

MEYER-RENTZ

Sozietät Meyer-Rentz, StB, vBp, RA, Postfach 50 10 68, 22710 Hamburg

JÜRGEN MEYER-RENTZ
DIPLOM-HANDELSLEHRER
STEUERBERATER
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER

DIRK MEYER-RENTZ
STEUERBERATER
RECHTSANWALT

HAUSADRESSE:
MÖRKENSTRASSE 9
22767 HAMBURG
TELEFON 040/30 68 98-0
TELEFAX 040/30 68 98-11
steuerberater@meyer-rentz.de

Mandanten-Rundschreiben 04/2013

Firmenwagenbesteuerung • Absetzbarkeit von Arbeitszimmerkosten • ELStAM • „Richtige“ Bilanz und subjektiver Fehlerbegriff • Schuldzinsen nach Veräußerung eines Mietobjektes • Handwerkerleistungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

was aus den aktuellen Plänen in der Steuergesetzgebung bis zur Bundestagswahl im September werden wird, ist nach wie vor völlig offen. Sowohl die Regierungskoalition als auch die Bundesländer haben verschiedene Gesetzentwürfe eingebracht, mit denen sich Anfang Juni der Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat beschäftigt. Erst danach besteht Sicherheit, ob vor den Wahlen überhaupt noch mit gesetzlichen Änderungen zu rechnen ist und wie diese dann im Detail aussehen werden.

Einstellen muss man sich dagegen auf die neuesten Entwicklungen bei Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur Lohnsteuer, auf die wir ausführlich eingehen. So erläutern wir, wie Zuzahlungen eines Arbeitnehmers zu einem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen steuerlich zu behandeln sind, außerdem stellen wir die Möglichkeiten und Grenzen der Geltendmachung von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers und der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung bei alleinstehenden Arbeitnehmern dar. Weiterhin erfolgen Hinweise für das Lohnbüro zu Fehlern beim Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale und zu Vorgaben für Entgeltbescheinigungen.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Aktuelle Gesetzesvorhaben: Ungewissheit vor der Bundestagswahl
- 2 Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten: Finanzbehörden weisen Einsprüche zurück
- 3 Steuerfahndung: Ermittlungsmethoden müssen verhältnismäßig sein
- 4 Ehescheidung - welche Kosten steuerlich absetzbar sind
- 5 Fehler des Finanzamts muss der Steuerpflichtige nicht korrigieren
- 6 Verfassungswidrigkeit der sog. Reichensteuer im Jahr 2007?

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Firmenwagen: Wie sich vom Arbeitnehmer getragene Kosten auf die Lohnsteuer auswirken
- 8 Arbeitszimmer - welche Kosten abgezogen werden können
- 9 ELStAM und die Tücken der Technik: Derzeitige Probleme beim Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
- 10 Doppelte Haushaltsführung: Anerkennung bei Alleinstehenden
- 11 Monatliche Entgeltbescheinigung: Ab 1. Juli gelten verbindliche Regeln

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Gesetzgebung/Finanzverwaltung
- 13 Rechtsprechung

Für Personengesellschaften

- 14 Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 15 Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften

Für Hauseigentümer

- 16 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Wohnungseigentümern
- 17 Steuerfragen rund um Vermietung, Selbstnutzung oder Veräußerung von Grundstücken in Spanien
- 18 Grunderwerbsteuer: Niedersachsen und Schleswig-Holstein wollen Steuersätze erhöhen
- 19 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten
- 20 Rechtmäßigkeit der Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer weiter offen
- 21 Einkünfteerzielungsabsicht bei teilweisem Leerstand

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 22 Erbschaftsteuer: Doch gesetzliche Abschaffung der sog. Cash-GmbH?
- 23 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG auf die Beteiligung an einer GmbH
- 24 Organschaft: Rückwirkende notarielle Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unwirksam
- 25 Keine Organschaft mit GmbH & atypisch stiller Gesellschaft
- 26 Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuer
- 27 Zur Kombination von vGA und Schenkungsteuer

Für alle Steuerpflichtigen

1 Aktuelle Gesetzesvorhaben: Ungewissheit vor der Bundestagswahl

Sowohl der Bundestag als auch der Bundesrat haben unabhängig voneinander und im Detail differierende Gesetzentwürfe eingebracht, die die unstrittigen Punkte des gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 wieder aufgreifen. Anfang Juni wird sich mit diesen Fragen der Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat beschäftigen. Dann wird klar sein, ob und wenn ja, welche Gesetzesvorhaben vor der Bundestagswahl noch verabschiedet

werden. Zur Debatte stehen eine Vielzahl an eher „technischen“ Änderungen. Aber auch materielle Änderungen sind vorgesehen, so die steuerliche Förderung von Elektroautos, die Verhinderung von Steuersparmodellen durch Einsatz von Edelmetallen („Goldfinger“-Gestaltung), die Einschränkung des Abzugs von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung, die Anhebung des Umsatzsteuersatzes auf Kunstgegenstände und die Steuerbefreiung der Leistungen von Berufsbetreuern.

Hinweis:

Weil geplante Gesetzesänderungen teilweise auch rückwirkend in Kraft treten sollen, ist bei der Steuergestaltung und Steuerplanung aktuell große Vorsicht geboten.

2 Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten: Finanzbehörden weisen Einsprüche zurück

Ob private Steuerberatungskosten steuerlich absetzbar sind, hängt von der Art der Beratungsleistung ab, die in Anspruch genommen wird. Nicht abziehbar sind insbesondere Kosten für die Erstellung des sog. Mantelbogens zur Einkommensteuererklärung und zur Zusammenstellung von Sonderausgaben. Das hat der Bundesfinanzhof bestätigt. Mit Urteilen vom 4.2.2010 (Aktenzeichen X R 10/08), vom 16.2.2011 (Aktenzeichen X R 10/10) und vom 17.10.2012 (Aktenzeichen VIII R 51/09) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Da diese Frage lange Zeit umstritten war, hatte die Finanzverwaltung bislang Einkommensteuerbescheide insoweit nur vorläufig erlassen, um zu vermeiden, dass in großem Umfang Einsprüche eingelegt werden. Nachdem nun aber gegen keine der jüngsten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Verfassungsbeschwerde erhoben wurde, werden Einkommensteuerbescheide bezüglich der Steuerberatungskosten nicht mehr vorläufig erlassen und Einsprüche in dieser Sache von den Finanzämtern abgelehnt; insbesondere kommt ein Ruhen des Einspruchsverfahrens nicht mehr in Betracht, da zu dieser Frage keine Verfahren mehr anhängig sind.

Hinweis:

Anders als etwa die Kosten für die Erstellung des Mantelbogens in der Einkommensteuererklärung sind private Steuerberatungskosten absetzbar, wenn sie – wie z.B. Beratungskosten für die Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung eines Wohnhauses – mit Einkünften zusammenhängen.

Hinzuweisen ist außerdem auf das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.11.2012 (Aktenzeichen VIII R 29/10), wonach Steuerberatungskosten für die Abgabe von Erklärungen nach dem Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (StraBEG) weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben abgezogen werden können. Mit diesem Gesetz konnte zeitlich befristet durch Nacherklärung und pauschale Besteuerung für bislang nicht erklärte Einkünfte eine strafbefreiende Wirkung erzielt werden.

3 Steuerfahndung: Ermittlungsmethoden müssen verhältnismäßig sein

Steuerfahnder müssen die Persönlichkeitsrechte der Bürger beachten. Weil das Handeln der Steuerfahndung den Ruf eines Bürgers massiv schädigen kann, müssen die Steuerfahnder bei ihrer Arbeit in der Praxis mit der gebührenden Vorsicht vorgehen. Das hat jetzt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 5/10) betont. Entschieden wurde konkret, dass ein Auskunftersuchen, das von der Steuerfahndung im steuerlichen Ermittlungsverfahren gestellt wird, dann rechtswidrig ist, wenn es den Eindruck erweckt, dass trotz Einstellung eines Strafermittlungsverfahrens weiter wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ermittelt werde. Hierdurch wird nach Ansicht des Bundesfinanzhofs das Ansehen des Betroffenen erheblich gefährdet. Im Urteilsfall hatte sich der Verdacht einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung nicht bestätigt. Dennoch hatte die Steuerfahndungsstelle bei einer Bank ein Auskunftersuchen gestellt. Dabei hätte als ein milderer und geeignetes Mittel ein Auskunftersuchen durch die Veranlagungsstelle zur Verfügung gestanden, mit dem die Persönlichkeitsrechte des Betroffenen geschont worden wären.

Handlungsempfehlung:

Der Finanzverwaltung und insbesondere der Steuerfahndungsstelle sind also deutliche Grenzen gesetzt, wenn die Schädigung eines Betroffenen zu befürchten ist. In diesen Fällen sollte man sich in jedem Fall vom Steuerberater beraten lassen. Sofern sich Maßnahmen der Steuerfahndung als unverhältnismäßig und damit rechtswidrig herausstellen, finden ggf. Verwertungsverbote Anwendung, d.h., die Ermittlungsergebnisse dürfen in einem eventuellen Strafverfahren nicht verwertet werden.

4 Ehescheidung – welche Kosten steuerlich absetzbar sind

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in zwei Urteilen Ehescheidungskosten und Prozesskosten als Folge einer Ehescheidung als außergewöhnliche Belastung anerkannt (Urteile vom 19.2.2013, Aktenzeichen 10 K 2392/12 E und Aktenzeichen 15 K 2052/12 E). Im Urteil 10 K 2392/12 E ging es um Prozesskosten, die im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung des Vermögens bzw. mit dem Streit über den Zugewinnausgleich entstanden sind.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 21.2.2012 (Aktenzeichen 1 K 75/11) hinzuweisen, wonach die im Scheidungsverbundverfahren aufgewendeten Anwaltskosten für einen Unterhaltsstreit als abzugsfähig anerkannt wurden.

Dagegen differenziert das Finanzgericht Münster in dem Urteil vom 21.8.2012 (Aktenzeichen 10 K 800/10) zwischen den mit dem Gerichtsverfahren zusammenhängenden Kosten (Gerichts- und Anwaltskosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich), welche als zwangsläufig absetzbar seien und allen weiteren mit der Scheidung zusammenhängenden Kosten, welche nicht als außergewöhnliche Belastung eingestuft werden.

Handlungsempfehlung:

Gegen diese Urteile ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Die steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten ist letztlich also noch nicht geklärt. Vorsorglich sollten solche Kosten steuerlich geltend gemacht werden. Hinzuwiesen ist darauf, dass der Gesetzgeber eine gesetzliche Einschränkung der Geltendmachung solcher Zivilprozesskosten einführen will.

5 Fehler des Finanzamts muss der Steuerpflichtige nicht korrigieren

Ein Steuerpflichtiger, der in seinen Steuererklärungen die für die richtige Steuerfestsetzung erforderlichen Angaben macht, ist nicht verpflichtet, Fehler des Finanzamts richtigzustellen. Das betont der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.12.2012 (Aktenzeichen VIII R 50/10).

