

HORST EHNI
Steuerberater Wirtschaftsprüfer
Alte Steige 3
72213 Altensteig

Michael Bürklin
Römerstr. 35

72213 Altensteig

Mandanten-Rundschreiben 07/2019

15. November 2019

Steuerbefreiung von Jobtickets • Einfache Brötchen sind kein Frühstück • Bürokratienteilungsgesetz
• Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung

im Bereich der aktuellen Gesetzgebung tut sich einiges. Mittlerweile hat sich der Bundesrat sowohl mit den Gesetzentwürfen zur Grundsteuer als auch zur Elektromobilität beschäftigt. Diese Gesetzesvorhaben scheinen das parlamentarische Verfahren wie vorgesehen und ohne größere Korrekturen zu durchlaufen. Zusätzlich wurde vom Bundeswirtschaftsministerium ein Drittes Bürokratienteilungsgesetz vorgelegt. Der große Wurf ist es unseres Erachtens nicht, aber immerhin wird in einzelnen Punkten Bürokratie abgebaut.

Des Weiteren berichten wir über ein erneutes Urteil zu einem Hinzuschätzungsfall bei nicht ordnungsmäßiger Kassenführung. Tagesendsummenbons wurden nicht täglich erstellt und diese wiesen technisch bedingt keine Stornierungen aus. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung war dadurch nicht gegeben, was zu einer erheblichen Hinzuschätzung führte.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Baukindergeld und Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen
- 2 Riesterrente: Rückforderung von Altersvorsorgezulagen vom Zulageempfänger
- 3 Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk nur als Sonderausgaben abzugsfähig?

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Finanzverwaltung zur Steuerbefreiung von Jobtickets usw.
- 5 Anforderungen an einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form eines Frühstücks
- 6 Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei als Arbeitszeit bezahlten Fahrten?
- 7 Krankheitskosten infolge eines Unfalls auf dem Arbeitsweg abziehbar?
- 8 Häusliches Arbeitszimmer: Auch bei geringfügiger Nutzung steuerlich abzugsfähig

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Regierungsentwurf für Drittes Bürokratieentlastungsgesetz vorgelegt
- 10 Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen
- 11 Richtsatzschätzung bei fehlerhafter elektronischer Kassenführung
- 12 Kindertagespflege: Kein anteiliger Betriebsausgabenabzug von Eigenheimaufwendungen für gemischt-genutzte Räume
- 13 Wohnungsunternehmen: Gebäudeabschreibung nur bei Anlagevermögen

Für Personengesellschaften

- 14 Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung: Verpächterwahlrecht ermöglicht in manchen Fällen das Hinausschieben der Betriebsaufgabe
- 15 Unterliegt die Tätigkeit von Diplom-Ingenieuren als Prüflingenieur der Gewerbesteuer?
- 16 Nicht geltend gemachte Sonderbetriebsausgaben können später nicht nachgeholt werden

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 17 Stückzinsen bei Übergang auf die Abgeltungsteuer

Für Hauseigentümer

- 18 Zinsabzug nach Ablösung eines Fremdwährungsdarlehens
- 19 Grundstücksenteignung kein steuerlich relevantes privates Veräußerungsgeschäft

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags
- 21 Angemessenheit der Gewinnverteilung bei GmbH mit atypisch stiller Beteiligung
- 22 Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen nicht zwingend als vGA zu qualifizieren
- 23 Keine vGA bei Umschuldung eines Verrechnungskontos in Annuitätendarlehen mit späterer Tilgungsaussetzung
- 24 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden

Für alle Steuerpflichtigen

1 Baukindergeld und Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

Fraglich war, ob für Immobilien, die durch das Baukindergeld gefördert werden, unter den sonstigen Voraussetzungen auch die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Anspruch genommen werden kann. Die Zweifel bestanden, weil die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen laut Gesetz für „öffentlich geförderte Maßnahmen, für die also

zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden“, ausgeschlossen ist.

Die Finanzverwaltung (Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 18.6.2019, Aktenzeichen VI 3012-S 2296b-025) hat nun klargestellt, dass mit dem Baukindergeld ausschließlich der erstmalige Erwerb von Wohneigentum oder die Neuanschaffung von Wohnraum gefördert wird. Handwerkerleistungen sind hingegen nicht Inhalt der Förderung, die über zehn Jahre ausgezahlt wird. Im Unterschied zu anderen Förderprogrammen der KfW-Bankengruppe für investive Maßnahmen der Bestandssanierung **schließt die Gewährung von Baukindergeld daher eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nicht aus.**

Hinweis:

Zu beachten ist allerdings, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen **nicht für Leistungen im Zusammenhang mit einer Neubaumaßnahme** in Anspruch genommen werden kann. Bei einem mit Baukindergeld geförderten Neubau kann die Steuerermäßigung daher nur für spätere Reparaturen usw. in Anspruch genommen werden.

2 Riesterreente: Rückforderung von Altersvorsorgezulagen vom Zulageempfänger

Riesterverträge erfüllen in der Praxis vielfach nicht die gewünschten Ziele. Nicht nur, dass die Rendite oft gering ist, so bereitet auch die Abwicklung nicht selten Schwierigkeiten, wie z.B. auch in dem Streitfall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte. Die Stpfl. hatte bei einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag abgeschlossen. Wegen der Angabe des Anbieters, die Stpfl. sei unmittelbar zulageberechtigt, zahlte die Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) jährlich Zulagebeträge, die der Anbieter dem Konto der Stpfl. gutschrieb. Nach Beendigung des Altersvorsorgevertrags stellte die ZfA im Rahmen einer Überprüfung die fehlende Zulageberechtigung der Stpfl. für drei Beitragsjahre fest und forderte die insoweit gewährten Altersvorsorgezulagen von ihr zurück. Den Einwand der Stpfl., sie treffe kein Verschulden, da die unzutreffenden Zulageanträge von ihrem Anbieter herrührten und die ZfA die Auszahlungen ohne inhaltliche Prüfung vorgenommen habe, ließ das insoweit angerufene Finanzgericht nicht gelten. Es war vielmehr der Ansicht, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Stpfl. auf Rückzahlung lägen vor.

Dies bestätigte nun mit Urteil vom 9.7.2019 (Aktenzeichen X R 35/17) auch der Bundesfinanzhof. Die insoweit **rechtsgrundlos geleisteten Zulagebeträge können vom Zulageempfänger zurückgefordert werden.** Insbesondere kam eine Rückforderung über den Anbieter nicht in Betracht, da das Konto der Stpfl. beim Anbieter infolge der Beendigung des Altersvorsorgevertrags nicht mehr existiert habe und damit auch nicht mehr belastet werden konnte. Unerheblich sei auch, ob die Stpfl. oder – wie sie behaupte – ihr Anbieter die fehlerhafte Mitteilung über die Zulageberechtigung zu vertreten habe. Der Umstand, dass die ZfA über mehrere Jahre hinweg eine Auszahlung von Zulagen allein auf Grund der ihr vom Anbieter übermittelten Daten veranlasst und erst nachträglich eine Prüfung der Zulageberechtigung der Stpfl. vorgenommen habe, führte auch nicht zur Verwirkung des Rückforderungsanspruchs. Denn dieser Geschehensablauf entspreche in typischer Weise der gesetzlichen Ausgestaltung des Zulageverfahrens.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen ist also auch aus Sicht der Person, die den Riestervertrag abgeschlossen hat, stets sorgfältig zu prüfen, ob Zulageanträge richtig sind. Insbesondere können sich mit der Zeit die Verhältnisse ändern, so dass ggf. auch die Zulageberechtigung entfällt.

3 Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk nur als Sonderausgaben abzugsfähig?

Zahlungen an ein berufsständisches Versorgungswerk, z.B. bei Ärzten, Architekten, Rechtsanwälten, Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern, werden geleistet, um später eine Rente vom Versorgungswerk zu beziehen. Diese Rentenzahlungen sind – mit unterschiedlichem Anteil je nach Jahr des Renteneintritts – steuerpflichtig. Daher wird vielfach argumentiert, die Zahlungen an das Versorgungswerk seien als vorweggenommene Werbungskosten bei den Renteneinkünften steuermindernd zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung will hingegen nur den betragsmäßig begrenzten Sonderausgabenabzug zulassen.

Über einen solchen Fall hatte jüngst das Finanzgericht Baden-Württemberg zu entscheiden. Im Urteilsfall tätigte ein Rechtsanwalt **Zahlungen zur Auffüllung der infolge eines ehescheidungsbedingten Versorgungsausgleichs gekürzten Rentenanwartschaft**. Das Finanzgericht bestätigt mit Urteil vom 11.2.2019 (Aktenzeichen 9 K 376/18) die Ansicht der Finanzverwaltung, dass insoweit nur begrenzt abzugsfähige Sonderausgaben vorliegen. Zwar handele es sich bei der Wiederauffüllungszahlung ihrer Rechtsnatur nach um Erwerbsaufwendungen und damit vorweggenommene Werbungskosten. Der Gesetzgeber habe Altersvorsorgeaufwendungen jedoch den Sonderausgaben zugewiesen. Die gesetzliche Vorgabe betreffe auch Wiederauffüllungszahlungen nach Durchführung eines Versorgungsausgleichs.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun aber unter dem Aktenzeichen X R 4/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Zu dieser Frage des Ausgleichs der Nachteile aus einem Versorgungsausgleich (Wiederauffüllungszahlungen) liegt noch keine höchstrichterliche Entscheidung vor. Daher ist das nun anhängige Verfahren auch für vergleichbare Fälle von Interesse. Jedenfalls müssen grundsätzlich auch steuerliche Aspekte im Rahmen eines scheidungsbedingten Versorgungsausgleichs berücksichtigt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Finanzverwaltung zur Steuerbefreiung von Jobtickets usw.

Seit dem 1.1.2019 gilt eine Steuerbefreiung für Arbeitgeberleistungen für bestimmte Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (insbesondere Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr (insbesondere Jobtickets). Zu dieser Steuerbefreiung hat die Finanzverwaltung nun mit dem ausführlichen Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.8.2019 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2342/19/10007 :001) Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

a) Grundvoraussetzungen für die Steuerbefreiung

Begünstigt sind

- Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) – **Personenfernverkehr** – zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (1. Alternative). Zum Personenfernverkehr gehören Fernzüge der Deutschen Bahn (ICE, IC, EC), Fernbusse auf festgelegten Linien oder Routen und mit festgelegten Haltepunkten sowie auch vergleichbare Fernzüge anderer Anbieter (z.B. TGV, Thalys).
- Arbeitgeberleistungen für alle Fahrten des Arbeitnehmers im öffentlichen **Personennahverkehr** (2. Alternative).

Nicht in den Anwendungsbereich fallende Verkehrsmittel sind insbesondere:

- für konkrete Anlässe speziell gemietete bzw. gecharterte Busse oder Bahnen,
- Taxen im Gelegenheitsverkehr, die nicht auf konzessionierten Linien oder Routen fahren,
- Luftverkehr.

