
30. August 2018

Mandanten-Rundschreiben 4/2018

Einheitswerte für Grundsteuer verfassungswidrig • Privatnutzung eines Firmenwagens • Häusliches Arbeitszimmer • Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

Sehr geehrte Damen und Herren,

viel Aufmerksamkeit hat das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Grundsteuer auf sich gezogen. Hiernach sind die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers am Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Nun muss der Gesetzgeber spätestens bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung treffen, wobei ihm hierfür Übergangsfristen eingeräumt werden.

Insgesamt soll die anstehende Reform aufkommensneutral sein, was aber für den Einzelnen durchaus gravierende Belastungsverschiebungen bedeuten kann. Abzuwarten bleibt also, wer von einer Neuregelung eine Entlastung oder eine Mehrbelastung erwarten kann bzw. muss.

<u>FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN</u>	3
Vorschriften zur Einheitsbewertung für Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig	3
Keine Verlängerung des Kindergeldanspruchs über Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus wegen Dienst im Katastrophenschutz	4
Selbst getragene Krankheitskosten können nicht im Rahmen des Sonderausgabenabzugs für Krankenversicherungsbeiträge berücksichtigt werden	4
Abzug der Aufwendungen eines nebenberuflich als Sporttrainer tätigen Übungsleiters	5
Abzug des hälftigen Behinderten-Pauschbetrags bei Einzelveranlagung von Ehegatten	6
Keine Erbschaftsteuerbefreiung für Erwerb eines Anspruchs auf Eigentumsverschaffung an Familienheim	6
<u>FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</u>	7
Arbeitszimmer: Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung	7
Finanzverwaltung zur Kfz-Gestellung an Arbeitnehmer	8
Entlassungsschädigung: Abgrenzung zwischen der Besteuerung unterliegender Entschädigung und nicht der Besteuerung unterliegendem Schadensersatz	11
<u>FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</u>	12
Steuerliche Erfassung von Sanierungsgewinnen: Altfälle weiterhin begünstigt – Ungewissheit für aktuelle und zukünftige Fälle	12
Wirtschaftliches Eigentum an Leasingobjekten im Rahmen von Sale-and-lease-back-Gestaltungen	13
Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen	13
<u>FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</u>	14
Sachliche Verflechtung durch Überlassung von Büroräumen	14
<u>FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNF TEN</u>	15
Nachträglicher Antrag auf Günstigerprüfung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	15
Aktuelle Hinweise der Finanzverwaltung zur Abgeltungsteuer	16
<u>FÜR HAUSEIGENTÜMER</u>	17
Finanzverwaltung: Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)	17
Bauabzugsteuer bei Errichtung einer Photovoltaikanlage	17
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für das Legen eines Hauswasseranschlusses	18
<u>FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜ HRER</u>	18
Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG und nachträgliche Anschaffungskosten	18
Widerruf einer Pensionszusage – steuerpflichtiger Arbeitslohn des Gesellschafter-Geschäftsführers?	20
Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	21

Für alle Steuerpflichtigen

Vorschriften zur Einheitsbewertung für Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat nun mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12) bestätigt, was in der Fachwelt allgemein erwartet wurde. Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den „alten“ Bundesländern sind jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Mit dieser Begründung hat das Gericht die Vorschriften für verfassungswidrig erklärt und bestimmt, dass der Gesetzgeber spätestens **bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung** zu treffen hat. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regeln weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen sie für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden. Damit begegnet das Gericht den Schwierigkeiten bei der Umsetzung einer Neuregelung in Anbetracht der anstehenden Neubewertung der Vielzahl an Grundstücken.

Auswirkungen hat dieses Urteil auf die Grundsteuer, die Immobilienbesitzer und auch Mieter über die Nebenkosten trifft. Basis für die Bemessung der Grundsteuer, welche auf Grund eines von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Hebesatzes erhoben wird, sind die sog. Einheitswerte für die Grundstücke. Diese Einheitswerte sollen die Verkehrswerte der Grundstücke zumindest annähernd widerspiegeln. Gesetzlich ist vorgesehen, dass eine Neufestsetzung der Einheitswerte auf aktueller Basis alle sechs Jahre erfolgt, um Wertentwicklungen am Grundstücksmarkt nachvollziehen zu können. Tatsächlich sind in den alten Bundesländern die Einheitswerte aber zuletzt im Jahr 1964 festgestellt worden. In den neuen Bundesländern wird sogar auf die Einheitswerte aus dem Jahr 1935 zurückgegriffen.

Die aus der Überdehnung des Hauptfeststellungszeitraums folgenden flächendeckenden, zahlreichen und erheblichen Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens führen zu entsprechenden Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Grundsteuer. Eine ausreichende Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlungen ergibt sich nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts weder allgemein aus dem Ziel der Vermeidung allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung.

Hinweis:

Die vom Gericht gewährte Übergangsregelung bedeutet, dass sich zunächst bis Ende 2019 – vorausgesetzt, der Gesetzgeber schafft bis dahin eine Neuregelung – keine Änderungen ergeben. Ab dem Tag der Verkündung der Neuregelung, längstens bis zum 31.12.2024 wird der Verwaltung Gelegenheit gegeben, die erforderlichen Neubewertungen vorzunehmen. Die Grundsteuer kann bis zu diesem Zeitpunkt auf der bisherigen Grundlage weiter erhoben werden.

Nun ist der Gesetzgeber gezwungen, die bislang nicht erfolgreichen Reformbemühungen zu einem Ende zu führen. Bereits in der vergangenen Legislaturperiode gab es Gesetzgebungsinitiativen, die aber wegen mangelnder Einigkeit der Bundesländer letztlich im Sande verlaufen sind. Von politischer Seite wird betont, dass eine Reform der Einheitsbewertung für die Kommunen insgesamt nicht zu einer Erhöhung des Grundsteueraufkommens führen soll. Dies bedeutet aber nicht, dass der einzelne Grundstückseigentümer zukünftig nicht höher oder auch niedriger belastet wird als bislang. In welchen Fällen sich für den Grundstückseigentümer dennoch Veränderungen zur jetzigen Grundsteuerbelastung ergeben werden, bleibt abzuwarten.

Es werden zwar intensiv verschiedene Reformmodelle diskutiert, aktuell ist aber nicht abzusehen, wie eine Neuregelung aussehen könnte und in welchen Fällen sich Auswirkungen auf die Steuerbelastung ergeben. Diskutiert wird sowohl das sog. Verkehrswertmodell, welches automationsgesteuert die individuellen Daten des zu bewertenden Grundstücks mit Vergleichsdaten des Immobilienmarkts verknüpfen soll, ein wertunabhängiges Modell, welches sich nur an den Grundstücks- und Gebäudeflächen orientiert, als auch ein Kostenmodell, welches für bebaute Grundstücke einen Bodenwert und einen pauschalierten Gebäudewert ermitteln soll.

Keine Verlängerung des Kindergeldanspruchs über Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus wegen Dienst im Katastrophenschutz

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.10.2017 (Aktenzeichen III R 8/17) entschieden, dass für in Ausbildung befindliche Kinder nach Vollendung des 25. Lebensjahres auch dann kein Kindergeldanspruch besteht, wenn sie sich für einen mehrjährigen Dienst im Katastrophenschutz verpflichtet haben und deshalb vom Wehrdienst freigestellt wurden.

Im Streitfall absolvierte der im November 1987 geborene Sohn des Stpfl. ein Medizinstudium, das er 2013 kurz vor Vollendung des 26. Lebensjahres abschloss. Bereits im Jahr 2005 wurde er wegen einer mindestens sechs Jahre umfassenden Verpflichtung im Katastrophenschutz (Freiwillige Feuerwehr) vom (früheren) Wehrdienst freigestellt. Die Familienkasse gewährte dem Stpfl. das Kindergeld nur bis November 2012, da der Sohn in diesem Monat sein 25. Lebensjahr vollendete.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Zwar können volljährige Kinder beim Kindergeldanspruch berücksichtigt werden, solange sie sich in Ausbildung befinden. Das Kindergeldrecht sieht insoweit aber eine Altersgrenze von 25 Jahren vor. Diese Altersgrenze wird zwar insbesondere dann, wenn das Kind den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, um die Dauer dieses Dienstes hinausgeschoben. Der Dienst im Katastrophenschutz gehört aber nicht zu den im Gesetz genannten Verlängerungstatbeständen. Eine entsprechende Anwendung des Gesetzes in diesen Fällen lehnt das Gericht ab, denn der Gesetzgeber hat die Verlängerung des Kindergeldanspruchs bei Diensten wie dem gesetzlichen Grundwehrdienst und dem Zivildienst nur deshalb vorgesehen, weil diese häufig die Beendigung der Berufsausbildung verzögern. Der vom Sohn des Stpfl. geleistete Dienst im Katastrophenschutz ist dagegen kein Vollzeitdienst und kann typischerweise auch neben der Ausbildung durchgeführt werden. Die Ausbildung wird deshalb durch einen solchen Dienst, ebenso wie bei einem Engagement des Kindes in einem Sportverein oder einer Jugendorganisation, regelmäßig nicht verzögert.

Hinweis:

Die Entscheidung hat auch Auswirkungen auf andere neben der Ausbildung geleistete Dienste im Katastrophenschutz, die eine Freistellung von der Wehrpflicht zur Folge hatten (z.B. Sanitätsdienste beim Deutschen Roten Kreuz, der Johanniter-Unfall-Hilfe oder dem Malteser Hilfsdienst, technische Dienste beim Technischen Hilfswerk).

Selbst getragene Krankheitskosten können nicht im Rahmen des Sonderausgabenabzugs für Krankenversicherungsbeiträge berücksichtigt werden

Trägt ein privat krankenversicherter Stpfl. seine Krankheitskosten selbst, um dadurch die Voraussetzungen für eine Beitragserstattung zu schaffen, können diese Kosten nicht als Beiträge zu einer Versicherung steuerlich als Sonderausgaben abgezogen werden, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 3/16) klarstellt. Damit führt das Gericht seine Rechtsprechung zur insoweit vergleichbaren Kostentragung bei einem sog. Selbstbehalt fort.