Der Entscheidung lag der folgende Fall zu Grunde: Ein selbständiger Facharzt gab zunächst keine Steuererklärungen ab und wurde dann geschätzt. Daraufhin wurde für 1999 eine Erklärung eingereicht, welche Einkünfte über ca. 1 Mio. DM auswies. Das Finanzamt hat diese positiven Einkünfte in dem Steuerbescheid jedoch als negative Einkünfte übernommen und einen vortragsfähigen Verlust festgestellt. Diesen machte der Betroffene dann im Folgejahr geltend. Der Bundesfinanzhof stellte fest, dass dies keine Steuerhinterziehung darstelle, da sich für den Steuerzahler keine Korrekturpflicht – auch bei groben und offenkundigen – Fehlern des Finanzamts ergebe.

Handlungsempfehlung:

Mit der Abgabe einer vollständigen und ordnungsgemäßen Steuererklärung hat der Steuerzahler seine Erklärungspflichten erfüllt. Weicht die auf Grund der zutreffend erklärten Tatsachen durchgeführte Veranlagung des Steuerzahlers zu dessen Gunsten vom geltenden Recht ab, ergeben sich aus dem Verfahrensrecht keine weiteren Erklärungspflichten. Eine Berichtigungspflicht besteht aber dann, wenn die Erklärungen des Steuerpflichtigen unrichtig oder unvollständig waren.

6 Verfassungswidrigkeit der sog. Reichensteuer im Jahr 2007?

Im Jahr 2007 wurde der Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer auf 45 % erhöht und gleichzeitig aber – begrenzt auf dieses Jahr – eine Entlastung für gewerbliche Einkünfte geschaffen, die damit im Ergebnis nicht von dem erhöhten Spitzensteuersatz betroffen waren. Nun hat ein Steuerzahler, der im Wesentlichen Lohneinkünfte (i.H.v. ca. 1 Mio. €) bezog, dagegen geklagt. Er war der Ansicht, dass die Schlechterstellung gegenüber Beziehern von

gewerblichen Einkünften gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße. Das Finanzgericht Düsseldorf hat diese Frage mit Beschluss vom 14.12.2012 (Aktenzeichen 1 K 2309/09 E) aufgegriffen und dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt. Das Verfahren ist nun beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvL 1/13 anhängig.

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Fälle sollten verfahrensrechtlich offen gehalten werden, bis diese Frage durch das Bundesverfassungsgericht geklärt ist.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 **Firmenwagen: Wie sich vom Arbeitnehmer getragene Kosten auf die Lohnsteuer auswirken**

In der Praxis gibt es Fälle, bei denen der Arbeitnehmer für einen ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen einen Eigenbeitrag zu den Fahrtkosten leisten muss. Dann stellt sich die Frage, ob sich dies auf die Bemessung des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils, der mit der Privatnutzung des Firmenwagens entsteht, auswirkt. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 19.4.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/11/10004, DOK 2013/0356498) Stellung genommen.

Insoweit ist zunächst zu differenzieren zwischen

a) einem **Nutzungsentgelt** und

b) der **Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten** (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer.

Der der Lohnsteuer zu unterwerfende Nutzungswert aus der Privatnutzung des Firmenwagens wird nur durch ein Nutzungsentgelt gemindert. Dabei ist unerheblich, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kfz bemessen wird. Nutzungsentgelt ist:

- ein arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- ein arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter, an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale) oder
- die arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vom Arbeitnehmer übernommene Leasingrate.

Die vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer ist kein an der tatsächlichen Nutzung bemessenes Nutzungsentgelt.

Hinweis:

Ein Nutzungsentgelt liegt auch dann nicht vor, wenn einzelne Kraftfahrzeugkosten zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kraftfahrzeugkosten abgerechnet werden.

Ein den Nutzungswert minderndes Nutzungsentgelt muss daher arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage für die Zurverfügungstellung des betrieblichen Kfz vereinbart worden sein und darf nicht die Weiterbelastung einzelner Kraftfahrzeugkosten zum Gegenstand haben. Wie der Arbeitgeber das pauschale Nutzungsentgelt kalkuliert, ist dagegen unerheblich.

Bei der Frage nach den steuerlichen Konsequenzen der Vereinbarung eines Nutzungsentgelts ist nun zu unterscheiden, wie der geldwerte Vorteil ermittelt wird, nämlich mittels der Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung einerseits, und der Fahrtenbuchmethode andererseits:

Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung:		Fahrtenbuchmethode	
Der mittels der 1 %-Regelung ermittelte pauschale Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt zu kürzen.		Bei der Fahrtenbuchmethode fließen vom Arbeitnehmer selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten – von vornherein – nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert. Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.	
Beispiele	Beurteilung	Beispiele	Beurteilung
<p>Monatspauschale (200 €/Monat)</p> <p>In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt zu zahlen hat, das sich aus einer Monatspauschale i.H.v. 200 € und privat veranlassten Treibstoffkosten zusammensetzt.</p>	Es handelt sich nur in Höhe der Monatspauschale um ein Nutzungsentgelt, welches den geldwerten Vorteil mindert.	<p>Nutzungsentgelt (0,20 €/km privat)</p> <p>In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.</p>	Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt. Der individuelle Nutzungswert ist um dieses Nutzungsentgelt zu kürzen.
<p>Nutzungsentgelt (0,20 €/km privat)</p> <p>In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.</p>	Es handelt sich um ein pauschales Nutzungsentgelt. Der pauschale Nutzungswert ist um dieses Nutzungsentgelt zu kürzen.	<p>Tankkarte</p> <p>Der Arbeitnehmer kann das Kfz mittels einer Tankkarte des Arbeitgebers betanken. In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt in Höhe der privat veranlassten Treibstoffkosten zu zahlen hat. Der Arbeitgeber hat den Betrag für den vom Arbeitnehmer anlässlich privater Fahrten verbrauchten Treibstoff ermittelt und vom Gehalt des Folgemonats einbehalten.</p>	Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten fließen nicht in die Gesamtkosten des Kfz ein. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln. Es handelt sich aber nicht um ein Nutzungsentgelt.
<p>Tankkarte</p> <p>Der Arbeitnehmer kann das Kfz mittels einer Tankkarte des Arbeitgebers betanken. In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt in Höhe der privat veranlassten Treibstoffkosten zu zahlen hat. Der Arbeitgeber hat den Betrag für den vom Arbeitnehmer anlässlich</p>	Die nachträgliche Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist kein pauschales Nutzungsentgelt. Aus den übernommenen Treibstoffkosten wird nicht dadurch ein Nutzungsentgelt, dass der Arbeitnehmer zunächst auf Kosten des Arbeitgebers tanken kann und erst anschließend die Treibstoffkosten ersetzen muss.	<p>Tankkarte + Nutzungsentgelt (0,10 €/km privat)</p> <p>Zusätzlich zu den in obigem Tankkarten-Beispiel genannten Bedingungen ist in der Nutzungsüberlassungsvereinbarung geregelt, dass der Arbeitnehmer zudem ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,10 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.</p>	Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten fließen nicht in die Gesamtkosten des Kfz ein. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln. Das zusätzlich gezahlte Nutzungsentgelt mindert den individuellen Nutzungswert.

Pauschalermittlung nach der 1 %-Regelung:		Fahrtenbuchmethode	
Der mittels der 1 %-Regelung ermittelte pauschale Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt zu kürzen.		Bei der Fahrtenbuchmethode fließen vom Arbeitnehmer selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten – von vornherein – nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert. Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.	
Beispiele	Beurteilung	Beispiele	Beurteilung
privater Fahrten verbrauchten Treibstoff ermittelt und vom Gehalt des Folgemonats einbehalten.			

Handlungsempfehlung:

Die dargestellten Konsequenzen aus einer Kostenübernahme bei Anwendung der 1 %-Regelung sind erstmals auf nach dem 1.7.2013 verwirklichte Sachverhalte anzuwenden. In derartigen Fällen sollte geprüft werden, ob statt der Übernahme von Einzelkosten ein fester Monatsbetrag für die Privatnutzung vom Arbeitnehmer gezahlt wird.

8 Arbeitszimmer – welche Kosten abgezogen werden können

Grundregel zum Arbeitszimmer
<p>Gesetzlich ist festgelegt, dass im Grundsatz die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht geltend gemacht werden können. Anders ist dies nur in den folgenden zwei Ausnahmefällen:</p> <ol style="list-style-type: none"> Das häusliche Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. Folge: die Aufwendungen können in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden. Das häusliche Arbeitszimmer bildet zwar nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, jedoch steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Folge: Die Aufwendungen sind bis zur Höhe von 1 250 € je Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. <p>Hinweis: Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten Einrichtungsgegenstände im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.</p>

a) Aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Mehrere aktuelle Urteile zur steuerlichen Abziehbarkeit von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer machen deutlich, welche Möglichkeiten man als Steuerzahler hat. Dabei hat der Bundesfinanzhof klargestellt: Ein Arbeitszimmer erkennt man nicht an Schreibtisch, Aktenschrank oder Bürostuhl. Auch Notenständer oder Bücher über Musik können Kennzeichen eines Arbeitszimmers sein. Entscheidend ist nicht das Mobiliar, entscheidend ist, dass es berufstypisch genutzt wird. Der Beruf einer Musikerin sieht anders aus als der einer Mathematiklehrerin und das Arbeitszimmer unterscheidet sich dementsprechend.

b) Ohne Schreibtisch und Aktenschrank: Ein „häusliches Arbeitszimmer“ muss nicht zwingend wie ein Büro aussehen

Auch ein innerhalb der Wohnung gelegenes „Überzimmer“, das eine Klarinettistin zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur sowie zum Zurichten der Mundstücke und für das Erarbeiten, Einstudieren und Proben von Musikstücken nutzt, ist als häusliches Arbeitszimmer einzustufen. Ein häusliches Arbeitszimmer setzt nicht zwingend voraus, dass es mit bürotypischen Einrichtungsgegenständen ausgestattet ist und nur für

Bürotätigkeiten genutzt wird. Das hat jetzt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2012 (Aktenzeichen VIII R 44/10) entschieden.

Diese Gerichtsentscheidung ist auch über den entschiedenen Einzelfall hinaus für die Anerkennung von häuslichen Arbeitszimmern interessant, weil allgemein angenommen wird, dass ein häusliches Arbeitszimmer typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet ist, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist.