Hinweis:

Die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs ist unabhängig von der Art der Fahrten begünstigt, also auch bei Privatfahrten des Arbeitnehmers. Damit ist – anders als im Personenfernverkehr – bei Fahrberechtigungen, die nur eine Nutzung des Personennahverkehrs ermöglichen, keine weitere Prüfung zur Art der Nutzung vorzunehmen.

Unter die Steuerbefreiung fallen Arbeitgeberleistungen in Form von

- unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) sowie

- Zuschüsse (Barlohn) des Arbeitgebers zu den von den Arbeitnehmern selbst erworbenen Fahrberechtigungen.

Unschädlich ist, wenn die Fahrberechtigung die Mitnahme von anderen Personen umfasst oder die Fahrberechtigung auf andere Personen übertragbar ist.

Von zentraler Bedeutung ist, dass der Steuerbefreiung nur Arbeitgeberleistungen unterliegen, die **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden:

- Dies ist der Fall, wenn die **zweckbestimmte Leistung** zum Arbeitslohn **hinzukommt**, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Arbeitnehmer aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z.B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel).
- Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt (**Gehaltsumwandlung**), liegt keine zusätzliche Leistung vor. Eine mittels Gehaltsumwandlung oder Gehaltsverzicht erbrachte Arbeitgeberleistung fällt somit nicht unter die Steuerbefreiung.

b) Besonderheiten bei Fahrberechtigungen für den Personenfernverkehr

Privatfahrten im Personenfernverkehr sind grundsätzlich nicht begünstigt. Als Besonderheit lässt die Finanzverwaltung aber folgende Vereinfachungen zu:

- Es ist insofern davon auszugehen, dass eine Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr nur auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet entfällt und damit steuerbefreit ist, wenn sie lediglich zur Nutzung für diese Strecke berechtigt. Die tatsächliche Nutzung der Fahrberechtigung auch zu privaten Fahrten ist dann unbeachtlich.
- Geht die Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. hinaus (Fahrberechtigung für ein bestimmtes Gebiet oder eine zusätzliche Strecke), ist davon auszugehen, dass die Fahrberechtigung insoweit auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. entfällt, als der anzusetzende Wert der Arbeitgeberleistung den regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung nur für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum nicht überschreitet.

Wird die Fahrberechtigung für den Fernverkehr auch für Fahrten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten, die nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden, oder für eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung genutzt, kann der Arbeitgeber im Rahmen einer **Prognoseberechnung** prüfen, ob die Fahrberechtigung bereits bei Hingabe insgesamt steuerfrei belassen werden kann. Insoweit ist die Prüfung nach Maßgabe der Finanzverwaltung wie folgt vorzunehmen:

- **Prognostizierte Vollamortisation ohne Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte:** Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung, dass die Summe aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer für die Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anfallen würden, die Kosten der Fahrberechtigung erreichen oder übersteigen, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung an den Arbeitnehmer keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Auf die darüber hinausgehenden Nutzungsmöglichkeiten kommt es dann nicht mehr an.
- **Prognostizierte Vollamortisation:** Ergibt vorstehende Rechnung eine prognostizierte Vollamortisation unter Einbezug der Fahrten für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, ist die Arbeitgeberleistung insgesamt steuerfrei. Sie ist dann vorrangig steuerfrei nach Reisekostengrundsätzen in Höhe der prognostizierten ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden und im Übrigen nach der Steuerbefreiung für Jobtickets. Auf den Umfang der späteren tatsächlichen Nutzung und die darüber hinausgehenden privaten Nutzungsmöglichkeiten kommt es nicht an.

Hinweis:

In beiden vorgenannten Fällen gilt: Tritt die prognostizierte Vollamortisierung aus unvorhersehbaren Gründen (z.B. Krankheit oder Verschiebung von Dienstreisen) nicht ein, ist eine Nachversteuerung nicht vorzunehmen. Ändern sich die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen grundlegend (z.B. Wechsel vom Außendienst in den Innendienst), hat eine Korrektur und ggf. Nachversteuerung für den noch nicht abgelaufenen Gültigkeitszeitraum zu erfolgen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer eine Bahncard 100 (2. Klasse), die er zum Preis von 4 400 € erworben hat. Nach der Prognose des Arbeitgebers betragen die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen im Gültigkeitszeitraum 3 000 €. Der reguläre Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers hätte 1 600 € betragen. Tatsächlich ergeben sich im Laufe der Gültigkeitsdauer für Dienstreisen des Arbeitnehmers aus unvorhersehbaren Gründen nur ersparte Kosten der Einzelfahrscheine i.H.v. 2 500 €.

Lösung:

Nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung übersteigen die ersparten Kosten für die Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Bahncard 100 während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Reisetätigkeiten anfallen würden (3 000 €), zusammen mit dem regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (1 600 €) die Kosten der Bahncard 100. Die Bahncard 100 ist daher i.H.v. 3 000 € steuerfreier Reisekostenersatz und der verbleibende Betrag von 1 400 € (4 400 € – 3 000 €) ist eine steuerfreie Arbeitgeberleistung für ein Jobticket. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung sowie die private Nutzungsmöglichkeit kommt es nicht an. Dass die prognostizierte Vollamortisation tatsächlich nicht eingetreten ist, ist unerheblich und führt weder zu einer Nachversteuerung noch zu einer Änderung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen für ein Jobticket.

- **Prognostizierte Teilamortisation:** Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung keine Deckung der Kosten für Reisetätigkeiten und für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Arbeitgeberleistung kann allerdings insoweit steuerfrei belassen werden, als die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung für ein Jobticket vorliegen. Im Übrigen ist die Fahrberechtigung als geldwerter Vorteil dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Die während der Gültigkeitsdauer der Fahrberechtigung durch deren tatsächliche Nutzung für Fahrten für Reisetätigkeiten/Familienheimfahrten ersparten Fahrtkosten können dann zusätzlich monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraums als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern (mittels Verrechnung des dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruchs des Arbeitnehmers). Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen die ersparten Reisekosten, für die Einzelfahrscheine ohne Nutzung der Fahrberechtigung angefallen wären, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der Fahrberechtigung, zu Grunde gelegt werden.

- **Verzicht auf Amortisationsprognose:** Führt der Arbeitgeber keine Amortisationsprognose durch, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während der Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten bei einer Auswärtstätigkeit oder Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung angefallen wären, und für den regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum entstanden wären, sind am Ende des Kalenderjahres der Gültigkeit der Fahrberechtigung als Korrekturbetrag beim steuerpflichtigen Arbeitslohn mindernd zu berücksichtigen.

c) Steuerliche Folgen auf Seiten des Arbeitnehmers

Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen für ein Jobticket **mindern beim Arbeitnehmer den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag**. Der Minderungsbetrag entspricht dem Wert der überlassenen Fahrberechtigung oder dem geleisteten Zuschuss, der ohne die Steuerbefreiung als Arbeitslohn zu besteuern gewesen wäre. Aus Vereinfachungsgründen können als Wert der überlassenen Fahrberechtigung die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer angesetzt werden.

Hinweis:

Erklärt ein Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber, auf die Fahrberechtigung gänzlich zu verzichten (Fahrberechtigung wird nicht angenommen oder zurückgegeben), erfolgt keine Kürzung der Entfernungspauschale. Ein Nachweis des Nutzungsverzichts ist zum Lohnkonto aufzubewahren.

d) Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers

Grundsätzlich gilt, dass der Arbeitgeber die steuerfreien Leistungen im **Lohnkonto** aufzeichnen und in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung ausweisen muss. Dies erfordert eine entsprechend detaillierte Erfassung im Lohnabrechnungsprogramm.

Sorgfältig sind die erforderlichen Nachweise zu führen:

- Zahlt der Arbeitgeber einen **Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigungen**, hat er als Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung die vom Arbeitnehmer erworbenen und genutzten Fahrausweise oder entsprechende Belege (z.B. Rechnungen über den Erwerb eines Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Jobtickets) zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung für den **Personennahverkehr**, hat er zum Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung den Beleg für die erworbenen Fahrberechtigungen zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Überlässt oder bezuschusst der Arbeitgeber eine Fahrberechtigung für den **Personenfernverkehr**, die über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. hinausgeht oder auch zu Fahrten im Rahmen von Reisetätigkeiten/doppelter Haushaltsführung genutzt wird, hat er den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit oder den entsprechenden Nachweis zu der von ihm durchgeführten Prognoseberechnung neben dem Beleg für die erworbene Fahrberechtigung ebenfalls zum Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzubewahren.

5 Anforderungen an einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form eines Frühstücks

Arbeitgeber bieten ihren Arbeitnehmern heutzutage viele Annehmlichkeiten am Arbeitsplatz zur Verbesserung der Arbeitsatmosphäre und letztlich mit dem Ziel, gute und produktive Arbeitnehmer zu gewinnen und zu halten. Hierzu gehören oftmals z.B. auch kostenlose Getränke, Obst oder auch Backwaren. In diesen Fällen ist stets zu prüfen, ob ein lohnsteuerlicher Sachbezug für die Arbeitnehmer vorliegt.

Der Bundesfinanzhof hatte nun in diesem Zusammenhang über folgenden Fall zu entscheiden: Die Stpfl. erbringt EDV-Dienstleistungen und entwickelt Software. Daneben bietet sie Schulungen an. Die Stpfl. bestellte arbeitstäglich verschiedene Brötchensorten. Die Backwaren standen in der Kantine den gesamten Tag für Mitarbeiter sowie für Kunden und Gäste der Stpfl. zum unentgeltlichen Verzehr zur Verfügung. Einen Belag (wie z.B. Butter, Konfitüre, Käse oder Aufschnitt) für die Backwaren stellte die Stpfl. nicht bereit. Die Mitarbeiter, Kunden und Gäste der Stpfl. konnten sich zudem ganztägig unentgeltlich aus einem Heißgetränkeautomaten bedienen.

Die Arbeitszeit begann morgens um 8:00 Uhr. Zwischen ca. 9:30 Uhr und 11:00 Uhr hatten die Arbeitnehmer eine etwa halbstündige Pause, die die Stpfl. als bezahlte Arbeitszeit behandelte. Die Pause diente der Kommunikation und dem Austausch der einzelnen Abteilungen (Entwicklung, Vertrieb, Support). Die Mitarbeiter sollten miteinander ins Gespräch kommen, Kontakte pflegen und stellenübergreifende Problemlösungen finden. In dieser Zeit waren auch die Führungskräfte und der Vorstand der Stpfl. zeitweilig zugegen, um sich im Gespräch mit den Mitarbeitern über Probleme im Unternehmen auszutauschen. Während der Pausen wurde der Großteil der von der Stpfl. unentgeltlich zur Verfügung gestellten, unbelegten Backwaren verzehrt.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei der unentgeltlichen Überlassung der Backwaren und der Möglichkeit, Heißgetränke zu sich zu nehmen, um ein Frühstück handele, das mit den amtlichen Sachbezugswerten zu versteuern sei. Die Stpfl. beantragte daraufhin die Pauschalierung der Lohnsteuer. In der Sache war sie allerdings der Meinung, die Backwaren ohne Belag und ein Heißgetränk seien kein Frühstück.