Im Urteilsfall hatten der Stpfl. und seine Ehefrau Beiträge an ihre privaten Krankenversicherungen zur Erlangung des Basisversicherungsschutzes gezahlt. Um in den Genuss von Beitragserstattungen zu kommen, hatten sie angefallene Krankheitskosten selbst getragen und nicht bei ihrer Krankenversicherung geltend gemacht. In der Einkommensteuererklärung kürzte der Stpfl. zwar die Krankenversicherungsbeiträge, die als Sonderausgaben angesetzt werden können, um die erhaltenen Beitragserstattungen, minderte diese Erstattungen aber vorher um die selbst getragenen Krankheitskosten, da er und seine Ehefrau insoweit wirtschaftlich belastet seien. Weder das Finanzamt noch das Finanzgericht folgten seiner Auffassung. Ebenso scheiterte der Ansatz der selbst getragenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung allein schon deshalb, weil die zumutbare Belastung nicht überschritten wurde.

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Urteil des Finanzgerichts. Es könnten nur die Ausgaben als Beiträge zu Krankenversicherungen abziehbar sein, die im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stünden und letztlich der Vorsorge dienen.

Daher hatte das Gericht bereits entschieden, dass Zahlungen auf Grund von Selbst- bzw. Eigenbeteiligungen an entstehenden Kosten keine Beiträge zu einer Versicherung sind (Urteil vom 1.6.2016, Aktenzeichen X R 43/14). Zwar werde bei den selbst getragenen Krankheitskosten nicht – wie beim Selbstbehalt – bereits im Vorhinein verbindlich auf einen Versicherungsschutz verzichtet, vielmehr könne man sich bei Vorliegen der konkreten Krankheitskosten entscheiden, ob man sie selbst tragen wolle, um die Beitragserstattungen zu erhalten. Dies ändere aber nichts daran, dass in beiden Konstellationen der Versicherte die Krankheitskosten nicht trage, um den Versicherungsschutz „als solchen“ zu erlangen.

Ob die Krankheitskosten als einkommensmindernde außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien, musste das Gericht im Streitfall nicht entscheiden, da die Krankheitskosten die sog. zumutbare Eigenbelastung wegen der Höhe der Einkünfte der Stpfl. nicht überstiegen und daher bereits aus diesem Grunde ein Abzug nicht in Betracht kam.

Hinweis:

Im konkreten Fall ist daher abzuwägen, ob der regelmäßig einzugehende steuerliche Nachteil durch das Selbsttragen der Krankheitskosten den Vorteil aus einer Beitragsrückerstattung nicht überwiegt.

Abzug der Aufwendungen eines nebenberuflich als Sporttrainer tätigen Übungsleiters

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 20.12.2017 (Aktenzeichen III R 23/15) klar, dass ein Sporttrainer, der mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist und steuerfreie Einnahmen unterhalb des sog. Übungsleiterfreibetrags (aktuell 2 400 €) erzielt, die damit zusammenhängenden Aufwendungen insoweit abziehen kann, als sie die Einnahmen übersteigen.

Im Urteilsfall war die Stpfl. im Hauptberuf nichtselbständig tätig. Darüber hinaus bezog sie im Streitjahr 2012 von einem Sportverein Einnahmen i.H.v. 1 200 € als Übungsleiterin. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit hatte die Stpfl. Ausgaben in der unstrittigen Höhe von 4 062 €, weit überwiegend für Fahrten mit dem Pkw zu Wettbewerben. Den hieraus entstandenen Verlust machte sie in der Einkommensteuererklärung 2012 geltend. Das Finanzamt erkannte den Verlust nicht an, da die Einnahmen die Höhe des Übungsleiterfreibetrags nicht überschritten hätten. Da die Einnahmen somit in voller Höhe steuerfrei seien, könnten die Ausgaben nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

Der Bundesfinanzhof gab nun im Grundsatz der Stpfl. Recht, verwies den Fall aber an das Finanzgericht zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zurück. Insoweit weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass in einem ersten Schritt stets – und auch bei dieser Tätigkeit als Übungsleiter – zu prüfen sei, ob die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wurde. Sollte ihre Tätigkeit als sog. Liebhaberei anzusehen sein, wären die daraus stammenden Einnahmen nicht steuerbar und die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich unbeachtlich.

Hinweis:

In der Praxis stellt sich diese Frage oftmals deshalb nicht, weil die Einnahmen den Übungsleiterfreibetrag, welcher aktuell bei 2 400 € pro Jahr liegt, nicht übersteigen und damit die Einnahmen steuerfrei gestellt werden. Insoweit dient der Freibetrag auch der Steuervereinfachung. Eine Einkünfteerzielungsabsicht wird jedoch zumeist vorliegen, wenn die Einnahmen den Freibetrag deutlich übersteigen. In Höhe des übersteigenden Betrags sind sie dann als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist auch dann notwendig, wenn die mit einer Übungsleitertätigkeit zusammenhängenden Ausgaben die Einnahmen deutlich übersteigen und wie im Streitfall ein steuerrechtlich relevanter Verlust geltend gemacht wird.

Vorliegend fehlten entsprechende Feststellungen des Finanzgerichts, welche nun nachgeholt werden müssen. Das Finanzgericht muss im zweiten Rechtsgang prüfen, ob die Stpfl. bei ihrer Vorgehensweise auf Dauer einen Totalgewinn oder einen Totalüberschuss erzielen konnte und ob sie eine verlustbringende Tätigkeit möglicherweise wegen persönlicher Neigungen ausübte. Liegt eine Einkünfteerzielungsabsicht vor, so ist vorliegend der Verlust aus der Übungsleitertätigkeit aber anzuerkennen, wie der Bundesfinanzhof feststellt.

In einem Fall wie dem vorliegenden, in dem ausschließlich steuerfreie Einnahmen erzielt werden und die damit unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen höher sind, seien die Ausgaben nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen vom Abzug ausgeschlossen. Der übersteigende Betrag sei steuerrechtlich zu berücksichtigen.

Zur Frage der Gewinnerzielungsabsicht führt der Bundesfinanzhof aus, dass unabhängig von den Motiven, aus denen der Einzelne einer Beschäftigung nachgehe, eine Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht dann anzunehmen sei, wenn in der Regel Überschüsse aus der Beschäftigung tatsächlich erzielt würden. Umgekehrt sei vom Fehlen einer Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht dann auszugehen, wenn die Einnahmen in Geld oder Geldeswert lediglich dazu dienten, in pauschalierender Weise die tatsächlichen Selbstkosten zu decken. Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 23.10.1992 (Aktenzeichen VI R 59/91) bei einem Amateurfußballspieler eine steuerlich irrelevante Liebhaberei für den Fall angenommen, dass dieser im Zusammenhang mit seiner Betätigung lediglich Zahlungen erhält, die geringer oder nur ganz unwesentlich höher sind als die entstandenen Aufwendungen.

Handlungsempfehlung:

Sollten nur in einzelnen Jahren die Ausgaben die Einnahmen übersteigen, stellt sich grundsätzlich nicht die Frage der Überschusserzielungsabsicht. Soweit allerdings dauerhaft die Ausgaben die Einnahmen übersteigen, muss der Stpfl. in einer Prognoserechnung dokumentiert nachweisen, dass er mit dieser Tätigkeit auf Dauer eine Überschusserzielungsabsicht hat.

Abzug des hälftigen Behinderten-Pauschbetrags bei Einzelveranlagung von Ehegatten

Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten ist der grundsätzlich einem Ehegatten zustehende Behinderten-Pauschbetrag bei der Einzelveranlagung der Ehegatten bei jedem Ehegatten jeweils zur Hälfte abzuziehen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.12.2017 (Aktenzeichen III R 2/17) entschied.

Für den Fall der Einzelveranlagung von Ehegatten ist gesetzlich bestimmt, dass Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG grundsätzlich demjenigen Ehegatten zugerechnet werden, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten werden sie bei jedem Ehegatten zur Hälfte abgezogen. Dies gilt auch für den Behinderten-Pauschbetrag.

Hinweis:

Im Regelfall ist die Zusammenveranlagung von Ehegatten steuerlich vorteilhaft. Im Einzelfall kann z.B. im Hinblick auf die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Einzelveranlagung angezeigt sein. Sollen Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen usw. hälftig zugeordnet werden, so muss der (zwingende) Antrag hierzu nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers bereits durch Angabe in bzw. mit der Steuererklärung erfolgen.

Keine Erbschaftsteuerbefreiung für Erwerb eines Anspruchs auf Eigentumsverschaffung an Familienheim

Erbschaftsteuerfrei ist der Erwerb von Todes wegen von Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR belegenen bebauten Grundstück durch den überlebenden Ehegatten, Lebenspartner oder Kinder, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim). Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen II R 14/16) klargestellt, dass diese Steuerbefreiungsvorschrift eng auszulegen ist und daher Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der verstorbene Ehegatte zivilrechtlicher Eigentümer oder Miteigentümer des Familienheims war und der überlebende Ehegatte entsprechend das zivilrechtliche Eigentum bzw. Miteigentum an dem Familienheim von Todes wegen erwirbt.

Somit ist die Steuerbefreiung nicht zu gewähren, wenn der überlebende Ehegatte lediglich den durch eine Auflassungsvormerkung gesicherten Anspruch auf Verschaffung des Eigentums an dem Familienheim erwirbt. Die im Gesetz verwendeten Begriffe „Eigentum“ und „Miteigentum“ seien im zivilrechtlichen Sinne zu verstehen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Arbeitszimmer: Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen VI R 41/15) klargestellt, dass ein Miteigentümer einer Wohnung Abschreibungen für Abnutzung (AfA) und Schuldzinsen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil als Werbungskosten geltend machen kann, wenn die Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurden sowie Zins und Tilgung von einem gemeinsamen Konto beglichen werden, wenn er diese allein zu beruflichen Zwecken nutzt. Dieser Fall ist besonders praxisrelevant bei Ehegatten, die Immobilien oftmals gemeinsam, also zu Miteigentum erwerben.