Der Bundesfinanzhof kommt in seinem Klarinetttistinnen-Urteil nun aber zu dem Ergebnis, dass die Nutzung des Übezimmers durch die Musikerin der Nutzung eines „typischen“ Arbeitszimmers durch Angehörige anderer Berufsgruppen gleichkomme, und zwar aus den folgenden Gründen: Der Gebrauch des Übezimmers zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur ist mit der Lagerung von Akten durch Angehörige bürotypischer Berufe vergleichbar. Außerdem erbringt die Klägerin mit der Nutzung des Raums für das Präparieren der Klarinettenmundstücke und das Erarbeiten, Einstudieren und Proben der von ihr ausgesuchten Musikstücke eine Vorbereitungshandlung, die eine unverzichtbare Grundlage für die spätere – außerhalb des Übezimmers – auszuübende und ihr Berufsbild prägende Tätigkeit darstellt, nämlich das Aufführen der Musik im Rahmen eines Orchesters. Deshalb unterscheidet sich die Nutzung des Übezimmers durch die Klägerin nicht wesentlich von der Nutzung von Räumen durch Angehörige anderer Berufe, bei denen die häusliche Vorbereitung – wie zum Beispiel bei Hochschullehrern, Dozenten oder Rechtsanwälten – im Arbeitszimmer geschieht und in der Vorbereitung und im Abfassen von Vorträgen, Vorlesungen oder Schriftsätzen liege.

In der Konsequenz gelten auch für das Übezimmer die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Nur sofern das Zimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, ist ein steuerlicher Abzug der auf das Zimmer entfallenen Kosten möglich. Sofern für die im Zimmer verrichteten Arbeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, es sich insgesamt allerdings nicht um den Tätigkeitsmittelpunkt handelt, ist der Abzug auf 1 250 € beschränkt. Herauszustellen ist allerdings, dass bei der Qualifizierung des Mittelpunkts nicht auf zeitliche Aspekte abgestellt wird. Vielmehr wird geprüft, wo sich der qualifizierte Tätigkeitsort befindet. Dieser ist regelmäßig dort anzunehmen, wo die für das Berufsbild prägende Arbeit erledigt wird. Bei einem Lehrer z.B. liegt die prägende Arbeit im Unterrichten in der Schule. Unabhängig vom Umfang der Vorbereitungsmaßnahmen im häuslichen Arbeitszimmer bildet dieses nicht den Tätigkeitsmittelpunkt und ein Abzug ist auf 1 250 € begrenzt. Auch im entschiedenen Fall stellten die musikalischen Aufführungen im Rahmen eines Orchesters außerhalb des Übezimmers die für das Berufsbild einer Klarinetttistin prägenden Arbeiten dar.

Hinweis:

In der Praxis ist zu beachten: Die Funktion eines Arbeitszimmers liegt typischerweise in der Erledigung von Büroarbeiten. Dies ist aber nicht zwingend, so dass der Einzelfall zu betrachten ist.

c) Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in einem allein genutzten Zweifamilienhaus

Von einem „häuslichen“ Arbeitszimmer kann begrifflich immer nur dann gesprochen werden, wenn dieses in den privaten Wohnbereich des Steuerzahlers eingebunden ist. Der Bundesfinanzhof hatte hierzu folgenden Fall zu beurteilen: Der Kläger erzielte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Oberarzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Erfinder. Für die Erstellung von Patenten benötigte er zahlreiche Unterlagen und umfangreiche Fachliteratur, so dass er ein ausschließlich beruflich genutztes Büro unterhielt. Dieses befindet sich im Obergeschoss des von ihm und seiner Ehefrau bewohnten Zweifamilienhauses. Eine direkte Verbindung zwischen den zum Büro gehörenden Räumlichkeiten im Obergeschoss und dem Wohnbereich der Kläger im Erdgeschoss besteht nicht. Der Zugang zum Obergeschoss ist nur über einen separaten Treppenaufgang möglich, der über eine eigene Eingangstür verfügt. Diese befindet sich zwischen Garage und Hauswand und ist über einen überdachten Windfang zu erreichen. Hinsichtlich der Büro- und Wohnräume wurden zwei separate Mietverträge abgeschlossen. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die auf die Büroräume entfallenden Aufwendungen i.H.v. 15 312 DM als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt und daher der Abzug betragsmäßig begrenzt sei (aktuelle Grenze: 1 250 €).

Mit Urteil vom 15.1.2013 (Aktenzeichen VIII R 7/10) bestätigte der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung. Entscheidend dafür, dass ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, ist, dass dieses von den Privaträumen aus erreichbar ist, ohne dass das private Grundstück verlassen werden muss. Dieses Urteil bestätigt die bisherige Rechtsprechung:

- Eine unmittelbare Verbindung zur Wohnung ist nicht erforderlich: auch **Mansardenzimmer** oder Kellerräume im selben Haus stehen als Zubehörräume zu der Wohnung noch in einer räumlichen Verbindung, die sie als häusliches Arbeitszimmer einordnen lässt. Sogar die Lage der **Räume in einem Anbau**, der nicht vom Wohnhaus aus, sondern nur über einen separaten, straßenabgewandten Eingang vom Garten aus betreten werden kann, hat die Rechtsprechung noch für die Einbindung in die häusliche Sphäre als ausreichend angesehen.
- Jedoch stehen **getrennte Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus** nicht in häuslicher Verbindung: Ein außerhäusliches Arbeitszimmer liegt vor, wenn der Steuerzahler in einem Mehrfamilienhaus – zusätzlich zu seiner privaten Wohnung – noch eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Die erforderliche Verbindung zur häuslichen Sphäre ist in diesem Fall nicht allein deshalb gegeben, weil sich eine als Arbeitszimmer genutzte Wohnung in demselben Haus und unter demselben Dach wie die Privatwohnung des Steuerzahlers befindet.

Hinweis:

Entscheidend ist also die Regel: Ist ein Arbeitszimmer nur über eine der Allgemeinheit zugängliche Verkehrsfläche erreichbar, ist es nicht als „häusliches“ Arbeitszimmer einzustufen und die steuerliche Abzugsbeschränkung greift nicht.

9 ELStAM und die Tücken der Technik: Derzeitige Probleme beim Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

Für die Anmeldung des Arbeitnehmers und den Abruf seiner elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) hat der Arbeitgeber u.a. die Datumsfelder Beschäftigungsbeginn (BB) und Referenzdatum Arbeitgeber (RefDatumAG = Zeitpunkt, ab dem der Arbeitgeber die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen ELStAM anzuwenden hat) an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Dabei kommt es aktuell zu den technischen Problemen, auf die die Finanzverwaltung vorläufig mit Regeln zur Vereinfachung des Verfahrens reagiert.

Meldet der Arbeitgeber dasselbe Arbeitsverhältnis bei der Finanzverwaltung nach zuvor erfolgter Abmeldung ein weiteres Mal an, weist das Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM-Verfahren) derzeit die Anmeldung des Arbeitnehmers ab, wenn das übermittelte Datum des Beschäftigungsbeginns vor dem Datum der Abmeldung liegt. Folglich kann der Arbeitgeber für diesen Arbeitnehmer die ELStAM nicht abrufen. Hiervon sind insbesondere die folgenden Gestaltungen betroffen:

- Wechsel vom ersten Dienstverhältnis (Hauptarbeitsverhältnis) zu einem weiteren Dienstverhältnis (Nebenarbeitsverhältnis) beim selben Arbeitgeber sowie beim Wechsel von einem Nebenarbeitsverhältnis in das Hauptarbeitsverhältnis beim selben Arbeitgeber,
- Änderung der Höhe des im Nebenarbeitsverhältnis zu berücksichtigenden Freibetrags und des im Hauptarbeitsverhältnis zu berücksichtigenden Hinzurechnungsbetrags,
- Korrektur einer zunächst fehlerhaften Anmeldung des Arbeitnehmers (Hauptarbeitsverhältnis als Nebenarbeitsverhältnis oder Nebenarbeitsverhältnis als Hauptarbeitsverhältnis).

Weil der Arbeitgeber in diesen Fällen die ELStAM des Arbeitnehmers derzeit wegen „technischer Störungen“ nicht abrufen kann, **lässt die Finanzverwaltung folgende vereinfachende Handhabung zu**, die in dem Schreiben vom 25.4.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2363/13/10003, DOK 2013, 0350001) mitgeteilt wurde:

- Bis zu zwei Monate nach dem Einsatz der Programmversion, mit der dieser Fehler behoben wird, längstens für den letzten Lohnzahlungszeitraum im Kalenderjahr 2013, darf der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach den ihm in Papierform vorliegenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers durchführen.
- Dabei dürfen im ersten Dienstverhältnis die Steuerklassen I bis V, Zahl der Kinderfreibeträge, Faktor sowie ein Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a EStG nur dann berücksichtigt werden, wenn dem Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte 2010 oder eine vom

Finanzamt ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011, 2012 oder 2013 (Ersatzbescheinigung 2011, 2012, 2013) mit einer der Steuerklassen I bis V bzw. einem Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a EStG vorliegt. Weist der Arbeitnehmer anhand eines aktuellen Ausdrucks des Finanzamts abweichende Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge, Freibetrag, Hinzurechnungsbetrag, Kirchensteuerabzugsmerkmal und Faktor) nach, hat der Arbeitgeber diese beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigen.

- Soll ein im Nebenarbeitsverhältnis zu berücksichtigender Freibetrag geändert werden, hat der Arbeitnehmer einen aktuellen Ausdruck des Finanzamts vorzulegen.
- Nach einem Wechsel vom Hauptarbeitsverhältnis zum Nebenarbeitsverhältnis (Korrektur einer zunächst fehlerhaften Anmeldung des Arbeitnehmers) darf der Arbeitgeber die Steuerklasse VI mit dem ihm auf Grund eines früheren Abrufs der ELStAM bekannten Kirchensteuerabzugsmerkmal des Arbeitnehmers ohne Berücksichtigung eines Kinderzählers und eines Freibetrags nach § 39a EStG ohne weiteren Nachweis durch den Arbeitnehmer anwenden.

10 Doppelte Haushaltsführung: Anerkennung bei Alleinstehenden

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 16.1.2013 (Aktenzeichen VI R 46/12) seine für den Steuerzahler positive Entscheidungsreihe zur Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung. Ein eigener Hausstand ist bei ledigen, erwachsenen, berufstätigen und wirtschaftlich selbständigen Steuerpflichtigen auch dann gegeben, wenn sie bei ihren betagten Eltern leben, dort über eigene Räume verfügen und die zusätzliche Wohnung am Beschäftigungsort lediglich als Schlafstätte genutzt wird. Nicht erforderlich ist der Nachweis einer finanziellen Beteiligung an den laufenden Haushalts- und Lebenshaltungskosten.

Handlungsempfehlung:

Zu beachten ist, dass sich ab 2014 die Rechtslage ändert. Ab dann ist gesetzlich festgeschrieben, dass eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erforderlich ist. Die erfolgte Kostenbeteiligung sollte entsprechend – z.B. durch Sammlung der Quittungen oder der Führung eines Haushaltsbuchs – dokumentiert werden.