Der Bundesfinanzhof verneint mit Urteil vom 3.7.2019 (Aktenzeichen VI R 36/17) das Vorliegen von Arbeitslohn.

Im vorliegenden Fall handele es sich bei den unentgeltlich zugewandten Lebensmitteln nicht um Arbeitslohn in Form kostenloser Mahlzeiten, sondern um **nicht steuerbare Aufmerksamkeiten**. Die kostenlose Überlassung der Backwaren und Heißgetränke stellte zwar für die Arbeitnehmer der Stpfl. einen Vorteil dar. Dieser war jedoch keine Gegenleistung der Stpfl. für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft. Hierfür spricht im Streitfall insbesondere, dass die Stpfl. die Backwaren und Heißgetränke nur zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereitstellte. Sie wurden allen Arbeitnehmern ohne Unterschied gewährt. Der Verzehr fand in der Regel außerdem nicht während echter Pausen, sondern in der (bezahlten) Arbeitszeit statt. Die Arbeitnehmer sollten beim Verzehr der Backwaren und Heißgetränke in der Kantine zusammenkommen und sich über berufliche Angelegenheiten untereinander sowie mit der „Führungsetage“ austauschen. Bei dieser Sachlage war die Überlassung der Backwaren nebst Heißgetränk **mit Aufwendungen des Arbeitgebers zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und zur Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen vergleichbar**, denen keine Entlohnungsfunktion zukommt.

Weiter führt das Gericht aus, dass unbelegte Brötchen auch in Kombination mit einem Heißgetränk kein Frühstück im Sinne der Bestimmungen der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind. Selbst für ein einfaches Frühstück müsse jedenfalls noch ein Aufstrich oder ein Belag hinzutreten. Auch teilt das Gericht nicht die Auffassung des Finanzamts, auf Grund veränderter Essgewohnheiten könne schon ein Kaffee (to go) und ein unterwegs verzehrtes unbelegtes Brötchen als Frühstück angesehen werden.

Handlungsempfehlung:

Mit diesem Urteil wird die oftmals fast schrankenlose lohnsteuerliche Erfassung der Finanzverwaltung von Vorteilen durch Schaffung günstiger Arbeitsbedingungen eingegrenzt. Festzustellen ist allerdings auch, dass eine **Abgrenzung zwischen nicht steuerbarer Aufmerksamkeit** einerseits und **Arbeitslohn** andererseits stets für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist. Hierzu ist insbesondere die Motivation des Arbeitgebers für die Stellung der Aufmerksamkeiten zu dokumentieren. Im Einzelfall kann eine Absicherung über eine Lohnsteueranrufungsauskunft sinnvoll sein.

6 Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei als Arbeitszeit bezahlten Fahrten?

Steuerlich werden Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit begünstigt. Das Finanzgericht Düsseldorf hatte nun zu entscheiden, ob dies auch Zeiten betrifft, in denen Profisportler und Betreuer im Mannschaftsbus zu auswärtigen Spielen gefahren werden. Der Profisportverein als Arbeitgeber hatte diese Zeiten als zu vergütende Arbeitszeiten behandelt und Zuschläge in der zulässigen Höhe gezahlt, soweit der Transport in begünstigte Zeiten fiel.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass Fahrten ohne eigentliche Arbeitsleistung nicht begünstigt sein können. Das Finanzgericht Düsseldorf gab nun aber mit Urteil vom 11.7.2019 (Aktenzeichen 14 K 1653/17 L) dem Arbeitgeber Recht und **bejahte die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift**. Das Finanzgericht argumentiert wie folgt: Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Zuschläge neben dem Grundlohn für tatsächlich geleistete Arbeit gezahlt werden. Von einem Grundlohn in diesem Sinne ist auszugehen, wenn für die Arbeitszeit ein Lohnanspruch besteht, wenn also **Arbeitszeit im vergütungsrechtlichen Sinne** vorliegt. Im Urteilsfall bestand für die Fahrzeiten ein Anspruch auf Arbeitslohn. Arbeitsrechtlich gehören Fahrzeiten bei vom Arbeitgeber angeordneten Dienstreisen zu den zu vergütenden Arbeitszeiten. Das Gericht lehnt insbesondere die Argumentation des Finanzamts ab, wonach die Steuerfreiheit voraussetze, dass es sich bei der „tatsächlich geleisteten Arbeit“ um eine „belastende“ (Haupt-)Tätigkeit handeln müsse. Dies könne aus dem Gesetz nicht abgeleitet werden.

Hinweis:

Diese Frage dürfte in der Praxis öfters relevant sein. Zu beachten ist allerdings, dass gegen diese Entscheidung Revision beim BFH (Az. VI R 28/19) eingelegt wurde, so dass diese Rechtsfrage letztlich höchstrichterlich entschieden werden wird. In vergleichbaren Fällen ist zu prüfen, ob diese verfahrensrechtlich offengehalten werden sollen.

7 Krankheitskosten infolge eines Unfalls auf dem Arbeitsweg abziehbar?

Für Fahrtkosten für die Strecke zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte kann die Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Diese Pauschale deckt sämtliche Kosten ab, unabhängig davon, welche Kosten tatsächlich entstanden sind. Andererseits können damit auch höhere tatsächlich entstandene Kosten nicht angesetzt werden.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat insoweit mit Urteil vom 19.1.2018 (Aktenzeichen 5 K 500/17) entschieden, dass auch **Krankheitskosten infolge eines Unfalls auf dem Arbeitsweg** mit der Entfernungspauschale abgegolten und nicht zusätzlich zur Entfernungspauschale als Werbungskosten abziehbar sind. Im Streitfall entstanden dem Arbeitnehmer infolge eines Unfalls Krankenhauskosten. Damit widerspricht das Gericht der Ansicht der Finanzverwaltung, die zumindest für Unfallschäden ausdrücklich ausführt, dass neben der Entfernungspauschale Aufwendungen berücksichtigt werden können für die Beseitigung von Unfallschäden bei einem Verkehrsunfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Darüber hinaus kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass diese Kosten auf Grund der Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Werbungskosten auch nicht als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend gemacht werden können.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 8/18 die Revision anhängig, so dass die endgültige Entscheidung in der Sache noch aussteht. In vergleichbaren Fällen sollten sich Stpfl. gegenüber der Finanzverwaltung zunächst auf deren Verwaltungsanweisung berufen.

8 Häusliches Arbeitszimmer: Auch bei geringfügiger Nutzung steuerlich abzugsfähig

Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nur unter engen Rahmenbedingungen abzugsfähig (kein anderer Arbeitsplatz, Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung). Daneben setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird. Strittig war nun, ob es ein weiteres Tatbestandsmerkmal gibt, dass die Abzugsfähigkeit daran knüpft, dass das häusliche Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist.

Im Streitfall machte eine als Flugbegleiterin tätige Stpfl. Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Der Raum an sich entsprach den Voraussetzungen und es war auch unstrittig, dass der Stpfl. für die in dem Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Finanzamt und Finanzgericht lehnten den Abzug der Kosten dennoch ab und zwar wegen fehlender „Erforderlichkeit“ eines Arbeitszimmers im Hinblick auf den zeitlichen Nutzungsumfang.

Der Bundesfinanzhof stellt nun aber mit Urteil vom 3.4.2019 (Aktenzeichen VI R 46/17) klar, dass unerheblich ist, ob ein häusliches Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist. Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen genügt die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof stellt aber auch klar, dass Aufwendungen für gemischt genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden sind und die sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch in mehr als nur untergeordnetem Umfang zu privaten Zwecken genutzt werden, insgesamt nicht abziehbar sind.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Regierungsentwurf für Drittes Bürokratieentlastungsgesetz vorgelegt

Es liegt der Regierungsentwurf eines Bürokratieentlastungsgesetz III vor. Folgende vorgesehene Änderungen sind hervorzuheben:

- **Einführung der elektronischen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung:** Aktuell müssen Arbeitnehmer ihre Krankschreibungen bei ihrem Arbeitgeber in Papierform einreichen. Nun soll ein elektronisches Meldeverfahren eingeführt werden, das die Einreichung des „gelben Zettels“ ersetzt. Es ist vorgesehen, dass künftig die Krankenkassen den Arbeitgeber auf Abruf elektronisch über Beginn und Dauer der Arbeitsunfähigkeit seines gesetzlich versicherten Arbeitnehmers sowie über den Zeitpunkt des Auslaufens der Entgeltfortzahlung informieren. Dies würde eine Vereinfachung sowohl für die Arbeitgeber als auch für die Arbeitnehmer bedeuten.
- **Erleichterungen bei der Archivierung von elektronisch gespeicherten Steuerunterlagen:** Der Datenzugriff der Finanzverwaltung soll für den Fall eingeschränkt werden, bei dem der Stpfl. das Datenverarbeitungssystem wechselt. Künftig soll es ausreichend sein, wenn der Stpfl. fünf Jahre nach einem Systemwechsel oder einer Datenauslagerung einen Datenträger mit den gespeicherten Steuerunterlagen vorhält. Dies soll bereits gelten für Systemwechsel und Auslagerungen, die nach dem 31.12.2013 erfolgt sind.
- Existenzgründer sollen ihre Umsatzsteuer-Voranmeldung künftig vierteljährlich abgeben können statt bisher monatlich, soweit die voraussichtliche Jahressteuer 7 500 € nicht überschreitet.
- Vorgesehen ist eine **Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze** von derzeit 17 500 € auf 22 000 € Vorjahresumsatz.
- Die lohnsteuerliche Pauschalierungsgrenze für Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung soll von 62 € auf 100 € angehoben werden.
- Die Steuerbefreiung für betriebliche Gesundheitsförderung soll von 500 € auf 600 € heraufgesetzt werden.
- Ebenso ist eine Anhebung der Grenze zur Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung vorgesehen und es soll die Möglichkeit der Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte eingeführt werden.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, welche dieser Vorhaben tatsächlich umgesetzt werden.

10 Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Die Tätigkeit einer GmbH oder einer typischen GmbH & Co. KG, in der eine Komplementär-GmbH alleinig persönlich haftende Gesellschafterin ist und nur diese oder Nicht-Gesellschafter zur Geschäftsführung berufen sind, wird auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung stets als Gewerbebetrieb eingestuft, was eine Belastung mit Gewerbesteuer nach sich zieht. Die Belastung mit Gewerbesteuer kann bei reinen Grundstücksunternehmen vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für die sog. erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen gegeben sind. Diese erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags wird nur auf Antrag gewährt und setzt voraus, dass das Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt oder daneben Wohnungsbauten betreut oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichtet und veräußert. In diesem Fall wird der Gewerbeertrag um den Teil gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 11.4.2019 (Aktenzeichen III R 36/15) die **restriktive Auslegung der Regelung zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags** bestätigt. Das Gericht stellt klar, dass eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags ausscheidet, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH neben einem Hotelgebäude auch Ausstattungsgegenstände mitvermietet, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind.