Im Urteilsfall ging es um zusammen veranlagte Eheleute, die in den Streitjahren (2007 und 2008) nichtselbständig tätig waren. Im Jahr 2007 bezogen sie eine im gemeinsamen Eigentum stehende Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Im selben Haus, jedoch auf einer anderen Etage und räumlich nicht mit der selbst genutzten Wohnung verbunden, erwarben sie eine weitere kleinere, jeweils im hälftigen Miteigentum der Ehegatten stehende Wohnung, die von der Ehegattin ausschließlich beruflich genutzt wurde. Die Darlehen zum Erwerb dieser Wohnung nahmen die Eheleute gemeinsam auf; die Zinsen und die Tilgung sowie die laufenden Kosten beglichen sie von einem gemeinsamen Konto.

Vorliegend griffen die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht. Die Ehegattin nutzte die Wohnung ausschließlich für ihre berufliche Tätigkeit. Es lag ein außerhäusliches Arbeitszimmer vor.

Allerdings bestätigt der Bundesfinanzhof die Ansicht des Finanzamts, wonach die Kosten für die Wohnung nur entsprechend des Miteigentumsanteils als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Nur insoweit ist die Ehegattin wirtschaftlich belastet. Bezahlen Eheleute Aufwendungen „aus einem Topf“, d.h. aus Guthaben, zu denen beide Eheleute beigetragen haben, oder aus Darlehensmitteln, die zu Lasten beider Eheleute aufgenommen wurden, wird, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen sind, der Betrag jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet. Daher sind gemeinschaftlich getragene Aufwendungen für eine Immobilie, die einem Ehegatten gehört und die dieser zur Erzielung von Einnahmen nutzt, beim Eigentümerehegatten in vollem Umfang Werbungskosten. Insofern sind die Eigentumsverhältnisse entscheidend.

Sind Eheleute hingegen Miteigentümer eines Grundstücks und errichten sie hierauf ein Gebäude oder erwerben sie wie im Streitfall eine Eigentumswohnung zu Miteigentum, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von ihnen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat, und zwar unabhängig davon, wie viel er tatsächlich aus eigenen Mitteln dazu beigetragen hat. Sind die finanziellen Beiträge der Eheleute unterschiedlich hoch, dann hat sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich der Ehegatte, der aus eigenen Mitteln mehr als der andere beigesteuert hat, das Mehr seinem Ehegatten mit der Folge zugewandt, dass jeder von ihnen so anzusehen ist, als habe er die seinem Anteil entsprechenden Anschaffungskosten selbst getragen. Demgemäß sind auch die gemeinsam getragenen laufenden Aufwendungen für eine solche Wohnung, soweit sie grundstücksorientiert sind (z.B. Schuldzinsen auf den Anschaffungskredit, Grundsteuern, allgemeine Reparaturkosten, Versicherungsprämien und ähnliche Kosten), nur entsprechend den Miteigentumsanteilen als Werbungskosten abziehbar.

Hinweis:

Vorliegend hätte auch ein voller Werbungskostenabzug erreicht werden können, wenn der nutzende Ehegatte die Wohnung alleine erworben hätte. Ob diese vermögensrechtliche Zuordnung von den Ehegatten gewünscht ist, muss für den konkreten Fall geprüft werden.

Finanzverwaltung zur Kfz-Gestellung an Arbeitnehmer

Zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 4.4.2018 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/18/10001) ausführlich Stellung genommen. Dieses Schreiben ist eine umfassende Behandlung der sich ergebenden Fragestellungen. Teilweise werden bisherige Verwaltungsregelungen nur zusammengefasst, teilweise sind aber auch neue Hinweise bzw. Klarstellungen aufgenommen worden.

Handlungsempfehlung:

Teilweise war unklar, ob in älteren Schreiben geäußerte Ansichten noch Gültigkeit hatten. Dieses Schreiben schafft in vielen Bereichen Klarheit. In der Praxis sollten Vereinbarungen und Handhabungen mit den von der Finanzverwaltung kundgetanen Grundsätzen abgeglichen werden. Soweit nach wie vor Fälle unklar bleiben, kann geprüft werden, ob diese beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers durch eine – kostenfreie – Anrufungsauskunft geklärt werden.

Im Folgenden stellen wir für die Praxis **wichtige Einzelaspekte zur Anwendung der pauschalen Nutzungswertermittlung (1 %-Regelung)** dar.

- Der pauschale Nutzungswert bei Anwendung der 1 %-Regelung (zzgl. 0,03 % für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte) kann die dem Arbeitgeber für das Kraftfahrzeug insgesamt entstandenen Kosten übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, ist der pauschale Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (**Kostendeckelung**).

Hinweis:

Die Kostendeckelung greift in der Praxis nicht selten bei der Überlassung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs oder auch bei einer größeren Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. In der Praxis sollten die Kosten für das einzelne Fahrzeug auf einem separaten Konto oder einer Kostenstelle separiert werden, um einen Abgleich zwischen dem pauschalen Nutzungswert und den tatsächlich entstandenen Kosten vornehmen zu können.

- Ein geldwerter Vorteil ist für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht zu erfassen, wenn dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug ausschließlich an den Tagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird, an denen es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antritt oder an der Wohnung beendet, z.B. beim **Bereitschaftsdienst** in Versorgungsunternehmen. Bislang galt diese Regelung nur für den Fall, dass die dienstliche Fahrt am Wohnort begann.
- Fährt der Arbeitnehmer abwechselnd von der ersten Tätigkeitsstätte **zu verschiedenen Wohnungen**, ist bei Anwendung der 0,03 %-Regelung der pauschale Monatswert unter Zugrundelegung der Entfernung zur näher gelegenen Wohnung anzusetzen. Für jede Fahrt von und zu der weiter entfernt liegenden Wohnung ist zusätzlich ein pauschaler Nutzungswert von 0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte dem Arbeitslohn zuzurechnen, soweit sie die Entfernung zur näher gelegenen Wohnung übersteigt.
- Die 0,03 %-Regelung zur Bemessung des pauschalen Nutzungswerts für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist unabhängig von der 1 %-Regelung selbständig anzuwenden, wenn das **Kraftfahrzeug ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen** wird. D.h. auch diese Konstellation kann in der Praxis vergleichsweise steuergünstig abgebildet werden.
- Grundsätzlich ist die Ermittlung des Zuschlags kalendermonatlich mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen. Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist im Nutzungswert pauschal berücksichtigt, ist also nicht mindernd zu berücksichtigen.

Eine **Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage ist allerdings ausnahmsweise möglich, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich erklärt, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht nicht aus. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt ist. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt wird.

Hinweis:

Dieser Fall dürfte in der Praxis nicht selten relevant sein. Zu denken ist an Arbeitnehmer, die tageweise im Homeoffice arbeiten, oder Mitarbeiter, die häufig auf Auswärtsreisen sind und an diesen Tagen das Fahrzeug nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen.

Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorgenommen, so hat der Arbeitgeber für alle dem Arbeitnehmer überlassene betrieblichen Kraftfahrzeuge eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen. Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.

Beispiel:

Arbeitnehmer A kann ein vom Arbeitgeber B überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug (Mittelklasse) auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen. B liegen datumsgenaue Erklärungen des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die Monate Januar bis Juni an jeweils 14 Tagen, für die Monate Juli bis November an jeweils 19 Tagen vor. Für den Monat Dezember liegt B eine datumsgenaue Erklärung des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an 4 Tagen vor.

In den Monaten Januar bis Juni hat B für Zwecke der Einzelbewertung jeweils 14 Tage zu Grunde zu legen, in den Monaten Juli bis November jeweils 19 Tage. Wegen der jahresbezogenen Begrenzung auf 180 Fahrten ist für Zwecke der Einzelbewertung im Dezember nur ein Tag anzusetzen (Anzahl der Fahrten von Januar bis November = 179). Damit ergeben sich für die Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten des A zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Kalendermonat folgende Prozentsätze:

- Januar bis Juni: 0,028 % (14 Fahrten x 0,002 %)
- Juli bis November: 0,038 % (19 Fahrten x 0,002 %)
- Dezember: 0,002 % (1 Fahrt x 0,002 %)

Hinweis:

Im Falle der Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist die Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % anhand der vom Arbeitnehmer erklärten Anzahl der Tage vorzunehmen. Die von der Finanzverwaltung gewährte Vereinfachungsregelung, dass nur an 15 Arbeitstagen von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ausgegangen werden kann, ist hier nicht anzuwenden.

- Stehen Nutzungsberechtigten in einem **Fahrzeugpool** mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit 1 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen. Der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich mit 0,03 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen. Dieser Wert ist beim einzelnen Arbeitnehmer mit der Zahl seiner Entfernungskilometer zu multiplizieren. Arbeitnehmer haben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Möglichkeit zur Einzelbewertung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überzugehen.
- Bei einem **Fahrzeugwechsel** im Laufe eines Kalendermonats ist der Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde zu legen.

- Der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind auch dann anzusetzen, wenn dem Arbeitnehmer das **Kraftfahrzeug tatsächlich nur gelegentlich überlassen wird**. Die Monatsbeträge brauchen nicht angesetzt zu werden (a) für volle Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kraftfahrzeug zur Verfügung steht, oder (b) wenn dem Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. In diesem Fall sind der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Fahrkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden.
- Wird dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug mit der Maßgabe zur Verfügung gestellt, es nicht für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich zu nutzen, ist vom Ansatz des jeweils in Betracht kommenden pauschalen Nutzungswerts abzusehen, wenn das **Nutzungsverbot** durch entsprechende Unterlagen (z.B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage) nachgewiesen wird. Diese sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Dem Nutzungsverbot des Arbeitgebers steht ein ausdrücklich mit Wirkung für die Zukunft erklärter schriftlicher Verzicht des Arbeitnehmers auf die Nutzung für vorgenannte Fahrten gleich. Die Nutzungsverzichtserklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. Die unbefugte Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs hat keinen Lohncharakter.
- Setzt der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Kraftfahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder bei Familienheimfahrten nur für eine Teilstrecke ein, weil er regelmäßig die andere Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, so ist der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts dennoch die gesamte Entfernung zu Grunde zu legen. Der pauschale Nutzungswert kann aber auf die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegte Teilstrecke begrenzt werden, wenn (a) der Arbeitgeber das Kraftfahrzeug nur für diese Teilstrecke zur Verfügung stellt oder (b) der Arbeitnehmer für die restliche Teilstrecke einen Nachweis über die Benutzung eines anderen Verkehrsmittels erbringt, z.B. in Form einer auf ihn ausgestellten Jahres-Bahnfahrkarte.
- Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist für jedes Kraftfahrzeug der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Dies gilt auch beim Einsatz eines Wechselkennzeichens. Dem pauschalen Nutzungswert für Privatfahrten kann der Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde gelegt werden, wenn die Nutzung der Kraftfahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen so gut wie ausgeschlossen ist. Bei Anwendung der 0,03 %-Regelung ist dem pauschalen Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stets der Listenpreis des überwiegend für diese Fahrten genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde zu legen.
- Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zu **einer Familienheimfahrt wöchentlich** im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, so ist insoweit der Nutzungswert steuerlich nicht zu erfassen, da insoweit ein Werbungskostenabzug möglich wäre. Wird das Kraftfahrzeug zu mehr als einer Familienheimfahrt wöchentlich genutzt, ist für jede weitere Familienheimfahrt ein pauschaler Nutzungswert i.H.v. 0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstands anzusetzen und dem Arbeitslohn zuzurechnen.
- Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, insbesondere für die Nutzung zu privaten Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten ein **Nutzungsentgelt**, mindert dies den Nutzungswert. Dies kann insbesondere eine Monatspauschale, eine Kilometerpauschale oder auch die Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten, wie z.B. Tankkosten sein.

