicht bei der Bank eingeliefert werden.
- **Lohn- und Gehaltszahlungen:** Die im Lohn- und Gehaltsprogramm generierten Zahlungen müssen zukünftig im SEPA-Format erfolgen. Daher ist sicherzustellen, dass das Programm auf das neue Datenformat umgestellt wird und eine Konvertierung der bestehenden Bankdaten der Mitarbeiter in IBAN und BIC erfolgt, damit diese nicht bei allen Mitarbeitern erfragt werden müssen.
- **SEPA-Basislastschriften:** Die SEPA-Lastschrift, die seit November 2009 existiert, ist sowohl national als auch grenzüberschreitend nutzbar. Es gibt zwei SEPA-Lastschriftverfahren: das SEPA-Basislastschriftverfahren sowie das Firmenlastschriftverfahren. Das SEPA-Basislastschriftverfahren steht Verbrauchern und Unternehmen offen und enthält zahlreiche vom deutschen Einzugsermächtigungslastschriftverfahren bekannte Elemente. Eine SEPA-Basislastschrift kann – wie die Einzugsermächtigungslastschrift – innerhalb von acht Wochen nach Belastung an den Einreicher zurückgegeben werden. Ein Lastschrifteinzug ohne Mandat, d.h. eine unautorisierte Lastschrift, kann vom Zahler innerhalb von 13 Monaten nach der Kontobelastung zurückgegeben werden. SEPA-Lastschriften müssen eine bestimmte Zeit vor Fälligkeit bei der Zahlstelle vorliegen. Bei SEPA-Basislastschriften sind dies bei Erst- und Einmallaschriften fünf, bei Folgelastschriften zwei Interbankengeschäftstage. Voraussichtlich ab November 2013 kann diese Vorlaufzeit in Deutschland auf einen Interbankengeschäftstag verkürzt werden.
- **SEPA-Firmenlastschriften:** Die SEPA-Firmenlastschrift ist ausschließlich im Verkehr mit Unternehmen möglich und ähnelt dem heutigen Abbuchungsauftragsverfahren. Bei der SEPA-Firmenlastschrift besteht keine Möglichkeit der Rückgabe der Lastschrift. Die Zahlstelle ist verpflichtet, die Mandatsdaten bereits vor der Belastung auf Übereinstimmung mit der vorliegenden Zahlung zu prüfen. SEPA-Firmenlastschriften müssen der Zahlstelle einen Geschäftstag vor dem Fälligkeitstag vorliegen.
- Ein **SEPA-Lastschriftmandat** umfasst sowohl die Zustimmung des Zahlers zum Einzug der Zahlung per SEPA-Lastschrift an den Zahlungsempfänger als auch den Auftrag an den eigenen



Zahlungsdienstleister zur Einlösung der Zahlung. Die verbindlichen Mandatstexte für die SEPA-Mandate (SEPA-Lastschriftmandat und SEPA-Firmenlastschriftmandat) stellt die jeweilige Bank zur Verfügung. Unternehmen müssen bei neuen Vertragsabschlüssen nach dem 1.2.2014 SEPA-Mandate verwenden.

Hinweis:

Bereits erteilte schriftliche Einzugsermächtigungen können als SEPA-Lastschriftmandate genutzt werden. In Deutschland ist durch eine Änderung der Allgemeinen Geschäftsbedingung der Zahlungsdienstleister sichergestellt, dass bestehende deutsche Einzugsermächtigungen auch für Einzüge im SEPA-Basislastschriftverfahren genutzt werden können. Es ist also nicht nötig, für die SEPA-Basislastschrift neue Mandate einzuholen – es sei denn, dass noch gar keine Einzugsermächtigung vorliegt (wie z.B. bei Neukunden). Lediglich eine Information des Zahlungsempfängers an den Zahler über die Umstellung unter Angabe der Gläubiger-Identifikationsnummer und der Mandatsreferenz hat vor dem ersten SEPA-Basis-Lastschrifteinzug zu erfolgen. Die AGB-Änderungen erfassen die im Abbuchungsauftragsverfahren erteilten Abbuchungsaufträge dagegen nicht.

- **Gläubiger-Identifikationsnummer:** Um als Zahlungsempfänger (z.B. Unternehmen, Handel) Lastschriften auf Basis der SEPA-Lastschriftverfahren nutzen zu können, benötigt der Zahlungsempfänger eine Gläubiger-Identifikationsnummer. Hierbei handelt es sich um eine kontounabhängige und eindeutige Kennung, die den Zahlungsempfänger als Lastschrift-Einreicher zusätzlich identifiziert. In Deutschland ist die Gläubiger-Identifikationsnummer bei der Deutschen Bundesbank über das Internet zu beantragen unter www.glaebiger-id.bundesbank.de.
- **Elektronisches Lastschriftverfahren (ELV):** Die SEPA-Verordnung räumt die Möglichkeit ein, dass das im deutschen Einzelhandel stark genutzte Elektronische Lastschriftverfahren (ELV) bis zum 1.2.2016 weiter genutzt werden kann.

Hinweis:

Aus den aufgeführten Punkten ergibt sich unmittelbarer **Handlungsbedarf** für Unternehmen:

- Anpassung der eingesetzten EDV an die geänderten Datenformate,
- Anpassung der Datenbanken: Erfassung von IBAN und BIC bzw. Umsetzung der derzeitigen Kontonummer und Bankleitzahl in diese Informationen,
- Beantragung einer Gläubiger-Identifikationsnummer und
- Überprüfung der Lastschriftmandate.

25 Umsatzsteuerliche Auswirkungen durch den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union zum 1.7.2013

Am 1.7.2013 ist Kroatien der Europäischen Union beigetreten. Das Hoheitsgebiet der Republik Kroatien gehört ab diesem Zeitpunkt zu dem Gebiet der Europäischen Union. Ab dem Tag des Beitritts hat Kroatien das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ohne Übergangsfrist anzuwenden. D.h. es gelten nun in Kroatien die einheitlichen umsatzsteuerlichen Regelungen.

Bedeutung hat dies vor allem hinsichtlich der Bestimmungen über die umsatzsteuerliche Behandlung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs. So stellen Lieferungen nach Kroatien nun – unter den sonstigen Bedingungen – keine steuerfreien Ausfuhrlieferungen, sondern steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferungen** dar. Dies ist nicht nur hinsichtlich der zu erbringenden Nachweise, sondern vor allem auch hinsichtlich der Unterschiede bei der Rechnungsstellung und der Verbuchung im Rechnungswesen zu beachten. Warenbezüge aus Kroatien sind entsprechend – unter den sonstigen Bedingungen – **innergemeinschaftliche Erwerbe**, welche z.B. in die Zusammenfassenden Meldungen aufzunehmen sind.

Zu den Auswirkungen im Einzelnen hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 28.6.2013 (Aktenzeichen IV D 1 – S 7058/07/10002, DOK 2013/0621390) Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:



- Ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch (a) Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug ausführen, (b) Kleinunternehmer, bei denen die Umsatzsteuer nicht erhoben wird, (c) Landwirte, die die Pauschalregelung anwenden, und (d) juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegt der Umsatz vorbehaltlich eines eventuell erklärten Verzichts auf die Anwendung des Schwellenwerts nur dann der Umsatzbesteuerung, wenn eine bestimmte Grenze (**Erwerbsschwelle**) überschritten wird. Die Erwerbsschwelle für Kroatien beträgt 77 000 HRK. Dabei ist der zum Zeitpunkt des Beitritts Kroatiens geltende Umrechnungskurs maßgeblich, so dass sich ein Betrag von 10 318 € ergibt.
- Der Ort der Lieferung richtet sich bei Lieferungen von Gegenständen, die durch den Lieferer oder von einem von ihm beauftragten Dritten aus dem Inland in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats befördert oder versendet werden und bei denen der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat, vorbehaltlich eines eventuell erklärten Verzichts auf die Anwendung des Schwellenwerts danach, ob die maßgebliche **Lieferschwelle** des anderen Mitgliedstaats überschritten ist oder nicht. Die Lieferschwelle für Kroatien beträgt 270 000 HRK (entspricht 36 180 €).
- Unternehmer in Kroatien erhalten ab dem 1.7.2013 für umsatzsteuerliche Zwecke eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern werden in Kroatien wie folgt aufgebaut sein: HR9999999999 (Präfix „HR“ und ein Block mit 11 Ziffern). Das Bundeszentralamt für Steuern bestätigt ab dem 1.7.2013 auf Anfrage die Gültigkeit von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, die von Kroatien erteilt wurden (einfache Bestätigung) sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde (qualifizierte Bestätigung).
- Lieferte ein Unternehmer vor dem 1.7.2013 einen Gegenstand im Inland an einen Abnehmer und gelangte dieser Gegenstand nach dem 30.6.2013 in das Gebiet Kroatiens, ist diese Lieferung unter den weiteren Voraussetzungen als Ausfuhrlieferung steuerfrei – es gilt also noch das frühere Recht.

Hinweis:

Weitere Informationen sind unter der Internetadresse des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.bund.de) abrufbar.

Handlungsempfehlung:

Vor allem bei der Rechnungstellung und bei der Behandlung von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem in Kroatien ansässigen Unternehmer sind diese Aspekte zu beachten. Gerade bei EDV-Systemen, die anhand der Stammdaten der Kunden Rechnungen generieren, sind entsprechende Anpassungen erforderlich.

26 Bundesfinanzhof: Leistungen von Berufsbetreuern auch vor Juli 2013 umsatzsteuerfrei

Mit Urteil vom 25.4.2013 (Aktenzeichen V R 7/11) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass gerichtlich bestellte Berufsbetreuer mit ihren Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Dies ergibt sich aus dem EU-Recht, auf das sich Betroffene unmittelbar berufen können. Für ab dem 1.7.2013 erbrachte Leistungen ergibt sich dies bereits aus der mit dem sog. Amtshilfe-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, welches kürzlich verkündet wurde, erfolgten Änderung des deutschen Umsatzsteuergesetzes.

Der Bundesfinanzhof bejaht im vorgenannten Urteil die Umsatzsteuerfreiheit auf Grund des Unionsrechts. Denn die Klägerin erbringe zum einen durch ihre Betreuungstätigkeit Leistungen, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden seien. Für solche Leistungen sehe das EU-Recht die Steuerfreiheit vor. Zum anderen liege die für die Steuerfreiheit zusätzlich erforderliche Anerkennung als steuerfreier Leistungserbringer (sog. „anerkannte Einrichtung“) vor.



Diese ergebe sich aus der gerichtlichen Bestellung für die Tätigkeit und aus dem an der Leistung bestehenden Gemeinwohlinteresse. Zudem habe der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung die Steuerfreiheit bereits für gleichartige Leistungen, die durch Betreuungsvereine und sog. Vereinsbetreuer erbracht werden, bejaht. Wegen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität ergebe sich somit auch die Steuerfreiheit für Berufsbetreuer.

Hinweis:

Für alle verfahrensrechtlich noch offenen Jahre sollte beim Finanzamt eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung auf 0 € beantragt werden. Hinzuweisen ist darauf, dass allerdings auch kein Vorsteuerabzug mehr besteht.

Nicht umsatzsteuerfrei sind hingegen Leistungen, die zum Gewerbe oder zum Beruf des Betreuers gehören. So z.B. wenn ein Rechtsanwalt mit einer Betreuungsleistung bestellt wird, daneben aber auch rechtsanwaltlich für den Betreuten tätig wird. Letztgenannte Leistung unterliegt dann der regulären Umsatzbesteuerung.

27 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen – neue Behördenzuständigkeit

In bestimmten Fällen müssen Unternehmen steuerliche Pflichten für Personen erfüllen, von denen sie Leistungen beziehen. So wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben bei

- Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden,
- Einkünften aus der inländischen Verwertung von solchen Darbietungen,
- Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung von Rechten erfolgen und
- Einkünften, die Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats u.Ä. beziehen.

„Im Wege des Steuerabzugs“ bedeutet, dass der die Leistung Empfangende die Steuer von der Vergütung einzubehalten und an die Finanzverwaltung abzuführen hat. Häufiger Anwendungsfall ist, dass auf einer im Inland stattfindenden Veranstaltung des Unternehmers ein ausländischer Künstler auftritt; der Unternehmer ist dann zur Einbehaltung und Abführung der Steuer auf diese Leistung verpflichtet.

Geregelt wurde nun, dass die Zuständigkeit für den Steuerabzug für Vergütungen, die nach dem 31.12.2013 zufließen, auf das Bundeszentralamt für Steuern übergeht. Zukünftig ist die elektronische Anmeldung der Abzugssteuern also nicht mehr an das Betriebsstättenfinanzamt des Unternehmers (Leistungsempfängers), sondern an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten.

Hinweis:

Gerade der Steuerabzug bei **Leistungen ausländischer Künstler** wird in der Praxis oft nicht in ausreichendem Maße beachtet. Im Unternehmen sollten Vorkehrungen getroffen werden, um diese Fälle lückenlos zu erfassen. Wird an den Künstler die volle Vergütung ausbezahlt und dann im Nachhinein die Abzugssteuer erhoben, so kommt es auf Seiten des Unternehmers zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung.

28 Gewerbesteuer: Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Vielfach strittig ist die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften. Von Bedeutung ist dies vor allem deshalb, weil gewerbliche Einkünfte neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer unterliegen, freiberufliche dagegen nicht. Zwar wird bei gewerblichen Einkünften zum Ausgleich der Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer wiederum eine Steuerermäßigung gewährt. Jedoch ist gerade in Städten mit Gewerbesteuer-Hebesätzen von deutlich über 400 % – und derzeit sind Gewerbesteuer-Hebesätze bis zu 500 % keine Seltenheit – die Einstufung als gewerbliche Tätigkeit nachteilig, da die Steuerermäßigung dann die gewerbesteuerliche Mehrbelastung nicht ausgleicht. Bei Freiberuflern ist diese Abgrenzung vor allem



deshalb strittig, weil die gesetzliche Aufzählung der freiberuflichen Einkünfte (sog. Katalogberufe) in der Praxis mit dem Wandel der Berufsfelder oft nicht Schritt hält. Hinzuweisen ist auf zwei aktuelle Urteile:

- **Ingenieurausbildung:** Mit Urteil vom 7.3.2013 (Aktenzeichen 10 K 10056/09) hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass bei einem Steuerpflichtigen, der über eine abgeschlossene Ingenieurausbildung verfügt (im Urteilsfall als Dipl.-Ing. FH für Holztechnik), dieser auch dann freiberuflich tätig ist, wenn er eine Ingenieurstätigkeit auf völlig anderem Gebiet (im Urteilsfall als Informatiker) ausübt.
- **Autodidakt:** In einem anderen Streitfall verneint Finanzamt und hessisches Finanzgericht bei einem Autodidakten, der Unternehmen bei der Optimierung von logistischen Ablauforganisationen und des Fuhrparks sowie bei der Projektierung von logistischen Betriebseinrichtungen beriet, die Einstufung als freiberufliche Tätigkeit. Sofern ein Autodidakt eine mit den Katalogberufen vergleichbare Tätigkeit entfaltet und über vergleichbare Kenntnisse wie die eines Berufsträgers verfügt, ist auch dessen Tätigkeit als freiberuflich einzustufen. Die vergleichbaren Kenntnisse können z.B. im Wege der privaten Fortbildung, des Selbststudiums oder im Zusammenhang mit der eigenen Arbeit erworben werden. Das Finanzgericht hatte sich bei der Prüfung, ob der Steuerpflichtige „vergleichbare Kenntnisse“ hatte, auf die Äußerung eines Sachverständigen gestützt und eine vom Kläger beantragte Wissensprüfung abgelehnt. Der Bundesfinanzhof hat der dagegen eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss vom 7.3.2013 aber stattgegeben, so dass dem Steuerpflichtigen nun die Chance eröffnet wird, durch eine Wissensprüfung nachzuweisen, dass er über das Grundwissen verfügt, das ein Ingenieur durch den Studiengang „Wirtschaftsingenieurwesen“ erwirbt.