Im Urteilsfall vermietete die Stpfl. (eine GmbH) neben Immobilien (Wohngebäude sowie Sport- und Gewerbepark mit Hotel) nur noch die zur Ausstattung des Hotels gehörenden Wirtschaftsgüter. Bei den mitvermieteten Wirtschaftsgütern handelte es sich u.a. um eine Bierkellerkühlanlage, um Kühlräume und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen. Der Anteil der Anschaffungskosten der mitvermieteten Wirtschaftsgüter belief sich auf 1,14 % der Gebäudeanschaffungs- und -herstellungskosten.

Der im Gesetz verwendete Begriff des Grundbesitzes ist im bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen. Danach gehören zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, **nicht aber** Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (**Betriebsvorrichtungen**). Betriebsvorrichtungen sind Gegenstände, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird, dazu gehören im Urteilsfall die Vorrichtungen wie Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen. Denn Gegenstand des Betriebs eines Hotels ist es u.a., die Hotelgäste ggf. auch mit gekühlten Getränken und anderen Nahrungsmitteln zu bewirten, deren Lagerung eine Aufbewahrung in Kühlanlagen nebst Möbeln erfordert.

Hinweis:

Hinsichtlich der mitvermieteten Betriebsvorrichtungen liegt auch keine der von der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Ausschluss einer erweiterten Kürzung vor. Nebentätigkeiten sind nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem. Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus.

Auch eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn diese gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert sind oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete oder Pacht entfällt, gibt es nicht, wie der Bundesfinanzhof klarstellt.

Handlungsempfehlung:

Die erweiterte Grundstückskürzung kann zu einer deutlichen Steuerentlastung führen. Allerdings ist die restriktive Auslegung dieser Vorschrift zu beachten. Im Einzelfall ist sehr sorgfältig darauf zu achten, dass keine schädliche Leistung erbracht wird. Diese wäre ggf. in eine Schwestergesellschaft auszulagern, um zumindest für einen Teil der Tätigkeit die erweiterte Kürzung erlangen zu können.

11 Richtsatzschätzung bei fehlerhafter elektronischer Kassenführung

In bargeldintensiven Branchen, wie Gastronomie oder Einzelhandel, stehen Prüfungen der Kassenführung im Fokus der Finanzverwaltung. Der Bundesfinanzhof bestätigt in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision (Beschluss vom 8.8.2019, Aktenzeichen X B 117/18) die Bedeutung einer **ordnungsgemäßen Kassenführung auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung**. Das Gericht stellt heraus:

- Werden Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst, erfordert dies auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung die tägliche Erstellung eines **Tagesendsummenbons (Z-Bons)**.
- Weisen die Z-Bons technisch bedingt keine **Stornierungen** aus, liegt ein schwerer formeller Fehler der Kassenaufzeichnungen vor, der die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nötig macht.
- Die Richtsatzschätzung ist eine anerkannte Schätzungsmethode.

Im Urteilsfall ging es um die Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung bei einer Gaststätte. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung stellte der Prüfer des Finanzamts fest, dass die elektronische Registrierkasse so

eingestellt worden war, dass die Tageseinnahmen durch Retouren gemindert werden konnten, ohne dass dies auf dem Z-Bon ausgewiesen wurde. Auch legte der Stpfl., obwohl sein Betrieb im Streitjahr täglich geöffnet gewesen war, nur 149 Z-Bons vor. Das Finanzamt verneinte deshalb die formelle Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und schätzte unter Berücksichtigung der amtlichen Richtsatzsammlung und der betrieblichen Verhältnisse einen Betrag von 50 000 € hinzu.

Das Finanzgericht wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Der Bundesfinanzhof ließ nun die Revision nicht zu, so dass das Urteil des Finanzgerichts rechtskräftig geworden ist. Der Bundesfinanzhof stellt heraus, wenn die Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst werden, erfordert dies den **Ausdruck des täglich erstellten Z-Bons**. Fehlen Z-Bons, ist dies – ebenso wie im Fall des Fehlens täglicher Protokolle über das Auszahlen einer offenen Ladenkasse – ein formeller Mangel. Dieser formelle Mangel lässt zwar keinen sicheren Schluss auf die Verkürzung von Einnahmen zu. Gleichwohl gibt es systembedingt keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen, ohne dass eine nachträgliche Ergänzung der Dokumentation bzw. eine anderweitige Heilung des Mangels möglich wäre.

Eine Hinzuschätzung ist nach den Ausführungen des Gerichts dann zulässig und geboten, wenn die Verletzung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung dazu führt, dass keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen geboten wird. Dies sei bei Stornierungen der Fall, wenn sie in Z-Bons nicht ausgewiesen werden, sondern allein die verbleibende Differenz aus ihnen hervorgeht. Infolge der fehlenden Stornobuchungen lässt sich nicht mehr feststellen, ob lediglich Fehlbuchungen oder auch Einnahmebuchungen gelöscht worden sind.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte die Kassenführung stets regelmäßig überprüft werden. An deren Ordnungsmäßigkeit werden hohe Anforderungen gestellt. Gerade die anstehende Umstellung elektronischer Registrierkassen auf neue Sicherheitsstandards sollte dazu genutzt werden, die Kassenführung im Betrieb grundsätzlich zu überprüfen und steuersicher zu organisieren.

12 Kindertagespflege: Kein anteiliger Betriebsausgabenabzug von Eigenheimaufwendungen für gemischt-genutzte Räume

Kinderbetreuung erfolgt auch durch selbständige Tagesmütter, die ein einer Kindertagesstätte ähnliches Angebot im familiären Rahmen bieten. Wird die Kindertagespflege im Haushalt der Kindertagespflegeperson, der Personensorgeberechtigten des Kindes oder in anderen geeigneten Räumen vorgenommen und betreut die Kindertagespflegeperson Kinder verschiedener Personensorgeberechtigter eigenverantwortlich, handelt es sich um eine selbständige erzieherische Tätigkeit. Die erzielten Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung zu erfassen. Zu diesem Zweck ist der steuerliche Gewinn aus dieser Tätigkeit zu ermitteln.

Von den steuerpflichtigen Einnahmen (insbesondere Entgelt der Eltern oder der Sozialhilfeträger) sind die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Betriebsausgaben abzuziehen. Zu den **Betriebsausgaben einer Kindertagespflegeperson** gehören z.B. folgende tätigkeitsbezogene Aufwendungen für

- Nahrungsmittel, Ausstattungsgegenstände (Mobiliar), Beschäftigungsmaterialien, Fachliteratur, Hygieneartikel,
- Miete und Betriebskosten der zur Kinderbetreuung genutzten Räumlichkeiten,
- Kommunikationskosten,
- Weiterbildungskosten,
- Beiträge für Versicherungen, soweit unmittelbar mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehend,
- Fahrtkosten,
- Freizeitgestaltung.

Vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg war nun die Frage strittig, ob eine selbständig tätige Tagesmutter Aufwendungen für ihr Eigenheim, in dem sie mehrere Kinder betreut, anteilig als

Betriebsausgaben geltend machen kann. Im Streitfall wurden von der Stpfl. anteilig Kosten geltend gemacht für den sog. Hobbyraum im Untergeschoss des Eigenheims, welcher als Spielzimmer für die Tageskinder genutzt wurde, für einen Raum im Obergeschoss als Schlafzimmer für die Tageskinder und für sämtliche Räume im Erdgeschoss. Insbesondere die Räume im Erdgeschoss wurden auch als Eigenheim genutzt.

Geprüft wurde vom Finanzgericht nun insbesondere, ob nach dem Beschluss des Großen Senats zu gemischt veranlassten Aufwendungen für die vorliegenden Aufwendungen eine Trennbarkeit der Veranlassungsbeiträge (Eigennutzung einerseits und Nutzung für die Tätigkeit der Kindertagespflege andererseits) gegeben sei. Dies sah das Gericht nicht so. Bei den Räumlichkeiten des gemeinschaftlichen Hauses der Stpfl. handelt es sich um deren ureigenste private Sphäre, welche grundsätzlich der Wahrnehmung ihrer grundlegenden und höchstpersönlichen Lebensbedürfnisse dient. Hiervon stellt eine teilweise Mitnutzung durch die zu betreuenden Kinder bzw. die Stpfl. in ihrer Eigenschaft als Tagesmutter die Ausnahme dar. Dem kann jedoch der von Seite der Stpfl. angewandte zeitanteilige Maßstab nicht gerecht werden. Zum einen stellen sich die vorgetragenen Zeiten der betrieblichen Nutzung (montags bis freitags jeweils von 7:30 Uhr bis 18:00 Uhr) als zu schematisch dar und geben das zwangsläufig gegebene Ineinandergreifen privater und beruflicher Nutzung nur unzureichend wieder. Gerade auch unter der Prämisse, dass durch die Stpfl. im Streitfall ein verhältnismäßig großer Anteil der Gesamtfläche des Hauses einer (teilweisen) betrieblichen Nutzung zugeschlagen wird, kann Letztere nicht pauschal nach bloßen An- und Abwesenheitszeiten der Kinder berechnet werden. Der Abzug dieser Kosten wurde also abgelehnt (Urteil vom 7.5.2019, Aktenzeichen 8 K 751/17).

Handlungsempfehlung:

In der Praxis wird in solchen Fällen allein schon aus Vereinfachungsgründen vielfach die von der Finanzverwaltung anerkannte **Betriebsausgabepauschale** angesetzt. Dann ist allerdings der (zusätzliche) Abzug von tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben nicht mehr möglich.

13 Wohnungsunternehmen: Gebäudeabschreibung nur bei Anlagevermögen

Für den Immobilienbestand eines Wohnungsunternehmens kann im Grundsatz Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden. Das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf v. 4.6.2019 (Aktenzeichen 10 K 34/15 F) verdeutlicht aber, dass eine Gebäudeabschreibung nur dann möglich ist, wenn die Immobilie dem Anlagevermögen zuzuordnen ist. Für **Immobilien im Umlaufvermögen** kann dagegen keine Gebäudeabschreibung geltend gemacht werden. Insoweit ist die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen von großer Bedeutung.

Im Streitfall war Gegenstand einer Publikums-Projektgesellschaft die Entwicklung, Errichtung und Verwertung einer Wohnanlage mit 312 Wohnungen durch Vermietung und spätere Veräußerung der Wohnungen. Das Gericht entschied, dass es sich wegen der von vorneherein bestehenden Veräußerungsabsicht bei der Wohnanlage um Umlaufvermögen handelte. Und dies, obwohl sich entgegen der ursprünglichen Planung auf Grund veränderter Marktverhältnisse der Abverkauf der vermieteten Wohnungen nicht nur über drei, sondern über sieben Jahre hinzog.

Die zunächst erfolgte Vermietung der Wohnungen führt nicht zu einer Einstufung als Anlagevermögen, wenn die Veräußerung von Anfang an beabsichtigt ist. Ist – wie im Urteilsfall – von vornherein beabsichtigt, ein Immobilienengagement mit Rücksicht auf die an der Finanzierung beteiligten Anleger nur kurzfristig zu betreiben und steht zur Renditeerzielung der Veräußerungsgewinn gegenüber den Vermietungserlösen eindeutig im Vordergrund, so dominiert die Absicht der Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung. Dann ist auch nicht entscheidend, ob sich die Veräußerung durch unvorhergesehene Umstände verzögert, wenn nur die anfängliche unternehmerische Zielsetzung erhalten bleibt, statt sich zu ändern.