Beispiel 1:

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.

Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt, welches den lohnsteuerlichen Pauschalansatz mindert.

Beispiel 2:

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten zu zahlen hat.

Die Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist ein Nutzungsentgelt, welches den lohnsteuerlichen Pauschalansatz mindert.

- Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs können nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauffolgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0 € angerechnet werden. Bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer hat im Jahr 01 zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs einen Zuschuss i.H.v. 10 000 € geleistet. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4 000 €. Ab Januar 03 wird ihm ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug überlassen.

Der geldwerte Vorteil i.H.v. 4 000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 4 000 € gemindert. Auf Grund der Überlassung eines anderen betrieblichen Kraftfahrzeugs ab Januar 03 kann der verbleibende Zuzahlungsbetrag von 2 000 € nicht auf den geldwerten Vorteil dieses betrieblichen Kraftfahrzeugs angerechnet werden.

Handlungsempfehlung:

Hinsichtlich der Bewertung der Privatnutzung, der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie der Behandlung von Zuzahlungen und Kostenübernahmen durch Arbeitnehmer bestehen vielfach alternative Rechenmodelle. Insofern bedarf es klarer Vereinbarungen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern dazu, inwieweit die individuellen Bewertungen bereits im Lohnsteuerverfahren oder erst bei den Einkommensteuerfestsetzungen erfolgen sollen.

Entlassungsentschädigung: Abgrenzung zwischen der Besteuerung unterliegender Entschädigung und nicht der Besteuerung unterliegendem Schadensersatz

Der Bundesfinanzhof hat in dem jüngst veröffentlichten Urteil vom 9.1.2018 (Aktenzeichen IX R 34/16) erneut deutlich gemacht, dass im Rahmen der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses erfolgende Zahlungen sorgfältig daraufhin zu prüfen sind, welche Ursache diesen zu Grunde liegt und ob diese damit überhaupt der Besteuerung unterliegen. Insofern ist abzugrenzen zwischen der Besteuerung unterliegender Entschädigung und nicht der Besteuerung unterliegendem Schadensersatz o.Ä. Verpflichtet sich der Arbeitgeber vertraglich, im Zusammenhang mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses mehrere Zahlungen an den Arbeitnehmer zu leisten, ist eine einheitliche Entschädigung nur anzunehmen, wenn tatsächliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sämtliche Teilzahlungen „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ gewährt worden sind. Ist neben einer Entschädigung für entgangene Einnahmen, die sich ihrer Höhe nach im Rahmen des Üblichen bewegt, eine weitere Zahlung vereinbart, die bei zusammenfassender Betrachtung den Rahmen des Üblichen in besonderem Maße überschreiten würde, spricht dies indiziell dafür, dass es sich insoweit nicht um eine Entschädigung für entgangene Einnahmen handelt. Von einer Überschreitung in besonderem Maß ist auszugehen, wenn durch die zweite Teilzahlung die Höhe der Gesamtzahlung verdoppelt wird.

Im Urteilsfall wurde ein Arbeitnehmer auf dem Heimweg zu seinem Wohnhaus Opfer eines Überfalls, bei dem dieser schwerste Verletzungen davontrug. Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung waren nicht zu erlangen, da nicht nachgewiesen werden konnte, dass der Täter aus einem betriebsbezogenen Motiv gehandelt habe. Auch der Arbeitgeber lehnte eine Haftung für die erlittenen Schäden ab.

Letztlich kam es zu einer einvernehmlichen Auflösung des Arbeitsvertrags und Zahlung einer Abfindung. Nach dem Vergleich sollte zum einen eine Abfindung für die vorzeitige Auflösung des Arbeitsverhältnisses sowie für mögliche Verdienstauffälle und zum anderen ohne Anerkennung einer Rechtspflicht Schadenersatz geleistet werden. Letztlich erfolgten zwei in etwa gleich hohe Teilzahlungen.

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof heraus:

- Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch Entschädigungen, die als „Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ gewährt worden sind. Dies setzt begrifflich voraus, dass ein Anspruch auf Einnahmen begründet war und weggefallen ist. Die Entschädigung muss den Zweck haben, die weggefallenen Einnahmen zu ersetzen. Bei den Einnahmen, deren Ausfall ersetzt werden soll, muss es sich um steuerbare Einnahmen handeln.
- Zwar ist grds. von einer Einheitlichkeit der Entschädigung auszugehen. Bestehen aber Anhaltspunkte dafür, dass nur ein Teil der Zahlung eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Leistungen darstellt, kann die Zahlung nicht ohne weiteres insgesamt der Besteuerung unterworfen werden.
- Erfolgen mehrere Teilzahlungen, so muss geprüft werden, ob diese der Besteuerung unterliegen. Um abzuschätzen, ob neben der Zahlung für eine Entlassungsentschädigung auch andere Zahlungsgründe vorliegen, muss auch berücksichtigt werden, in welchem Rahmen üblicherweise Abfindungen vereinbart werden. Hierzu muss der letzte reguläre Verdienst des Stpfl., die reguläre Kündigungsfrist und das Aufhebungsdatum festgestellt werden, um beurteilen zu können, in welchem Umfang eine Entschädigung für entgangene Einnahmen zu erwarten und auch gerichtlich durchsetzbar gewesen wäre.

Der Bundesfinanzhof hat den Streitfall nunmehr zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht nochmals, dass Entschädigungszahlungen sorgfältig daraufhin zu untersuchen sind, auf welchem Grund diese beruhen und ob diese damit steuerbar sind. Anzuraten sind eindeutige vertragliche Abreden. Soweit dies – wie im Streitfall – nicht erreichbar ist, muss der Stpfl. den Sachverhalt möglichst exakt dokumentieren.

Für Unternehmer und Freiberufler

Steuerliche Erfassung von Sanierungsgewinnen: Altfälle weiterhin begünstigt – Ungewissheit für aktuelle und zukünftige Fälle

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hatte den sog. Sanierungserlass mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) verworfen. Der Sanierungserlass hatte unter bestimmten Bedingungen den Erlass der Steuern auf Sanierungsgewinne vorgesehen. Das Bundesministerium der Finanzen hat die Finanzämter daraufhin mit Erlass vom 27.4.2017 angewiesen, den sog. Sanierungserlass in allen Fällen, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) 8.2.2017, also bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, endgültig auf ihre Forderungen verzichtet haben, gleichwohl aus Vertrauensschutzgründen weiterhin uneingeschränkt anzuwenden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteilen vom 23.8.2017 (Aktenzeichen I R 52/14 und X R 38/15) entschieden, dass diese Anordnung des Bundesfinanzministeriums in gleicher Weise gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt wie der Sanierungserlass selbst. Eine solche Regelung hätte nur der Gesetzgeber treffen können. In den beiden Urteilen zu Grunde liegenden Verfahren hatten die Stpfl. mit den jeweiligen Finanzämtern darüber gestritten, ob in ihren Fällen die Voraussetzungen für einen Steuererlass vorlagen. Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.3.2018 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2140/13/10003) mitgeteilt, dass sie sich an die im Erlass vom 27.4.2017 veröffentlichte Vertrauensschutzregelung im Umgang mit Altfällen weiter gebunden fühlt.

Hinweis:

Die gesetzliche Neuregelung, nach der Sanierungsgewinne unter bestimmten Bedingungen steuerfrei gestellt sind, steht nach wie vor noch unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die EU-Kommission. Diese muss noch bestätigen, dass es sich nicht um eine staatliche Beihilfe handelt. Terminlich ist dies aktuell noch nicht absehbar.

Wirtschaftliches Eigentum an Leasingobjekten im Rahmen von Sale-and-lease-back-Gestaltungen

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit zwei Urteilen vom 21.12.2017 (Aktenzeichen IV R 56/16 und IV R 55/16), dass wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers an dem Leasingobjekt nicht in Betracht kommt, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstands länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber ein Andienungsrecht eingeräumt wurde. Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist entscheidend dafür, bei welchem Stpfl., also Leasingnehmer oder Leasinggeber, das Wirtschaftsgut zu aktivieren und abzuschreiben ist.

In Leasingfällen (so auch beim „Lease“ im Rahmen eines „Sale-and-lease-back“) geht die Rechtsprechung insbesondere von folgenden Grundsätzen aus:

- Wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers ist gegeben, wenn der Herausgabeanspruch des Leasinggebers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat, d.h., dem Leasingnehmer Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts für die voraussichtliche Nutzungsdauer zustehen.
- Hieran fehlt es im Allgemeinen, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit ist. Denn in einem derartigen Fall ist der Herausgabeanspruch des Leasinggebers gerade nicht wirtschaftlich bedeutungslos.
- Kann der Leasingnehmer den Leasinggeber hingegen auch für die verbleibende Zeit von der Einwirkung auf das Leasingobjekt ausschließen, ist das Leasingobjekt dem Leasingnehmer zuzurechnen. Allerdings muss der Leasingnehmer hierzu auf Grund einer eigenen, rechtlich abgesicherten Position (z.B. Kauf- oder Verlängerungsoption) in der Lage sein. Ein lediglich dem Leasinggeber eingeräumtes Andienungsrecht reicht hierfür nicht aus.
- Eine Sondersituation besteht beim Spezialleasing. In diesem Fall kann der Leasinggeber das Leasingobjekt – unabhängig von dem Verhältnis der Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer – nicht anderweitig nutzen oder verwerten. Es kommt daher auch nicht darauf an, ob der Leasingnehmer über eine rechtlich abgesicherte Position zum Ausschluss des Leasinggebers verfügt. Denn der Herausgabeanspruch des Leasinggebers ist in diesen Fällen von vornherein wertlos.