Hinweis:

Diese Urteile verdeutlichen erneut, dass die Rechtsprechung die Abgrenzung eher großzügig zu Gunsten der freiberuflichen Tätigkeit vornimmt. Im Einzelfall sollte möglichst genau nachgewiesen werden, welche für einen Beruf erforderlichen Fähigkeiten erworben wurden.

29 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig sog. Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsätze sind ein **Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen**. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

Handlungsempfehlung:

Nunmehr wurde eine **aktualisierte Richtsatzsammlung** herausgegeben. Auf dieser Basis ist es sinnvoll, auch die eigenen Unternehmensdaten zu überprüfen, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin überprüft bzw. dokumentiert werden sollte, warum im konkreten Einzelfall sich andere Werte ergeben.

Richtsätze werden in Prozentsätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn (Rohgewinn I bei Handelsbetrieben, Rohgewinn II bei Handwerks- und gemischten Betrieben [Handwerk mit Handel]), für den Halbreingewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Für Handwerks- und gemischte Betriebe ist auch ein durchschnittlicher Rohgewinn I verzeichnet, der als Anhaltspunkt für den Waren- und Materialeinsatz dienen soll.

Die Richtsätze verfügen über einen oberen und unteren Rahmensatz sowie über einen Mittelsatz. Hierdurch soll den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. So ergeben sich

z.B. bei einem innenstadtnahen Restaurant in einer Großstadt regelmäßig deutlich höhere Gewinnaufschlagsätze als in einem ländlich gelegenen Restaurant.

Hinweis:

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

30 Betriebsprüfung: Finanzamt kann keine Einsicht in freiwillig geführte Aufzeichnungen einer Apotheke über Barverkäufe verlangen

Der Finanzverwaltung müssen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung die steuerlich aufzubewahrenden Unterlagen in EDV-auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden. Dies gilt für alle relevanten Unterlagen, die mittels EDV erstellt worden sind.

Hinweis:

Der Steuerpflichtige ist in vielen Bereichen nicht verpflichtet, steuerlich relevante Unterlagen per EDV zu erstellen. Erfolgt dies nicht, so besteht auch keine Vorlagepflicht digital auswertbarer Daten. Wird z.B. das Anlagevermögen auf althergebrachten Karteikarten geführt, so muss sich die Finanzverwaltung bei einer Betriebsprüfung mit der Vorlage dieser Karteikarten begnügen. Wird aber in diesem Beispiel das Anlagevermögen per EDV-Programm geführt, so muss der Finanzverwaltung auch eine EDV-auswertbare Datei der Daten zur Verfügung gestellt werden.

Die Befugnisse der Finanzbehörde zum digitalen Datenzugriff stehen dieser nach dem eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift nur in Bezug auf Daten zu, die der Steuerpflichtige nach den steuerlichen Regeln aufzubewahren hat. Die gesetzlichen Aufbewahrungspflichten setzen wiederum eine gesetzliche Aufzeichnungspflicht des Steuerpflichtigen voraus und bestehen grundsätzlich nur im Umfang dieser Aufzeichnungspflicht. Von daher ist das Urteil des Finanzgerichts Hessen vom 24.4.2013 (Aktenzeichen 4 K 422/12) zur Frage der Vorlagepflicht von freiwillig geführten Aufzeichnungen von Interesse.

Geklagt hatte eine Apothekerin, die die Bareinnahmen ihrer Apotheke mit einer PC-Kasse erfasste. Die baren Tageseinnahmen stellte sie durch fortlaufende Tagesendsummenbons (Z-Bons) mit anschließender Nullstellung des Kassenspeichers fest. Die Summe der täglichen Bareinnahmen wurde manuell in das Kassensbuch übertragen, das Grundlage der Buchführung war. Der Aufforderung des Betriebsprüfers, auch die elektronische Datei mit den Einzelaufzeichnungen der Barverkäufe vorzulegen, kam sie nicht nach. Zwar legte sie dem Betriebsprüfer eine CD mit Daten aus ihrem Kassensystem vor; die Datei mit der Einzeldokumentation der Verkäufe hatte sie dabei jedoch entfernt.

Das Hessische Finanzgericht entschied, dass hinsichtlich der Datei mit den Einzelaufzeichnungen der Barverkäufe keine Vorlagepflicht bestand. Denn für die Apothekerin, die nicht an andere gewerbliche Unternehmen, sondern an Endverbraucher liefere, habe auf Grund der Größe und der Einzelumsatzhäufigkeit weder nach dem Handelsgesetzbuch noch nach der Abgabenordnung oder nach berufsrechtlichen Bestimmungen eine Verpflichtung bestanden, die einzelnen Barverkäufe manuell oder auf einem Datenträger aufzuzeichnen. Ausreichend sei in diesem Fall, die festgestellten Tagesendsummen täglich fortlaufend in ein Kassensbuch zu übertragen. Auch seien die geforderten Daten nicht zum Verständnis oder zur Überprüfung der Buchführung erforderlich. Dass die Apothekerin dennoch zusätzlich die einzelnen Barverkäufe freiwillig und programmgesteuert in einer gesonderten Datei mitgeschrieben und gespeichert habe, ändere hieran nichts und führe nicht zu einer Vorlagepflicht bei der Betriebsprüfung.

Hinweis:

Der Vorlagepflicht sind also Grenzen gesetzt. In der Praxis ist allerdings stets zu prüfen, ob es sinnvoll ist, solche Daten freiwillig der Finanzverwaltung zur Verfügung zu stellen, um das Klima zwischen Steuerpflichtigen und Betriebsprüfern nicht zu belasten. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine individuelle Strategie entwickelt werden.



31 Elektronische Übermittlung an die Finanzverwaltung ab September nur noch authentifiziert mit elektronischem Zertifikat möglich

Die Lohnsteuer-Anmeldung, die Umsatzsteuer-Voranmeldung, der Antrag auf Dauerfristverlängerung sowie die Anmeldung der Sondervorauszahlung müssen auf Grund einer Änderung der bundesweit geltenden Steuerdaten-Übermittlungsverordnung seit dem 1.1.2013 authentifiziert mit elektronischem Zertifikat übermittelt werden. Für eine Übergangszeit bis zum 31.8.2013 akzeptiert die Finanzverwaltung weiterhin die Abgabe ohne Authentifizierung. Für die authentifizierte Übermittlung wird ein elektronisches Zertifikat benötigt, das über die Registrierung im ElsterOnline-Portal erstellt werden kann. Die Registrierung ist nur einmal erforderlich.

32 Vorsteuerabzug nur bei ausreichender Leistungsbenennung in der Rechnung

Der Bundesfinanzhof stellt in dem kürzlich veröffentlichten Urteil vom 15.5.2012 (Aktenzeichen XI R 32/10) erneut heraus, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung Angaben zur Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistungen enthalten muss. Rechnungsangaben, die sich auf Personalgestellung, Schreivarbeiten sowie andere Kosten (Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur) beschränken, würden den Anforderungen an die Quantifizierung der gelieferten Gegenstände dagegen nicht genügen, selbst wenn in der Rechnung der Leistungszeitraum angegeben ist.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass bei der Kontrolle der Eingangsrechnungen sorgfältig darauf geachtet werden muss, dass in den Rechnungen die gelieferten Waren bzw. die erbrachten Leistungen ausreichend detailliert bezeichnet sind. In Zweifelsfällen sollte eine berichtigte und insoweit ergänzte Rechnung angefordert werden.

33 Bescheinigung der Unternehmereigenschaft sichert nicht den Vorsteuerabzug

Werden Leistungen von einem Unternehmer bezogen, mit dem der Steuerpflichtige noch keine Erfahrungen gesammelt hat, so muss besonders sorgfältig geprüft werden, dass alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind. Insbesondere muss es sich bei dem Vertragspartner um einen umsatzsteuerlichen Unternehmer handeln und dieser muss die Leistung tatsächlich selbst erbringen und nicht nur zum Schein handeln.

In Anbetracht der Vielzahl an umsatzsteuerlichen Betrugsfällen, in die Unternehmer nicht selten unbeabsichtigt hineingeraten, ist dies in jedem Fall sorgfältig zu prüfen. Hierzu holen die empfangenden Unternehmen oftmals Informationen über den Leistungserbringer bei dessen Finanzamt ein. In Betracht kommt die Vorlage einer „Bescheinigung in Steuersachen“, welche der leistende Unternehmer bei seinem Finanzamt anfordern und dem Empfänger der Leistungen vorlegen kann. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt führt nun mit der Verfügung vom 5.6.2013 (Aktenzeichen S 7340 A – 94 – St 112) aus, dass eine solche Bescheinigung nur die steuerliche Erfassung erklärt und gegebenenfalls eine Aussage über Steuerrückstände bzw. das Zahlungsverhalten des Steuerpflichtigen trifft. Die Bescheinigung sage dagegen nichts aus über die Unternehmereigenschaft des Leistungserbringers und ob dieser die Leistungen tatsächlich durchführt. Aus diesem Grund könne eine solche Bescheinigung den Vorsteuerabzug nicht sichern.

Handlungsempfehlung:

Bei zweifelhaften Lieferanten oder in Branchen, die anfällig für umsatzsteuerliche Betrugsfälle sind, ist eine sehr sorgfältige Prüfung der Unternehmereigenschaft des Lieferers und dessen Handeln bei der konkreten Lieferung geboten.



34 Umsatzsteuersatz für Porträt- und Hochzeitsfotografie

In der Praxis besteht Unsicherheit, unter welchen Umständen fotografische Leistungen für Endverbraucher im Bereich der Porträt- und Hochzeitsfotografie dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Hierzu hat nun das Finanzministerium Schleswig Holstein mit Kurzinformation vom 14.6.2013 (Aktenzeichen VI 358-S 7240-052) Stellung genommen.

Fotografische Leistungen unterliegen grundsätzlich dem Regelsteuersatz von 19 %. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz kommt nur dann ausnahmsweise in Betracht, wenn Gegenstand der Leistung die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, ist. Einem privaten Endverbraucher, der Hochzeits- oder Porträtaufnahmen bei einem Fotografen in Auftrag gibt, geht es in erster Linie darum, die Fotos oder die Bilddateien zu erhalten. Die zwangsläufig damit verbundene Übertragung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte ist Bestandteil einer einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtleistung, deren Schwerpunkt jedoch nicht in der Übertragung von urheberrechtlichen Schutzrechten, sondern in der Überlassung der Fotografien – auch digital – besteht. An dieser Beurteilung kann weder die Leistungsbezeichnung in der Rechnung, z.B. „Übertragung von Nutzungsrechten“, noch der Hinweis des Fotografen, er sei nicht handwerklich, sondern künstlerisch tätig, etwas ändern. Der Regelsteuersatz kommt auch dann zur Anwendung, wenn der Fotograf in seiner Rechnung das Aufnahmehonorar und den Preis für den Verkauf der Bilder oder der Bilddateien gesondert ausweist. Es handelt sich um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, der umsatzsteuerlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden darf. Somit kommt der ermäßigte Steuersatz regelmäßig nicht in Betracht.

Hinweis:

Hat der Fotograf seinem Auftraggeber statt des Regelsteuersatzes den ermäßigten Umsatzsteuersatz in Rechnung gestellt, schuldet der Fotograf trotz des zu niedrigen Steuerausweises die gesetzlich vorgeschriebene Steuer. Er hat in diesem Fall die „richtige“ Steuer unter Zugrundelegung des maßgeblichen Steuersatzes aus dem Gesamtrechnungsbetrag herauszurechnen.

35 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Gelangensbestätigung

Lieferungen in ein anderes EU-Land – sog. innergemeinschaftliche Lieferungen – sind umsatzsteuerfrei. Die Umsatzsteuerfreiheit ist aber an den Nachweis geknüpft, dass die Ware tatsächlich in das EU-Ausland gelangt ist. Sowohl in Beförderungsfällen, also wenn der Kunde oder der Lieferer selbst die Ware befördert, als auch in Versandungsfällen, wenn also der Transport durch einen Dritten, z.B. einen Spediteur erfolgt, kann der Nachweis der Steuerfreiheit neben dem Vorhandensein eines Doppels der Rechnung durch eine sog. Gelangensbestätigung geführt werden. Die Regeln für eine solche **Gelangensbestätigung** sind nun neu gefasst und auch wesentlich vereinfacht worden.

Wird die Ware versendet – also der Fall, dass Dritte, wie ein Spediteur, in den Transportvorgang eingeschaltet werden –, so erkennt die Finanzverwaltung gleichberechtigt auch alternative Nachweise an. Zu nennen sind insbesondere:

- **Versendungsbelege**, insbesondere in der Form handelsrechtlicher Frachtbriefe und
- **Speditorsbescheinigung**.

Die an diese Nachweise im Einzelnen geknüpften Voraussetzungen sind zu beachten. Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 16.9.2013 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7141/13/10001, DOK 2013/0828720) den Umsatzsteuer-Anwendungserlass an diese Änderungen angepasst. Das Schreiben geht im Detail auf die Anforderungen an die einzelnen Nachweisformen ein.



Hinweis:

Für die Praxis besonders hilfreich sind die dem Schreiben der Finanzverwaltung beigefügten Muster einer Gelangensbestätigung und der alternativen Nachweismöglichkeiten, wie bspw. der Spediteursbescheinigung. Die Verwendung dieser Muster ist zwar nicht zwingend, schafft aber in der Praxis die Gewissheit, dass die Finanzverwaltung diese anerkennt.

Hinsichtlich der Äußerungen der Finanzverwaltung sind folgende Aspekte herauszustellen:

- **Abnehmernachweis bei Reihengeschäften:** Die Finanzverwaltung baut hohe Hürden für den Fall auf, dass Zweifel an der Existenz des vorgeblichen Abnehmers bestehen. Ausgeführt wird: „Bestehen auf Grund von Ermittlungen der ausländischen Steuerverwaltung Zweifel an der tatsächlichen Existenz des vorgeblichen Abnehmers, können vom Unternehmer nachträglich vorgelegte Belege und Bestätigungen nur dann anerkannt werden, wenn die Existenz des Abnehmers im Zeitpunkt der nachträglichen Ausstellung dieser Unterlagen nachgewiesen werden kann und auch dessen Unternehmereigenschaft zum Zeitpunkt der Lieferung feststeht.“

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass in Zweifelsfällen eine sorgfältige Dokumentation erfolgen sollte.