Handlungsempfehlung:

Entscheidend ist insoweit die Absicht der Nutzung bzw. Verwertung. Dies sollte – insbesondere dann, wenn sich diese Absicht im Zeitablauf ändert – sorgfältig dokumentiert werden.

Für Personengesellschaften

14 Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung: Verpächterwahlrecht ermöglicht in manchen Fällen das Hinausschieben der Betriebsaufgabe

Der Rechtsformgestaltung „Betriebsaufspaltung“ kommt in der Praxis eine außerordentlich hohe Bedeutung zu. Begrifflich wird dann von einer Betriebsaufspaltung gesprochen, wenn betriebliche Funktionen, die von einem Unternehmen wahrgenommen werden können, auf zwei oder mehrere rechtlich selbständige Rechtsträger aufgeteilt werden und hinter diesen Rechtsträgern die gleichen Personen stehen. Eine solche Konstellation wird insbesondere aus Haftungsgründen gewählt, da hierbei die Haftungsmasse des operativ tätigen und damit risikobehafteten Betriebsunternehmens dadurch gemindert wird, indem das wertvolle Anlagevermögen rechtlich separat gehalten wird.

Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung ist eine **personelle und sachliche Verflechtung** zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft. Eine personelle Verflechtung ist dann gegeben, wenn die Personen, die hinter den beiden Unternehmen stehen, auf diese einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können, welcher im Zweifel dann vorliegt, wenn in beiden Unternehmen eine Willensdurchsetzung mittels Stimmenmehrheit erfolgen kann. Eine sachliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft mindestens eine für diese wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Dies kann z.B. ein betrieblich genutztes Grundstück sein.

Liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor, so hat dies insbesondere zur Folge, dass die an sich vermögensverwaltend tätige **Besitzgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt**. Dies bedeutet auch, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter bei der Besitzgesellschaft als Betriebsvermögen steuerlich verhaftet sind und mithin Wertsteigerungen insoweit bei deren späterer Realisierung der Besteuerung unterliegen. Auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft zählen zum steuerlichen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft.

Problematisch ist nun, dass **bei Wegfall der personellen Verflechtung grundsätzlich eine Betriebsaufgabe gegeben ist** mit der Folge, dass die stillen Reserven im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens einschließlich der Anteile an der Betriebsgesellschaft aufzudecken und zu versteuern sind. So lag auch der Urteilsfall, über den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte. Konkret ging es um – verkürzt dargestellt – folgenden Fall:

- J und sein Sohn U waren Gesellschafter der P-GbR, an der sie jeweils hälftig beteiligt waren. Die P-GbR vermietete seit 1.5.2002 ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude zur betrieblichen Nutzung an die P-GmbH. Das Grundstück befand sich im Bruchteilseigentum der Gesellschafter J und U, wurde steuerlich also dem Sonderbetriebsvermögen der GbR zugerechnet.
- An der P-GmbH waren J zu 48,8 % und U zu 51,2 % beteiligt. Die P-GmbH handelte mit Textilien, die von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft P-Srl hergestellt wurden.
- Zum 30.1.2008 übertrug J seinen Anteil an der P-GmbH unentgeltlich auf U.
- Ende 2008 errichteten J und U eine GmbH & Co. KG, in die die Anteile an der P-GbR eingebracht wurden, so dass das Grundstück, welches bislang von J und U gehalten und über die P-GbR vermietet wurde, in das Eigentum der GmbH & Co. KG überging.
- Das Finanzamt vertrat nun die Auffassung, dass die Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH zum 30.1.2008 wegen Wegfalls der personellen Verflechtung geendet habe. Dadurch sei es zu einer Betriebsaufgabe für die P-GbR gekommen, die zu einem Aufgabegewinn in Höhe der stillen Reserven in den Anteilen an der P-GmbH von 50 000 € und der stillen Reserven des Grundstücks von 57 626 € geführt habe.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 17.4.2019 (Aktenzeichen IV R 12/16) das Vorliegen einer **Betriebsaufgabe bei der P-GbR verneint**. Insoweit war entscheidend:

- Die P-GbR hat im Streitjahr 2008 bis zu deren Übergang auf die neu gegründete GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die auf die Vermietung des Grundstücks beschränkte Tätigkeit der GbR war bis zum 30.1.2008 infolge einer Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH als Gewerbebetrieb anzusehen.
- Allerdings hat die Betriebsaufspaltung am 30.1.2008 geendet. Nur bis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile an der P-GmbH auf U am 30.1.2008 bestand eine personelle Verflechtung, denn nach diesem Zeitpunkt konnte alleine U in der P-GmbH seinen Willen durchsetzen.
- Das Ende der Betriebsaufspaltung hat nicht zu einer Betriebsaufgabe geführt, weil die P-GbR ihren Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung fortgeführt hat. Dementsprechend ist bei der P-GbR zum einen kein Aufgabegewinn entstanden, und zum anderen hat die P-GbR weiterhin bis zu ihrem Untergang durch die Anteilsvereinigung gewerbliche Einkünfte erzielt.

Mit Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung kann also eine Betriebsaufgabe mit Versteuerung der stillen Reserven vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** vorliegen und keine Betriebsaufgabe erklärt wird. Nach den Rechtsprechungsgrundsätzen reicht es für eine gewerbliche Betriebsverpachtung aus, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Wird lediglich ein Betriebsgrundstück, ggf. in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen, verpachtet, so liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Für Groß- und Einzelhandelsunternehmen wird nach der neueren Rechtsprechung angenommen, dass die gewerblich genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand bilden und dem Gewerbe das Gepräge geben – anders als etwa bei dem produzierenden Gewerbe. Dies war vorliegend gegeben. Mit der Einbringung des Vermögens der GbR in die neu gegründete GmbH & Co. KG lag steuerliches Betriebsvermögen auf Grund gewerblicher Prägung vor.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass in bestimmten Fällen auch steuerliche Betriebsaufspaltungen ohne Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven beendet werden können. Solche Fälle sind allerdings steuerlich hochsensibel und bedürfen zwingend eingehender steuerlicher Beratung.

15 Unterliegt die Tätigkeit von Diplom-Ingenieuren als Prüflingen der Gewerbesteuer?

Strittig war, ob die Tätigkeit von Prüflingen als freiberuflich oder als gewerblich einzustufen war und mithin, ob diese Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegt. Im Streitfall ging es um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die auf dem Gebiet der Erstellung von Beweissicherungsgutachten und der Bewertung von Kfz tätig war. Sie führte Hauptuntersuchungen sowie Abgasuntersuchungen durch und erbrachte weitere Prüftätigkeiten. Neben den Gesellschaftern A und B, die beide Diplom-Ingenieure (FH) und Prüflinge waren, beschäftigte sie drei weitere (angestellte) Prüflinge.

Das Finanzamt gelangte nun zu der Auffassung, die Stpfl. erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelte zum einen, dass die Gesellschafter A und B 1 408 Gutachten (Schadensgutachten und Fahrzeugbewertungen) erstellt hatten. Zum anderen stellte sie den Umfang der Prüftätigkeiten (Hauptuntersuchungen: 6 722, Abgasuntersuchungen: 1 360, Anbaumaßnahmen: 224, Feinstaubplaketten: 228, sonstige Prüftätigkeit: 742) der Stpfl. fest. Von den Hauptuntersuchungen hatten die Gesellschafter A und B 1 153 (A: 1 024, B: 129) und die angestellten Prüflinge 5 569 durchgeführt. Letztere hatten auch sämtliche Abgasuntersuchungen übernommen. Damit erbrachten nach Ansicht des Finanzamts die Angestellten der Stpfl. den größten Teil der Prüfaufgaben. Eine eigenverantwortliche Tätigkeit der Gesellschafter der Stpfl. liege nicht mehr vor. Entsprechend stellte das Finanzamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest.

Strittig waren nun zwei Fragen: Zum einen, ob die Tätigkeit der Prüflinge im Grundsatz als freiberufliche Tätigkeit einzustufen sei. Zum anderen, ob die **überwiegende Ausführung der Tätigkeiten durch die angestellten Prüflinge** insoweit schädlich ist. Zum zweiten Aspekt ist von Bedeutung, dass der freiberuflichen Tätigkeit eines Berufsträgers die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte nicht entgegensteht. Allerdings ist diese nur unschädlich, wenn die

persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist. Die Leistung muss den „Stempel der Persönlichkeit“ des Berufsträgers tragen, die Tätigkeit der Mitarbeiter muss als solche des Berufsträgers erkennbar und damit ihm persönlich zurechenbar sein.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 14.5.2019 (Aktenzeichen VIII R 35/16) entschieden, dass

- Prüflingenieure, die Hauptuntersuchungen und Sicherheitsprüfungen durchführen, eine freiberufliche und keine gewerbliche Tätigkeit ausüben;
- der Freiberuflichkeit der Tätigkeit eines Prüflingenieurs die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte nicht entgegensteht, wenn er weiterhin leitend und eigenverantwortlich tätig ist. An einer eigenverantwortlichen Tätigkeit fehlt es jedoch, wenn angestellte Prüflingenieure eigenständig Hauptuntersuchungen durchführen und dabei lediglich stichprobenartig überwacht werden.

Im Streitfall seien daher zutreffend gewerbliche Einkünfte festgestellt worden. Die angestellten Prüflingenieure haben die Mehrzahl an Hauptuntersuchungen und die Abgasuntersuchungen selbstständig durchgeführt. Die Gesellschafter haben an den von den angestellten Prüflingenieuren durchgeführten Untersuchungen regelmäßig nicht persönlich teilgenommen, sondern diese nur stichprobenartig überwacht. Sie wurden in seltenen Zweifelsfällen hinzugezogen. Auch haben sie geprüft, ob der Untersuchungsbericht ordnungsgemäß ausgefüllt ist. Die durch die Unterschrift unter den Prüfungsbericht dokumentierte Verantwortung für die jeweilige Hauptuntersuchung verblieb jedoch bei dem die Prüfung durchführenden angestellten Prüflingenieur. Eine derartige Einbindung der Gesellschafter in die von den angestellten Prüflingenieuren eigenständig durchgeführten und zu verantwortenden Prüfungen genügt nicht, um die Tätigkeit der angestellten Prüflingenieure als solche der Gesellschafter erkennbar zu machen. Die Unschädlichkeit der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte ermächtigt weder dazu, Routineaufgaben vollständig auf einen angestellten Berufsträger zu delegieren, noch dazu, dem Berufsträger eine Tätigkeit als eigene zuzurechnen, die tatsächlich ein anderer, angestellter Berufsträger eigenständig ausführt und zu verantworten hat.