Hinweis:

Die steuerlichen Folgen sind insbesondere beim Leasingnehmer zu beachten, so dass vertragliche Abreden sorgfältig auf deren bilanzielle Auswirkungen zu überprüfen sind.

Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen

Stpfl. können die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben. Mit dieser Pauschalsteuer ist die Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers abgegolten. Diese Pauschalbesteuerung wird in der Praxis vielfach bei Zuwendungen, wie Geschenken, Einladungen zu sportlichen oder kulturellen Veranstaltungen, o.Ä. angewandt mit dem Ziel, dass eine steuerliche Erfassung bei dem Begünstigten vermieden wird.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen VI R 25/16) nochmals klargestellt, wie der Anwendungsbereich dieser Regelung abzugrenzen ist:

- Erfasst werden nur solche Zuwendungen, die beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen.

- Weiter setzt die Anwendung der Pauschalierungsregelung die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen voraus.
- Darüber hinaus ist erforderlich, dass die Zuwendungen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Stpfl. erbracht werden. Für das Zusätzlichkeitserfordernis reicht es deshalb nicht aus, dass die Zuwendung des Stpfl. zu einer Leistung eines Dritten an den Zuwendungsempfänger hinzutritt.

Streitig war die Anwendung der Einkommensteuerpauschalierung bei einem Bonussystem. Die Stpfl. vertreibt Fotokameras, Objektive und Blitzgeräte. In den Jahren 2006 bis 2010 führte sie in mehreren Aktionszeiträumen ein Verkaufsförderungsprogramm „Bonussystem für Verkaufsprofis“ durch. Teilnahmeberechtigt waren beratende – nicht bei der Stpfl. beschäftigte – Fachverkäufer im stationären Handel und damit selbständige Betriebsinhaber sowie deren Arbeitnehmer. Jeder Fachverkäufer konnte durch den Verkauf bestimmter Produkte der Stpfl. an Endverbraucher sog. Bonuspunkte sammeln. Hierzu musste er den unteren Teil der Garantiekarte des verkauften Produkts abtrennen und an die Stpfl. schicken. Nach einer Registrierung als „Clubmitglied“ konnte er die gesammelten Punkte dort „einlösen“ und aus einem Prämienkatalog verschiedene Sachprämien und Gutscheine kostenfrei bestellen. Hiervon machten überwiegend angestellte Fachverkäufer Gebrauch.

Der Bundesfinanzhof verneint hier die Anwendung der Pauschalierungsregelung. Vorliegend führen die vereinnahmten Prämien sowohl bei den selbständigen Fachverkäufern (Betriebsinhabern) als auch bei den angestellten Verkäufern zu steuerpflichtigen Einkünften. Auch waren die von der Stpfl. an die selbständigen wie angestellten Fachverkäufer ausgereichten Prämien durch die von der Stpfl. aufgelegten Verkaufsförderprogramme und damit durch den Betrieb der Stpfl. veranlasst.

Es fehlte aber vorliegend an der Voraussetzung, dass die Zuwendung zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Stpfl. erbracht werden muss. Denn sowohl der selbständige als auch der nichtselbständige Fachverkäufer erhielt die Prämie von der Stpfl. nicht zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung. Die Prämie war vielmehr das ausgelobte Entgelt für die Veräußerung bestimmter Produkte der Stpfl. Erbrachte der Teilnehmer die Leistung – vorliegend den Verkaufserfolg – erwarb er den Prämienanspruch gegenüber der Stpfl. Dieser Anspruch war nicht zu einem Grundgeschäft zwischen ihr und den angestellten Fachverkäufern hinzugetreten, sondern stellte die allein geschuldete Leistung für den erbrachten Verkaufserfolg dar. Auch gegenüber den selbständigen Betriebsinhabern wurden die Prämien nicht „zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung oder Gegenleistung“ erbracht. Die Stpfl. belieferte diese zwar mit ihren Waren. Die Prämien sind jedoch nicht als Dreingabe für die Abnahme der Waren, sondern unabhängig von deren Bezug – wie bei den angestellten Verkäufern – für einen bestimmten personenbezogenen Verkaufserfolg gewährt worden.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht wiederum, dass nicht jedwede Zuwendung unter die Pauschalierungsvorschrift fällt. Macht der Stpfl. also grundsätzlich von der Pauschalierung Gebrauch, so muss sorgfältig für den Einzelfall abgegrenzt werden, ob eine Zuwendung hierunter fällt oder nicht. Freilich ist zu beachten, dass Zuwendungen, die nicht unter die Pauschalierungsvorschrift fallen, ggf. beim Empfänger der Besteuerung unterliegen.

Für Personengesellschaften

Sachliche Verflechtung durch Überlassung von Büroräumen

Ist ein Stpfl. Alleingesellschafter einer GmbH (Betriebskapitalgesellschaft) und verpachtet er seiner GmbH eine **wesentliche Betriebsgrundlage** (z.B. das Grundstück, auf dem sich die Fabrik befindet, sog. sachliche Verflechtung) so liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor. Die für die Betriebskapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlage wird Betriebsvermögen des sog. Besitzunternehmens. Personelle Verflechtung kann im Regelfall durch eine Beteiligungsidentität hergestellt werden.

Konsequenz daraus ist, dass die verpachtete wesentliche Betriebsgrundlage steuerlich nicht als Privatvermögen, sondern als Betriebsvermögen eingestuft wird. Deshalb werden aus der Verpachtung ebenfalls gewerbliche Einkünfte erzielt und nicht etwa solche aus Vermietung und Verpachtung. Zudem unterliegen die hieraus erzielten Pachteinnahmen der Gewerbesteuer.

Entscheidend ist nun die Frage der **Abgrenzung** einer wesentlichen Betriebsgrundlage. Dies ist ohne Zweifel eine für den Produktionsbetrieb der Betriebsgesellschaft wichtige Maschine oder z.B. eine Produktionshalle. Die Rechtsprechung legt diesen gesetzlich nicht definierten Begriff der „wesentlichen Betriebsgrundlage“ allerdings weit aus. Aktuell hat der Bundesfinanzhof mit dem Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 34/15) bestätigt, dass

- auch Büroräume im Regelfall als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind. Dies gilt nicht nur für ganze Bürogebäude bzw. Miteigentumsanteile an Bürogebäuden, sondern auch für eine Büroetage und selbst für einen Büroraum in einem ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus („häusliches Arbeitszimmer“), wenn sich dort der Mittelpunkt der Geschäftsleitung der Betriebs-Kapitalgesellschaft befindet.
- Eine zu einer Betriebsaufspaltung führende sachliche Verflechtung ist auch dann anzunehmen, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die ein Gesellschafter einer Betriebs-Kapitalgesellschaft überlässt, zwar nicht im Eigentum des Gesellschafters steht, er sie aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist.

Wenn entweder die sachliche oder die personelle Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebskapitalgesellschaft wegfällt, hört die steuerliche Betriebsaufspaltung auf zu existieren mit der Folge, dass stille Reserven in den bislang an die Betriebsgesellschaft verpachteten Wirtschaftsgütern aufzudecken und zu versteuern sind. Dies ist materiell besonders relevant, wenn Grundstücke bzw. Grundstücksteile betroffen sind.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof in dem angesprochenen Urteil bestätigt, dass eine Versteuerung der stillen Reserven zunächst unterbleiben kann, wenn im Falle der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung **im Ganzen** vorliegen.

Hinweis:

Später sind die stillen Reserven dann dennoch zu versteuern. Durch die Betriebsverpachtung wird dies nur aufgeschoben. Derartige Fälle bedürfen in der Praxis zwingend einer steuerlichen Beratung. Nicht nur, dass in der Praxis das Vorhandensein einer steuerlichen Betriebsaufspaltung vielfach nicht oder zu spät erkannt wird, sondern auch jedwede Veränderung einer solchen Struktur muss auf steuerliche Konsequenzen hin überprüft werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Nachträglicher Antrag auf Günstigerprüfung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Kapitaleinkünfte werden grundsätzlich mit der 25 %igen Abgeltungsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) besteuert. Diese wird im Regelfall unmittelbar bei Auszahlung der Kapitaleinkünfte, wie Zinsen oder Dividenden, einbehalten. Ein Einbezug in die Einkommensteuererklärung erübrigt sich dann für die Kapitaleinkünfte. Auf Antrag können allerdings auch die Kapitalerträge in die Einkommensteuererklärung einbezogen und dem normalen Steuertarif unterworfen werden. Dies ist dann vorteilhaft, wenn ansonsten so geringe Einkünfte vorliegen, dass der progressive Einkommensteuertarif nur zu einer Belastung von weniger als 25 % führt.

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, bis wann dieser Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung – sog. Günstigerprüfung – gestellt werden muss. Das Finanzgericht Köln hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. erzielte neben den Kapitaleinkünften noch gewerbliche Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Einkommensteuererklärung lag von der Personengesellschaft eine Mitteilung über den Gewinnanteil i.H.v. 300 000 € vor.

Insoweit bestand kein Grund, die Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einzubeziehen und eine Günstigerprüfung zu beantragen. Zwei Jahre später erfolgte jedoch eine Korrektur der steuerlichen Gewinnfeststellung bzgl. des Gewinnanteils aus der Personengesellschaft. Nun wurde ein Gewinnanteil i.H.v. 0 € festgestellt. Da nun die Günstigerprüfung zu einer geringeren Besteuerung der Kapitaleinkünfte führen würde, wurde diese vom Stpfl. beantragt. Das Finanzamt lehnte dies jedoch ab, da der Einkommensteuerbescheid nicht mehr änderbar sei.