- **Alternative Nachweisformen zur Gelangensbestätigung:** Ausdrücklich hervorgehoben wird, dass die Gelangensbestätigung nur eine Form für den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist. Dem Unternehmer steht es frei, den Belegnachweis mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln zu führen, aus denen sich das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet an den umsatzsteuerrechtlichen Abnehmer in der Gesamtschau nachvollziehbar und glaubhaft ergibt.
- **Sammelbestätigung:** Die Gelangensbestätigung kann als Sammelbestätigung ausgestellt werden. In dieser können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. Es ist somit nicht erforderlich, die Gelangensbestätigung für jeden einzelnen Liefergegenstand auszustellen. Bei Lieferungen, die mehrere Gegenstände umfassen, oder bei Rechnungen, in denen einem Abnehmer gegenüber über mehrere Lieferungen abgerechnet wird, ist es regelmäßig ausreichend, wenn sich die Gelangensbestätigung auf die jeweilige Gesamtlieferung bzw. auf die Sammelrechnung bezieht. Die Sammelbestätigung nach einem Quartal ist auch bei der Pflicht zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen zulässig.
- **Äußere Form der Gelangensbestätigung:** Die Gelangensbestätigung kann in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden; sie kann auch aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben; eine gegenseitige Bezugnahme in den entsprechenden Dokumenten ist dabei nicht erforderlich. Die Bestätigung muss sich also keineswegs zwingend aus einem einzigen Beleg ergeben. Sie kann z.B. auch aus einer Kombination des Lieferscheins mit einer entsprechenden Bestätigung über den Erhalt des Liefergegenstands bestehen. Möglich ist auch eine Kopie der Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung, ergänzt um die weiteren erforderlichen Angaben.
- **Übermittlungsform der Gelangensbestätigung:** Die Gelangensbestätigung kann auf elektronischem Weg, z.B. per E-Mail, ggf. mit PDF- oder Textdateianhang, per Computer-Telefax oder Fax-Server, per Web-Download oder im Wege des elektronischen Datenaustauschs (EDI) übermittelt werden. Eine auf elektronischem Weg erhaltene Gelangensbestätigung kann für umsatzsteuerliche Zwecke auch in ausgedruckter Form aufbewahrt werden. Wird die Gelangensbestätigung per E-Mail übersandt, soll, um den Nachweis der Herkunft des Dokuments vollständig führen zu können, auch die E-Mail archiviert werden. Diese kann für umsatzsteuerliche Zwecke ebenfalls in ausgedruckter Form aufbewahrt werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist dringend anzuraten, die verwendeten Nachweise daraufhin zu überprüfen, ob diese den aktuellen Anforderungen entsprechen.



36 **Kosten der Anfertigung von Lehrbüchern im Urlaub steuerlich nicht abzugsfähig**

Der Steuerpflichtige machte Kosten einer Urlaubsreise an einen ausländischen Ferienort geltend. Er begründete dies damit, dass er am Urlaubsort die Zeit genutzt habe, um von ihm verfasste Lehrbücher zu aktualisieren. Aus der Autorentätigkeit erzielte der Steuerpflichtige selbständige Einkünfte. Der Bundesfinanzhof lehnte dagegen mit Urteil vom 7.5.2013 (Aktenzeichen VIII R 51/10) den Abzug der Kosten ab. Das Gericht argumentierte, dass bei diesen Reisen, die der Steuerpflichtige zur Erholung und zur Aktualisierung der Lehrbücher unternommen hatte, von einer nicht unwesentlichen privaten Mitveranlassung der Kosten auszugehen sei und bei fehlender Trennbarkeit der Reise in einen beruflichen und einen privaten Teil die Kosten insgesamt nicht abzugsfähig seien.

Hinweis:

Eine andere Wertung ist nur dann vorzunehmen, wenn eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsteile hat, wie z.B. bei einem Urlaub im Anschluss an eine beruflich veranlasste Reise. In diesem Fall sind die Reisekosten – notfalls im Wege der Schätzung – aufzuteilen und anteilig steuerlich abzugsfähig.

37 **Gewerbsteuer wegen Hinzurechnung von Mieten kann bei Zwischenvermietern erlassen werden**

Betrieblich veranlasste Zinsen, Mieten und Pachten sowie Leasingraten sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig und mindern damit den steuerlichen Gewinn. Bei der Ermittlung der Gewerbesteuer werden diese Positionen allerdings zu bestimmten Anteilen wieder dem Gewinn hinzugerechnet. Die anteilige Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen gilt auch im Falle der reinen Zwischenvermietung. Dass in diesen Fällen die Hinzurechnung – und damit im Ergebnis eine mehrfache Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer – verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist, hat der Bundesfinanzhof im Beschluss vom 16.10.2012 (Aktenzeichen I B 128/12) bestätigt.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg kommt nun aber in dem Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen 12 K 12197/10) zu dem Ergebnis, dass gewerbliche Zwischenvermieter auf Grund der Besonderheiten ihrer Tätigkeit durch die Hinzurechnungsvorschriften regelmäßig in einem solchen Maße betroffen sind, dass bei ihnen eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen ist, die Billigkeitsmaßnahmen erfordert. Sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn die Festsetzung einer Steuer zwar dem Gesetz entspreche, die Besteuerung aber zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führt. Im entschiedenen Fall überstieg die steuerliche Belastung bestehend aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer sogar den steuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb. In entsprechenden Fällen kommt auf Antrag des Steuerpflichtigen ein entsprechender Erlass der Gewerbesteuer in Betracht.

Hinweis:

Gerade in Unternehmensgruppen kann diese Hinzurechnung zu hohen gewerbesteuerlichen Belastungen führen, wenn innerhalb der Unternehmensgruppe Zwischenmietverhältnisse vorliegen und damit bei mehreren Unternehmen der Gruppe Mietaufwand anfällt und somit auch anteilige Hinzurechnungen erfolgen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte geprüft werden, ob eine andere Gestaltung der Mietverhältnisse möglich ist oder aber, wie das Finanzgericht entschieden hat, ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen in Betracht kommt.

38 **Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuernachzahlungs- und Steuererstattungszinsen**

Die OFD Frankfurt hat mit Verfügung vom 12.7.2013 (Aktenzeichen S 2133 A – 21 – St 210) zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Steuernachzahlungs- und Steuererstattungszinsen Stellung genommen. Danach gilt Folgendes:



- **Zinsen auf Steuererstattungen:** Die Bilanzierung einer Forderung setzt grundsätzlich voraus, dass zum Bilanzstichtag eine solche rechtlich entstanden ist. Der Anspruch auf Zinsen wegen einer Steuererstattung entsteht nach den gesetzlichen Vorgaben, wenn die Festsetzung einer (Betriebs-)Steuer zu einer Steuererstattung führt. Vor erfolgter Steuerfestsetzung ist rechtlich kein Zinsanspruch entstanden. Gleichwohl ist nach Ablauf der Karenzfrist für die Verzinsung von 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, für das der Steuererstattungsanspruch entstanden ist, eine Forderung auf Zinsen wegen Steuererstattungen auszuweisen; unabhängig davon, ob die entsprechenden Steuern festgesetzt wurden. Eine Forderung auf Zinsen wegen einer Steuererstattung ist demnach frühestens zu dem Bilanzstichtag zu aktivieren, der 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs liegt, für das der Anspruch auf Steuererstattung entstanden ist. Dabei umfasst die Forderung nur die Zinsen, die bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich entstanden sind.
- **Rückstellungen wegen künftiger Zinszahlungen auf Grund entstandener Steuernachforderungen:** Bei der Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen wegen entstandener Steuernachforderungen handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Eine Rückstellung für derartige Verpflichtungen setzt voraus, dass am Bilanzstichtag eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung vorliegt. Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Steuernachforderung entsteht, ist auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Zinsen hinreichend konkretisiert. Eine Rückstellung wegen der Verpflichtung auf Entrichtung der Zinsen wäre demnach erstmals im Jahresabschluss des Wirtschaftsjahrs zu bilden, in dem die Steuernachforderung entstanden ist. Da aber eine Rückstellung nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten muss und mit der Zinszahlung wegen entstandener Steuernachforderungen der Liquiditätsvorteil abgegolten wird, der sich aus der „verspäteten“ Zahlung der Steuer für den Steuerpflichtigen ergibt, kann eine Rückstellung frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuernachforderung entstanden ist, gebildet werden. Eine solche Rückstellung kann nur die bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich entstandenen Zinsen umfassen.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei einer stattfindenden Betriebsprüfung muss geprüft werden, ob in den Folgeabschlüssen Forderungen auf Steuererstattungszinsen zu aktivieren oder Rückstellungen für drohende Steuernachzahlungszinsen auszuweisen sind.

39 Erlass der Steuer auf Sanierungsgewinne aus sachlichen Billigkeitsgründen

Die Sanierung von Unternehmen erfordert regelmäßig, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. Ein solcher Schuldenerlass kann erfolgen durch

- Erlassvertrag (§ 397 Abs. 1 BGB) oder
- ein negatives Schuldanerkenntnis (§ 397 Abs. 2 BGB).

Der Erlassvertrag kann enthalten sein z.B. in einem

- außergerichtlichen Vergleich (§ 779 BGB),
- gerichtlichen Vergleich,
- Anwaltsvergleich (§§ 796a ff. ZPO) oder
- Insolvenzplan (§§ 217 ff. InsO).

Ein solcher Schuldenerlass führt bei dem zu sanierenden Unternehmen bilanziell zu einem Ertrag und damit erhöht sich der Gewinn bzw. vermindert sich ein Verlust. U.U. kann also auf den Sanierungsgewinn eine Steuer anfallen, was wiederum auf Grund des damit verbundenen Liquiditätsabflusses die Sanierung gefährdet. Aus diesem Grunde waren früher Sanierungsgewinne auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung unter bestimmten Bedingungen von der Besteuerung freigestellt. Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom



29.10.1997 wurde diese Steuerbefreiungsvorschrift aber gestrichen. Dennoch gewährt die Finanzverwaltung weiterhin eine Steuerstundung oder einen Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen. Der Bundesfinanzhof hatte die Rechtsauffassung vertreten, dass die Beanspruchung sachlicher Unbilligkeit nach Aufhebung der gesetzlichen Grundlage zweifelhaft – weil den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufend – ist. Die Finanzverwaltung hat nun mit Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 19.7.2013 (Aktenzeichen S 2140-8-St 248 [VD]) mitgeteilt, dass diese vom Bundesfinanzhof vertretene Ansicht von der Verwaltung nicht geteilt wird. Vielmehr wird die Finanzverwaltung unter bestimmten Umständen weiterhin eine Steuerstundung oder einen Steuererlass gewähren. Die auf den Sanierungsgewinn entfallene Steuer wird hierbei zunächst festgesetzt, auf Antrag und bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen dann jedoch gestundet oder erlassen.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist sorgfältig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Steuerstundung oder einen Steuererlass gegeben sind; ggf. ist dann ein entsprechender Antrag zu stellen. Zu beachten ist jedoch, dass das Schreiben der Finanzverwaltung nur die Finanzverwaltung bindet, der Steuerpflichtige sich hierauf aber nicht vor den Finanzgerichten berufen kann. Gerade in solchen Situationen sollte tunlichst eine Einigung mit der Finanzverwaltung angestrebt werden.

Für Personengesellschaften

40 Risikolebensversicherung einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 23.4.2013 (Aktenzeichen VIII R 4/10) erneut bestätigt, dass Beiträge für Risikolebensversicherungen, die ein Gesellschafter einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners abschließt, um bei dessen Tod und dem damit einhergehenden Wegfall seiner Arbeitskraft die Praxisfortführung zu sichern, nicht der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind. Die Prämien können somit nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof sieht die zwingende private Veranlassung dieser Vorgänge darin, dass die Versicherung an das Leben des Unternehmers anknüpft. Auch der Umstand, dass sich die Partner im gemeinsamen Gesellschaftsvertrag gegenseitig zum Abschluss einer derartigen Versicherung auf das Leben des jeweils anderen Partners verpflichtet haben, führe nicht zu einer betrieblichen Veranlassung.

Hinweis:

Etwas anderes kann allenfalls dann gelten, wenn typische Berufsrisiken (z.B. Berufskrankheiten) versichert werden.

Im Schadensfall stellt die Zahlung der Versicherung, deren Beiträge keine Betriebsausgaben sind, auch keine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar.

41 Besteuerungsaufschub bei Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen

Wird aus einem Einzelunternehmen oder aus einer Personengesellschaft heraus eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft veräußert, so kann der Veräußerungsgewinn – unter bestimmten Bedingungen – auf neu erworbene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, neu angeschaffte bewegliche Wirtschaftsgüter oder Gebäude übertragen werden. Damit wird ein Aufschub der Versteuerung der stillen Reserven bis zur späteren Veräußerung der neu erworbenen Wirtschaftsgüter erreicht.

Das Gesetz sieht hinsichtlich der Möglichkeit der Gewinnübertragung allerdings eine betragsmäßige Begrenzung vor. Es können nur Veräußerungsgewinne bis zu einem Betrag von 500 000 € übertragen werden. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main hat nun mit Verfügung vom 11.4.2013 (Aktenzeichen S 2139 A – 24 – St 210) klargestellt, dass bei Personengesellschaften diese



Betragsgrenze je Gesellschafter gilt. Im Falle von Veräußerungsgewinnen über 500 000 € ist jeder Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote bis zur Höhe von 500 000 € berechtigt, die stillen Reserven zu übertragen. Darüber hinaus aufgedeckte stille Reserven sind im Jahr der Veräußerung unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens zu versteuern.

Hinweis:

Soweit im Veräußerungsjahr oder auch im Jahr davor keine entsprechende Neuinvestition erfolgte, auf die die Veräußerungsgewinne übertragen werden können, kann der Gewinn zunächst in eine Rücklage eingestellt und dann später auf Anschaffungskosten neu erworbener Wirtschaftsgüter übertragen werden. Die bestehenden zeitlichen Begrenzungen sind allerdings zu beachten.

Handlungsempfehlung:

Eine solche steuerneutrale Gewinnübertragung oder die Bildung einer Rücklage ist nur in der steuerlichen Gewinnermittlung vorzunehmen. In der Handelsbilanz ist dagegen der Veräußerungsgewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung aufzuführen.

42 Durch Gesellschafterwechsel ausgelöste Grunderwerbsteuer keine Anschaffungsnebenkosten der Gesellschaftsbeteiligung

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand mittelbar oder unmittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, so wird nach dem Grunderwerbsteuergesetz ein Übergang des Grundstücks von der „alten“ Personengesellschaft auf eine gedachte „neue“ Personengesellschaft fingiert und Grunderwerbsteuer erhoben. Strittig ist bisher, wie diese Grunderwerbsteuer steuerlich zu behandeln ist. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass diese als Anschaffungskosten der Personengesellschaftsanteile zu aktivieren ist. Im Schrifttum wird dagegen überwiegend die Ansicht vertreten, dass es sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben handelt.

Das Finanzgericht Münster hat nun in dem Urteil vom 14.2.2013 (Aktenzeichen 2 K 2838/10 G, F) zu Gunsten des Steuerpflichtigen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben angenommen. Anschaffungskosten wurden verneint, da im Grunderwerbsteuergesetz ein Erwerbsvorgang über das Grundstück lediglich fingiert wird, das Grundstück sich tatsächlich allerdings unverändert im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des gleichen Rechtsträgers befindet. Ein solcher fiktiver Erwerbsvorgang könne nicht zu Anschaffungskosten führen.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 10/13 anhängig. Abzuwarten bleibt also, wie der Bundesfinanzhof diese Frage entscheidet. Bis dahin sollten Bescheide in einschlägigen Fällen verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

43 Kein Übergang zur Bilanzierung bei Realteilung einer Freiberufler-Sozietät

Freiberufler dürfen ihren Gewinn anstatt durch Bilanzierung auch mit einer schlichten Einnahmen-Überschussrechnung (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) ermitteln. Im Vergleich zur Bilanzierung ist die Einnahmen-Überschussrechnung in der Abwicklung einfacher. Zur Ermittlung des Gewinns sind hierbei die Einnahmen den Ausgaben gegenüberzustellen. Dabei findet das Zu- und Abflussprinzip Anwendung, wonach Einnahmen erst im Zeitpunkt des Zahlungszuflusses zu versteuern sind und nicht bereits dann, wenn die Leistung erbracht wurde. Auch bietet die Einnahmen-Überschussrechnung hinsichtlich der Steuerung des zeitlichen Ansatzes von Einnahmen und Ausgaben mehr Gestaltungsmöglichkeiten.