11 Monatliche Entgeltbescheinigung: Ab 1. Juli gelten verbindliche Regeln

Am 1.7.2013 tritt die Entgeltbescheinigungsverordnung in Kraft. Damit gelten einheitliche und verbindliche Vorgaben für die monatlichen Entgeltbescheinigungen. Verbindlich vorgeschrieben ist, dass jeder Arbeitnehmer bei Zahlung des Arbeitsentgelts eine Abrechnung in Papierform erhält. Diese Verpflichtung entfällt, wenn sich – bis auf den Abrechnungszeitraum – keine Änderungen gegenüber der letzten Bescheinigung ergeben haben. Die Abrechnung muss u.a. Angaben über die Zusammensetzung des Arbeitsentgelts enthalten. Hierfür sind insbesondere Angaben über Art und Höhe der Zuschläge, Zulagen, sonstige Vergütungen, Art und Höhe der Abzüge, Abschlagszahlungen sowie Vorschüsse erforderlich.

Die Entgeltbescheinigungsverordnung ersetzt weitgehend inhaltsgleich die bisherige Entgeltbescheinigungsrichtlinie. Neu hinzugekommen sind Kennzeichen über die Anwendung der Gleitzone und das Vorliegen einer Mehrfachbeschäftigung.

Weiterhin werden Begriffe wie „Gesamtbrutto“, „Nettoentgelt“ und „Auszahlungsbetrag“ erstmals verbindlich definiert.

Um ein hohes Maß der Vereinheitlichung zu erreichen, sind weitere Angaben, die dem Arbeitgeber bisher optional möglich waren, zukünftig nur noch in sehr engen Grenzen zugelassen.

Handlungsempfehlung:

Es ist sicherzustellen, dass das eingesetzte Lohnabrechnungsprogramm die Vorgaben der Entgeltbescheinigungsverordnung beachtet.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Gesetzgebung/Finanzverwaltung

a) Gesetzentwurf zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen und zur Abschaffung der sog. Cash-GmbH

Die Koalitionsfraktionen haben den Entwurf eines **Gesetzes zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen** sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Deutschen Bundestag eingebracht. Der Gesetzentwurf ist – neben dem bereits im Vermittlungsverfahren befindlichen **Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz** – eine weitere Wiederauflage von Teilen aus dem gescheiterten Jahressteuergesetz 2013. Vorgesehen ist erneut eine Verkürzung der Aufbewahrungsfristen von zehn auf acht Jahre. Daneben wurde die v.a. von den Ländern geforderte Abschaffung der Möglichkeit der erbschaftsteuerfreien Übertragung von Gesellschaften, die ausschließlich Bankguthaben halten (sog. Cash-GmbH), aufgenommen. Auch dies war bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 vorgesehen.

Hinweis:

Anfang Juni befasst sich der Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat mit der Vielzahl an Gesetzentwürfen von Seiten der Bundesregierung und von Seiten der Länder. Die Verkürzung der Aufbewahrung ist äußerst umstritten.

b) Einkommensteuer-Richtlinien: Bilanzsteuerrechtliche Neuregelungen

Mit den Einkommensteuer-Richtlinien gibt die Finanzverwaltung Anweisungen an die Finanzbehörden zur Auslegung der steuerlichen Vorschriften. Diese Anweisungen sind für die Finanzverwaltung bindend. Zwar ist zu betonen, dass diese Auslegungen der Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen nicht bindend sind und auch nicht richtig sein müssen, dennoch bieten die Richtlinien dem Steuerzahler eine wichtige Hilfe bei der Auslegung der Gesetze und bei der Einschätzung, welche Auslegung die Finanzverwaltung vornimmt. Nunmehr wurden geänderte Einkommensteuer-Richtlinien herausgegeben, welche erstmals für die Veranlagung des Jahres 2012 anzuwenden sind. Im Folgenden stellen wir wichtige Neuerungen aus dem Bereich des Bilanzsteuerrechts vor. Diese sind vor allem jetzt bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31.12.2012 zu beachten.

• Besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit sind steuerliche Wahlrechte ausschließlich in der steuerlichen Gewinnermittlung abzubilden und wirken sich nicht mehr auf die Handelsbilanz aus. Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, müssen in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Das Führen dieser besonderen Verzeichnisse macht das Gesetz zur Voraussetzung für das Ausüben steuerlicher Wahlrechte. So soll sichergestellt werden, dass die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte abweichend vom handelsbilanziellen Ausweis ausreichend dokumentiert wird. Soll z.B. der Gewinn aus einer Grundstücksveräußerung nicht sofort versteuert, sondern auf neu erworbene Grundstücke oder Gebäude übertragen werden, so muss die steuerliche Rücklagenbildung nach § 6b EStG zwingend in einem solchen Verzeichnis dokumentiert werden, da dieses steuerliche Wahlrecht in der Handelsbilanz nicht mehr nachvollzogen wird.

Die jeweiligen Verzeichnisse sind hierbei stets Bestandteil der Buchführung und sie müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Eine besondere Form der Verzeichnisse ist darüber hinaus nicht vorgeschrieben.

Hinweis:

Das laufende Führen der Verzeichnisse ist Tatbestandsvoraussetzung für das wirksame Ausüben des jeweiligen steuerlichen Wahlrechts.

- **Teilwertabschreibungen**

Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen. Der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten; insoweit besteht ein Wahlrecht.

Handlungsempfehlung:

Die Vornahme von Teilwertabschreibungen kann steuerlich nachteilig sein. Dies gilt insbesondere bei Teilwertabschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Insoweit sollte in jedem Fall sorgfältig geprüft werden, ob in der steuerlichen Gewinnermittlung nicht besser auf die Teilwertabschreibung verzichtet werden sollte.

- **Rückstellungsbewertung**

Die Finanzverwaltung hat festgelegt, dass mit Ausnahme der Pensionsrückstellung die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf. Hintergrund dieser „neuen“ Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung ist, dass das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) als originäre handelsrechtliche Gesetzesreform zahlreiche Änderungen bei der Bewertung von Rückstellungen gebracht hat:

- So ist in der Handelsbilanz eine Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins am Bilanzstichtag bis zum erwarteten Zeitpunkt der zukünftigen Erfüllung vorzunehmen. Beim steuerrechtlichen Abzinsungssatz handelt es sich hingegen um einen pauschalen Zinssatz, der sich auf 5,5 % beläuft.
- Hinzu kommt auch ein unterschiedlicher Abzinsungszeitraum bei sog. Sachleistungsverpflichtungen (z.B. für Rekultivierungs-, Rückbau-, Entsorgungs- und Sanierungsverpflichtungen): Während steuerlich für Sachleistungsverpflichtungen die hierfür gebildeten Rückstellungen lediglich bis zum Beginn der Erfüllung abzuzinsen sind, ist handelsrechtlich ein längerer Abzinsungszeitraum möglich.
- Hinzu tritt noch eine Änderung durch das BilMoG hinsichtlich der Einbeziehung von künftigen Kosten- und Preissteigerungen in die handelsrechtliche Bewertung. Demgegenüber sind künftige Preis- und Kostensteigerungen in die steuerrechtliche Bewertung einer Rückstellung nicht einzubeziehen.

Diese unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe in der Handelsbilanz einerseits und in der Steuerbilanz andererseits führen seit dem BilMoG vermehrt dazu, dass bei Sachleistungsverpflichtungen der handelsrechtliche Wert unter dem steuerlichen Wert einer Rückstellung liegen kann. Nach Ansicht der Finanzverwaltung darf in diesen Fällen der steuerliche Ansatz den handelsrechtlichen Wert nicht überschreiten.

Hinweis:

In der Fachliteratur ist diese Auslegung der Finanzverwaltung umstritten. Die Ermittlung der steuerlichen Werte für Rückstellungen sollte wegen der Komplexität unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

13 **Rechtsprechung**

a) Wann ist eine Bilanz richtig, wann ist sie falsch und wann ist sie zu korrigieren?

Bei der Bilanzierung bestehen vielfach auf Grund fehlender gesetzlicher Regelungen oder auslegungsbedürftiger gesetzlicher Begriffe Unsicherheiten. Sind bestimmte Rechtsfragen höchstrichterlich noch nicht geklärt, können sich bei der Bilanzierung Zweifelsfragen ergeben. Werden diese Rechtsfragen später höchstrichterlich geklärt oder ändert sich die Rechtsprechung, stellt sich die Frage, wann eine Bilanz „richtig“ bzw. wann sie „falsch“ ist und damit eine Korrektur notwendig oder geboten ist. Bislang wurde von der Rechtsprechung der sog. „subjektive“ Fehlerbegriff vertreten. Danach war eine Bilanz richtig – und konnte dann vom Finanzamt nicht korrigiert werden –, wenn die vom Steuerpflichtigen bei der Bilanzaufstellung vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich ungeklärter Rechtsfragen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war.

Dieser „subjektive“ Fehlerbegriff wurde nun in einer Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31.1.2013 (Aktenzeichen GrS 1/10) aufgegeben. Demnach ist das Finanzamt nicht an die Bilanzierungsentscheidung des Steuerzahlers gebunden, wenn diese

zwar aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war, sich aber herausstellt, dass dieser Ansatz objektiv falsch ist. Der Bundesfinanzhof begründet diese Änderung der Rechtsprechung damit, dass Verwaltung und Gerichte verpflichtet sind, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen.

Hinweis:

Diese Rechtsprechungsänderung führt dazu, dass eine nachträgliche Korrektur der Bilanz durch die Finanzverwaltung möglich ist, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung zwar aus damaliger Sicht vertretbar war, sich nun aber z.B. auf Grund einer geänderten Rechtsprechung herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprach.

Umgekehrt dürfte aber auch für den Steuerzahler eine Berichtigungsmöglichkeit bestehen, wenn sich eine für ihn günstige Rechtsprechungsänderung ergibt.

b) Mietverträge & Co.: Der Vorsteuerabzug bei sog. „Dauerleistungen“

Ein rechnungsersetzender Vertrag über Dauerleistungen mit monatlichen Teilleistungen, wie z.B. ein Mietvertrag, der alle Merkmale einer Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne aufweist, reicht für den Vorsteuerabzug allein noch nicht aus. Vielmehr muss darüber hinaus für die jeweiligen monatlichen Teilleistungen eine Zahlungsaufforderung oder ein Zahlungsbeleg vorliegen, in dem die Teilleistung konkretisiert wird. Dies stellte der Bundesfinanzhof in dem Beschluss vom 10.1.2013 (Aktenzeichen XI B 33/12) klar.

Hinweis:

Zur Konkretisierung der Teilleistungen reicht z.B. ein entsprechender Vermerk in der monatlichen Bankabbuchung.

c) Vereinnahmung eines Honorars für eine mehrjährige Tätigkeit

Wird ein Honorar für eine mehrjährige Tätigkeit in einer Gesamtsumme vereinnahmt, so kann dies auf Grund des progressiven Steuertarifs zu einer deutlich höheren Steuerbelastung führen als in dem Fall, dass das Honorar kontinuierlich in den einzelnen Jahren zufließt. Aus diesem Grunde kann in diesen Fällen auf Antrag eine Ermäßigung beim Steuertarif angewendet werden.