Das Finanzgericht Köln entschied hingegen mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen 15 K 2258/14) zu Gunsten des Stpfl. Nach der Entscheidung des Finanzgerichts kann ein Antrag auf Günstigerprüfung auch nach Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids noch wirksam – nachträglich – gestellt werden, wenn die Voraussetzungen der Norm erstmals durch einen Änderungsbescheid geschaffen werden. Insoweit liege ein rückwirkendes Ereignis vor, da bei Eintritt der Bestandskraft die Voraussetzungen für eine Günstigerprüfung gerade noch nicht vorlagen, sondern erst später eingetreten sind.

Hinweis:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen VIII R 6/17 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht geklärt ist. In vergleichbaren Fällen sollte eine Günstigerprüfung begehrt werden. Ggf. kann sogar erwogen werden, aus Vorsichtsgründen die Kapitaleinkünfte grundsätzlich immer bereits in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Im Grunde läuft dies allerdings dem Vereinfachungsgedanken der Abgeltungsteuer zuwider.

Aktuelle Hinweise der Finanzverwaltung zur Abgeltungsteuer

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 12.4.2018 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :21) ihr Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer punktuell ergänzt bzw. korrigiert. Teilweise wird aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anerkannt. Herauszuheben sind folgende Aspekte:

– **Nutzungersatz bei Rückabwicklung von Darlehensverträgen und auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren sowie gezahlte Prozess- und Verzugszinsen:**

Zahlen Kreditinstitute einen Nutzungersatz auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren oder erhält ein Kreditnehmer aus der Rückabwicklung eines Darlehensvertrags einen Nutzungersatz für die von ihm an den Darlehensgeber erbrachten Leistungen, handelt es sich um einkommensteuerpflichtige Kapitalerträge. Das Kreditinstitut muss Kapitalertragsteuer einbehalten. Dies gilt entsprechend für Prozess- oder Verzugszinsen sowie geleisteten Nutzungersatz in anderen Fällen (z.B. Zinsen auf erstattete Kontoführungsgebühren).

– **Verfall von Optionen:**

Lässt der Inhaber einer Option diese am Ende der Laufzeit verfallen, sind die für den Erwerb der Option entstandenen Aufwendungen als Verlust bei den Kapitalerträgen anzusetzen. Dies gilt auch, wenn die Option vorzeitig durch Erreichen eines Schwellenwerts verfällt (Option mit Knock-out-Charakter). Dies gilt sowohl für Kauf- als auch für Verkaufsoptionen.

– **Verkauf einer Zinsbegrenzungsvereinbarung (Stillhalterposition):**

Die zu Vertragsbeginn vereinnahmte Prämie zählt zu den abgeltungsteuerpflichtigen Kapitalerträgen. Die vom Stillhalter einer derartigen Vereinbarung zu leistenden Ausgleichszahlungen entsprechen der Entrichtung eines Differenzausgleichs und sind als Verlust aus einem Termingeschäft zu berücksichtigen.

– Daneben erfolgen Hinweise zu einem **Barausgleich bei Anteilstausch** und zu Kapitalerhöhungen.

Hinweis:

Zu beachten ist in der Praxis, dass aktuelle Rechtsprechung oder Äußerungen der Finanzverwaltung nicht immer beim Kapitalertragsteuerabzug der Banken berücksichtigt werden. Auch die von den Banken erstellten Ertragnisaufstellungen bzw. Aufstellungen mit den Informationen zum Ausfüllen der Steuererklärung sind nicht immer korrekt.

Daher müssen diese Angaben im Einzelfall stets überprüft werden, um – soweit eine Erklärungspflicht besteht – richtige Angaben in der Steuererklärung zu machen. Insbesondere sind die Fälle zu beachten, bei denen die Kreditinstitute fälschlicherweise keinen Steuerabzug vornehmen und die Kapitalerträge daher grundsätzlich in die Steuererklärung aufzunehmen sind.

Für Hauseigentümer

Finanzverwaltung: Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden ist es in der Praxis vielfach erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die Anwendung der sog. Restwertmethode, bei der vom Gesamtkaufpreis der anhand der Bodenrichtwerte ermittelte Wert des Grund und Bodens abgezogen wird und der verbleibende Betrag dem Gebäude zugeordnet wird, ist nicht zulässig.

Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern haben eine Arbeitshilfe (xls-Datei) zur Verfügung gestellt, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Diese wurde nun aktualisiert und steht mit dem Stand März 2018 zur Verfügung.

Hinweis:

Diese Arbeitshilfe ist frei verfügbar und sollte in einschlägigen Fällen der erste Einstieg in eine Kaufpreisaufteilung sein. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob die typisierende Vorgehensweise dem Einzelfall gerecht wird. Insoweit ist auch eine seitens der Finanzverwaltung erfolgte Aufteilung, welche sich regelmäßig auf diese Arbeitshilfe stützt, stets kritisch zu überprüfen.

Bauabzugsteuer bei Errichtung einer Photovoltaikanlage

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Installation einer Photovoltaikanlage der Bauabzugsteuer unterliegt. Insoweit soll unerheblich sein, ob es sich um eine Aufdachanlage oder eine dachintegrierte Anlage handelt und ob diese bei Errichtung des Hauses oder erst später auf das Hausdach montiert wird. Für Fälle bis zum 31.12.2015 (Zeitpunkt der Entstehung der Bauabzugsteuer) wurde es jedoch nicht beanstandet, wenn ein Abzug der Bauabzugsteuer oder das Anfordern einer Freistellungsbescheinigung unterbleibt.

Diese Rechtsauffassung hat nun auch das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen 10 K 1513/14 E) bestätigt. Im Urteilsfall war die Stpfl. im Bereich der Energie- und Haustechnik tätig. Zu ihren Tätigkeiten gehört auch die Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen in Form von Aufdachanlagen. Mit Schreiben aus 2014 teilte die Stpfl. mit, dass der abgeführte Abzugsbetrag mangels Vorliegens einer Bauleistung nicht gerechtfertigt sei und bat um einen rechtsbehelfsfähigen Bescheid. Das Finanzgericht bestätigte nun aber, dass Bauabzugsteuer einzubehalten und abzuführen ist. Das Aufstellen einer Photovoltaikanlage stelle eine Tätigkeit im Zusammenhang mit einem Bauwerk dar. Dass es sich bei der Anlage um eine Betriebsvorrichtung und nicht um einen Gebäudeteil handele, stehe dem nicht entgegen.

Hinweis:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf ist nun unter dem Aktenzeichen I R 67/17 die Revision vor dem BFH anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Eine Steuerpflicht für die Bauabzugsteuer besteht immer dann, wenn eine Bauleistung gegenüber einem Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erbracht wird. Abzugspflichtig ist dann der Leistungsempfänger. Die Abzugsverpflichtung besteht auch für Kleinunternehmer, pauschalversteuernde Land- und Forstwirte und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen.

Dazu gehört auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Gebäuden und Gebäudeteilen. Die Abzugsverpflichtung betrifft nur den unternehmerischen Bereich des Auftraggebers. Wird eine Bauleistung ausschließlich für den nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers – z.B. das privat genutzte Wohnhaus – erbracht, findet der Steuerabzug nicht statt. Der Steuerabzug muss nicht vorgenommen werden, wenn die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr insgesamt die Freigrenze von 5 000 € bzw. 15 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird – wenn ausschließlich steuerfreie Vermietungsumsätze erbracht werden. Der Steuerabzug ist nicht vorzunehmen, wenn der Leistende (Auftragnehmer) dem Leistungsempfänger (Auftraggeber) eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt oder der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet.

Hinweis:

Im Zweifel sollte stets von dem ausführenden Unternehmer eine Freistellungsbescheinigung eingeholt werden. Diese muss zwingend bei der Zahlung an den leistenden Unternehmer vorliegen. Dies gilt auch bereits für Abschlagszahlungen.

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für das Legen eines Hauswasseranschlusses

Die Lieferung von Trinkwasser durch das Versorgungsunternehmen unterliegt nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, was für Privatpersonen einen günstigeren Bezug ermöglicht. Der Europäische Gerichtshof hatte entschieden, dass unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ auch das Legen eines Hausanschlusses samt Verlegung einer Leitung fällt, welche die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit einem Grundstück ermöglicht. Dies deshalb, weil ohne den Hausanschluss dem Eigentümer oder Bewohner des Grundstücks kein Wasser bereitgestellt werden könne. Unerheblich sei auch, ob der Leistungsempfänger der Verlegung des Hausanschlusses identisch sei mit dem Leistungsempfänger der Wasserlieferungen. Die Steuersatzbegünstigung gilt daher z.B. auch dann, wenn der Hauswasseranschluss dem Vermieter eines Mietobjekts bereitgestellt wird. Nicht nur das erstmalige Legen eines Hausanschlusses, sondern auch Arbeiten zur Erneuerung oder zur Reduzierung von Wasseranschlüssen fallen unter den ermäßigten Steuersatz.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 7.2.2018 (Aktenzeichen XI R 17/17) entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass unerheblich ist, ob die Leistung des Legens bzw. der Erneuerung des Hauswasseranschlusses von demselben Unternehmer erbracht wird, der das Wasser liefert. Die Finanzverwaltung vertrat dagegen bislang die Ansicht, dass der ermäßigte Steuersatz nur bei Legen des Hausanschlusses durch das Wasserversorgungsunternehmen möglich sein solle, da die Hauswasseranschlussleistung und die Wasserbereitstellung durch ein und denselben Unternehmer erfolgen müssen.

Hinweis:

Somit fallen auch die Leistungen eines Fremdunternehmens, welches also nicht die Wasserversorgung übernimmt, unter den ermäßigten Umsatzsteuersatz.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG und nachträgliche Anschaffungskosten

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten dabei bislang auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) spätestens bei Verkauf oder Liquidation der GmbH steuermindernd berücksichtigt werden.