Insoweit liegt nun eine gewerbliche Tätigkeit vor. Dies führt bei der im vorliegenden Fall gegebenen Gesellschaft dazu, dass **insgesamt gewerbliche Einkünfte** vorliegen, also auch insoweit als die Gesellschafter ohne Zweifel selbst Untersuchungen vorgenommen oder Gutachten erstellt haben, was eigentlich als freiberufliche Tätigkeit einzustufen wäre.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen sollte geprüft werden, ob die eigenen Tätigkeiten der Gesellschafter von einer separaten Gesellschaft erbracht werden können, so dass zumindest insoweit freiberufliche Einkünfte vorliegen.

16 Nicht geltend gemachte Sonderbetriebsausgaben können später nicht nachgeholt werden

Entstehen beim Gesellschafter einer Personengesellschaft Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung, so können diese steuerlich bei den Einkünften aus der Beteiligung mindernd berücksichtigt werden. Begrifflich wird von Sonderbetriebsausgaben gesprochen. Als Beispiele können genannt werden Fahrtkosten zur Gesellschafterversammlung oder auch Kosten der Refinanzierung des Anteilerwerbs bzw. der Einlageleistung.

Solche Sonderbetriebsausgaben liegen auch dann vor, wenn sich der Gesellschafter im Hinblick auf seine Beteiligung betriebswirtschaftlich, steuerlich oder rechtlich beraten lässt. Nun ist zu beachten, dass **Sonderbetriebsausgaben steuerlich zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Personengesellschaft erklärt werden müssen**. Trägt der Gesellschafter diese Kosten selbst (was der Regelfall sein dürfte), so muss er die getragenen Aufwendungen der Gesellschaft mitteilen, damit diese die Kosten in der Gewinnfeststellungserklärung berücksichtigen kann. Dieser Umstand wird dann problematisch, wenn die anderen Gesellschafter von den Aufwendungen nichts erfahren sollen. So lag auch ein Streitfall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte.

Im Jahr 2008 kam es zum Streit zwischen den beiden Gesellschaftern (damals Ehegatten) einer KG. Die Gesellschafterin F beauftragte in diesem Zusammenhang eine Rechtsanwaltskanzlei. Die abgerechneten Leistungen standen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung von

Gesellschaftsrechten bei der KG und der Komplementär-GmbH, nachdem sie davon erfahren hatte, dass der Gesellschafter E sich, ohne einen Gesellschafterbeschluss herbeigeführt zu haben, von der KG ein Darlehen über 50 000 € gewährt und ein auch von ihm privat genutztes Fahrzeug geleast hatte und der F die Einsichtnahme in die Buchhaltung der KG verweigert wurde. Die Gesellschafterin beglich die Rechtsanwaltskosten noch in 2008 aus ihren privaten Mitteln. In der Gewinnfeststellung 2008 der KG wurden diese nicht berücksichtigt (weder erklärt noch festgestellt).

Die Ehe zwischen den Gesellschaftern wurde im November 2008 geschieden. Nachdem die Gesellschafterin nun in 2009 sämtliche Anteile der KG übernommen hatte, machte diese die in 2008 getragenen Rechtsanwaltskosten in der Gewinnfeststellung 2009 geltend und verwies auf die Grundsätze des formellen Bilanzensammenhangs. Der Ausweis des Eigenkapitals sei nicht nur zum 31.12.2008 fehlerhaft gewesen, sondern auch noch im Streitjahr 2009. Denn es sei für den Vortrag des Eigenkapitals in das Folgejahr nicht auf dessen Saldo abzustellen, sondern auf die verschiedenen Teilbeträge, aus denen sich der Saldo zusammensetze.

Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber mit Urteil vom 17.6.2019 (Aktenzeichen IV R 19/16), dass für Sonderbetriebsausgaben, die aus privaten Mitteln bestritten worden sind und im Jahr der Entstehung des Aufwands nicht berücksichtigt wurden, eine erfolgswirksame Nachholung in einem Folgejahr nach den Grundsätzen des formellen Bilanzensammenhangs nicht in Betracht kommt. Mit der Bezahlung der Rechtsanwaltskosten in 2008 durch die Gesellschafterin hätte richtigerweise eine Einlage im Sonderbetriebsvermögen gebucht werden müssen. Eine unterlassene Einlagebuchung kann nun später aber nicht erfolgswirksam nachgeholt werden.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass vom Gesellschafter getragene Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr der Entstehung des Aufwands zu erfassen sind. Aus diesem Grund sollte regelmäßig von der Gesellschaft vor Erstellung der Gewinnfeststellungserklärung bei den Gesellschaftern abgefragt werden, ob solche Aufwendungen vorliegen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Stückzinsen bei Übergang auf die Abgeltungsteuer

Stückzinsen, also Zinsen bei der Veräußerung von festverzinslichen Wertpapieren, die rechnerisch seit dem letzten Zinszahlungszeitpunkt und bis zum Veräußerungszeitpunkt angefallen sind und mit der Veräußerung abgegolten werden, sind unter dem geltenden Regime der Abgeltungsteuer als Teil des Veräußerungsgewinns steuerpflichtig. Nach dem **Übergang zur Abgeltungsteuer ab dem 1.1.2009** ist es nun so, dass Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden, entsprechend der beim Kaufzeitpunkt geltenden Rechtslage außerhalb der damaligen Spekulationsfrist von einem Jahr steuerlich nicht erfasst werden. Insoweit gilt also ein Bestandsschutz für sog. Alt-Wertpapiere.

Vor diesem Hintergrund war nun fraglich, wie die Auszahlung von Stückzinsen bei Veräußerung nach dem 1.1.2009 behandelt wird, wenn das zu Grunde liegende Wertpapier vor dem 1.1.2009 erworben wurde. Der Bundesfinanzhof hat nun mit zwei Urteilen vom 7.5.2009 (Aktenzeichen VIII R 31/15 und VIII R 22/15) klargestellt, dass auch in diesem Fall die ausgezahlten Stückzinsen der Abgeltungsteuer unterworfen werden. Dies werde zum einen von der gesetzlichen Übergangsregelung erfasst, nach der die Besteuerung der Stückzinsen auch dann erfolgt, wenn die veräußerte Forderung vor dem 1.1.2009 erworben wurde. Zum anderen unterliegen Stückzinsen unabhängig davon, wann die veräußerte Kapitalforderung erworben wurde, stets der Besteuerung.

Für Hauseigentümer

18 Zinsabzug nach Ablösung eines Fremdwährungsdarlehens

Zinsen aus der Finanzierung eines Vermietungsobjekts können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Insoweit ist allerdings Vorsicht geboten, wenn die Finanzierung mit einem Fremdwährungsdarlehen erfolgt. Dies führte zwar in der Vergangenheit oftmals zu geringen Zinsbelastungen, barg aber Währungskursrisiken. Kommt es dann später zu einer Umschuldung des Darlehens, so sind nach dem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.3.2019 (Aktenzeichen IX R 36/17) Schuldzinsen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen, soweit das Darlehen zur Bezahlung des bei der Umschuldung realisierten Währungskursverlusts verwendet worden ist.

Im Urteilsfall wurden zwei Eigentumswohnungen angeschafft und mit einem Darlehen in Schweizer Franken (CHF) für umgerechnet 105 000 € finanziert. Nach anfänglicher Selbstnutzung wurden diese Wohnungen später vermietet. Im Jahr 2011 schuldete der Stpfl. das Fremdwährungsdarlehen um. Wegen der Währungskursentwicklung (CHF/€) hatte sich die Rückzahlungsverpflichtung (in €) auf 139 309,58 € erhöht. Der Stpfl. nahm deshalb ein Darlehen über 139 000 € auf und verwendete die Valuta dazu, um CHF zu erwerben und das Fremdwährungsdarlehen zurückzuzahlen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machte der Stpfl. nun die Zinsen dieses Darlehens über 139 000 € geltend. Das Finanzamt erkannte die Zinsen nur insoweit an, als diese auf den ursprünglichen Finanzierungsbedarf von 105 000 € entfielen.

Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof. Grundsätzlich können auch auf ein **Umschuldungsdarlehen** gezahlte Schuldzinsen durch die Einkünfteerzielung veranlasst und damit als Werbungskosten abzugsfähig sein. Zwar wird das Umschuldungsdarlehen nicht dazu verwendet, um Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bezahlen, sondern um ein bestehendes Darlehen abzulösen. Der am ursprünglichen Darlehen begründete Veranlassungszusammenhang setzt sich jedoch am Umschuldungsdarlehen fort, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung bewegt.

Zahlungen, mit denen **Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehens** ausgeglichen werden, sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Das Wechselkursrisiko ist (positiv wie negativ) nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst, auch wenn das auf fremde Währung lautende Darlehen zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet worden ist. Der Mehraufwand fällt wie die Tilgung in die (nicht steuerbare) Vermögenssphäre

Hinweis:

Im Urteilsfall lag noch die Besonderheit vor, dass die beiden Eigentumswohnungen zunächst selbstgenutzt und erst dann vermietet waren. Dies ist unschädlich. Auch bei einem Umschuldungsdarlehen entsteht der Veranlassungszusammenhang nachträglich, wenn das Objekt bis zur Umschuldung zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist, sobald sich der Eigentümer endgültig zur Vermietung entschlossen hat.

19 Grundstücksenteignung kein steuerlich relevantes privates Veräußerungsgeschäft

Werden vermietete Immobilien innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder verkauft, so wird der erzielte Veräußerungsgewinn steuerlich erfasst. Erfolgt die Veräußerung hingegen erst nach Ablauf dieses **Zehnjahreszeitraums**, bleiben die Wertsteigerungen der Immobilie insgesamt steuerfrei.

Auch wenn diese steuerliche Regelung zur Erfassung von Wertsteigerungen bei Verkauf innerhalb der Zehnjahresfrist schon lange existiert, stellen sich immer noch Abgrenzungsfragen. So war bislang ungeklärt, ob ein **Eigentumsverlust durch Enteignung** als Veräußerung anzusehen ist. Dies hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 23.7.2019 (Aktenzeichen IX R 28/18) verneint.

Im Streitfall hatte der Stpfl. an einem unbebauten Grundstück im Jahr 2005 einen zusätzlichen Miteigentumsanteil durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erworben. Hierdurch wurde er Alleineigentümer des Grundstücks. Im Jahr 2008 führte die Stadt, in der das Grundstück belegen war, ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ einen dieses Grundstück betreffenden und an den Stpfl. gerichteten Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz, mit dem das Eigentum an dem Grundstück auf die Stadt überging. Der Stpfl. erhielt eine Entschädigung i.H.v. 600 000 € für das gesamte Grundstück. Das Finanzamt sah in der Enteignung in Bezug auf den in der Zwangsversteigerung erworbenen Miteigentumsanteil ein Veräußerungsgeschäft und wollte den erzielten Gewinn versteuern.