Der Bundesfinanzhof hat aber mit Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen III R 84/11) klargestellt, dass die Vereinnahmung eines berufstätigen Honorars für die Führung eines mehrjährigen Mandats bei einem selbständigen Freiberufler nicht zu einem beim Steuertarif begünstigten Einkünften führt.

Hinweis:

Anders wurde dies entschieden für den Fall, dass nach einem Rechtsstreit eine Zahlung für mehrere Jahre erfolgte. In diesem Fall wurde auf diese Einkünfte ein verminderter Steuersatz angewendet.

d) Begrenzter Schuldzinsenabzug – Erleichterter Nachweis der unschädlichen Finanzierung von Anlagevermögen

Betriebliche Schuldzinsen sind im Grundsatz als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen. Gesetzlich soll aber verhindert werden, dass betriebliche Einnahmen entnommen werden, um damit private Ausgaben zu tätigen und auf der anderen Seite betriebliche Ausgaben fremdfinanziert und die anfallenden Schuldzinsen steuermindernd geltend gemacht werden. Damit könnte das Verbot des Abzugs privat veranlasster Schuldzinsen unterlaufen werden.

Vor diesem Hintergrund kann es zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs kommen, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen. Sofern Überentnahmen vorliegen, kann davon ausgegangen werden, dass dem Betrieb mehr Mittel entzogen wurden, als durch ihn erwirtschaftet wurden. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahmen des Wirtschaftsjahrs zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahme), ermittelt. Neben dieser pauschalisierten Methode zur Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen sieht das Gesetz eine Günstigerprüfung vor. Diese berücksichtigt die tatsächlich angefallenen Schuldzinsen des Betriebes. Hiervon uneingeschränkt abzugsfähig sind

solche Schuldzinsen, die unmittelbar der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzuordnen sind. Von dem verbleibenden Betrag wird nochmals ein Freibetrag von bis zu 2 050 € abgezogen. Aus dem geringeren Betrag, der sich aus den beiden Methoden ergibt, ergibt sich schließlich die Höhe der nichtabzugsfähigen Schuldzinsen.

Handlungsempfehlung:

Die Berechnung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen ist komplex und kann nur unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats erfolgen. Immer dann, wenn betriebliche Schuldzinsen anfallen, sollte überprüft werden, ob Überentnahmen vorliegen und damit die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Schuldzinsen droht. Wird diese Problematik rechtzeitig erkannt, so kann oftmals durch entsprechende Gestaltungen gegengesteuert werden.

Die Finanzverwaltung übernimmt nun die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der mit Urteil vom 23.2.2012 (Aktenzeichen IV R 19/08) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden hat, dass auch für den Fall der **Finanzierung einer Anlageninvestition über das betriebliche Kontokorrentkonto** bei späterer Umschuldung unter bestimmten Voraussetzungen ein voller Abzug der Schuldzinsen gewährt wird. Die bisherigen Weisungen sahen vor, dass die Finanzierung durch Belastung des Kontokorrentkontos grundsätzlich nicht ausreicht, die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen zu gewährleisten. Der Bundesfinanzhof stellte jedoch heraus, dass es bei der Frage, ob Schuldzinsen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzurechnen sind, ausschließlich auf die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel ankommt. Es wird unwiderlegbar vermutet, dass auf ein Kontokorrentkonto ausgezahlte Darlehensmittel zur Finanzierung solcher Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet werden, die innerhalb von 30 Tagen vor oder nach der Auszahlung der Darlehensmittel tatsächlich über das entsprechende Kontokorrentkonto finanziert wurden. Beträgt der Zeitraum mehr als 30 Tage, so muss der Steuerzahler den erforderlichen Finanzierungszusammenhang nachweisen. Entgegen der bisherigen Auffassung setzt ein unbegrenzter Schuldzinsenabzug auch nicht voraus, dass für die Investition ein gesondertes Darlehen aufgenommen wird. Auch die Anschaffung oder Herstellung, welche unmittelbar über ein Kontokorrentkonto finanziert wird und sich dadurch ein negativer Saldo ergibt oder sich erhöht, ist begünstigt.

Handlungsempfehlung:

Maßgebend ist also die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel für die Finanzierung von Anlagevermögen. Wegen der materiell großen Auswirkungen empfiehlt es sich im Einzelfall aber, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen.

Für Personengesellschaften

14 Erleichterte steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 2.8.2011 (Aktenzeichen IV R 41/11) die steuerneutrale Generationennachfolge bei Personengesellschaften deutlich vereinfacht. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann seinen Gesellschaftsanteil steuerneutral auf ein Kind übertragen, obwohl er ein ihm allein gehörendes und von der Gesellschaft genutztes Grundstück zeitgleich und ebenfalls steuerneutral auf eine zweite Personengesellschaft überträgt.

Im Urteilsfall war der Vater alleiniger Kommanditist einer Spedition in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG und hatte der KG das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück vermietet. Nun erfolgten folgende Übertragungsschritte:

- Im Oktober 2002 schenkte der Vater seiner Tochter zunächst 80 % seiner Anteile an der KG sowie die gesamten Anteile an der Komplementär-GmbH.
- Anschließend gründete er eine zweite GmbH & Co. KG, auf die er dann im Dezember 2002 das Betriebsgrundstück übertrug.
- Zeitgleich wurden auch die restlichen KG-Anteile auf die Tochter übertragen.

Nach Meinung des Vaters konnten alle Übertragungen zum Buchwert und damit steuerneutral vorgenommen werden. Das Finanzamt stimmte dem nur in Bezug auf die Übertragung des Grundstücks zu. Wegen dessen Ausgliederung seien dann aber alle stillen Reserven im Gesamthandsvermögen der anschließend übertragenen KG aufgedeckt worden.

Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Steuerneutralität dieser Vorgänge. Das Gericht stellt zunächst fest, dass nach dem Einkommensteuergesetz alle hier vorgenommenen Übertragungen für sich genommen zum Buchwert stattfinden. Strittig war nun, ob sich daran etwas ändert, wenn mehrere Übertragungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang vorgenommen werden. Die Finanzverwaltung hat in einer Verwaltungsanweisung die Auffassung vertreten, die Ausgliederung von Wirtschaftsgütern des sog. Sonderbetriebsvermögens (hier das Grundstück) in ein anderes Betriebsvermögen bewirke, dass der Gesellschaftsanteil mit dem eventuell verbliebenen weiteren Sonderbetriebsvermögen nicht mehr zum Buchwert übertragen werden könne. Dem ist der Bundesfinanzhof aber entgegengetreten, weil das Gesetz beide Buchwertübertragungen gestatte und keiner der beiden Regelungen ein Vorrang eingeräumt worden sei.

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt wird, die Voraussetzungen für eine buchwertneutrale Übertragung grundsätzlich nicht vorliegen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs aber dann zu machen, wenn die Übertragung auf den Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers selbst zu Buchwerten möglich ist.

Hinweis:

Dieses Urteil erleichtert die steuerneutrale Unternehmensnachfolge deutlich. Es werden große Gestaltungsspielräume eröffnet. Wegen der großen materiellen Bedeutung sollte allerdings bei solchen Gestaltungen stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Ausdrücklich offen gelassen – da im Urteilsfall nicht erheblich – hat der Bundesfinanzhof, ob die vorgenannten Grundsätze nicht nur im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert Geltung beanspruchen, sondern auch bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen oder bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zur Anwendung gelangen könnten, also bei Vorgängen, in denen es sogar zur Aufdeckung der durch das entsprechende Wirtschaftsgut verkörperten stillen Reserven kommt.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

15 Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften

Die Besteuerung von Kapitaleinkünften wurde ab dem 1.1.2009 grundlegend umgestaltet. Seitdem gilt die sog. Abgeltungsteuer. Danach werden Kapitaleinkünfte umfassend erfasst, also sowohl laufende Einnahmen wie z.B. Zinsen und Dividenden als auch Veräußerungsgewinne. Grundsätzlich wird die Steuer bereits an der Quelle einbehalten, d.h. z.B. von der die Zinsen auszahlenden Bank. Der Steuersatz beträgt einheitlich lediglich 25 %. Im Gegenzug zu dem vergleichsweise niedrigen Steuersatz ist aber auch ein Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Werbungskosten sind vielmehr mit dem Sparerpauschbetrag in Höhe von 801 € bzw. 1 602 € bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten abgegolten.

Übersteigen nun die tatsächlichen Werbungskosten den Sparerpauschbetrag, so kann die Situation eintreten, dass die 25 % Steuer auf die Einnahmen, bezogen auf die Einkünfte als Saldo zwischen Einnahmen und Werbungskosten, rechnerisch eine sehr hohe Belastungsquote ergibt. Fallen im Extremfall keine Einnahmen, sondern nur Werbungskosten an, blieben diese nach den gesetzlichen Regelungen gänzlich unberücksichtigt. Aus diesen Gründen ist umstritten, ob das gesetzliche Werbungskostenabzugsverbot bei Kapitaleinkünften mit dem im Grundgesetz verankerten Nettoprinzip vereinbar ist. Danach unterliegt der Einkommensteuer nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den

Erwerbsaufwendungen (objektives Nettoprinzip) sowie den privaten existenzsichernden Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip) andererseits. Ausnahmen hiervon bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.

Nun sind verschiedene Verfahren bei den Gerichten anhängig, die diese Fragen zum Gegenstand haben:

- Das FG Köln hat mit Urteil vom 17.4.2013 (Aktenzeichen 7 K 244/12) entschieden, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, die dem Steuerpflichtigen vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind, weiterhin unbeschränkt als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden können. Das im Jahr 2009 mit der Abgeltungssteuer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen eingeführte Abzugsverbot für Werbungskosten findet auf diese Ausgaben keine Anwendung. Der Kläger hat Kapitaleinkünfte für das Streitjahr 2010 in Höhe von 11 000 € erklärt. Daneben machte er Steuerberatungskosten in Höhe von 12 000 € als Werbungskosten geltend, die im Rahmen einer Selbstanzeige von Kapitalerträgen der Jahre 2002 bis 2008 entstanden sind. Das Finanzamt gewährte lediglich den Sparer-Pauschbetrag. Die Anerkennung der tatsächlich entstandenen Werbungskosten lehnte es ab.
- Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte in einem Fall zu entscheiden, in dem die 95-jährige Klägerin zur Verwaltung ihres Vermögens einen Treuhänder beauftragt hatte. Für die Vermögensverwaltung fielen im Streitjahr 2010 10 647 € an. Davon wurde ein Teilbetrag als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, da die Klägerin aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage war, selbst ihr Vermögen zu verwalten. Von den übrigen Werbungskosten in Höhe von 7 375 € berücksichtigte das Finanzamt allerdings nur 801 € in Form des Sparer-Pauschbetrages. Das Finanzgericht entschied mit Urteil vom 17.12.2012 (Aktenzeichen 9 K 1637/10), dass die gesetzliche Regelung zum Werbungskostenabzug verfassungskonform dahin gehend auszulegen sei, dass die tatsächlich entstandenen Werbungskosten jedenfalls dann abzugsfähig seien, wenn der individuelle Steuersatz unter Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages unter 25 % liege. Auf Grund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache wurde die Revision jedoch zugelassen. Diese ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 13/13 anhängig.