Zu dieser Problematik hat der BFH seine Rechtsprechung mit Urteil vom 11.7.2017 (IX R 36/15, HFR 2017, 1032) entscheidend geändert und – unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“ – wie folgt entschieden:

Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen können nunmehr nur noch im Rahmen der vom Gericht gewährten Übergangsregelung dann angewandt werden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (d.h. bis zum 26.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 8/16, DStR 2018, 719 = DStZ 2018, 327) zu sehen, das das Streitjahr 2001 und damit die bisherige Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten betrifft. Im Streitfall war der Kläger und Revisionsbeklagte ursprünglich alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der O-GmbH, einer operativ tätigen GmbH. Er gründete 1996 eine Verwaltungs-GmbH (V-GmbH) und verkaufte seine Beteiligung an der O-GmbH an diese V-GmbH. Daraus resultierte ein Verlust nach § 17 EStG i.H.v. rd. 20 Mio. DM, der auch der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde. Zur Finanzierung des Kaufpreises hatte der Kläger der V-GmbH ein Darlehen i.H.v. zunächst 4 Mio. DM gewährt, welches später mehrfach aufgestockt wurde. Im Januar 2001 veräußerte er dann zunächst 25 % der Anteile an der V-GmbH zum Preis von 1 DM an den in Aussicht genommenen Unternehmensnachfolger N. Anfang August 2001 erwarb der Kläger das zuvor von einem Dritten angemietete Betriebsgrundstück der O-GmbH; der Mietvertrag wurde fortgesetzt. Im Dezember 2001 veräußerte der Kläger weitere 74 % der Anteile an der V-GmbH zum 31.12.2001 an N; der Kaufpreis betrug 1 DM. Gleichzeitig erklärte der Kläger einen Verzicht u.a. auf die Darlehen und legte seine Geschäftsführerämter in beiden Gesellschaften nieder.

Aus den Veräußerungen erklärte der Kläger Verluste nach § 17 EStG i.H.v. rd. 6,8 Mio. DM, welcher sich aus dem Verkaufserlös von 2 DM abzgl. dem hingegebenen Stammkapital und den gewährten Darlehen ergab. Diesen erkannte die FinVerw aber mit der Begründung nicht an, der Kläger habe mit der Vermietung des Betriebsgrundstücks an die O-GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet und die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandene 75 %-Beteiligung an der V-GmbH in das Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens mit dem Teilwert (höchstens aber mit den Anschaffungskosten) eingelegt. Die Betriebsaufspaltung sei i.Ü. zum Jahresende 2001 wieder aufgegeben worden; die Darlehensforderungen seien hingegen nicht Betriebsvermögen geworden.

Das FG hat in der Folge der Klage stattgegeben und die Darlehensverluste als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG berücksichtigt, weil der Kläger der V-GmbH ein sog. Finanzplandarlehen gewährt habe. Dies bestätigte nun der BFH und hob hervor:

- Hinsichtlich der Einlage der wertgeminderten Beteiligung an der V-GmbH in das Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens sei diese zutreffend mit den höheren Anschaffungskosten der Beteiligung bewertet worden.
- Einlagen seien grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten, den das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Zuführung zum Betriebsvermögen habe (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Einlagewert sei jedoch auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts zu begrenzen, wenn es sich um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft handle, an der der Stpfl. i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG beteiligt sei.
- Nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung sei die Einlage einer von § 17 EStG erfassten Beteiligung, deren Teilwert unterhalb der Anschaffungskosten liege, ebenfalls mit den – dann eben höheren – Anschaffungskosten zu bewerten, weil die gesetzliche Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG) insoweit eine planwidrige und deshalb ausfüllungsbedürftige Lücke enthalte.

- Nach dem Gesetzeszweck sei es folgerichtig, auch im Fall der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung eine Bewertung mit den Anschaffungskosten vorzunehmen, um die im nach § 17 EStG steuerverstrickten Privatvermögen eingetretenen, aber noch nicht realisierten Wertminderungen für den Fall ihrer Realisierung im Betriebsvermögen zu erhalten.
- Die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG in ein Betriebsvermögen seien entsprechend auch auf die Bewertung der Einlage solcher wertgeminderter Gesellschafterdarlehensforderungen anzuwenden, deren Ausfall sich im Falle der weiteren Zugehörigkeit der Forderung und der korrespondierenden Beteiligung zum Privatvermögen bei der Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG einkommensteuerrechtlich ausgewirkt hätte. In einem solchen Fall sei als Einlagewert daher nicht der Teilwert anzusetzen, sondern derjenige Wert, mit dem die Forderung in den Fällen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen wäre.

Hinweis:

Diese für die Stpfl. günstige Entscheidung betrifft zwar einen im Herbst 2017 überholten Rechtsstand, sollte aber in konkreten Einlagefällen (z.B. bei noch den alten Rechtsstand betreffenden Betriebsprüfungen) beachtet werden, weil damit im Einzelfall erhebliche materielle Konsequenzen/Vorteile verbunden sein können.

Sollten bereits eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen nach dem neuen Rechtsstand umstritten sein, so wäre zu prüfen, ob entsprechende Verluste (z.B. aus Gesellschafterdarlehen) nicht unter Berufung auf das vorgenannte Urteil des BFH v. 11.7.2017 (IX R 36/15) als Verluste nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG geltend gemacht werden können.

Widerruf einer Pensionszusage – steuerpflichtiger Arbeitslohn des Gesellschafter-Geschäftsführers?

In seinem rechtskräftigen Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen 9 K 3518/14, EFG 2018, 638) hat sich das FG Köln mit der Frage befasst, ob der Widerruf einer Pensionszusage beim alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zu einem Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn führt.

Im Streitfall bestand zu Gunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers seit den 1980er-Jahren eine Pensionszusage. Diese wurde auf Grund negativer wirtschaftlicher Entwicklungen bei der GmbH am 19.12.2008 neu gefasst. Dabei wurde die folgende für den Rechtsstreit relevante Regelung aufgenommen: „Wir behalten uns vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn unsere wirtschaftliche Lage sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass uns eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder...“. Am 14.12.2009 widerrief die GmbH die Pensionszusage mit Wirkung zum 31.12.2009.

Dazu vertrat das FA die Auffassung, der Widerruf der Pensionszusage durch die GmbH sei wegen eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO wie ein Verzicht des Stpfl. auf die Pensionszusage zu behandeln, so dass in Höhe des werthaltigen Teils der Pensionszusage ein Zufluss von Arbeitslohn beim Stpfl. vorliege. Der auf Ebene der GmbH ausgewiesene steuerliche Ertrag sei zudem durch die Berücksichtigung einer Einlage außerbilanziell wieder zu korrigieren.

Zur Begründung führte das FA aus, in dem Widerruf der Pensionszusage sei eine steuerlich unangemessene Gestaltung i.S.d. § 42 AO zu sehen. Eine solche liege vor, wenn eine Gestaltung gewählt werde, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen sei, der Steuerminderung dienen solle und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen sei. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der die von ihm beherrschte Gesellschaft von einer Pensionszusage ohne Widerrufsvorbehalt befreien wolle, um hierdurch eine drohende insolvenzrechtliche Überschuldung zu vermeiden, würde als das angemessene Mittel den (ggf. teilweisen) Verzicht auf die Pensionszusage wählen. Steuerlich würde ein solcher Verzicht in Höhe des werthaltigen Teils dann als Arbeitslohn bei dem Gesellschafter und als verdeckte Einlage bei der Gesellschaft angesetzt.

Das FG Köln hat entschieden, dass das FA zu Unrecht den Widerruf der Pensionszusage im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 als Arbeitslohn des Stpfl. versteuert habe.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG könne zwar auch der fiktive Zufluss von Arbeitslohn infolge des Verzichts auf eine Pensionszusage gehören. Allerdings konnte das FG einen fiktiven Zufluss im Streitjahr 2009 gerade nicht feststellen, da insbesondere die Vereinbarung des Widerrufsvorbehalts am 19.12.2008 nicht zu einem Zufluss vom Arbeitslohn beim Stpfl. geführt hatte.

Im Ergebnis konnte das FG die Frage ungeklärt lassen, ob in der zwischen dem Stpfl. und der GmbH gewählten Vorgehensweise ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO zu sehen war. Denn selbst wenn der sofortige Verzicht auf die Pension im Jahr 2008 als eine entsprechende Gestaltung zu werten gewesen wäre, wäre der fiktive Zufluss des Arbeitslohns bereits im Jahr 2008 erfolgt, so dass sich das beklagte FA daher selbst unter der Prämisse, dass der von ihm angenommene Gestaltungsmissbrauch zu bejahen wäre, im „falschen Veranlagungszeitraum“ befunden hätte. Denn die Rechtsfolge eines Gestaltungsmissbrauchs sei im Fall eines rechtsmissbräuchlich vereinbarten Widerrufsvorbehalts bei einer Pensionszusage der sofortige Verzicht.

Hinweis:

Anlässlich des vorliegenden Urteils sei nochmals die besondere Problematik bei den Pensionszusagen wie folgt differenziert: Widerruft die verpflichtete Gesellschaft eine Pensionszusage, so führt dies – anders als der Verzicht auf eine Pensionszusage durch den berechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer – vom Grundsatz her nicht zu einem Lohnzufluss und damit auch nicht zu einer Einkommensbesteuerung.

Und in Ausnahmefällen muss nicht einmal der Verzicht durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Lohnzufluss führen, wenn nämlich dieser Verzicht auf einer sog. betrieblichen Veranlassung beruht, deren genaue Definition höchstrichterlich allerdings noch nicht abschließend geklärt ist.

Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Angemessenheit einer Gewinnbeteiligung

In dem erst kürzlich veröffentlichten rechtskräftigen Beschluss vom 29.11.2016 (Aktenzeichen 2 V 285/16, DStZ 2018, 291) hat sich das FG Hamburg mit der Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers befasst und festgestellt,

- dass deren Angemessenheit sowie die Angemessenheit einer Gewinnbeteiligung grundsätzlich anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden müssen, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung vorgelegen haben bzw. angestellt worden sind,
- dass die Deckelung einer Gewinnbeteiligung in zeitlicher oder betragsmäßiger Hinsicht im Zeitpunkt der Vereinbarung lediglich dann geboten ist, wenn ein sprunghafter Gewinnanstieg ernsthaft im Raum stand, und
- dass die Zahlung einer Gewinnbeteiligung zu Gunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers regelmäßig insoweit, als sie 50 % des Jahresgewinns übersteigt, vGA ist; die Bemessungsgrundlage dieser Regelvermutung ist der steuerliche Gewinn vor Abzug der Steuern und der Beteiligung.