Beendet ein Freiberufler seine Tätigkeit oder veräußert er seine Praxis, so muss in diesem Moment allerdings eine Schlussbilanz aufgestellt werden, damit alle noch nicht erfassten (da noch nicht zahlungswirksam zugeflossenen) Einnahmen berücksichtigt werden. Strittig war bisher, wie bei einer



sog. Realteilung einer Freiberufler-Sozietät zu verfahren ist. Hierunter versteht man die Auflösung einer Sozietät dergestalt, dass diese geteilt wird und die Freiberufler jeweils Teilbereiche alleine fortführen. Nach den steuerlichen Regeln kann dies ohne Aufdeckung stiller Reserven – insbesondere eines Praxiswerts – erfolgen. Die Finanzverwaltung geht in solchen Fällen jedoch davon aus, dass eine Schlussbilanz für die bisherige Freiberufler-Sozietät zu erstellen ist und sich dann ein entsprechender Übergangsgewinn ergibt. Dem hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.4.2013 (Aktenzeichen III R 32/12) widersprochen. Vielmehr besteht nach Ansicht des Gerichts keine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben. Nicht zuletzt die Fortführung der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung sei ein Grund für dieses Ergebnis. Das Gericht war der Auffassung, dass der Gesetzgeber die Realteilung als Umstrukturierungsmaßnahme steuerneutral ermöglichen wollte, um eine Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form zu begünstigen.

Hinweis:

In der Urteilsbegründung führt der Bundesfinanzhof aus, dass in Fällen der Einbringung zu Buchwerten keine Verpflichtung zur Erstellung einer Einbringungsbilanz bzw. Schlussbilanz für die eingebrachten Praxen besteht. Dies vereinfacht die Abwicklung deutlich und verringert die Kosten für die Gewinnermittlung.

44 Teilweise Nichtabzugsfähigkeit der Kosten des Besitzunternehmens bei Pachtminderung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?

Besteht eine steuerliche Betriebsaufspaltung, so sollte die vom Besitzunternehmen verlangte Pachthöhe für die der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter im Regelfall in fremdüblicher Höhe vereinbart sein. Zahlt die Betriebsgesellschaft dem Besitzunternehmen eine überhöhte Pacht, so liegt in Höhe des die fremdübliche Pacht übersteigenden Betrags eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter vor. Nicht abschließend geklärt ist die Frage, welche Folgen eine zu niedrige Pacht hat. In der Praxis kommen häufig auch Fälle vor, in denen die Pacht wegen einer wirtschaftlich schlechten Lage bei der Betriebsgesellschaft zeitweise reduziert wird. Die Finanzverwaltung will bei einer den fremdüblichen Mietzins unterschreitenden Pacht bei dem Besitzunternehmen die mit der Verpachtung zusammenhängenden Betriebsausgaben, wie Versicherung, Abschreibung oder Finanzierungskosten nach dem Teileinkünfteverfahren teilweise nicht zum Abzug zulassen. Begründet wird dies damit, dass die niedrigere Pacht im Ergebnis zu höheren Gewinnen der Betriebsgesellschaft und damit zu höheren Gewinnausschüttungen führt, welche selbst wiederum teilweise steuerfrei sind.

Der Bundesfinanzhof hatte jüngst in mehreren Fällen diese Auffassung der Finanzverwaltung zumindest in weiten Teilen zurückgewiesen. Nun erging mit Datum vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 17/11) ein weiteres wichtiges Urteil zu dieser Fragestellung. Das Gericht entschied, dass bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachtzahlungen das Teileinkünfteverfahren auf die durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur dann Anwendung findet, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält. Daher seien vor allem Fälle einer nur vorübergehenden Pachtminderung auf Grund einer schlechten Wirtschaftslage der Betriebsgesellschaft steuerlich unproblematisch.

Allerdings betont der Bundesfinanzhof auch, dass zwar grds. das Finanzamt die Feststellungslast für die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens trage. Der Steuerpflichtige sei aber unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs jedenfalls bei einem endgültigen und nicht lediglich für einen ganz kurzen Zeitraum ausgesprochenen Pachtverzicht gehalten, dem Finanzamt ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Pächterin zu unterbreiten.



Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass in Betriebsaufspaltungsfällen jede Reduzierung des Pachtzinses unter das marktübliche Niveau ausreichend dokumentiert werden sollte. Es muss dokumentiert werden, dass z.B. auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Lage der Betriebsgesellschaft auch ein fremder Dritter die Pachtzinsreduzierung vornehmen würde, z.B. um das Pachtverhältnis langfristig nicht zu gefährden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

45 Zurechnung von Zinsen im Erbfall

Die sächsische Finanzverwaltung hat mit der Kurzinformation vom 16.4.2013 zur Zurechnung von Zinsen im Erbfall Stellung genommen; die Kurzinformation gilt bundeseinheitlich. Im Grundsatz sind Kapitalerträge bei Zufluss steuerlich zu erfassen. Zuflusszeitpunkt ist regelmäßig der Fälligkeitstermin. Gehen festverzinsliche Wertpapiere, Sparbücher und ähnliche Kapitalforderungen, die nicht mit dem Tod der Inhabers fällig werden, während einer laufenden Zinsperiode im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Erben über, sind die Zinsen in vollem Umfang dem Erwerber zuzurechnen. Eine rechnerische Aufteilung der Zinsen auf die Zeit bis zum Erbfall (Zurechnung beim Erblasser) und ab dem Erbfall (Zurechnung beim Erben) ist nicht vorzunehmen. Insoweit gelten für die Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer unterschiedliche Regelungen.

Hinweis:

Ein vom Erblasser erteilter Freistellungsauftrag oder eine ihm erteilte Nichtveranlagungs (NV-)Bescheinigung verlieren mit dem Todestag ihre Gültigkeit. Für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug der dem Erben zuzurechnenden Zinsen benötigt dieser einen eigenen Freistellungsauftrag oder eine eigene NV-Bescheinigung.

46 Steuerpflicht der von Anlagebetrüchern gutgeschriebenen Scheinerträge doch nicht gegeben?

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muss ein Kapitalanleger auch Scheinrenditen aus Anlagebetrugsfällen versteuern. In diesen Fällen werden keine echten Gewinne erwirtschaftet, sondern diese nur aus Einzahlungen anderer Anleger vorgetäuscht (sog. Schneeballsysteme). Von den Finanzgerichten wird diese Frage teilweise auch anders gesehen. So hat mit Urteil vom 16.5.2013 (Aktenzeichen 1 K 1680/10) das Finanzgericht des Saarlandes die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abgelehnt. Die von Anlagebetrüchern gutgeschriebenen „Erträge“ sind nach Auffassung des Finanzgerichts als reine Kapitalrückzahlung zu qualifizieren und somit nicht steuerpflichtig. Soweit der Anleger jedoch Gutschriften erhält, die über das eingesetzte Kapital hinausgehen, handelt es sich naturgemäß nicht mehr um Rückzahlungen, auch wenn diese aus dem Anfangskapital anderer Anleger stammen. Es handelt sich um steuerpflichtige Erträge.

Hinweis:

Hinsichtlich dieser Frage sind zahlreiche Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass abzuwarten bleibt, wie dieser entscheidet. Die Einzelfälle sind allerdings vielgestaltig, so dass nur für den Einzelfall beurteilt werden kann, ob vorsichtshalber entsprechende Steuerveranlagungen verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollten.

47 Verrechnung sog. Altverluste (frühere „Spekulationsverluste“) nur noch bis 31.12.2013 möglich

Sofern noch steuerlich verrechenbare Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften (sog. „Spekulationsverluste“) vorliegen, ist der 31.12.2013 ein wichtiges Datum. Am 31.12.2013 läuft die gesetzliche Übergangsfrist ab, innerhalb derer eine Verrechnung dieser Altverluste mit aktuell erzielten Wertpapierveräußerungsgewinnen möglich ist. Das Bestehen solcher Verluste ist daran



erkennbar, dass eine entsprechende Feststellung mit dem letzten Einkommensteuerbescheid erfolgt ist.

Handlungsempfehlung:

Es sollte also geprüft werden, ob sog. „Spekulationsverluste“ (Altverluste) vorhanden sind. Ist man zudem im Besitz von Wertpapierpositionen, die nach 2008 erworben wurden, und können diese in 2013 mit Gewinn veräußert werden, so ist eine Verrechnung des Veräußerungsgewinns gegen die Altverluste möglich. Der Gewinn bleibt in einem solchen Fall endgültig steuerfrei. Insoweit könnte überlegt werden, Positionen in 2013 zu veräußern, um bisher aufgelaufene Gewinne zu realisieren und durch Verrechnung mit Altverlusten steuerfrei zu halten. Entsprechende Wertpapiere könnten dann alsbald wieder nachgekauft werden.

Hinweis:

Auf den Wertpapierverkaufsgewinn wird zunächst 25 % Zinsabschlagsteuer einbehalten. Später ist dann eine Verlustverrechnung im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2013 möglich. Die zuvor einbehalten Abgeltungsteuer wird auf Antrag über die Einkommensteuerveranlagung wieder erstattet.

Für Hauseigentümer

48 Vorfälligkeitsentschädigung: Keine Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 16.1.2013 (Aktenzeichen 7 K 3506/12 F) entschieden, dass eine Vorfälligkeitsentschädigung nicht als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden kann, wenn sie nicht mehr mit der Erzielung von Einkünften im Zusammenhang steht.

Im Urteilsfall war der Steuerpflichtige seit mindestens 1992 Eigentümer von drei vermieteten Immobilien. Diese Immobilien veräußerte er mit notariellem Kaufvertrag vom 10.12.2009 für 1 625 000 €. Einen Teil des Kaufpreises zahlte die Käuferin dabei abredgemäß direkt an die Bank zur Ablösung eines von dem Steuerpflichtigen zur Finanzierung der Immobilien aufgenommenen Darlehens. Der Steuerpflichtige zahlte an die Bank im Streitjahr eine Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe von 69 224 €, die die Bank für die vorzeitige Ablösung des Darlehens berechnet hatte. Der Kaufpreis genügte, um alle mit den Immobilien im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen einschließlich der Vorfälligkeitsentschädigung abzulösen. Der Steuerpflichtige begehrte die Berücksichtigung dieser Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dies lehnte das Finanzamt aber ab, was nun vom Finanzgericht bestätigt wurde. Die bereits nach Veräußerung gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung stehe nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang, sondern mit der Veräußerung der Immobilie. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs könnten zwar auch Schuldzinsen nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden, sofern der Kaufpreis nicht zur vollständigen Tilgung der Darlehen ausreicht. Dies gelte aber nur, sofern die Veräußerung als privates Veräußerungsgeschäft selbst steuerpflichtig ist.

Hinweis:

Das Gericht stützt sein Urteil wesentlich auf die Tatsache, dass vorliegend die Grundstücksveräußerung wegen Überschreitens der zehnjährigen Spekulationsfrist nicht steuerpflichtig war und damit auch die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu nachträglichen Schuldzinsen nicht greife. Der Bundesfinanzhof hatte allerdings zuvor ausdrücklich offen gelassen, ob auch ein nachträglicher Abzug von Schuldzinsen möglich ist, sofern die Veräußerung nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt.



49 Restriktive Regelungen für Ferienwohnung

Auch Ferienwohnungen werden grundsätzlich als Vermietungsobjekt eingestuft. Nicht selten resultieren aus solchen Objekten aber Verluste und in Verbindung mit einer zeitweisen Selbstnutzung durch den Steuerpflichtigen zweifelt die Finanzverwaltung oftmals an der Einkünfteerzielungsabsicht aus diesem Objekt. Letzteres ist aber für die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus diesem Objekt zwingend erforderlich.

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Bei der Vermietung von Ferienwohnungen ist allerdings wie folgt weiter zu differenzieren:

- **Keine Selbstnutzung:** Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ist ohne weitere Prüfung von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen. Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie oder unter Einschaltung eines fremden Dritten, wie einer Agentur, vermietet.
- **Zeitweise Selbstnutzung:** Wird eine Ferienwohnung dagegen zeitweise vermietet und zeitweise selbst genutzt oder behält sich der Steuerpflichtige eine zeitweise Selbstnutzung vor, ist diese Art der Nutzung Beweisanzeichen für eine auch private, nicht mit der Einkünfteerzielung zusammenhängende Veranlassung der Aufwendungen. In diesen Fällen ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets zu prüfen. Der Steuerpflichtige muss die Einkünfteerzielungsabsicht mittels einer Überschussprognose nachweisen. Hierbei muss der Steuerpflichtige glaubhaft darlegen, dass während der gesamten Mietzeit die Summe der gezielten Mieteinnahmen die insgesamt gezahlten Werbungskosten übersteigen wird, also ein Totalüberschuss zu erwarten ist. Als Werbungskosten sind in die Prognose nur solche Aufwendungen einzubeziehen, die auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten wird. Zeiträume der Selbstnutzung sind nicht zu berücksichtigen.

Wie restriktiv dies gehandhabt wird, zeigt das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.4.2013 (Aktenzeichen IX R 26/11). Das Gericht stellt heraus, dass die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen schon dann erforderlich ist, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat, unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht. Im Urteilsfall war mit einer Vermietungsorganisation vertraglich vereinbart, dass die Eigennutzung jährlich maximal vier Wochen betragen darf und nur zu bestimmten Zeiten außerhalb der Saison zulässig ist.

Hinweis:

Wer der Einkünfteerzielungsprognose entgehen will, muss folglich Vereinbarungen treffen, die eine Eigennutzung völlig ausschließen.

50 Steuerliche Förderung selbst genutzter denkmalgeschützter Gebäude

Kosten einer selbst genutzten Immobilie können – abgesehen von der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen – im Normalfall steuerlich nicht geltend gemacht werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für denkmalgeschützte Immobilien. Diese werden besonders gefördert. Aufwendungen an einem selbst genutzten denkmalgeschützten Gebäude können – soweit bestimmte Nachweiserfordernisse erfüllt werden – im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren wie Sonderausgaben bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden.



Dies gilt nach der gesetzlichen Regelung aber nur, „soweit“ der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Mit einem solchen Fall hatte sich das niedersächsische Finanzgericht zu befassen. Im Urteilsfall hatte der Kläger im Jahr 2000 ein Grundstück mit einem sanierungsbedürftigen, denkmalgeschützten Gebäude erworben, das er zunächst gemeinsam mit seinen Eltern bewohnte. Das Finanzamt gewährte daraufhin die begehrte Steuerbegünstigung für die aufgewendeten Sanierungskosten ab dem Jahr der Fertigstellung (2003) und für die Folgejahre. Im Rahmen einer späteren Prüfung durch das Finanzamt stellte dieses fest, dass der Steuerpflichtige seit März 2010 im Nachbarhaus lebte. Das Förderobjekt hatte er unentgeltlich seinen Eltern überlassen. Für ihn selbst wurde lediglich ein Zimmer für regelmäßige Besuche vorgehalten. Das Finanzamt wollte die Steuerermäßigung daraufhin nicht mehr gewähren.