Handlungsempfehlung:

Übersteigen die tatsächlichen Werbungskosten den Sparerpauschbetrag, so sollte sorgfältig geprüft werden, ob die tatsächlichen Werbungskosten in der Steuererklärung geltend gemacht und gegen eine ablehnende Festsetzung Einspruch eingelegt wird.

Für Hauseigentümer

16 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Wohnungseigentümern

Auch Wohnungseigentümer können die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und für haushaltsnahe Dienstleistungen (z.B. Hausmeister, Gartenpflegearbeiten) in Anspruch nehmen. Hinsichtlich des Zeitpunkts, zu dem ein Abzug in Frage kommt, differenziert die Finanzverwaltung. Danach sollen berücksichtigt werden:

- **Aufwendungen für regelmäßig wiederkehrende Dienstleistungen** (wie z.B. Reinigung des Treppenhauses, Gartenpflege, Hausmeister) grundsätzlich anhand der geleisteten Vorauszahlungen **im Jahr der Vorauszahlungen**,
- **einmalige Aufwendungen** (wie z.B. Handwerkerrechnungen) dagegen erst **im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung**. Soweit einmalige Aufwendungen durch eine Entnahme aus der Instandhaltungsrücklage finanziert werden, könnten die Aufwendungen erst im Jahr des Abflusses aus der Instandhaltungsrücklage oder im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung, die den Abfluss aus der Instandhaltungsrücklage beinhaltet, berücksichtigt werden. Es sei aber auch nicht zu beanstanden, wenn Wohnungseigentümer die gesamten Aufwendungen erst in dem Jahr geltend machen, in dem die Jahresabrechnung im Rahmen der Eigentümerversammlung genehmigt worden ist.

Diese Differenzierung wird im steuerlichen Fachschrifttum überwiegend abgelehnt. Vielmehr wird der Zeitpunkt der Zahlung durch den Wohnungseigentümer für maßgeblich gehalten. Dies bestätigt nun auch das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteil vom 20.11.2012 (Aktenzeichen 11 K 838/10). Im Urteilsfall wurden die Handwerkerrechnungen aus den laufenden Hausgeldvorauszahlungen beglichen, so dass bereits für dieses Jahr die Steuerermäßigung zu gewähren war.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollte eine Bescheinigung des Hausverwalters über die Handwerkerleistungen bzw. ein separater Ausweis in der Jahresabrechnung über das Hausgeld verlangt werden, aus der auch hervorgeht, aus welchen Mitteln (laufende Hausgeldvorauszahlungen oder aus der Instandhaltungsrücklage) gezahlt wurde.

17 Steuerfragen rund um Vermietung, Selbstnutzung oder Veräußerung von Grundstücken in Spanien

Wegen der Eurokrise wird gerade jetzt vielfach Grundbesitz in Spanien erworben oder auch verkauft. Dies führt zu steuerlichen Fragestellungen, welche eine hohe Komplexität aufweisen können. Dabei ist zudem zu beachten, dass sich die Regelungen auf Grund des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien geändert haben. Zu typischen Fallgestaltungen hat jüngst die OFD Rheinland mit Verfügung vom 25.1.2013 (Aktenzeichen S 1301-2009/0016-St 123) Stellung genommen. Die wichtigsten Aussagen können wie folgt zusammengefasst werden:

- **Vermietung:** Erzielt eine in Deutschland ansässige Person Vermietungseinkünfte aus Immobilien in Spanien, steht das Besteuerungsrecht Spanien zu. Die Vermietungseinkünfte sind aber auch in der deutschen Einkommensteuerveranlagung zu erfassen. Eine Zweifachbesteuerung (sog. Doppelbesteuerung) wird dadurch vermieden, dass in Deutschland die in Spanien gezahlte Steuer angerechnet wird (sog. Anrechnungsmethode). Sollte eine spanische Vermietungsimmobilie zu Verlusten führen, können diese in Deutschland bei der Einkommensteuer mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden.

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den Grundsätzen des deutschen Einkommensteuerrechts. Dabei kann auch die degressive Gebäudeabschreibung genutzt werden.

Hinweis:

Anders sind die Besteuerungsmodalitäten aber, wenn eine Immobilie zu einer in Spanien gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens gehört. In diesem Fall wird die Steuer nur in Spanien fällig, in Deutschland bleiben die Einkünfte aus der Immobilie bei der Steuer unberücksichtigt. Die deutschen Finanzämter berücksichtigen unter Beachtung des Progressionsvorbehalts die Immobilie nur bei der Ermittlung des Steuersatzes. Ab dem Jahr 2008 ist die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Einkünften aus einer passiven spanischen Betriebsstätte ausgeschlossen. In einschlägigen Fällen ist die Frage der Gewerblichkeit der Vermietung von Ferienwohnungen zu untersuchen.

- **Selbstnutzung:** Die Selbstnutzung einer Wohnung in Spanien führt bereits ab 1987 grundsätzlich nicht mehr zu steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland. Eine Anrechnung oder der Abzug der ausländischen Einkommensteuer ist daher nicht möglich.
- **Veräußerung:** Die Veräußerung eines in Spanien gelegenen Grundstücks kann sowohl im Ansässigkeitsstaat Deutschland als auch im Belegenheitsstaat Spanien zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Das Besteuerungsrecht stand nach dem bis Ende 2012 gültigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Spanien in solchen Fällen den Spaniern zu. Seit dem Jahr 2013 gilt aber ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit veränderter Besteuerungsmodalität. Danach wird die Doppelbesteuerung durch eine Anrechnung der in Spanien angefallenen Steuer vermieden. Dies bedeutet: Der Veräußerungsgewinn wird zunächst in Spanien steuerlich erfasst und führt dort zu einer Steuer. Danach wird der Veräußerungsgewinn auch in Deutschland – unter weiteren Bedingungen – bei der Einkommensteuer erfasst. Auf die dabei entstehende deutsche Einkommensteuer wird allerdings die spanische Steuer angerechnet.

Handlungsempfehlung:

Derartige Fallgestaltungen sind steuerlich äußerst kompliziert, so dass hierfür auf jeden Fall steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

18 Grunderwerbsteuer: Niedersachsen und Schleswig-Holstein wollen Steuersätze erhöhen

Der Grunderwerbsteuersatz kann von den Bundesländern autonom festgesetzt werden. Seit einigen Jahren steigt die Belastung mit Grunderwerbsteuer kontinuierlich an. Nun sind weitere Erhöhungen geplant:

- In **Schleswig-Holstein** ist zum 1.1.2014 eine Erhöhung von derzeit 5 % auf dann **6,5 %** vorgesehen, was den Spitzenwert bei der Grunderwerbsteuer in Deutschland bedeutet.
- Eine Erhöhung ist laut Koalitionsvertrag der Regierungsparteien auch in **Niedersachsen** geplant: Die neue rot-grüne Landesregierung will in der laufenden Legislaturperiode die Grunderwerbsteuer von derzeit 4,5 % auf dann **5,0 %** anheben.

Aktuell gelten in den einzelnen Bundesländern folgende Grunderwerbsteuersätze:

Baden-Württemberg 5 %	Bremen 4,5 %	Niedersachsen 4,5 %	Sachsen 3,5 %
Bayern 3,5 %	Hamburg 4,5 %	Nordrhein-Westfalen 5 %	Sachsen-Anhalt 5 %
Berlin 5 %	Hessen 5 %	Rheinland-Pfalz 5 %	Schleswig-Holstein 5 %
Brandenburg 5 %	Mecklenb.-Vorpom. 5 %	Saarland 5,5 %	Thüringen 5 %

Handlungsempfehlung:

Es kann sinnvoll sein, geplante Grundstückserwerbe in den betroffenen Ländern vorzuziehen, um noch die jetzigen Steuersätze zu nutzen. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass von der Grunderwerbsteuer der Miterwerb von beweglichen Wirtschaftsgütern (wie z.B. Einbauküche, Einbauschränke oder Ähnliches) nicht erfasst wird. Der Wert solcher Gegenstände sollte möglichst im notariellen Kaufvertrag gesondert ausgewiesen werden.

19 Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) entschieden, dass Schuldzinsen für ein zur Anschaffung eines Mietobjekts aufgenommenes Darlehen nach einer steuerbaren Veräußerung dieser Immobilie als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn und soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der Darlehensverbindlichkeit ausreicht. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 28.3.2013 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/11/10001 :001, DOK 2013/01446961) bestätigt, dass dieses Urteil, welches von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung abweicht, allgemein anzuwenden ist.

Voraussetzung für den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass

- die nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Immobilienveräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt ist,
- der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen, und
- die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist.

Hinweis:

Der Werbungskostenabzug ist mangels Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verneinen, soweit die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Veräußerungspreis der Immobilie hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung).

Ein Werbungskostenabzug für nachträgliche Schuldzinsen scheidet auch dann aus, wenn die Veräußerung der Immobilie steuerlich nicht erfasst wird, weil die Veräußerung außerhalb der zehnjährigen steuerlichen Bindungsfrist erfolgt.

20 Rechtmäßigkeit der Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer weiter offen

Beim Kauf eines Hauses von einem Bauträger wird der Bauherr wirtschaftlich mit Umsatzsteuer auf die Leistung des Bauträgers und mit Grunderwerbsteuer belastet. Es wird in Frage gestellt, ob diese steuerliche Mehrfachbelastung rechtmäßig ist. Der Bundesfinanzhof hatte bislang keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit; so zuletzt das Urteil vom 27.9.2012 (Aktenzeichen II R 7/12). Gegen dieses Urteil des Bundesfinanzhofs wurde nun aber Verfassungsbeschwerde eingelegt, welche beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 1 BvR 2766/12 anhängig ist.

Hinweis:

Diese Frage der Rechtmäßigkeit ist also noch nicht endgültig geklärt. Die OFD Karlsruhe hat mit Schreiben vom 21.2.2013 (Aktenzeichen S 4521/25 – St 345) mitgeteilt, dass Einsprüche, die sich auf diese Verfassungsbeschwerde beziehen, ruhen können, bis das Bundesverfassungsgericht entschieden hat.

Handlungsempfehlung:

In entsprechenden Fällen ist also beim Finanzamt ggf. das Ruhen des Verfahrens zu beantragen.