Der Bundesfinanzhof verneinte dies aber. Entscheidend ist, dass die Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ als Merkmale eines privaten Veräußerungsgeschäfts entgeltliche Erwerbs- und Übertragungsvorgänge erfassen, die wesentlich vom Willen des Stpfl. abhängen; sie müssen Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sein. An einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es, wenn – wie im Falle einer Enteignung – der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Stpfl. (und ggf. auch gegen seinen Willen) stattfindet. In gleicher Weise kann es am willentlichen Erwerb bei Rechtsgeschäften zur Vermeidung einer Enteignung oder Umlegung fehlen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags

Die körperschaftsteuerliche Organschaft, die insbesondere die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns zu verrechnen), setzt für ihre Anerkennung nicht nur die sog. finanzielle Eingliederung voraus, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, sondern auch den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag – EAV).

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 6.6.2019 (Aktenzeichen 1 K 113/17, www.stotax-first.de, Revision BFH, Aktenzeichen I R 37/19 anhängig) zu sehen, mit dem dieses sich allgemein mit den Anforderungen an die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft und besonders mit der Problematik der tatsächlichen Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags befasst hat.

Dabei ist das Schleswig-Holsteinische FG zu dem Ergebnis gekommen, dass der zwischen einer Organgesellschaft und einer Organträgerin geschlossene EAV dann nicht im Sinne der gesetzlichen Vorschriften tatsächlich durchgeführt wird, wenn die Organgesellschaft den ihr gegenüber der Organträgerin zustehenden Anspruch auf Verlustübernahme in ihrer Bilanz nicht ausweist. Das gilt selbst dann, wenn die Organträgerin der Organgesellschaft den Verlustbetrag tatsächlich erstattet.

Im Streitfall bestand zwischen der OT-GmbH als Alleingesellschafterin sowie Organträgerin und der OG-GmbH als Organgesellschaft ein Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag mit einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren. Hiernach war die klagende OG-GmbH u.a. dazu verpflichtet, ihren gesamten Jahresüberschuss an die OT-GmbH abzuführen; im Gegenzug verpflichtete sich die OT-GmbH, bei der OG-GmbH entstehende Verluste auszugleichen.

Im Jahr 2013 erwirtschaftete die OG-GmbH einen Verlust i.H.v. ca. 8 000 €, den die OT-GmbH dieser zu erstatten hatte. Das geschah Mitte Februar 2015, indem die OT-GmbH der OG-GmbH den Verlustbetrag tatsächlich überwies. Weder im Jahresabschluss der OG-GmbH noch im Jahresabschluss der OT-GmbH (jeweils 2013) wurde hinsichtlich des Verlustausgleichs allerdings eine Forderung bzw. Verbindlichkeit ausgewiesen. In der Folge erkannte die FinVerw eine körperschaftsteuerliche Organschaft (von Beginn an) nicht an.

Das Schleswig-Holsteinische FG hat die Klage der OG-GmbH gegen die Nichtanerkennung der Organschaft mit folgender Begründung abgewiesen:

- Ein EAV werde nur dann tatsächlich durchgeführt, wenn der Gewinn auch tatsächlich an den Organträger abgeführt und der Verlust auch tatsächlich von ihm übernommen wird.
- Dies vollzieht sich in zwei Stufen, nämlich zunächst durch den bilanziellen Ausweis der entsprechenden Forderung bzw. Verbindlichkeit aus dem EAV in den Jahresabschlüssen von Organträgerin und Organgesellschaft sowie anschließend durch zeitlich nachgelagerte Erfüllung.
- Die im Verlustfall der Organgesellschaft bei der Durchführung des EAV zu beachtende „erste Stufe“ ergibt sich dabei aus dem Gesetz: Die entsprechende Forderung gegenüber der Organträgerin muss ertragswirksam als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen aktiviert werden. D.h., dass die bilanzielle Erfassung der Ansprüche (und entsprechend der Verbindlichkeit beim Organträger) die Grundvoraussetzung für die Anerkennung der tatsächlichen Durchführung eines EAV ist. Eine fehlende bilanzielle Erfassung führt zur Versagung der Anerkennung. Bei einer Nichtdurchführung in den ersten fünf Jahren der Laufzeit des EAV entfällt die Anerkennung zudem von Beginn an.

Hinweis:

Da das Schleswig-Holsteinische FG die Revision zugelassen hat (BFH-Aktenzeichen I R 37/19), ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu beobachten.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist zur Sicherung der Anerkennung der Organschaft sorgfältig darauf zu achten, dass die sich aus dem EAV ergebenden Ansprüche/Verbindlichkeiten auch zutreffend bilanziell abgebildet werden.

21 Angemessenheit der Gewinnverteilung bei GmbH mit atypisch stiller Beteiligung

Die Errichtung einer sog. „GmbH & Still“ kann unter verschiedenen Gestaltungsaspekten interessant sein. Neben der Möglichkeit, die Beteiligung des stillen Gesellschafters geheim zu halten (Anonymitätsinteresse), kann die stille Beteiligung als Finanzierungsmaßnahme z.B. der Herabsetzung der fixen Fremdfinanzierungskosten dienen, als Sanierungsmaßnahme in Betracht gezogen werden, Vehikel für eine Mitarbeiterbeteiligung sein wie auch als Mittel der Unternehmensnachfolge bzw. der Versorgung der Hinterbliebenen für den Todesfall des Geschäftsinhabers dienen. Auch ist mittels dieses Instruments die Möglichkeit eröffnet, Verluste der GmbH auf die Einkommensebene des Gesellschafters zu übertragen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Münster vom 14.5.2019 (Aktenzeichen 2 K 3371/18 F, EFG 2019, 1521) zu sehen, mit dem sich das FG mit der Problematik der Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede bei einer GmbH befasst hat, an welcher der „mittelbare Alleingesellschafter“ atypisch still beteiligt war und von dem Verluste im Verhältnis zum Kapitaleinsatz überproportional hoch getragen worden waren.

Im Streitfall war der Kläger mittelbar Alleingesellschafter der C-GmbH sowie deren alleiniger Geschäftsführer. Mit Vertrag vom 7.6.2005 beteiligte er sich als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 200 000 € an der C-GmbH. Abweichend von der ursprünglichen, an diesem Tag getroffenen Gewinnverteilungsabrede vereinbarten die beiden Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft in Nachträgen zur Gewinnverteilungsabrede, dass der Kläger als stiller Gesellschafter sog. „Vorab-Verlustzuweisungen“ i.H.v. 133 T€ für 2013 und 155 T€ für 2015 erhalten sollte. Im Gegenzug sollte dieser in Folgejahren entsprechende Gewinnzuweisungen erhalten. Dazu machte der Kläger u.a. geltend, dass die mit der Verlustzuweisung angestrebte Einkommensteuererstattung die Rentabilität der Beteiligung erhöhe, denn sie mindere den Kapitaleinsatz bzw. sei als Ertrag aus der Beteiligung zu sehen.

Dazu hat das FG Münster entschieden,

- dass der gesellschaftsvertraglich vereinbarte Gewinnverteilung an die Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft zwar grundsätzlich steuerlich zu folgen ist,
- dass aber steuerlich eine Verlustzuweisung an den atypisch stillen Gesellschafter dann nicht anzuerkennen ist, wenn der alleinige Gesellschafter einer GmbH an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist und für die Gewinnverteilung nicht allein die

Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft, insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck, maßgebend sind,

- sondern dass diese Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst ist, die ihre Grundlage nicht im stillen Gesellschaftsverhältnis haben, und
- dass der Gewinn- bzw. Verlustverteilungsschlüssel nicht mit steuerlicher Rückwirkung auf den Beginn des Geschäftsjahres geändert werden kann.

Diese anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern können verwandtschaftliche, aber auch wirtschaftliche Beziehungen außerhalb des stillen Gesellschaftsverhältnisses sein. Der Einfluss, den diese Beziehungen auf die Gewinnverteilung nehmen, muss korrigiert werden. Insoweit handelte es sich nämlich um die Verwendung bereits erzielter Einkünfte, die die Zurechnung des erzielten Einkommens nicht beeinflussen kann, so dass die vertragliche Gewinnverteilung für Zwecke der Zurechnung der Einkünfte einer Korrektur bedarf. Die Korrektur der Gewinnverteilung findet im Rahmen der Verteilung des Gewinns der Mitunternehmenschaft statt.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat das FG Münster die BFH-Rechtsprechung fortgeführt, nach der der gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilung grundsätzlich steuerrechtlich zu folgen ist, und zwar selbst dann, wenn die Gesellschafter ihrer Gewinnverteilung fehlerhafte Tatsachen oder Rechtsansichten zugrunde gelegt haben.

Handlungsempfehlung:

Soll in der Praxis der GmbH & Still eine Korrektur der ursprünglich vereinbarten Gewinnverteilung stattfinden, so ist darauf zu achten, dass die Änderung nicht nur punktuell durchgeführt wird, weil die Beurteilung der Angemessenheit der Änderung unter Betrachtung mehrerer Wirtschaftsjahre erfolgt. Zudem ist zu dokumentieren, dass für die Gewinnverteilung allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sind.

22 Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen nicht zwingend als vGA zu qualifizieren

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 25.7.2019 (Aktenzeichen 10 K 1583/19 K, EFG 2019, 1620) hat das FG Münster entschieden, dass die gleichzeitige Zahlung eines Geschäftsführergehalts und einer Pension nicht zwingend zu einer vGA führen muss. Dies gilt dann, wenn der Fremdvergleich als gewahrt anzusehen und die Zahlung des Geschäftsführergehalts nicht als gesellschaftlich veranlasste Vorteilszuwendung einzustufen ist.

Im Streitfall war der Alleingesellschafter C der klagenden GmbH bis zum Jahr 2010 als deren Geschäftsführer bestellt. Nach seiner Abberufung aus Altersgründen erhielt der Alleingesellschafter C auf der Grundlage einer Pensionszusage von der Klägerin monatliche Pensionszahlungen. Im Jahr 2011 wurde der Alleingesellschafter C erneut zum Geschäftsführer bestellt, nachdem die seit 2010 bestellte Geschäftsführerin D Ende März 2011 aus betrieblichen Gründen abberufen wurde. Der Vertrag mit C wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen. Als Vergütung erhielt C monatliche Zahlungen, die weniger als 10 % seiner früheren Geschäftsführervergütung betragen. Die Pensionszahlungen wurden daneben fortgeführt.

Dazu vertrat das FA die Auffassung, dass die Pensionszahlungen im Streitjahr 2015 als vGA zu qualifizieren waren. Das FG hingegen hat der dagegen gerichteten Klage stattgeben und im Rahmen seiner Begründung ausgeführt,

- dass der BFH eine Fremdüblichkeit von Pensionsleistungen dann verneint (und damit vGA bejaht), wenn bei einer fortbestehenden entgeltlichen Geschäftsführeranstellung Altersbezüge geleistet werden, denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einer GmbH würde entweder verlangen, dass das Gehalt aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsbezüge angerechnet oder aber der vereinbarte Eintritt des Versorgungsfalls bis zur endgültigen Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit aufgeschoben wird, und
- dass diese Rechtsprechung lediglich zu Sachverhalten ergangen ist, in denen die Anstellung des Geschäftsführers neben Altersversicherungsleistungen fortgeführt und nicht beendet wurde.