Mit Urteil vom 6.5.2013 hat das Finanzgericht Niedersachsen (Aktenzeichen 9 K 279/12) entschieden, dass der Tatbestand der Selbstnutzung auch dann erfüllt ist, wenn der Eigentümer andere Personen, insbesondere nahe Verwandte, Lebensgefährten, Freunde oder Bekannte in seine Wohnung aufnimmt und die Wohnung zusammen mit diesen gemeinsam nutzt. Die Wohnverhältnisse müssten daher so gestaltet sein, dass der Dritte in Teilen der Wohnung des Abzugsberechtigten wohnt. Ist die Wohnsituation allerdings so zu deuten, dass der Abzugsberechtigte als in die dem Dritten überlassene Wohnung aufgenommen erscheint, so kann nicht von einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ausgegangen werden. Im entschiedenen Fall war der Abzug zu verwehren. Die Aufenthalte in der den Eltern überlassenen Wohnung seien als übliche Besuche im Rahmen der verwandtschaftlichen Beziehung zu werten. Von einer Mitbenutzung zu eigenen Wohnzwecken sei, auch wenn u.a. regelmäßig Mahlzeiten in der Wohnung eingenommen werden, nicht auszugehen.

Soweit im zehnjährigen Förderzeitraum die Selbstnutzung durch den Steuerpflichtigen aufgegeben wird, ist die Förderung nach Ansicht des Finanzgerichts für das Jahr, in dem die Selbstnutzung aufgegeben wird, noch voll zu gewähren. Das Finanzamt wollte diese nur anteilig bis zum Tag der Aufgabe der Selbstnutzung gewähren.

Hinweis:

Denkmalgeschützte Immobilien bieten steuerliche Vorteile, die materiell durchaus bedeutsam sind. Dabei sind allerdings strenge Anwendungsvoraussetzungen zu beachten. Änderungen der Nutzung sollten auch vor dem Hintergrund der sich möglicherweise ergebenden steuerlichen Konsequenzen betrachtet werden.

51 Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach kann zu aktivieren sein

Sofern sich durch Baumaßnahmen die Wohn- bzw. Nutzfläche einer Wohnung oder eines Gebäudes erhöht, handelt es sich um Aufwendungen für die Substanzerweiterung. Solche Maßnahmen führen nicht zu sofort abziehbaren Kosten, sondern es liegen aktivierungspflichtige Herstellungskosten vor. Dies hat zur Folge, dass die Aufwendungen nur über die vergleichsweise lange Gebäude-AfA steuerlich geltend gemacht werden können. Strittig war nun der Fall, dass bei einem Gebäude ein schadhafte Flachdach durch ein Satteldach ersetzt wurde. Die reine Wohnfläche änderte sich hierdurch nicht. Im Streitfall wurde das Satteldach nicht genutzt. Baurechtlich war allerdings eine Wohnungsnutzung des neu entstandenen Dachbodens möglich, was aber weder beantragt noch genehmigt wurde.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen IX R 36/12), dass auch in diesem Fall kein sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand, sondern vielmehr nachträgliche Herstellungskosten vorliegen. Grund für diese Einstufung war, dass der tatsächliche Nutzraum erweitert wurde. Hierzu stellt das Gericht heraus, dass die nutzbare Fläche nicht nur die reine Wohnfläche (einer Wohnung/eines Gebäudes) sondern auch die zur Wohnung/zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume sowie die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügenden Räume umfasst.



Hinweis:

Bei der Abgrenzung zwischen sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand und nur über die Abschreibung geltend zu machenden Herstellungskosten ist also zu beachten: Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten – neben Anbau und Aufstockung – auch gegeben, wenn nach Fertigstellung des Gebäudes seine nutzbare Fläche – wenn auch nur geringfügig – vergrößert wird (im Urteilsfall: Satteldach statt Flachdach). Auf die tatsächliche Nutzung sowie auf den etwa noch erforderlichen finanziellen Aufwand für eine Fertigstellung zu Wohnzwecken kommt es nicht an.

52 Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Im Grundsatz stellen Kosten der Veräußerung eines Vermietungsobjekts keine laufenden Werbungskosten dar, sondern mindern den Veräußerungsgewinn aus dem Grundstück. Dieser jedoch ist im Regelfall – jedenfalls soweit das Grundstück mindestens zehn Jahre gehalten wurde – steuerlich nicht relevant, so dass sich im Ergebnis die Veräußerungskosten steuerlich nicht auswirken.

In Ausnahmefällen können aber auch mit dem steuerfreien Verkauf eines Grundstücks im Zusammenhang stehende Kosten als Werbungskosten abzugsfähig sein. So hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 22.5.2013 (Aktenzeichen 10 K 3103/10 E) entschieden, dass Maklerkosten, die auf den Verkauf eines Grundstücks entfallen, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen, soweit mit dem Veräußerungserlös Darlehen getilgt werden, die zur Finanzierung anderer Mietobjekte aufgenommen wurden. Entscheidend für den Werbungskostenabzug sei, dass der Steuerpflichtige bereits bei der Veräußerung der Immobilie die Absicht und zudem vertraglich festgelegt hatte, dass er den anteiligen Veräußerungserlös zur Tilgung der für die Anschaffung der beiden verbleibenden Objekte aufgenommenen Darlehen und somit zur Finanzierung dieser Objekte verwenden würde. Ein Zusammenhang mit der Einkunftserzielungsabsicht sei somit hergestellt. Das Finanzgericht sieht die anteiligen Maklerkosten aus diesem Grund als Geldbeschaffungskosten im Rahmen der Finanzierung dieser beiden Objekte an.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 22/13 die Revision anhängig, so dass abzuwarten bleibt, wie der Bundesfinanzhof diese Frage entscheidet. Sollte der Bundesfinanzhof die Sichtweise des Finanzgerichts bestätigen, so zeigt sich, dass in solchen Fällen durchaus Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um anfallende Kosten steuerlich zum Abzug zu bringen.

53 Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts bei der Erbschaftsteuer durch zeitnahen Kaufpreis

Grundstücke werden für Zwecke der Erbschaft- oder Schenkungsteuer nach einem gesetzlich vorgegebenen pauschalierten Verfahren bewertet. Diese pauschalierte Vorgehensweise berücksichtigt allerdings keine individuellen Besonderheiten des Grundstücks. Ist der Steuerpflichtige der Ansicht, dass der Verkehrswert des Grundstücks unter dem nach dem pauschalierten Verfahren ermittelten Wert liegt, so muss der niedrigere Wert im Regelfall durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden.

Der Verkehrswertnachweis kann aber auch durch einen zeitnah um den Besteuerungszeitpunkt zustande gekommenen Kaufpreis nachgewiesen werden. Nach den bundeseinheitlichen Verwaltungsrichtlinien zur Erbschaftsteuer kann ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts dienen. Ist ein Kaufpreis außerhalb dieses Zeitraums im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen, kann dieser als Nachweis anerkannt werden, wenn die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt unverändert geblieben sind.



Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen weist in der Verfügung vom 3.7.2013 (Aktenzeichen S 3239-4-St 283) darauf hin, dass dieser Nachweis grundsätzlich bis zur Bestandskraft des Feststellungsbescheids über den Grundstückswert geführt werden kann. In Ausnahmefällen kann ein niedrigerer gemeiner Wert auch noch nach Bestandskraft des Bescheids geltend gemacht werden. Eine Änderung des Bescheids über den Grundbesitzwert kann jedoch nur dann erfolgen, wenn der Kaufvertrag erst nach Erlass des Feststellungsbescheids geschlossen wurde, weil dann eine wertaufhellende Tatsache vorliegt.

Hinweis:

Wurde hingegen der Kaufvertrag bereits vor dem Erlass des Feststellungsbescheids abgeschlossen, scheidet eine Änderung des bestandskräftigen Bescheids regelmäßig wegen des groben Verschuldens des Steuerpflichtigen an dem nachträglichen Bekanntwerden, weil dieser Gelegenheit gehabt hätte, diesen niedrigeren Verkehrswert in der Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwerts anzugeben bzw. ihn im Einspruchsverfahren geltend zu machen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen ist also dringend darauf zu achten, dass rechtzeitig der niedrigere gemeine Wert geltend gemacht wird.

54 Sachverständigenkosten zur Ermittlung des Grundstückswerts als Nachlassverbindlichkeiten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.6.2013 (Aktenzeichen II R 20/12) entschieden, dass Sachverständigenkosten zur Ermittlung des niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind. Es kommt demnach zu einer Minderung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage und somit der Erbschaftsteuer, wenn die Gutachterkosten in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen. Das Gericht betont, dass als Nachlassverbindlichkeiten u.a. die Kosten abzugsfähig sind, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Zu den Nachlasskosten gehören daher auch die Kosten für die Bewertung der Nachlassgegenstände, wenn diese Kosten in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen und nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses anfallen.

Hinweis:

Diese Entscheidung ist für die Steuerpflichtigen sehr positiv. In der Praxis zeigt sich, dass die bewertungsrechtlichen Regelverfahren oftmals zu überhöhten Grundstückswerten führen. Damit dann aber bei der Erbschaftsteuer ein realistischer Verkehrswert angesetzt werden kann, muss der Steuerpflichtige ein ordentliches Sachverständigengutachten über den Wert beibringen. Dies verursacht erhebliche Kosten. Diese Kosten mindern nun nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs die Erbschaftsteuer.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

55 Pflicht zur Änderung der Gewinnabführungsverträge bei der Organschaft: Klarstellung des BMF zu den Übergangsregelungen

An die körperschaftsteuerliche Anerkennung einer sog. Organschaft, die die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft beim Organträger mit steuerlicher Wirkung geltend zu machen, werden strenge formale Anforderungen gestellt. Insbesondere muss ein auf mindestens fünf Zeitjahre (= 60 Monate) abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag vorliegen.



Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts hat der Gesetzgeber Anfang 2013 die Regelungen zur steuerlichen Organschaft vereinfacht. Erleichtert wurden die Anforderungen an die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags sowie die formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags. GmbHs müssen nun allerdings die Verlustübernahmeverpflichtung zwingend durch einen dynamischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag vereinbaren. „Dynamischer Verweis“ bedeutet, dass nicht der bei Abschluss des Gewinnabführungsvertrags aktuelle Gesetzestext des § 302 AktG in den Gewinnabführungsvertrag aufgenommen wird, sondern dort auf die „jeweils geltende Fassung des § 302 AktG“ verwiesen wird.

Zu dieser Anpassungsverpflichtung hat das BMF mit Schreiben vom 29.5.2013 (IV C 2 – S1910/10/1011 :005) folgende Klarstellung veröffentlicht: Wird ein Gewinnabführungsvertrag, der den bisherigen Anforderungen der Verlustübernahmeverpflichtung entspricht, durch Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG an die neue Rechtslage angepasst, so liegt kein Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags vor. Unschädlich ist eine solche Vertragsanpassung, wenn diese in einem Veranlagungszeitraum erfolgt, der vor dem 1.1.2015 endet. Es war zuvor nicht klar, ob eine solche Änderung als Neuabschluss des Gewinnabführungsvertrags gesehen wird, was die Mindestlaufzeit hätte gefährden können.

Handlungsempfehlung:

Bei sämtlichen bestehenden Organschaften muss geprüft werden, ob der Gewinnabführungsvertrag an die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen angepasst werden muss.

56 Bestimmung der Beteiligungshöhe bei § 17 EStG: Anwartschaften bleiben unberücksichtigt

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann bei der Einkommensteuer erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Der BFH hat mit Urteil vom 19.2.2013 (Aktenzeichen IX R 35/12) entschieden, dass bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze die Anwartschaft auf eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht als Beteiligung anzusehen ist und deshalb bei der Bestimmung der Beteiligungshöhe i.S.d. § 17 EStG auch nicht berücksichtigt werden kann.

Im Streitfall hatte ein Stpfl. mit dem Mehrheitsaktionär einer AG im Jahr 1999 einen Aktienkauf- und Überlassungsvertrag über 2 % des Grundkapitals abgeschlossen, wobei die dingliche Übertragung erst zum 1.7.2005 erfolgen sollte. Auch die Kaufpreiszahlung war auf diesen späteren Zeitpunkt aufgeschoben. Im späteren Verlauf wurde die Übertragung wegen eigener Verkaufsverhandlungen des Großaktionärs über sein gesamtes Aktienpaket zunächst zurückgestellt. Im Jahr 2006 veräußerte der Mehrheitsaktionär dann aber (nach vorheriger Abstimmung mit dem Stpfl.) sein gesamtes Aktienpaket einschließlich der zuvor veräußerten Aktien an einen Dritten. Der Stpfl. erhielt eine Ausgleichszahlung, deren Höhe sich an dem Anteil der von ihm gekauften Anteile am Gesamtkaufpreis für die AG orientierte. Auf Grund dieser Ausgleichszahlung erklärte der Stpfl. alle seine Ansprüche aus dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag aus 1999 als abgegolten. Auch der Zahlung des zuvor vereinbarten Kaufpreises bedurfte es nicht mehr.

Die Finanzverwaltung qualifizierte die Ausgleichszahlung als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG. Demgegenüber beurteilten das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof die Ausgleichszahlung zu Gunsten des Steuerpflichtigen als nicht steuerbare Vermögensumschichtung im Privatbereich.

Entscheidenserheblich hat der BFH dabei hervorgehoben, dass Anwartschaften zwar Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG (und dort als Gegenstand einer Veräußerung i.S.d. § 17 EStG auch explizit genannt) sind, dass aber die Übertragung einer Anwartschaft noch keine Übertragung der Beteiligung bedeutet. Letztlich sind Anwartschaften keine Beteiligungen und somit bei der Bestimmung der Beteiligungsquote nicht zu berücksichtigen.



Hinweis:

Im Streitfall konnte § 17 EStG daher nicht zum Zuge kommen, da der Stpfl. an der AG in dem Zeitpunkt, in dem er die Zahlung erhielt, nicht zu mindestens 1 % beteiligt war.

57 Gesellschafterebene: Anwendung des Teilabzugsverbots bei Nutzungsüberlassungen

Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG bezweckt, alle Ausgaben (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten), die nach dem Teileinkünfteverfahren mit nur zu 60 % besteuerten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte ebenfalls nur zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen sind, um eine „inkongruente Begünstigung“ auszuschließen. Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf einen rechtlichen Zusammenhang an, vielmehr reicht auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11) zu sehen. Der BFH setzte sich im Rahmen eines Betriebsaufspaltungssachverhalts mit der Frage auseinander, ob das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auch auf laufende Aufwendungen anzuwenden ist, falls Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft der Gesellschaft Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen ein Entgelt zur Nutzung überlassen, das unter der fremdüblichen Höhe liegt.

Im Streitfall hatte eine GbR im Wege einer Betriebsaufspaltung ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück an eine personenidentische GmbH verpachtet, die i.Ü. von der Gründung bis zur Liquidation im Jahr 2008 keine Gewinnausschüttungen vorgenommen hatte. Bereits ab dem Jahr 2005 wurde keine Pacht mehr bezahlt, so dass die GbR (in Ermangelung von Pachteinnahmen) einen Verlust aus der Verpachtung erklärte, den die Finanzverwaltung unter Hinweis auf das Teilabzugsverbot allerdings nur teilweise anerkannte.

Dazu stellt der BFH fest,

- dass zwar auch Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts stehen, im Einzelfall dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen können,
- dass aber das Teilabzugsverbot für substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen auf in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter keine Anwendung findet – somit auf der anderen Seite Substanzgewinne, die z.B. bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstehen können, ebenfalls voll steuerpflichtig sind – und
- dass zudem für das Streitjahr zu prüfen sei, ob nicht eine sog. „endgültig einnahmeloze Beteiligung“ vorliege, für die das Teilabzugsverbot ohnehin nicht zur Anwendung komme.