21 Einkünfteerzielungsabsicht bei teilweiseem Leerstand

Der Bundesfinanzhof hat sich mit dem Urteil vom 22.1.2013 (Aktenzeichen IX R 19/11) nochmals in positiver Weise zur Frage des Werbungskostenabzugs bei teilweiseem Leerstand von vermieteten Wohnungen geäußert. Im Urteilsfall verfügte der Steuerpflichtige über eine Wohnung mit sechs Wohnräumen und einer Gesamtfläche von 187,7 qm, von denen er nur zwei Zimmer selbst nutzte und die übrigen vermietete. Die Bewohner nutzten die Gemeinschaftseinrichtungen der Wohnung (Flur, Küche, Bad) gemeinsam. Im Streitfall wurden die anteiligen Aufwendungen für die Wohnung auch für vorübergehend leerstehende Zimmer anerkannt. Für die anteiligen, auf die Gemeinschaftsräume entfallenden Kosten hat der Bundesfinanzhof der Aufteilung nach der Zahl der der Hausgemeinschaft zugehörenden Personen, also nach Köpfen, zugestimmt.

Hinweis:

Wichtig ist nur, dass der Steuerzahler belegen kann, dass hinsichtlich der leerstehenden Zimmer weiterhin eine ernsthafte Vermietungsabsicht besteht.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Erbschaftsteuer: Doch gesetzliche Abschaffung der sog. Cash-GmbH?

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht in seiner jetzigen Form weitreichende Vergünstigungen für den Übergang von steuerlichem Betriebsvermögen vor, und zwar – unter differenzierten Bedingungen – eine Steuerbefreiung von 85 % oder sogar 100 %. Begünstigt ist dabei aktuell auch die Übertragung von Beteiligungen an einer GmbH (wenn diese mehr als 25 % des Stammkapitals betragen), selbst dann, wenn das Vermögen dieser GmbH nur aus Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen u.Ä. besteht. Damit ist ab 2009 die Möglichkeit eröffnet worden, privates Barvermögen erbschaftsteuerfrei auf die nächste Generation zu übertragen, indem dieses zunächst z.B. durch die Einlage in eine GmbH (oder auch in eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG) in Betriebsvermögen umgewandelt wird, das anschließend in Gestalt von Anteilen an den Gesellschaften mit einem Verschonungsabschlag von bis zu 100 % übertragen werden kann. Ein sog. Gestaltungsmissbrauch ist darin nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht zu sehen.

Da über den Versuch, derartige Gestaltungen mit dem (ursprünglichen) Jahressteuergesetz 2013 zu unterbinden, zwischen Bundestag und Bundesrat keine Einigung erzielt werden konnte, sind derzeit zwei neue Gesetzgebungsverfahren anhängig, welche das Ziel verfolgen, die sog. Cash-GmbHs abzuschaffen:

– **Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

Dieses Gesetz ist am 25.4.2013 durch den Bundestag beschlossen und am 3.5.2013 vom Bundesrat abgelehnt worden – der Vermittlungsausschuss wird darüber am 5.6.2013 beraten. Inhaltlich ist darin eine Regelung zur Vermeidung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Cash-GmbHs vorgesehen, die allerdings in wesentlichen Punkten von den Vorstellungen des Bundesrats abweicht. So sollen – verkürzt dargestellt – Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen begünstigungsschädlich sein, soweit sie über den normalen Bestand hinausgehen, wobei der normale Bestand als der Durchschnitt der Bestände der letzten fünf vorgehenden Wirtschaftsjahre definiert wird.

Hinweis:

Die Regelungen, die der Bundestag vorschlägt, sollen erstmals auf Erwerbe anzuwenden sein, für die die Steuer nach dem 25.4.2013 entsteht.

– **Gesetzentwurf des Bundesrats zu einem Jahressteuergesetz 2013**

Dieser neue Gesetzentwurf des Bundesrats zu einem Jahressteuergesetz 2013 datiert vom 10.4.2013 und sieht abweichend von dem Entwurf des Bundestags vor, dass der Wert der Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen nach Abzug des Werts der Schulden dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen und damit begünstigungsschädlich sein soll, soweit der saldierte Wert 10 % des Werts des gesamten Betriebsvermögens übersteigt. Somit wird eine einheitliche, prozentual vom Betriebsvermögen errechnete Grenze herangezogen, die unabhängig von den Besonderheiten des Einzelfalls (also unabhängig vom „normalen Bestand“) gilt.

Hinweis:

Die Regelungen, die der Bundesrat vorschlägt, sollen bereits für Erwerbe gelten, für die die Steuer nach dem 13.12.2012 entsteht, also nach dem Tag, an dem zum ursprünglichen Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 ein Vermittlungsergebnis erzielt wurde. Ob diese rückwirkende Anwendung verfassungsrechtlich möglich ist, ist umstritten.

Handlungsempfehlung:

Zwar ist es auch aktuell noch möglich und zulässig, Vermögen in Gestalt von Cash-GmbHs zu übertragen, die daran anknüpfenden erbschaftsteuerlichen Wirkungen werden aber erst in einigen Monaten feststehen, so dass derartige Gestaltungen nunmehr wegen der geplanten rückwirkenden Änderung auch ins Leere laufen können. Wegen der bestehenden Rechtsunsicherheit können zur Frage der Cash-GmbHs derzeit keine verlässlichen Ratschläge zur Rechtsgestaltung gegeben werden. Im Einzelfall sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, welche Risiken bestehen und ob diese tragbar sind.

23 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG auf die Beteiligung an einer GmbH

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung einer GmbH, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Stammkapital der GmbH qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust ist durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und der Anschaffungskosten abzgl. von Veräußerungskosten zu ermitteln. Als Anschaffungskosten ist zunächst die geleistete Einlage anzusetzen. Daneben können aber auch nachträgliche Anschaffungskosten entstehen. Zu einigen Fallgestaltungen hat jüngst die Rechtsprechung Stellung genommen.

a) Abzuzinsende Bürgschaftsverpflichtung

Als in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts einzubeziehende sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung kommen auch Leistungen des GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung in Betracht, wenn die Übernahme der Bürgschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und die Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft wertlos ist.

Diese Voraussetzungen waren in dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 20.11.2012 (Aktenzeichen IX R 34/12, GmbHR 2013, 484 = HFR 2013, 407) entschieden hat, dem Grunde

nach zweifelsfrei erfüllt, allerdings war die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten umstritten. Der zu 50 % an einer GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer hatte sich für die GmbH in den Jahren 1995 bis 1997 als Bürge verpflichtet und vor dem Hintergrund dieser Bürgschaft in der Folge einen Erlassvertrag mit der Gläubigerin geschlossen, nach der er 200 000 DM zinslos in gleichbleibenden Jahresraten von 20 000 DM zu zahlen hatte. Die Finanzverwaltung berücksichtigte daraufhin bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG lediglich die abgezinste Bürgschaftsverpflichtung i.H.v. 154 900 DM. Nach Zahlung von 60 000 DM wurde eine neue Teilzahlungsvereinbarung abgeschlossen, nach der der Stpfl. ab dem Jahr 2007 monatlich 700 € zu zahlen hatte; daraufhin zinst die Finanzverwaltung erneut ab (auf 127 642 DM).

Dazu urteilt der BFH, dass eine Teilzahlungsvereinbarung des als Bürge in die Pflicht genommenen Gesellschafters mit der ihn für Verbindlichkeiten der GmbH in Anspruch nehmenden Bank zu einer Reduzierung der nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe der Differenz zwischen dem Nennwert und dem abgezinsten Betrag führt. Nachträgliche Anschaffungskosten entstehen also lediglich in Höhe des Tilgungsanteils, der Zinsanteil ist hingegen Ausgleich für den Vorteil, die Bürgschaftsverbindlichkeit in Raten begleichen zu dürfen.

b) Bürgschaftsinanspruchnahme

Die Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten auf die Beteiligung – und damit die spätere Minderung eines Veräußerungsgewinns oder Erhöhung eines Auflösungsverlusts – an einer GmbH setzt in den Fällen der Inanspruchnahme des GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung voraus, dass die Übernahme der Bürgschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und die Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft wertlos ist.

Darüber hinaus fordert das FG Düsseldorf mit Urteil vom 20.11.2012 (Aktenzeichen 13 K 180/11 E) für die Rechtslage vor der Abschaffung der sog. eigenkapitalersetzenden Darlehen – durch das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ im November 2008 (MoMiG, BGBl. I 2008, 2026) –, dass die Bürgschaft auch eigenkapitalersetzenden Charakter gehabt haben muss.

Nach der Rechtsprechung des BGH, auf die sich das FG Düsseldorf bezieht, ist eine Bürgschaftsverpflichtung als eigenkapitalersetzend anzusehen, wenn sie zu einem Zeitpunkt übernommen wurde, in dem sich die Gesellschaft bereits in der Krise befand (sog. Krisenbürgschaft) oder wenn die Bürgschaft (auch) für den Fall der Krise bestimmt war (sog. krisenbestimmte Bürgschaft). Darüber hinaus ist die Bürgschaft eigenkapitalersetzend, wenn sie im Rahmen eines Finanzplans übernommen wird (sog. Finanzplanbürgschaft). In diesen Fällen sind die nachträglichen Anschaffungskosten mit dem Nennwert des Rückgriffsanspruchs aus der Bürgschaft anzusetzen.

Zudem kann eine Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter erlangen, wenn sie zu einem Zeitpunkt übernommen wurde, in dem sich die Gesellschaft noch nicht in der Krise befand, sie aber bei Eintritt der Krise stehen gelassen wurde (sog. stehen gelassene Bürgschaft). In diesem Fall ist für die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten der gemeine Wert des Rückgriffsanspruchs in dem Zeitpunkt maßgebend, in dem der Gesellschafter es trotz eingetretener Krise mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis unterließ, sein Bürgschaftsengagement zu beenden, obwohl er von der Gesellschaft die Freistellung von seiner Bürgschaftsverpflichtung verlangen konnte.

Eine Krise besteht i.d.R. dann, wenn die Gesellschaft kreditunwürdig ist – und als kreditunwürdig ist eine GmbH nach der Rechtsprechung des BGH anzusehen, wenn sie nicht in der Lage ist, aus eigener Kraft, insbesondere unter Nutzung eigener Vermögenswerte als Kreditsicherheit, einen Kredit zu marktüblichen Konditionen zu erhalten.

Für den konkreten Streitfall einer Bauträger-GmbH kam das FG Düsseldorf daher zu dem Ergebnis, dass die GmbH tatsächlich kreditunwürdig war, weil sie zum Zeitpunkt des Kreditantrags nur über eine in Relation zum beantragten Kreditvolumen äußerst geringe Eigenkapitalausstattung verfügte und den beantragten Kredit auch nur zu 2/3 durch eigene Sicherheiten abdecken konnte.

c) Keine nachträglichen Anschaffungskosten auf Grund eines Darlehensausfalls bei einer GmbH-Beteiligung in Höhe von nicht mehr als 10 %

Nach dem nicht rechtskräftigen Urteil des FG des Saarlandes vom 16.8.2012 (Aktenzeichen 2 K 1247/10, GmbHR 2013, 276) zählen zu den nachträglichen Anschaffungskosten auch Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft (§ 32a GmbHG a.F.) beispielsweise ein Darlehen gewährt (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat. Die Anwendung der gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzregelungen, die bis zum Inkrafttreten des „Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ zum 1.11.2008 (MoMiG) anzuwenden waren (§ 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F., vgl. nunmehr § 39 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5 InsO), setzt allerdings voraus, dass ein nicht geschäftsführender Gesellschafter an der Gesellschaft mit mehr als 10 % beteiligt ist.