Im Streitfall war im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes die steuerliche Behandlung der Beteiligungszahlungen einer GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA streitig. Der zu 60 % beteiligte GmbH-Gesellschafter (dessen Ehefrau die übrigen 40 % der Anteile hielt) war alleiniger Geschäftsführer und erhielt neben dem monatlichen Grundgehalt einen Firmenwagen sowie Urlaubs- und Weihnachtsgeld und zudem eine gestaffelte Beteiligung. Deren Höhe war abhängig vom Bilanzgewinn der GmbH, wobei für die Berechnung der Beteiligung der körperschaftsteuerliche Gewinn vor Abzug der Beteiligung selbst und nach Verrechnung mit Verlustverträgen zu Grunde zu legen war. Ab einem Bilanzgewinn von 50 001 DM betrug die Beteiligung 40 %.

Im Streitjahr 2014 löste die GmbH in ihrer Steuerbilanz eine aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstücks stammende Rücklage gem. § 6b EStG auf und berücksichtigte auch diesen Ertrag bei der Beteiligungsberechnung. Das FA vertrat dazu die Auffassung, dass ein Teil der gezahlten Beteiligung nicht fremdüblich gewesen sei, weil nach der Rechtsprechung des BFH lediglich eine Beteiligung i.H.v. 25 % der gesamten Geschäftsführervergütung anzuerkennen sei. Den überschüssigen Betrag behandelte das FA als vGA.

Das FG Hamburg hat dagegen den von der GmbH gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung als begründet angesehen und diesem auch stattgegeben, da ernstliche Zweifel am Vorliegen einer vGA bestünden. Es führt in seiner Begründung aus,

- dass bei Vereinbarung einer Gewinnantieme der Beweis des ersten Anscheins dann für die Annahme einer vGA spricht, wenn die Tantieme insgesamt mehr als 50 % des Jahresüberschusses ausmacht,
- dass eine Gewinnantieme aber auch dann nicht zwingend zu einer vGA führt, wenn sie mehr als 50 % der Gesamtausstattung ausmacht,
- dass eine Gewinnantieme nach Auffassung des BFH dann angemessen ist, wenn sie höchstens 25 % der Jahresgesamtbezüge ausmacht und das Festgehalt mithin mind. 75 % beträgt,
- und dass die Angemessenheit der Gesamtausstattung grundsätzlich anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden muss, die im Zeitpunkt der Tantiemezusage gegeben waren bzw. angestellt worden sind.

Vor diesem Hintergrund verneint das FG Hamburg die Annahme einer vGA, da im Zeitpunkt des Abschlusses der Tantiemevereinbarung die Gesamtausstattung angemessen war und – nach dem Vortrag der GmbH – die von der BFH-Rechtsprechung vertretene 25 %-Grenze bezogen auf den variablen Anteil einer Geschäftsführervergütung nur bei Gewinnen überschritten worden wäre, mit denen in diesem Zeitpunkt nicht zu rechnen gewesen sei.

Auch die 50 %-Grenze sei nicht überschritten worden, da – entgegen der Auffassung der FinVerw – im Streitfall nicht etwa auf den handelsrechtlichen, sondern auf den steuerlichen Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnantieme und ertragsabhängiger Steuern abzustellen sei. Aus bedeutenden Geschäftsvorfällen resultierende Gewinne, z.B. aus der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks, können von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden, müssen dies jedoch nicht.

Für die Beurteilung der Angemessenheit der Tantieme zur Bezugsgröße Gesamtausstattung sei wiederum grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Tantiemezusage abzustellen. Ein sprunghafter Anstieg der Bemessungsgrundlage in der Folgezeit ändere daran grundsätzlich nichts, da sich die GmbH jedenfalls nicht allein deshalb einseitig von ihr lösen könne, weil der Gewinn unerwartet stark angestiegen sei und demzufolge die Höhe der geschuldeten Tantieme die ursprüngliche Vorstellung der Vertragsparteien übersteige. Das Festhalten an der Tantiemeverpflichtung sei deshalb regelmäßig nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Die GmbH könne sich sachgerechte Anpassungsmöglichkeiten der Tantiemezusage vorbehalten, dies sei aber ebenso wenig zwingend erforderlich wie eine Deckelung. Notwendig sei eine Deckelung allenfalls dann, wenn im Zeitpunkt der Zusage „ein sprunghafter Gewinnanstieg ernsthaft im Raum“ stehe.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen, in denen die FinVerw im Zuge der Ermittlung einer vGA auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss abstellt, sollte mit der Begründung des FG Hamburg argumentiert werden, nach der auf den steuerlichen Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnantieme und ertragsabhängiger Steuern abzustellen – und i.Ü. bei der Betrachtung auch auf den Zeitpunkt der Tantiemezusage abzustellen – ist.

b) vGA bei Unternehmenskauf zu überhöhtem Kaufpreis

Mit rechtskräftigen Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen 10 K 2253/14 K, F, StEd 2018, 266) hat sich das FG Münster mit der Frage befasst, ob und ggf. in welcher Höhe bei einem Unternehmenskauf ein überhöhter Kaufpreis und damit eine vGA vorliegt.

Im Streitfall hatte eine GmbH (Kl.) u.a. gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 geklagt. Die Kl. war in 2003 gegründet worden, ihre Anteile wurden zunächst von Herrn B A gehalten, ab 2007 dann von der A-GmbH, an der B A und sein Vater, Herr C A, jeweils zu 50 % beteiligt waren. Geschäftsführer der Kl. war bzw. ist B A.

Die Mutter von B A, Frau D A, betrieb ein Einzelunternehmen (in der gleichen Branche), das sie mit Wirkung vom 1.1.2007 an die Kl. verkaufte. Als Kaufpreis waren monatliche Raten von je 1 500 € über einen Zeitraum von 14 Jahren zu zahlen. Die zu zahlenden Raten von insgesamt 252 000 € sollten einen Zinsanteil von 76 497,72 € enthalten. Damit machten die auf den Kaufpreis zu erbringenden Tilgungen einen Betrag von rd. 175 500 € aus. Es wurde des Weiteren u.a. vereinbart, dass die Kl. in alle laufenden Verträge eintreten und auch den Firmennamen fortführen durfte. Eine Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten wurde demgegenüber ausdrücklich ausgeschlossen. Für D A wurde für die Dauer der Ratenzahlung ein Wettbewerbsverbot vereinbart; sie war nach dem Verkauf als Angestellte für die Kl. tätig.

Die Kl. erfasste den Kauf in ihrer Buchführung wie folgt: Sie aktivierte materielle Wirtschaftsgüter i.H.v. rd. 13 T€ und zudem einen Firmenwert i.H.v. rd. 162 T€. Nach einer steuerlichen Außenprüfung vertrat die FinVerw die Auffassung, dass der vereinbarte Kaufpreis zu hoch gewesen sei und unter fremden Dritten nicht bezahlt worden wäre, da der Firmenwert des Einzelunternehmens Null gewesen sei. Da D A als Mutter des zu diesem Zeitpunkt alleinigen Anteilseigners eine der Kl. nahestehende Person gewesen sei, seien die entsprechenden Ratenzahlungen als vGA anzusehen, so dass die den Betrag von 13 500 € (zzgl. eines Zinsanteils) übersteigenden Ratenzahlungen von rd. 4 T€ in 2007 und die gesamten Ratenzahlungen in 2008 i.H.v. 18 000 € als vGA zu behandeln seien. Dagegen machte die Kl. geltend, der Firmenwert sei fremdüblich – bei einer Kapitalisierung des von ihr ermittelten Gewinns mit dem Faktor 13,89 ergebe sich bereits ein Firmenwert von über 142 T€.

Die Klage vor dem FG Münster hatte teilweise Erfolg. Das FG ermittelte einen zu aktivierenden Firmenwert i.H.v. rd. 83 T€, so dass unter Berücksichtigung der erworbenen materiellen Wirtschaftsgüter nur die über den Betrag von rd. 96 T€ hinausgehenden Ratenzahlungen im Streitfall als vGA zu beurteilen sind. Das FG führt aus,

- dass D A im Streitfall die Mutter des Alleingeschafters B A (und damit nahestehende Person) war und daher ein Kaufpreis vereinbart werden müsse, welchen die Gesellschaft auch einem fremden Dritten gezahlt hätte,
- dass eine Bandbreite von Preisen als fremdvergleichsgerecht anzusehen sei, so dass ein Kaufpreis, der sich innerhalb dieser Bandbreite halte, nicht zu einer vGA führt – dies gelte auch für einen Preis an der Obergrenze der Bandbreite.

Für den Streitfall ermittelte das FG den Wert ausgehend von dem üblichen sog. „Ertragswertverfahren“, wie es insbesondere im IDW Standard S 1 beschrieben wird. Konkret bildete das FG den einfachen Durchschnitt aus den bereinigten Betriebsergebnissen der letzten drei Jahre. Von diesem Durchschnittswert zog das FG, da ein Einzelunternehmen betroffen war, u.a. einen angemessenen Unternehmerlohn ab, den es aus einer BBE-Studie entnommen hat. Auf diesen Wert wendete das FG schließlich den Kapitalisierungsfaktor an, der sich aus den Regelungen des Bewertungsgesetzes zu Bewertungen für Zwecke der Erbschaftsteuer ergibt (im Streitjahr 2007: 11,737). Um nun die Obergrenze der Bandbreite zu bestimmen, setzte das FG den ermittelten Wert zu 110 % an, zog davon die materiellen Wirtschaftsgüter ab und ermittelte damit letztendlich den Firmenwert.

Hinweis:

Mit diesem Urteil legt das FG die Berechnung eines Unternehmens- und auch eines Firmenwerts für ertragsteuerliche Zwecke vor, die in ähnlichen Fällen mustergültig verwendet werden kann, nämlich entsprechend dem IDW S 1 der Ansatz und die Bereinigung der Jahreserträge, deren Diskontierung mit Zinssätzen aus dem BewG und Aufstockung um 10 % zur steuerlich zu akzeptierenden Obergrenze.

Bitte sprechen Sie mich an, wenn Sie zu dem Themenkomplex Fragen haben.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Dieter Höhne