Der BFH führt weiter aus, dass nach dem Normzweck des Teilabzugsverbots (nur) solche Ausgaben lediglich anteilig berücksichtigt werden, die mit nach § 3 Nr. 40 EStG ebenfalls nur anteilig besteuerten Einnahmen in Zusammenhang stehen, um eine inkongruente Begünstigung auszuschließen. Die Norm bezwecke also nur, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird. Daher greife das Teilabzugsverbot nicht ein, soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung entsprechend voll steuerpflichtiger Einkünfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Auf Grund dieser Überlegungen kommt der BFH zu dem Schluss,

- dass bei Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter, die einem Fremdvergleich standhalten, das Teilabzugsverbot nicht greift;



- dass jedoch bei Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter, die unentgeltlich erfolgen (und damit den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöhen), das Teilabzugsverbot greift und
- dass bei verbilligten Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter das Teilabzugsverbot nur in dem prozentualen Umfang greift, zu dem das tatsächlich gezahlte Pachtentgelt hinter dem fremdüblichen Entgelt zurückbleibt.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung weicht weitgehend von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, so dass in allen einschlägigen Fällen zu prüfen ist, ob Steuerbescheide noch angegriffen bzw. geändert werden können.

In Betriebsaufspaltungsfällen sollte das vereinbarte Pachtentgelt regelmäßig auf dessen Fremdüblichkeit hin überprüft werden.

58 Gesellschafterebene: Keine Anwendung des Teilabzugsverbots bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen

Mit Urteil des BFH vom 11.10.2012 (Aktenzeichen IV R 45/10) wurde in Fortführung der Rechtsprechung entschieden, dass der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang mit den in § 3 Nr. 40 EStG genannten teilweise steuerfrei gestellten Einnahmen bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen (wie bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten) nicht gegeben ist, so dass das Teilabzugsverbot nicht zur Anwendung kommt.

Im Streitfall hatte zwischen einer GbR und einer GmbH eine Betriebsaufspaltung bestanden. Die GbR hatte der GmbH fortlaufend Darlehen gewährt, einen unbefristeten Rangrücktritt erklärt und schließlich im April 2002 zur Beseitigung der Überschuldung der GmbH auf eine Darlehensforderung in Höhe von 600 000 € verzichtet. Gleichwohl musste im Mai 2003 bei der GmbH der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt werden.

Die GbR schrieb ihre Darlehensforderungen gegen die GmbH in ihrer Bilanz zum 31.12.2002 auf 0 € ab. Den entsprechenden Aufwand erkannte die Finanzverwaltung allerdings unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur anteilig gewinnmindernd an.

Dazu führt der BFH aus, dass Darlehensforderungen (zu denen auch sog. eigenkapitalersetzende Darlehen zählen) selbständige Wirtschaftsgüter sind, die von der Beteiligung als solcher zu unterscheiden sind. Und ausweislich des Wortlauts des § 3 Nr. 40 EStG seien Substanzgewinne aus einer Wertsteigerung oder Veräußerung einer Darlehensforderung von der 40 %igen Steuerbefreiung nicht erfasst und damit voll steuerpflichtig. Umgekehrt könne das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dann aber Substanzverluste von Darlehensforderungen (Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen) auch nicht erfassen.

Hinweis:

Der Gesetzgeber hat die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG in 2010 durch Einfügung eines neuen Satzes 2 dahingehend verschärft, dass für die Anwendung des Teilabzugsverbots allein schon die Absicht genügen soll, teilweise steuerbefreite Einnahmen zu erzielen (sog. „endgültig einnahmeloze Beteiligung“). Gleichwohl sollte das vorgenannte Urteil auch auf die derzeitige Rechtslage anwendbar sein, da der BFH nicht auf die Einnahmeseite, sondern vielmehr auf den fehlenden wirtschaftlichen Zusammenhang abgestellt hat.

59 Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei unterjährigen Zugängen

Auf dem sog. steuerlichen Einlagekonto werden bei Kapitalgesellschaften solche Einlagen ausgewiesen, die nicht in das Nennkapital geleistet wurden. Das steuerliche Einlagekonto wird zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs fortentwickelt und gesondert festgestellt. Über die Fortentwicklung des Einlagekontos wird gewährleistet, dass solche Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, die eine Einlagenrückgewähr darstellen, weder auf Gesellschaftsebene noch auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden.



Mit Urteil des BFH vom 30.1.2013 (I R 35/11) wurde nun entschieden, dass die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ungeachtet etwaiger unterjähriger Zugänge auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt ist. Insoweit kann eine unterjährige Einlage nicht zur Finanzierung einer im selben Wirtschaftsjahr vorgenommenen Ausschüttung verwendet werden.

Zur Begründung führt der BFH aus, dass das steuerliche Einlagekonto mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu diene, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen, die von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr bezeichnet wird, zu identifizieren bzw. von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. Zu diesem Zweck werde ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres das steuerliche Einlagekonto um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortgeschrieben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG) und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert festgestellt.

Der ausschüttbare Gewinn ist auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Als ausschüttbarer Gewinn nach § 27 KStG gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Auf Grund dieser gesetzlichen Vorgaben folge eine Vorjahresbetrachtung auch in Bezug auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos könne als reine Berechnungsgröße zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns kein anderer Zeitpunkt als derjenige bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns selbst zu Grunde gelegt werden, und das sei ebenfalls der Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Hinweis:

Zu Gunsten der Stpfl. fügt der BFH seiner Entscheidung immerhin einen Gestaltungshinweis bei: Die mit der Entscheidung verbundenen steuerlichen Nachteile ließen sich dadurch vermeiden, dass das betreffende Kapital der „ausschüttenden“ Kapitalgesellschaft vom Gesellschafter nicht im Wege der (unterjährigen) Einlage, sondern im Wege eines Gesellschafterdarlehens zur Verfügung gestellt werde.

60 Dienstwagengestellung für GmbH-Geschäftsführer: Bei Privatnutzungserlaubnis ohne Fahrtenbuch gilt 1 %-Regelung

a) Steuerlicher Vorteil unabhängig von der tatsächlichen Nutzung bereits mit Zurverfügungstellung des Dienstwagens für Privatfahrten

Mit drei Urteilen vom 21.3.2013 und einem vom 18.4.2013 hat der BFH seine Rechtsprechung zur Dienstwagengestellung bzw. Dienstwagennutzung verschärft (BFH v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, Aktenzeichen VI R 46/11 und Aktenzeichen VI R 42/12; BFH v. 18.4.2013, Aktenzeichen VI R 23/12). Diese Rechtsprechungsänderung bringt für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer aber auch positive Aspekte.

Kern der steuerverschärfenden Entscheidungen ist die Annahme des BFH, dass dann, wenn kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt worden ist, die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einem lohnsteuerlichen Vorteil bemessen nach der 1 %-Regelung führt. Dies gelte unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den betrieblichen Pkw tatsächlich privat nutzt. Diese Annahme kann künftig auch nicht mehr durch einen Gegenbeweis widerlegt werden – bisher konnte der Stpfl. noch unter engen Voraussetzungen darlegen, dass tatsächlich keine private Nutzung erfolgt.

Im der Leitentscheidung **VI R 31/10** hatte eine Steuerberatungsgesellschaft ihrem Geschäftsführer einen Dienstwagen zur Verfügung gestellt, der auch für Privatfahrten genutzt werden durfte; ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch konnte allerdings nicht vorgelegt werden.



Zu diesem Sachverhalt hat der BFH ausgeführt, dass der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen bzw. verbilligten Überlassung eines Dienstwagens an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung dem Arbeitnehmer bereits mit der Inbesitznahme des Dienstwagens und nicht (erst) mit der tatsächlichen privaten Nutzung des Pkw zufließen. Ob der Arbeitnehmer von der Möglichkeit der privaten Nutzung tatsächlich auch Gebrauch gemacht habe, sei dafür unerheblich.

Damit komme es auf die belastbare Behauptung des Arbeitnehmers, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben (also auf die Widerlegung des auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden Beweises des ersten Anscheins für eine Privatnutzung), überhaupt nicht an. Derartige Behauptungen führten nicht zu einem Ausschluss der Besteuerung des Nutzungsvorteils. Von einer solchen Besteuerung könne nur abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht befugt sei.

b) Kein lohnsteuerlicher Vorteil bei Privatnutzungsverbot

Andererseits stellt der BFH gerade im Hinblick auf GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer heraus, dass eine Lohnsteuer nur dann anfällt, wenn der Dienstwagen tatsächlich auch für Privatfahrten zur Verfügung steht, was bei einem Privatnutzungsverbot gerade nicht der Fall ist.

Im Urteilsfall **VI R 46/11** verfügte ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer über einen Dienstwagen, der ausweislich des – aus formalen Gründen nicht anerkannten – Fahrtenbuchs nur zu Dienstfahrten genutzt wurde und **dessen Privatnutzung „grundsätzlich“ untersagt** war. Die Finanzverwaltung vertrat nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Einflussmöglichkeiten unkontrolliert auch Privatfahrten habe durchführen können, und unterwarf daraufhin den Sachbezug der Einkommensteuer. Der BFH hat zu diesem Sachverhalt klargestellt, dass sich – auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH – kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts feststellen lasse, dass ein Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen werde. Vielmehr müsse auch in solchen Fällen mit der erforderlichen Gewissheit festgestellt werden, ob dem Arbeitnehmer-Gesellschafter-Geschäftsführer ein Firmenwagen arbeitsvertraglich zur privaten Nutzung überlassen worden sei. Sollte der Gesellschafter-Geschäftsführer den Betriebs-Pkw ohne entsprechende Gestattung der GmbH für private Zwecke genutzt haben, liege i.Ü. kein Arbeitslohn, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Im Urteilsfall **VI R 42/12** hat der BFH ebenfalls betont, dass der Beweis des ersten Anscheins eine fehlende Feststellung, ob der Arbeitgeber dem angestellten Alleingeschäftsführer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, nicht ersetzen kann. Stehe nicht fest, dass dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen wurde, so könne auch der Beweis des ersten Anscheins diese fehlende Feststellung nicht ersetzen. Aus der **fehlenden Überwachung eines Nutzungsverbots** könne nicht auf eine Überlassung des Pkw zur privaten Nutzung geschlossen werden.

Schließlich betraf der Urteilsfall **VI R 23/12** die Geschäftsführerin eines Familienunternehmens, der als Dienstwagen ein Porsche zur Verfügung gestellt wurde. Eine private Nutzung des Pkw war im Anstellungsvertrag ausdrücklich untersagt. Für diesen Sachverhalt hat der BFH ebenfalls betont, dass der Beweis des ersten Anscheins die fehlende Feststellung, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, nicht ersetzen könne. Auch für den Fall der (alleinigen) Geschäftsführerin eines Familienunternehmens lasse sich kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts feststellen, dass ein Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen ist oder der (Allein-)Geschäftsführer ein Privatnutzungsverbot generell missachtet.



Hinweis:

Die Entscheidungen des BFH verdeutlichen, dass die Anwendung der 1 %-Regelung künftig nur noch dann vermieden werden kann, wenn entweder tatsächlich ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt und damit der geldwerte Vorteil genau berechnet werden kann oder aber wenn die private Nutzung durch den Arbeitgeber (arbeitsvertraglich) ausgeschlossen wird.

61 Erbschaftsteuer: Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur bei zivilrechtlich unmittelbarer Gesellschafterstellung gegeben

Erbschaftsteuerlich ist die Übertragung von Betriebsvermögen (zu dem auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital zählen) massiv begünstigt. Die aktuellen Diskussionen und letztlich die gesetzlichen Änderungen rund um die sog. „Cash-GmbH“ verdeutlichen das Ausmaß der damit verbunden möglichen Steuerersparnisse.

Mit Urteil vom 11.6.2013 (Aktenzeichen II R 4/12, HFR 2013, 797) hat der BFH nun zur Frage der Übertragung von Vermögen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften Stellung genommen. Das Urteil erging zwar zum alten Erbschaftsteuerrecht, die Entscheidungsgrundsätze sind aber auf das aktuell geltende Erbschaftsteuerrecht übertragbar. Mit seinem Urteil stellt der BFH den Grundsatz auf, dass eine für die Gewährung der Begünstigungen erforderliche unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur bei zivilrechtlicher Gesellschafterstellung gegeben sei.

Im Streitfall war der Stpfl. im Jahr 2005 alleiniger Gesellschafter zweier GmbHs und zudem Komplementär einer lediglich vermögensverwaltend tätigen GmbH & Co. KG. Im Dezember 2005 übertrug er zunächst seine Anteile an den GmbHs in das Gesamthandsvermögen der KG und in der Folge (zum 31.12.2005) unter Vorbehalt des lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauchs Anteile seiner Beteiligung am Festkapital der KG auf seine Ehefrau und seine sieben Kinder. Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer gegen den Stpfl. ohne Berücksichtigung der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG fest. Diese Vorschrift regelt sowohl einen Freibetrag als auch einen verminderten Wertansatz für die Übertragung von Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens, von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften und von Anteilen an Kapitalgesellschaften, an denen der Übertragende mindestens zu 25 % beteiligt ist. Da es sich im Streitfall nicht um eine gewerblich tätige Personengesellschaft handelte, schied die Steuerbefreiung für die Übertragung von deren Anteilen aus. Der Stpfl. machte jedoch geltend, dass mit der Übertragung der Anteile an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft anteilig auch Anteile an den zuvor eingebrachten Kapitalgesellschaften zugewendet würden und insoweit die Steuerbefreiung zu gewähren sei.

Zu diesem Sachverhalt stellt der BFH (gegen die für den Stpfl. günstige Entscheidung des Finanzgerichts) fest, dass es für die Anwendung des § 13a ErbStG tatsächlich nicht genüge, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft, die ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft sei, erworben werde. Dies gelte ohne Rücksicht darauf, ob die Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich Privatvermögen oder Betriebsvermögen habe. Das Gericht leitet das Ergebnis aus dem Wortlaut, dem Sinn und Zweck und der Entstehungsgeschichte des § 13a ErbStG ab. Schon nach dessen Wortlaut müsse Gegenstand des Erwerbs ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft sein. Darüber hinaus müsse der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft auch unmittelbar beteiligt gewesen sein, da die Vorschrift nicht an ertragsteuerliche, sondern an zivilrechtliche Merkmale anknüpfe.



Ein anderes Ergebnis lasse sich auch nicht aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ableiten. Nach dieser Vorschrift würden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei. Im Rahmen des

§ 13a ErbStG sei es für die Besteuerung nun aber nicht erforderlich, die Anteile von Kapitalgesellschaften, die sich im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befinden, den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen. Denn diese Vorschrift sei nur dann anwendbar, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft unmittelbar und nicht lediglich mittelbar über eine andere Gesellschaft beteiligt gewesen sei.

Hinweis:

Da im aktuellen Erbschaftsteuerrecht § 13a ErbStG ebenfalls die unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft für die Anwendung der Verschonungsregelung dieser Norm voraussetzt, sind die vorgenannten Entscheidungsgrundsätze auch im Rahmen des § 13a ErbStG (neue Fassung) zu beachten.

62 Anwendung des Halbabzugsverbots auf laufende Aufwendungen in Fällen des vorübergehenden Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung

Das Halb- bzw. Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG bezweckt, alle Ausgaben (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten), die mit nach § 3 Nr. 40 EStG nur hälftig (bis zum Veranlagungszeitraum 2008) bzw. anteilig (ab dem Veranlagungszeitraum 2009: zu 60 %) besteuerten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte ebenfalls nur hälftig bzw. zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen. Hiermit soll eine „inkongruente Begünstigung“ ausgeschlossen werden. Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf einen rechtlichen Zusammenhang an, vielmehr reicht auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben für das Eingreifen des Abzugsverbots aus.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 17/11, DStR 2013, 1934) zu sehen. Der BFH setzte sich erneut mit der Frage auseinander, ob im Rahmen eines Betriebsaufspaltungssachverhalts das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auch auf laufende Aufwendungen anzuwenden ist, falls ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser Gesellschaft Wirtschaftsgüter zu Konditionen zur Nutzung überlassen hat, die unter der fremdüblichen Miete liegen. Hierbei schloss das Gericht an sein Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11, DStR 2013, 953) an.