Für den konkreten Streitfall eines mit genau 10 % beteiligten, nicht geschäftsführenden Gesellschafters kam das FG des Saarlandes daher zu dem Ergebnis, dass der insolvenzbedingte Ausfall des von diesem seiner GmbH gewährten Darlehens – anders als die Aufwendungen für den Anteilserwerb – gerade nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten führt.

Handlungsempfehlung:

Da die Streitfrage derzeit unter dem Aktenzeichen IX R 43/12 beim BFH anhängig ist, sollten einschlägige Verfahren bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden. Insoweit sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

24 Organschaft: Rückwirkende notarielle Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unwirksam

Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss. Dies hat der BFH dahingehend präzisiert, dass es fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, HFR 2011, 668).

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit seinem Beschluss vom 23.1.2013 (Aktenzeichen I R 1/12, n.v.) wie zuvor die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 12.12.2011, Aktenzeichen 6 K 3103/09, EFG 2012, 656) die Frage verneint, ob eine rückwirkende notarielle Berichtigung eines Gewinnabführungsvertrags hinsichtlich seiner Mindestlaufzeit steuerlich wirksam sein kann.

Im Streitfall war ein notariell beurkundeter Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen worden, der rückwirkend mit dem 1.1.1999 beginnen und unkündbar bis zum 30.12.2003 laufen sollte. Dazu vertrat die Finanzverwaltung im Zuge einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Mindestlaufzeit dieses Gewinnabführungsvertrags keine vollen fünf Jahre betrage und daher steuerlich unbeachtlich sei. Daraufhin berichtigte der Notar im Dezember 2004 die Urkunde nach § 44a Abs. 2 Beurkundungsgesetz, um den richtigen Willen der Parteien zu dokumentieren, nämlich den Vertrag unkündbar bis zum 31.12.2003 laufen zu lassen.

Der BFH hat in dieser Sache dem vorliegenden Gewinnabführungsvertrag die steuerliche Anerkennung versagt, weil der Vertrag nicht auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen worden ist. Dabei hält der BFH an seinen strengen Auslegungskriterien fest, nach denen gilt: Finden sich weder in einem Vertrag noch in den allgemein zugänglichen Vertragsunterlagen keine eindeutigen Belege dafür, dass die Vertragsparteien eigentlich etwas anderes als das tatsächlich im Vertrag Vereinbarte regeln wollten, kann ein vermeintlicher, dem Vertragswortlaut entgegenstehender subjektiver Parteiwille auch nicht berücksichtigt werden. Das Gericht betont, dass ausgeschlossen werden muss, dass den Vertragsparteien – je nach wirtschaftlicher und steuerlicher Situation – ein „faktisches Wahlrecht“ eingeräumt wird, sich auf den konkreten Vertragstext oder aber auf ein Redaktionsversehen zu berufen. Vielmehr sei der Notwendigkeit zu folgen, „den Finanzbehörden eine sichere Prüfungs- und Beurteilungsgrundlage zu ermöglichen, weil durch die Organschaft ausnahmsweise ein Steuersubjekt an die Stelle eines anderen Subjekts tritt“.

Handlungsempfehlung:

Auch mit diesem Urteil unterstreicht der BFH erneut die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden. Er betont, dass die ausdrückliche Datumsangabe im Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag („30. Dezember 2003“) nicht einfach in einen anderen Tag, etwa den 31. Dezember 2003, uminterpretiert werden kann. Das bedeutet für die Praxis: Wird eine Vereinbarung über eine Organschaft (Gewinnabführungsvertrag) formuliert, muss immer mit äußerster Sorgfalt vorgegangen und fachlicher Rat eingeholt werden.

25 Keine Organschaft mit GmbH & atypisch stiller Gesellschaft

Mit Verfügung vom 30.1.2013 (Aktenzeichen S 2770 A-53 St 51, FR 2013, 343) vertritt die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt die Auffassung, dass eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft, die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, keine Organgesellschaft i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sein kann.

Darüber hinaus vertritt die OFD Frankfurt auch die Auffassung, dass eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft, bei der sich die stille Beteiligung auf die gesamten Tätigkeitsfelder der GmbH erstreckt und die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, auch keine Organträgerin i.S.d. KStG sein kann.

Zur Begründung weist die OFD Frankfurt darauf hin, dass die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses u.a. die finanzielle Eingliederung voraussetzt, die bei einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gerade nicht erfüllt werden könne, da diese nicht über ein Gesamthandsvermögen verfügt.

Hinweis:

Die Stellungnahme der OFD Frankfurt unterstreicht, wie wichtig es ist, beim Abfassen von Verträgen über stille Beteiligungen sorgfältig die Kriterien der Abgrenzung typisch stiller und atypisch stiller Beteiligungen zu beachten; und hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob und inwieweit der stille Gesellschafter einerseits Mitunternehmerisiko trägt und andererseits Mitunternehmerinitiative entfalten kann.

26 Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuer

Zu Fragen der grenzüberschreitenden Anrechnung von Körperschaftsteuer und den Auswirkungen der EuGH-Entscheidung vom 6.3.2007 (Aktenzeichen Rs. C-292/04 – Meilicke I) hat jetzt das Finanzministerium Schleswig-Holstein Stellung genommen (Kurzinformation ESt-Kurzinformation Nr. 2012/19 vom 16.1.2013, StEd 2013, 92). Es nimmt Bezug auf das FG Köln, das mit Urteil v. 27.8.2012 (Aktenzeichen 2 K 2241/02, EFG 2012, 2300 = IStR 2012, 890) entschieden hatte, dass es für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht ausreichend sei, wenn eine Bank die anrechenbare ausländische Steuer lediglich aus dem KStG ableite und bescheinige. Denn hieraus ergebe sich nicht, dass die Steuer von dem ausländischen Unternehmen auch tatsächlich entrichtet wurde. Dazu hatte auch schon das FG Münster im Januar 2012 entschieden, dass zum Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuer zwar keine Steuerbescheinigung nach § 44 KStG a.F. erforderlich sei, dass jedoch vom Dividendenempfänger verlangt werden könne, dass er Belege vorlegt, mit denen die Voraussetzungen für die Körperschaftsteueranrechnung eindeutig und genau überprüft werden können.

Da gegen das Urteil des FG unter dem Aktenzeichen I R 38/12 die Revision beim BFH anhängig ist, kann über Anträge auf Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer weiterhin nicht entschieden werden.

Handlungsempfehlung:

Der Dividendenempfänger muss darauf achten, dass er entsprechende lückenlose Nachweise erbringen kann. Liegen die Nachweise vor, dürfte es für die Finanzverwaltung keinen Grund geben, nicht über entsprechende Anträge zu entscheiden (und die Anrechnung der Körperschaftsteuer aufzuschieben).

27 Zur Kombination von vGA und Schenkungsteuer

Mit seinem Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, DStR 2013, 649) hat der BFH zu der zuletzt sehr kontrovers diskutierten Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der Schenkungsteuer unterliegen, Stellung genommen. Der BFH kommt dabei zu dem Ergebnis,

dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen gibt.

In ständiger Rechtsprechung definiert der BFH vGA als Vermögenszuwendungen an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, aber keine Grundlage im Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss haben. Derartige an eine nahestehende Person des Gesellschafters geleistete Zuwendungen können nach einem Urteil des BFH aus 2007 (Urteil v. 7.11.2007, II R 28/06, BStBl II 2008, 258) aber keine freigebigen Zuwendungen des Gesellschafters an die nahestehende Person darstellen, da es an einer Vermögensverschiebung zwischen Gesellschafter und nahestehender Person fehlt.

In der Folgezeit vertrat die Finanzverwaltung dazu die Auffassung, dass vGA als freigebige Zuwendungen der Gesellschaft an den begünstigten Gesellschafter oder die begünstigte nahestehende Person schenkungsteuerpflichtig seien. Diese Auffassung der Finanzverwaltung verwirft der BFH ausdrücklich: Es kann im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren unmittelbaren und mittelbaren Gesellschaftern keine freigebigen Zuwendungen geben. Gewinnausschüttungen (sowohl offene als auch verdeckte) der Kapitalgesellschaft beruhen stets auf dem Gesellschaftsverhältnis und haben daher jedenfalls im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragsteuerliche Folgen.

Im Streitfall hatte eine AG einer Schwester-GmbH Darlehen über mehr als 2 Mio. € gewährt und wenige Jahre später zur Verhinderung einer bilanziellen Überschuldung auf die Rückzahlung verzichtet; dieser Verzicht erfolgte mit einer Besserungsabrede. Den „Besserungsschein“ verkaufte die AG ein Jahr später für 1 € an den Gesellschafter der Mutter-GmbH, die sämtliche Aktien an der AG hielt. Diesem wurde einige Jahre später, als der Besserungsfall eintrat, Beträge von rd. 2 Mio. € auf seinem Darlehenskonto gutgeschrieben.

Die Finanzverwaltung sah in diesen Gutschriften freigebige Zuwendungen der AG an den Gesellschafter der Mutter-GmbH und setzte demgemäß gegen ihn Schenkungsteuer i.H.v. insgesamt rd. 685 000 € fest. Demgegenüber hat der BFH die Schenkungsteuerbescheide (und Einspruchsentscheidungen) aufgehoben, weil er die Voraussetzungen einer Schenkung im Streitfall gerade nicht als erfüllt ansieht, da der Kaufpreis von 1 € eine angemessene Gegenleistung für den Erwerb der Forderung dargestellt hatte. Dass später der Besserungsfall eingetreten ist und die Forderung daher werthaltig wurde, ist nach Auffassung des BFH unerheblich. Der Besserungsfall hatte vor allem nicht zur Folge, dass sich der Verkauf zum Verkehrswert der Forderung rückwirkend in eine freigebige Zuwendung umwandelte.

Hinweis:

Obwohl das vorliegende Urteil nur auf das Verhältnis zwischen Gesellschaft und (unmittelbarem bzw. mittelbarem) Gesellschafter eingeht, kann aus der Urteilsbegründung abgeleitet werden, dass der BFH auch die Schenkungsteuerpflicht der vGA an eine nahestehende Person ablehnt, denn auch eine solche vGA ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Zur Problematik der „nahestehenden Personen“ ist beim BFH aktuell ein Verfahren (unter dem Aktenzeichen II B 94/12) anhängig, so dass der BFH seine für die Stpl. günstige Rechtsauffassung festigen kann.

Mit freundlichen Grüßen