- Im Streitfall lag nun aber keine unveränderte Weiterbeschäftigung vor, weil der neue Anstellungsvertrag eine neue zivilrechtliche Grundlage darstellte. Auch waren eine spätere Wiederbestellung und Anstellung als Geschäftsführer weder geplant noch zu erwarten gewesen und erfolgten allein im Interesse der Gesellschaft. Bei gleichzeitiger Gehalts- und Pensionszahlung war daher der allgemeine Fremdvergleich, insbesondere zur angemessenen Höhe der Gesamtleistungen, dahingehend anzustellen, ob das Gehalt bei der gegebenen gleichzeitigen Zahlung zweier Leistungen anzurechnen war. Vorliegend lagen Gehalt und Pension ganz erheblich unter den vorherigen Gesamtbezügen, so dass die Grenze einer am ursprünglichen Gehalt bemessenen Überversorgung durch die Altersbezüge deutlich unterschritten wurde. Insoweit hätten auch fremde Dritte eine Anstellung zu einem geringen Gehalt zusätzlich zur Zahlung der Pensionsbezüge vereinbart.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten, da die Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 41/19 anhängig ist. Der BFH sollte die Rechtsauffassung des FG Münster bestätigen, weil in derartig gelagerten Fällen neben dem sachlichen Interesse der GmbH an der Wiederbestellung des bewährten Geschäftsführers auch deren finanzielles Interesse zu berücksichtigen ist. Schließlich erspart sich die GmbH mit Wiederbestellung unter Leistung einer „Anerkennungsvergütung“ die Zahlung eines (vollwertigen) Aktivgehalts an einen neuen Geschäftsführer.

Handlungsempfehlung:

Wenn im konkreten Praxisfall das Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen angestrebt wird bzw. nicht vermieden werden kann, sollte zumindest darauf geachtet werden, dass keine unveränderte Weiterbeschäftigung vorliegt, dass die erneute Geschäftsführertätigkeit/Wiederbestellung nachweislich allein im Interesse der GmbH erfolgt und dass die Höhe der Gesamtleistung (Pension zzgl. Gehalt) als angemessen eingestuft werden kann. Insoweit sollte auch geprüft werden, ob anstelle einer echten Leistungsvergütung nur eine „Anerkennungsvergütung“ gewährt wird.

23 Keine vGA bei Umschuldung eines Verrechnungskontos in Annuitätendarlehen mit späterer Tilgungsaussetzung

Mit Urteil vom 15.5.2019 (Aktenzeichen 13 K 2556/15 K,G, EFG 2019, 1553) hat das FG Münster zur Problematik der Annahme einer vGA auf Grund eines Annuitätendarlehens entschieden, das von der Tochter-GmbH an die beherrschende Gesellschafterin der Mutter-GmbH gewährt wurde.

Im Streitfall war Frau M beherrschende Gesellschafterin einer GmbH (Mutter-GmbH), die wiederum eine Beteiligung an einer Tochter-GmbH hielt. Frau M hatte nun von der Tochter-GmbH mehrere Darlehen erhalten, die auf einem Verrechnungskonto erfasst worden waren. In 2011 wurde zwischen der Tochter-GmbH und Frau M ein Darlehensvertrag über 720 000 € geschlossen, der der Umschuldung der auf dem Verrechnungskonto aufgelaufenen Beträge diente. In dem Darlehensvertrag wurde eine jährliche Tilgung von 1 % sowie eine Verzinsung von 4 % pro Jahr vereinbart. Frau M sollte das Darlehen durch eine monatliche Darlehensrate i.H.v. 3 000 € abbezahlen, die von ihrem Monatsgehalt von der Tochter-GmbH (im Streitzeitraum ca. 7 500 €) einbehalten werden sollte. Der Einbehalt sollte erstmals zum 28.2.2011 erfolgen und erfolgte ab diesem Zeitpunkt auch tatsächlich. Das Darlehen wurde nicht besichert, war aber als voll werthaltig anzusehen, da Frau M auf Grund ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse in diesem Zeitraum eine Rückzahlung des Darlehens möglich gewesen wäre. Da sich die Ergebnisse der Tochter-GmbH im Jahr 2013 verschlechterten, wurde das Gehalt von Frau M ab April 2013 um 5 000 € reduziert und die Tilgung ihrer gegenüber der Tochter-GmbH bestehenden Verbindlichkeiten aus diesem Grund ausgesetzt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung kam die FinVerw zu dem Ergebnis, dass die Darlehensgewährung an Frau M als vGA zu erfassen sei, die bei der Mutter-GmbH zu einer Gewinnerhöhung führe, weil diese Darlehensgewährung zu Vermögensminderungen bei der Tochter-GmbH geführt hätte, und zwar zugunsten einer der Gesellschafterin nahestehenden Person (der Gesellschafterin der Mutter-GmbH). Schließlich gingen, so die FinVerw, die Vertragsbeteiligten auf Grund der Tilgungshöhe auch von der unrealistischen Annahme aus, dass Frau M noch im Alter von 94 Jahren Tilgungsleistungen auf das Darlehen hätte erbringen müssen.

Das FG Münster ist hingegen dem Vorbringen der klagenden M-GmbH gefolgt und hat in seiner Entscheidung darauf abgestellt,

- dass die Ausreichung eines Darlehensbetrags auf Basis einer Darlehensvereinbarung allein nicht ausreicht, um eine Vermögensminderung anzunehmen, wenn und soweit der Darlehenshingabe ein werthaltiger Rückzahlungsanspruch als aktives Betriebsvermögen gegenübersteht. Löst hingegen eine Uneinbringlichkeit der Forderung eine Teilwertabschreibung aus, so ist hierin eine Einkommens- und Vermögensminderung zu sehen;
- dass ein von vornherein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen zu einer Vermögensminderung führt, und zwar bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensvaluta“, da in diesem Fall der Darlehensgewährung mangels Rückzahlungsverpflichtung von vornherein kein Gegenwert gegenüberstehe.
- Der Vertrag wurde vorliegend jedoch zwischen 2011 und August 2013 durchgeführt. Für die spätere Tilgungsaussetzung bestanden zudem keine Anhaltspunkte, dass diese von den Beteiligten bereits bei Vertragsschluss beabsichtigt gewesen sein könnte, da eine Veränderung der äußeren Umstände im Jahr 2013 (insbesondere die Verschlechterung der Ertragslage der Tochter-GmbH) hierfür maßgebend war.
- Zudem war die Forderung gegenüber der M stets werthaltig. Die fehlende Besicherung und die lange Laufzeit des Darlehens führten zwar dazu, dass die Darlehensgewährung nicht fremdüblich gewesen sei. Beides reichte vorliegend jedoch nicht aus, um zu der Überzeugung zu gelangen, dass der Darlehensvertrag nicht ernsthaft gewollt war.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat das FG Münster seine Rechtsprechung zu Gesellschafterdarlehen fortgeführt. Danach kommt gerade dem Merkmal der Vermögensminderung eine besondere Bedeutung zu. Und für die Annahme einer Vermögensminderung im Rahmen einer Darlehensvereinbarung genügt allein die Ausreichung des Darlehensbetrags nicht, weil der Darlehenshingabe ein Rückzahlungsanspruch als aktives Betriebsvermögen gegenübersteht. Ist jedoch das ausgereichte Darlehen von vornherein nicht ernstlich vereinbart, so liegt bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensvaluta“ eine Vermögensminderung vor.

Handlungsempfehlung:

Entsprechende Darlehensvereinbarungen sind also in jedem Fall schriftlich zu dokumentieren (im Streitfall war danach sogar die Durchsetzung der Darlehensforderung gegenüber späteren Erben möglich) und sollten mit nennenswerten Zins- und Tilgungszahlungen auch tatsächlich durchgeführt werden. Eine Besicherung kann verzichtbar sein (auch wenn diese Voraussetzung ein Kriterium der Fremdüblichkeit ist), der Rückzahlungsanspruch sollte aber (nach den Vermögensverhältnissen des Schuldners) werthaltig sein. Auch dies sollte dokumentiert werden, z.B. durch eine bankübliche Übersicht über Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Darlehensausreichung. Die lange Laufzeit des Annuitätendarlehens über 40 Jahre wurde bei Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht kritisch gesehen.

24 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden

Mit seinem Urteil vom 12.6.2019 (Aktenzeichen X R 38/17, www.stotax-first.de) hat der BFH zur Frage der Zuordnung einer GmbH-Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden wichtige Leitlinien formuliert:

- Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten.
- Eine Förderung in der ersten Alternative („Förderung der gewerblichen Betätigung des Stpfl.“) erfordert, dass der Stpfl. seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelgewerbebetrieb eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Einzelgewerbebetrieb als erheblich vorteilhaft erweist und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Rahmen einer derartigen Geschäftsbeziehung wird die Kapitalbeteiligung erst recht zum Zwecke der Förderung des Einzelgewerbebetriebs eingesetzt, wenn diesem hierdurch fremdunübliche Vorteile verschafft werden.

Im Streitfall war diese Frage der Zuordnung streitig geworden, weil es durch eine unentgeltliche Übertragung der Beteiligung nach Ansicht des FA zu einer Entnahme der Beteiligung und mithin zu einer Entnahmebesteuerung gekommen war.

Die Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen und die insoweit zu treffende Feststellung, ob der Stpfl. die Beteiligung in den Dienst seines Einzelgewerbebetriebs stellt, setze weder eine rechtliche noch faktische Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus. Ebenso wenig sei die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen davon abhängig zu machen, dass die Kapitalgesellschaft keinen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbetreibenden hinausgehenden erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Im konkreten Streitfall gehörte die Beteiligung an der GmbH nach Feststellung des BFH zumindest in der Gründungs- und Anlaufphase des Einzelbetriebs zum notwendigen Betriebsvermögen. Und diese Eigenschaft verliere, so der BFH, ein Wirtschaftsgut nicht etwa durch eine Änderung in den Umständen, die die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben, sondern erst durch eine Entnahme. Eine solche Entnahme aus dem Betriebsvermögen ist mit dem Teilwert zu bewerten. Diese Rechtsfolge soll nach BFH-Auffassung auch dann eintreten, wenn die Beteiligung nach der Überführung ins Privatvermögen nach § 17 EStG steuerverhaftet bleibt, da dies zu ertragsteuerlichen Systeminkonsequenzen führt und i.Ü. dafür auch kein praktisches Bedürfnis besteht.

Hinweis:

Die Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden, eines Freiberuflers oder zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft ist häufig Streitpunkt mit der FinVerw. In einschlägigen Fällen sollte daher sehr sorgfältig aufgeklärt und dokumentiert werden, welche wirtschaftlichen Beziehungen zu der Kapitalgesellschaft bestehen. Erfolgt eine Zuordnung zum steuerlichen Privatvermögen, so ist zu beachten, dass die Veräußerungsvorgänge gleichwohl häufig durch § 17 EStG steuerlich erfasst werden – während Gewinnausschüttungen der sog. Abgeltungsteuer unterliegen können.

Mit freundlichen Grüßen