Im Streitfall hatte der Ehemann zwei in seinem Eigentum stehende Grundstücke an eine GmbH verpachtet, an der er zu 2/3 und seine Ehefrau zu 1/3 beteiligt war. Auf Grund der beherrschenden Stellung in der GmbH war die Verpachtung als steuerliche Betriebsaufspaltung einzustufen, so dass der Ehemann hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Infolge einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der GmbH wurden die Pachtzahlungen in 2002 zunächst reduziert und nachfolgend für vier Monate „ausgesetzt“. Nachdem zwischenzeitlich wieder das volle Entgelt entrichtet wurde, verzichtete der Verpächter auch 2003 erneut für drei Monate auf die Pachtzahlungen. Vor diesem Hintergrund vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Grundstücksüberlassung als teilweise unentgeltlich anzusehen sei. Damit falle der beim Verpächter entstandene Grundstücksaufwand (z.B. Versicherungen, Abschreibungen, Finanzierungskosten) hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Nutzungsüberlassung unter das teilweise Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG. Das Finanzgericht folgte dieser Auffassung und führte aus, dass für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG bereits ein mittelbarer (objektiv kausaler oder finaler) Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben und nach dem Teileinkünfteverfahren teilweise steuerbefreiten Einnahmen genüge. Und ein solcher Zusammenhang sei im Streitfall gegeben, da auch eine nur vorübergehende Minderung des vereinbarten Entgelts für die Nutzungsüberlassung bzw. ein vorübergehender Verzicht auf das Entgelt zu einer Erhöhung des Gewinns der GmbH führe,



an dem der Gesellschafter durch Gewinnausschüttungen teilnehme. Diese Gewinnausschüttungen wiederum seien auf Grund des Teileinkünfteverfahrens teilweise steuerfrei.

Der BFH hat die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

In seiner Begründung führt der BFH aus, dass Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft entstehen, voll abziehbar seien, wenn die Nutzungsüberlassung zu fremdüblichen Konditionen erfolge. In einem solchen Fall seien die Aufwendungen vorrangig durch die Erzielung voll steuerpflichtiger Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung veranlasst. Demgegenüber sei bei einer unentgeltlichen (und daher nicht fremdüblichen) Nutzungsüberlassung ein Zusammenhang mit künftigen Erträgen aus der Beteiligung gegeben. Dieser Zusammenhang ermögliche zwar trotz der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung den Abzug der entsprechenden Aufwendungen, führe aber zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG.

Allerdings könne sich der Veranlassungszusammenhang im Laufe der Zeit ändern, so dass es bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachteinnahmen darauf ankomme, ob der Verzicht durch das Pachtverhältnis oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Ein Pachtverzicht auf Grund eines generellen Absinkens der marktüblichen Pachtentgelte oder im Rahmen einer fremdüblichen Sanierungsmaßnahme spreche für eine Veranlassung durch das Pachtverhältnis. Demgegenüber deute es auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hin, wenn ein fremder Dritter den Verzicht in der konkreten Situation weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach akzeptiert, sondern weiterhin auf der Zahlung des vereinbarten Entgelts bestanden oder aber das Pachtverhältnis beendet hätte.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung weicht weitgehend von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, so dass in allen einschlägigen Fällen zu prüfen ist, ob Steuerbescheide noch angegriffen bzw. geändert werden können.

63 Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG bei ausgefallenen Finanzierungshilfen eines 10 %-Gesellschafters

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung einer GmbH, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Stammkapital der GmbH qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine qualifizierte oder auch wesentliche Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % vor. Bei der Berechnung des Gewinns oder Verlusts werden auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung gewinnmindernd berücksichtigt. Als solche kommen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen (also z.B. Leistungen des GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung).

Nach dem bislang geltenden Eigenkapitalersatzrecht zählten zu in diesem Sinne funktionalem Eigenkapital Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährte (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hatte. Fehlte es jedoch an der zivilrechtlichen Voraussetzung des Eigenkapitalersatzes, so hatte das Darlehen nicht die Funktion von Eigenkapital mit der Konsequenz, dass der Gesellschafter in Bezug auf diese aufgewendeten Finanzmittel wie jeder Drittgläubiger zu behandeln war.



Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 20.8.2013 (Aktenzeichen IX R 43/12, www.stotax-first.de) zu sehen. Ein zu 10 % an einer GmbH beteiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter begehrte die Berücksichtigung des insolvenzbedingten Ausfalls eines Rückforderungsanspruchs aus einem der GmbH gewährten Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten. Im Ergebnis verneint der BFH in Fortführung seiner Rechtsprechung das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten. Wenn ein nicht geschäftsführender GmbH-Gesellschafter zu 10 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt ist, so gelten die Regeln über den

Eigenkapitalersatz nicht. Denn die Anwendung der gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzregelungen, die bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen zum 1.11.2008 („MoMiG“) anzuwenden waren, setzt für einen nicht geschäftsführenden Gesellschafter eine Beteiligungsquote von mehr als 10 % voraus.

Hat nun ein zu höchstens 10 % an einer GmbH beteiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter der GmbH ein Darlehen gewährt und fällt der Rückzahlungsanspruch gegen seine GmbH in der Folge insolvenzbedingt aus, so führt dies ebenso wenig zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner qualifizierten Beteiligung wie die Gewährung eines Darlehens für eine Aktiengesellschaft durch einen Aktionär, der an der Gesellschaft nicht unternehmerisch beteiligt ist.

Hinweis:

Der BFH lässt in seiner Entscheidung ausdrücklich offen, ob er es auf Grund der Neuregelung der Zivilrechtslage durch das MoMiG für geboten hält, neue Maßstäbe für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Gesellschafters auf Grund von krisenbedingten Finanzierungshilfen zu entwickeln.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Praxisfällen sind die Erfolgsaussichten des Finanzgerichtswegs daher sorgfältig abzuwägen.

64 Kein Zufluss von Weihnachts- und Urlaubsgeld beim Gesellschafter-Geschäftsführer nach einer konkludenten Aufhebung der arbeitsvertraglichen Zusage

Mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 24/12, DStR 2013, 1722) hat der BFH entschieden, dass dann kein Arbeitslohnzufluss und damit auch keine Steuerpflicht entsteht, wenn ein tätiger Gesellschafter einer GmbH (beherrschend oder nicht beherrschend) konkludent auf die Zahlung des vertraglich vereinbarten Urlaubs- und Weihnachtsgelds verzichtet, ohne dass die GmbH eine Verpflichtung passiviert.

Im Streitfall waren Eheleute zu jeweils 50 % an einer GmbH beteiligt und bei der GmbH beschäftigt, der Kläger als Geschäftsführer der GmbH und die Klägerin als kaufmännische Angestellte. Beide vereinbarten jeweils mit der GmbH die Gewährung von Urlaubs- und Weihnachtsgeld, das in den Streitjahren 1999 bis 2002 aber nicht ausgezahlt wurde; ebenso wenig wurden in der Bilanz der GmbH entsprechende Passivposten gebildet. Ungeachtet dessen ging das Finanzamt im Anschluss an eine Lohnsteueraußenprüfung davon aus, dass den Eheleuten das Urlaubs- und das Weihnachtsgeld in den Streitjahren jeweils bereits mit Fälligkeit zugeflossen seien.

Der BFH (wie auch zuvor schon das FG) hat diese Auffassung verworfen: Werde die arbeitsvertragliche Zusage von Weihnachts- und Urlaubsgeld vor dem Zeitpunkt der Entstehung dieser Sonderzuwendungen einvernehmlich aufgehoben, könne dem Arbeitnehmer weder Arbeitslohn über die Grundsätze des Zuflusses von Einnahmen bei einem beherrschenden Gesellschafter zufließen noch könne der Arbeitnehmer insoweit eine zuflussbegründende verdeckte Einlage bewirken. Im Streitfall sei der Anspruch auf Urlaubs- und Weihnachtsgeld mindestens konkludent aufgehoben worden, denn die Nichtauszahlung und Nichtverbuchung in der Bilanz der GmbH sei nicht als Buchungsfehler, sondern als ein planvolles Vorgehen der Beteiligten zu würdigen. Dieses stelle letztlich einen konkludenten Verzicht auf die Sonderzuwendung dar.



Hinweis:

Der BFH hat die Gesellschafterstellung der Eheleute mit jeweils 50 % nicht als beherrschend angesehen (denn offensichtlich kann mit einer 50 %-Beteiligung keiner der Betroffenen allein die GmbH beherrschen). Zwar könne ein mit nicht mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile beteiligter Gesellschafter einem beherrschenden Gesellschafter dann gleichgestellt werden, wenn er mit anderen, gleichgerichtete materielle (d.h. finanzielle) Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirke, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen. Da aber jeder Gesellschafter etwaige gegen die GmbH bestehende Gehaltsansprüche letztlich aus eigenem Recht habe durchsetzen können und

sonstige für gleichgerichtete Interessen sprechende tatsächliche Anhaltspunkte nicht ersichtlich seien, sei ein Interessensausgleich im vorliegenden Fall zu verneinen.

65 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwarzgeschäften einer dem Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehenden Person

Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 19.12.2012 (Aktenzeichen 10 K 1172/10, EFG 2013, 725) hat das FG Köln die Frage bejaht, ob einem Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) durch Gewinne aus Schwarzgeschäften zugerechnet werden kann, wenn ein naher Angehöriger diese Geschäfte für die GmbH getätigt und der Geschäftsführer auf eine Überwachung vollständig verzichtet hat.

Im Streitfall lag eine im Rohstoffhandel tätige GmbH vor, an der die Ehefrau zu 80 % und ihre beiden Kinder zu je 10 % beteiligt waren. Die Ehefrau war zwar alleinige Geschäftsführerin, der Ehemann trat allerdings – ohne formell abgeschlossenen Arbeitsvertrag – ständig unter dem Namen der GmbH nach außen auf. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde festgestellt, dass aus den vom Ehemann abgeschlossenen Geschäften Einnahmen in Höhe von rd. 245 000 € buchhalterisch nicht erfasst worden waren. Da die Einnahmen selbst nicht auf einem betrieblichen Bankkonto der GmbH, sondern unmittelbar auf einem Privatkonto des Ehemanns gutgeschrieben wurden, ging die FinVerw. von vGA der GmbH an eine dem beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person aus.

Dagegen hat die klagende GmbH eingewendet, dass die streitgegenständlichen Geschäfte ihr nicht zuzurechnen seien, da es sich um Eigengeschäfte des Ehemanns der Geschäftsführerin gehandelt habe. Dazu stellt das FG Köln in seinem Urteil fest, dass der Ehemann stets unter dem Namen der GmbH nach außen aufgetreten ist und die jeweiligen Vertragspartner insoweit davon ausgehen mussten, dass die GmbH vertraglich gebunden werden sollte. Und diese Geschäfte seien auch der GmbH zuzurechnen, da die Geschäftsführerin keinerlei Überwachungsmaßnahmen durchgeführt und sich überhaupt nicht für das Geschäft der GmbH interessiert habe. Wer aber als Geschäftsführer für eine GmbH dritte Personen auftreten lasse, sei nach allgemeinen Grundsätzen zu deren Überwachung verpflichtet. Auch sei von einer verhinderten Vermögensmehrung als Voraussetzung für die Annahme einer vGA auszugehen, da die Einnahmen nicht auf dem betrieblichen Bankkonto, sondern unmittelbar auf einem Konto des Ehemanns gutgeschrieben wurden.

Hinweis:

Das FG Köln verdeutlicht mit seiner Entscheidung folgende Differenzierung: Untreuehandlungen eines Geschäftsführers sind einem ihm nahestehenden GmbH-Gesellschafter nicht zuzurechnen, da es keine Überwachungspflicht der Gesellschafterversammlung im Hinblick auf den Geschäftsführer gibt. Demgegenüber sind Untreuehandlungen eines Angestellten als vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer anzusetzen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer seiner Überwachungspflicht überhaupt nicht nachgekommen ist und der Angestellte eine ihm nahestehende Person ist.

Handlungsempfehlung:

Eine Dokumentation etwaiger Überwachungsmaßnahmen ist also für den Gesellschafter-Geschäftsführer in einschlägigen Fällen unabdingbar.



66 Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf ein Mehrstimmrecht ist keine freigiebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter

Mit Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 38/11, HFR 2013, 509) hat der BFH entschieden, dass der Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf ein ihm persönlich zustehendes Mehrstimmrecht (das nicht mit seiner Beteiligung an der GmbH auf einen Erwerber hätte übertragen werden können) auch dann keine freigiebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter der GmbH darstellt, wenn sich der Wert von deren Anteilen an der GmbH dadurch erhöht.

Im Streitfall beinhaltete eine GmbH-Satzung ursprünglich Mehrstimmrechte für einen Vater. Mit Neufassung der Satzung fielen diese Mehrstimmrechte später weg. Das Finanzamt bewertete die Satzungsänderung deshalb als Mehrstimmrechtsverzicht des Vaters. Dieser Verzicht des Vaters habe bei dessen Kindern als Mitgesellschafter zu einer steuerpflichtigen Bereicherung geführt.

Dazu stellt der BFH (zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 8 ErbStG) fest, dass eine freigiebige Zuwendung eine Vermögensverschiebung voraussetze, die sich auf die Vermögenssubstanz beziehe (Vermehrung der Vermögenssubstanz des Bedachten). Eine bloße Verminderung des Vermögenswerts des „Schenkers“ genüge ebenso wenig wie die bloße Erhöhung des Vermögenswerts des Bedachten (wie etwa des Werts der Anteile an der GmbH).

Die bloße Werterhöhung von Anteilen an einer GmbH war in der Vergangenheit (auch im Anwendungszeitraum dieses Streitfalls) nicht schenkungsteuerpflichtig, daher habe – so der BFH – der Gesetzgeber dies mit der Einfügung des § 7 Abs. 8 ErbStG im Jahr 2011 gesondert geregelt. Zudem sei durch den Verzicht keine Minderung des Verkehrswerts des Vermögens des Vaters eingetreten, da das Mehrstimmrecht des Vaters als persönlicher Umstand bei der Bewertung seiner Beteiligung überhaupt nicht zu berücksichtigen gewesen wäre.

Hinweis:

Auch für die Rechtslage nach der Einfügung des § 7 Abs. 8 ErbStG wird im Fachschrifttum davon ausgegangen, dass die Aufhebung eines Mehrstimmrechts kein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang ist, da das Stimmrecht als unselbständiger Teil des Mitgliedschaftsrechts nicht Gegenstand einer Leistung eines Gesellschafters an die GmbH im Sinne des § 7 Abs. 8 ErbStG sein könne.

Aktuelle Entwicklungen zur Firmenwagenbesteuerung

67 Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs

Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund eines Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich zu Privatfahrten, so unterliegt dieser Nutzungsvorteil der Lohnsteuer und der Sozialversicherung.

Für die Bewertung der privaten Nutzung eines Firmenwagens sind gesetzlich **zwei Berechnungsmethoden** zugelassen worden, nämlich

1. die **1 %-Regelung** als vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelfall und
2. die Ermittlung eines individuellen Nutzungswerts mittels **Fahrtenbuch** als Ausnahmeregelung, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer der Auffassung sind, dass die 1 %-Regelung für sie zu ungünstig ist (sog. Escape-Klausel).

Nicht zu den privaten Fahrten gehören Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte einschließlich der Fahrten, die der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen mehrmals am Tag



durchführen muss, sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Für diese Fahrten hat der Arbeitnehmer ggf. einen gesonderten geldwerten Vorteil zu versteuern.

Aktuell sind wichtige **Entwicklungen in der Rechtsprechung** zu verzeichnen, die Anlass geben, die bisher praktizierte Handhabung beim Lohnsteuerabzug einer Prüfung zu unterwerfen. Herauszustellen sind folgende Punkte:

- Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung;
- 1 %-Regelung vom Bruttolistenneupreis auch bei Gebrauchtfahrzeugen;
- Nutzung mehrerer betrieblicher Fahrzeuge durch den Einzelunternehmer;

- Anforderungen an ein Fahrtenbuch;
- Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Durchführung zu versteuern.

68 **Dienstwagenbesteuerung – Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung**

a) **Nutzungsvorteil entsteht allein durch Nutzungsmöglichkeit**

Der Bundesfinanzhof hat in vier Urteilen (vom 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, VI R 46/11, und VI R 42/12 sowie vom 18.4.2013, VI R 23/12) eine Grundsatzentscheidung zur Besteuerung von Firmenwagen getroffen, die **von der bisherigen Rechtsprechung abweicht**. Entschieden wurde, dass das Zurverfügungstellen eines unentgeltlichen oder verbilligten Fahrzeugs vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung auch dann zu einem der Lohnsteuer zu unterwerfenden Vorteil führt, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt. Den lohnsteuerbaren Vorteil begründet die **Nutzungsmöglichkeit**, nicht aber die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs. Dieser Vorteil ist, sofern ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht geführt wird, nach der 1 %-Regelung zu bewerten.

Bisher wurde in diesen Fällen die tatsächliche **private Nutzung des Fahrzeugs vermutet**. Diese Vermutung konnte der Steuerpflichtige (unter engen) Voraussetzungen aber widerlegen; eine solche Möglichkeit ist nunmehr entfallen. Entscheidend ist es nach Auffassung des Gerichts, dass mit der tatsächlichen Überlassung des Fahrzeugs dem Arbeitnehmer ein Vorteil zugeflossen ist. Eine arbeitsvertragliche Zusage allein reicht allerdings noch nicht aus.

Entscheidend für das Gericht ist, dass der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur-, Wartungs- und Treibstoffkosten und damit nutzungsabhängige wie -unabhängige Kosten umfasst. Dies bedeutet, dass selbst dann, wenn der Arbeitnehmer das überlassene Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt, er zumindest die nutzungsunabhängigen Kosten spart.

Hinweis:

Das Abstellen auf die bloße Nutzungsmöglichkeit und nicht auf die tatsächliche Nutzung gilt allerdings nur hinsichtlich der Besteuerung von Arbeitnehmern. Anders ist dies bei Einzelgewerbetreibenden oder bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Wird in diesem Fall ein Betriebsfahrzeug auch für private Zwecke genutzt, so ist der Betriebsausgabenabzug der mit dem Fahrzeug verbundenen Kosten durch eine Entnahme zu korrigieren. Dies erfordert aber eine tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs, denn eine Nutzungsentnahme liegt nur vor, wenn ein Wirtschaftsgut für betriebsfremde Zwecke verwendet wird und erfordert damit eine Entnahmehandlung. Die bloße Möglichkeit des (Einzel-)Gewerbetreibenden, den betrieblichen Pkw auch privat nutzen zu können, begründet dagegen keinen „Korrekturbedarf“.



b) Nutzungsvorteil aber nur bei tatsächlicher Zurverfügungstellung des Dienstwagens

Andererseits hat der Bundesfinanzhof aber auch klargestellt, dass die 1 %-Regelung nur zur Anwendung kommt, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung überlassen hat. Dies muss für den Einzelfall festgestellt werden. Arbeitsvertraglich ist eine private Nutzung des Dienstwagens nur bei einer entsprechenden Regelung zulässig. Besteht eine solche Vereinbarung nicht, so darf der Firmenwagen nur für dienstliche Fahrten genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

Soll eine private Nutzung des Dienstwagens ausgeschlossen sein, so sollte zu Beweis Zwecken eine klarstellende Regelung in den Arbeitsvertrag aufgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof betont, dass insbesondere dann, wenn der Firmenwagen laut arbeitsvertraglicher Abrede nicht privat genutzt werden darf, im Grundsatz dann auch davon auszugehen ist, dass eine private Nutzung nicht erfolgt. Denn einen – auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden – Erfahrungssatz, nach dem arbeitsvertraglich vereinbarte Nutzungsverbote missachtet werden, sieht das Gericht nicht. Dies gilt selbst dann, wenn ein solches Nutzungsverbot vom Arbeitgeber nicht überwacht wird oder es wie bei einem angestellten (Allein-)Geschäftsführer einer GmbH, dem (familienangehörigen) Geschäftsführer eines Familienunternehmens oder dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH an einer „Kontrollinstanz“ fehlt.

69 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen

Der Nachteil der 1 %-Regelung ist, dass diese pauschalierte Vorgehensweise im Einzelfall zu hohen steuerlichen Belastungen führen kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer nutzt als Firmenwagen einen Pkw, der nicht als Neufahrzeug, sondern als Gebrauchtwagen erworben wurde. Auch in diesem Fall wird der geldwerte Vorteil nach den gesetzlichen Vorgaben vom Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs angesetzt und nicht vom Wert des Fahrzeugs im Erwerbszeitpunkt.

Wie das Beispiel deutlich macht, kann durch die Anschaffung eines Gebrauchtwagens im Vergleich zu einem Neuwagen der Nutzungsvorteil und damit die steuerliche Belastung nicht gemindert werden. Denn im Falle der Nutzung eines **Gebrauchtwagens** wird der Nutzungsvorteil ebenfalls mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises **zum Zeitpunkt der Erstzulassung** des Fahrzeugs angesetzt. Ein solcher Fall wurde vom Bundesfinanzhof geprüft. Mit Urteil vom 13.12.2012 (Aktenzeichen VI R 51/11) hat das Gericht entschieden, dass diese Vorgehensweise verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Der Kläger hatte dagegen die Auffassung vertreten, dass bei Nutzung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs der Nutzungsvorteil mit 1 % des Fahrzeugwerts zum Zeitpunkt des Erwerbs und nicht zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs anzusetzen sei. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ausdrücklich ab.

Hinweis:

Dem Umstand, dass durch ein gebrauchtes Fahrzeug in der Regel geringere Kosten entstehen (z.B. durch eine niedrigere Abschreibung) und die Anwendung der 1 %-Regelung in diesem Fall zu verhältnismäßig hohen Nutzungswerten führt, kann nur durch Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs entgegnet werden. Hierbei werden nur die durch die Privatfahrten tatsächlich verursachten Kosten als Nutzungswert erfasst.



70 Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer

Gehören gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zum Betriebsvermögen und können diese vom Unternehmer auch für private Zwecke genutzt werden, so ist der pauschale Nutzungswert grundsätzlich für jedes Kraftfahrzeug anzusetzen, das vom Steuerpflichtigen oder zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen für Privatfahrten genutzt wird.

Kein Nutzungsvorteil ist dagegen zu besteuern bei Fahrzeugen, die für eine private Nutzung nicht geeignet sind (z.B. bei sog. Werkstattwagen) oder die ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden. Dies gilt entsprechend für Kraftfahrzeuge, die nach der betrieblichen Nutzungszuweisung nicht zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen. Hierzu können z.B. Vorführgewagen eines Kraftfahrzeughändlers oder zur Vermietung bestimmte Kraftfahrzeuge gehören.

Sind mehrere für eine Privatnutzung mögliche Fahrzeuge vorhanden, so beanstandet es die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht, wenn in der Gewinnermittlung eine Nutzungsentnahme nur für das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis angesetzt wird. Für die weiteren Fahrzeuge ist kein zusätzlicher pauschaler Nutzungswert zu erfassen.

Für die private Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen gehörende Personen gilt dies entsprechend, wenn je Person das Kraftfahrzeug mit dem nächsthöchsten Listenpreis berücksichtigt wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt die widerlegbare Vermutung, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird.

Hinweis:

Ob diese Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung dem Gesetz entspricht, ist strittig und wird derzeit in dem vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 17/12 anhängigen Verfahren geprüft. Die Gerichte sind an diese (für den Steuerpflichtigen günstige Regelung) jedenfalls nicht gebunden.

71 Anforderungen an ein Fahrtenbuch

a) Strenge Nachweisanforderungen

Soll statt der 1 %-Regelung der individuelle Nutzungsanteil mittels Fahrtenbuch nachgewiesen werden, so sind strenge Anforderungen zu beachten.

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich **die folgenden Angaben erforderlich**:

- **Datum und Kilometerstand** zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- **Reiseziel** und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- **Reisezweck** und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

Das Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden. Somit wird ein mit einem Tabellenkalkulationsprogramm geführtes Fahrtenbuch regelmäßig nicht anerkannt.



Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat betont, dass kleinere Mängel eines Fahrtenbuchs nicht zwingend zur Anwendung der 1 %-Regelung führen, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Sind die Fehleintragungen allerdings systematischer Natur und geben Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Richtigkeit der übrigen Eintragungen, ist das Fahrtenbuch trotz nur weniger nachweisbarer Fehleintragungen nicht ordnungsgemäß und wird steuerlich nicht anerkannt.

b) Im Fahrtenbuch erforderliche Eintragungen

Zur Frage, welche Mindestangaben ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthalten muss, ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 3/12) zu beachten. Streitig war die Ordnungsmäßigkeit des vorgelegten Fahrtenbuchs. Dieses bestand im Streitfall aus handschriftlich geführten Grundaufzeichnungen sowie aus zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen. Die handschriftlichen Grundaufzeichnungen enthielten fortlaufend die Fahrten nach Datum, Uhrzeit, Kilometerständen und gefahrenen Kilometern; hinsichtlich der Angaben zu Reiseroute und Ziel war bei beruflich veranlassten Fahrten jeweils nur „Außendienst“ vermerkt. Die besuchten Personen, Firmen oder Behörden waren im Fahrtenbuch nicht angegeben; dazu enthielt das Fahrtenbuch lediglich den handschriftlichen Vermerk „siehe Anlage“. Die zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen in Form eines Ausdrucks des vom Arbeitgeber elektronisch geführten Terminkalenders nannten Datum, Uhrzeit, Name und Adresse der jeweils aufgesuchten Kunden.

Das Gericht verwarf das Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß. Es reicht nicht aus, wenn die Mindestangaben eines Fahrtenbuchs nicht in diesem selbst enthalten sind, sondern das Fahrtenbuch ergänzt oder vervollständigt wird durch vom Arbeitgeber stammende Listen und Ausdrücke des Terminkalenders.

Hinweis:

Wird ein Fahrtenbuch geführt, so muss von Anfang an darauf geachtet werden, dass dieses alle Mindestangaben enthält.

c) Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuchs

Deutliche praktische Erleichterungen kann ein elektronisches Fahrtenbuch bringen. Dieses zeichnet mittels GPS automatisch die vorgenommenen Fahrten auf. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird steuerlich anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen sein, zumindest aber dokumentiert werden. Die Finanzverwaltung betont in dem Schreiben der Oberfinanzdirektion Rheinland und Münster vom 18.2.2013, dass die **Prüfung, ob ein elektronisches Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist**, nur für den jeweiligen Einzelfall erfolgen kann. Dabei sind vor allem diese Grundsätze zu beachten:

- Die Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten Software sollte anhand eines **Prüfzertifikats des Herstellers** nachgewiesen werden. Dabei muss sich das Zertifikat immer auf die aktuell eingesetzte Softwareversion beziehen.
- Die **eindeutige Kennzeichnung einer geänderten Eingabe** sowohl in der Anzeige des elektronischen Fahrtenbuchs am Bildschirm als auch in seinem Ausdruck ist unverzichtbare Voraussetzung für die Anerkennung des Fahrtenbuchs.
- Es muss sichergestellt sein, dass die **Daten** des elektronischen Fahrtenbuchs bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist für ein Fahrtenbuch **unveränderlich aufbewahrt** und lesbar gemacht werden können. Bei eventuellen Änderungen muss die Änderungshistorie mit Änderungsdatum/-daten und (jeweils) ursprünglichem Inhalt ersichtlich sein. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.



- Der **Fahrtzweck** kann im Nachhinein, z.B. in einem **Webportal**, eingetragen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass Person und Zeitpunkt der Eintragung softwareseitig dokumentiert werden. Da das Fahrtenbuch zeitnah geführt werden muss, muss die **Eintragung des Fahrtziels innerhalb von sieben Tagen** nach Abschluss der Fahrt erfolgen.
- Bei einem elektronischen Fahrtenbuch sind die **GPS-Ermittlung** der Fahrtstrecken und die dadurch entstehende Abweichung vom Tachostand des Fahrzeugs grds. unbedenklich. Allerdings sollte der tatsächliche Tachostand im Halbjahres- oder Jahresabstand dokumentiert werden.

Hinweis:

Die regelmäßig kostspielige Investition in ein elektronisches Fahrtenbuch kann eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten. Aber auch bei einem solchen elektronischen Fahrtenbuch sind die dargestellten Regeln zu beachten, damit die Anerkennung durch die Finanzverwaltung erfolgt.

72 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs ist bei Anwendung der 1 %-Regelung wie folgt zu bewerten:

- Ansatz mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer für jeden Kalendermonat und
- für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Wert für jeden Kalendermonat von 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs kommt die 0,03 %-Regelung aber nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzt. Wird das Fahrzeug nicht arbeitstäglich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt, so kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Zuschlag begrenzt werden auf eine Einzelbewertung für die tatsächlich durchgeführten Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren gilt:

- Der Arbeitgeber ist nicht zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verpflichtet. Es bleibt ihm unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren nur die kalendermonatliche Ermittlung des Zuschlags mit 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vorzunehmen und somit die Gestellung des betrieblichen Kraftfahrzeugs an die Anwendung der 0,03 %-Regelung zu binden.
- Der Arbeitgeber muss in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder die Anwendung der 0,03 %-Regelung für jedes Kalenderjahr einheitlich für alle diesem überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahrs nicht gewechselt werden. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer nicht an die für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Methode gebunden und kann die Methode einheitlich für alle ihm überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge für das gesamte Kalenderjahr wechseln.
- Bei Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Lohnsteuerabzugsverfahren hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat. Nicht ausreichend ist die



KANZLEI JÜRGEN LÖCHLE

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

bloße Angabe der Anzahl der Nutzungstage. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur regelmäßigen Arbeitsstätte gelangt ist. Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mehrmals benutzt, sind für Zwecke der Einzelbewertung nur einmal zu erfassen. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren. Dabei kann für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt werden.

- Der Arbeitgeber hat auf Grund der Erklärungen des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht.
- Der Arbeitnehmer kann gegenüber dem Arbeitgeber auch kalendermonatlich schriftlich erklären, dass er das betriebliche Kraftfahrzeug an keinem Tag im Monat für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat; in diesem Fall muss im Lohnsteuerabzugsverfahren kein Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte versteuert werden.

Hinweis:

Diese Grundsätze sind nach Ansicht der Finanzverwaltung im betrieblichen Bereich, d.h. bei der Nutzung des betrieblichen Pkw durch den Unternehmer, nicht anzuwenden (so Oberfinanzdirektion Niedersachsen v. 11.7.2011, Aktenzeichen S 2227-98-St 221/St 222).

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Löchle
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater