

MIEYER-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 06/2015

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz • Werbungskosten bei Arbeitnehmern • Bürokratieentlastungsgesetz • Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell ist sowohl über neu in Kraft getretene Gesetze als auch über wichtige Schreiben der Finanzverwaltung und aktuelle Rechtsprechung zu berichten. So müssen sich Unternehmen auf Änderungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz einstellen. Vor allem für kleinere GmbHs und GmbH & Co KGs bringt dies Erleichterungen, welche wahlweise auch bereits auf den Jahresabschluss zum 31.12.2014 oder jetzt zum 31.12.2015 angewendet werden können.

Die Finanzverwaltung hat sich u.a. zur Frage der Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen der Architekten nach HOAI und zu umsatzsteuerlichen Fragen geäußert. Vom Bundesfinanzhof wurden wichtige Entscheidungen z.B. zum Kindergeld und zum Abzug von Kinderbetreuungskosten getroffen.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Kindergeld: Beginn der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten
- 2 Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei mehraktiger Ausbildung
- 3 Abzug von Kinderbetreuungskosten für eine geringfügig beschäftigte Betreuungsperson
- 4 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende – Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltszugehörigkeit
- 5 Steuerfreie Einnahmen aus der Aufnahme von Pflegepersonen in den eigenen Haushalt
- 6 Anspruch auf den Pflegepauschbetrag nur bei förmlichem Nachweis der Hilflosigkeit
- 7 Bonuszahlungen einer Krankenkasse

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Aufwendungen für die Modernisierung eines Badezimmers als Kosten des häuslichen Arbeitszimmers
- 9 Kosten für Abschiedsfeier als Werbungskosten abzugsfähig
- 10 Bürokratieentlastungsgesetz: Änderungen bei der Lohnsteuer

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten
- 12 Bürokratieentlastungsgesetz: Buchführungsgrenzen angehoben
- 13 Vorsteuervergütungsverfahren: Anträge für 2014 nur bis 30.9.2015 möglich
- 14 Schätzungsmethode des „Zeitreihenvergleichs“ nur unter Einschränkungen zulässig
- 15 Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen der Architekten nach HOAI
- 16 Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer bei Sicherungseinbehalten
- 17 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Betriebsvorrichtungen
- 18 Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht

Für Personengesellschaften

- 19 Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns bei vorheriger Ausgliederung einer 100 %-Kapitalgesellschaft-Beteiligung
- 20 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Veränderungen bei der Gültigkeit von Freistellungsaufträgen nach dem 1.1.2016

Für Hauseigentümer

- 22 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 23 Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks
- 24 Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für Zwecke der Erbschaftsteuer

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 25 Entwurf der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015
- 26 Keine umsatzsteuerliche Organschaft mit einem Nichtunternehmer
- 27 Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG im Rahmen eines Insolvenzverfahrens
- 28 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Bürgschaftshingabe in der Krise
- 29 Pauschale und ausschüttungsunabhängige Nachbesteuerung des Endbestands von früherem EK 02 verfassungsgemäß
- 30 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Kindergeld: Beginn der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten**

Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird entsprechend der gesetzlichen Regelung für Zwecke des Kindergelds bzw. des Kinderfreibetrags nur unter weiteren Voraussetzungen berücksichtigt. So muss das Kind entweder für einen Beruf ausgebildet werden oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen können. Befindet sich das Kind in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und – soweit dies aktuell auf Grund der Aussetzung der Wehrpflicht relevant ist – der Ableistung des gesetzlichen/freiwilligen Wehr- oder Zivildiensts, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach dem Zivildienstgesetz oder der Ableistung eines freiwilligen Diensts, darf diese Übergangszeit höchstens vier Monate umfassen. Bei Überschreiten der Übergangszeit kommt eine Begünstigung auch nicht für die ersten vier Monate in Betracht.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.4.2015 (Aktenzeichen III R 54/13) klargestellt, dass die Übergangszeit mit Abschluss des unmittelbar vorangegangenen Ausbildungsabschnitts oder Diensts beginnt, auch wenn das Kind zu diesem Zeitpunkt das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und in diesem Zeitpunkt also ohne weitere Voraussetzungen Kindergeld gewährt wurde. Die Übergangszeit beginne in diesen Fällen demnach nicht erst mit Vollendung des 18. Lebensjahrs. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs legt diese Sichtweise nicht nur der Wortlaut der Gesetzesnorm, sondern auch der Zweck der Regelung nahe.

Hinweis:

Die zeitlichen Restriktionen sind in diesen Fällen somit sorgfältig zu beachten.

2 **Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei mehraktiger Ausbildung**

Für den Bezug von Kindergeld kann die Frage entscheidend sein, ob eine erstmalige Berufsausbildung bereits abgeschlossen wurde. Verläuft eine Ausbildung über mehrere Stufen, so ist die Beurteilung schwieriger und muss für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Dem Bundesfinanzhof lag folgender Fall zur Entscheidung vor: Streitig war die Rechtmäßigkeit der Aufhebung einer Festsetzung von Kindergeld für den Streitzeitraum März bis Juli 2012. Der Stpfl. ist Vater des 1990 geborenen C. C befand sich bis einschließlich Februar 2012 in beruflicher Ausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik. Nach erfolgreichem Abschluss bewarb er sich im selben Monat für einen Platz an einer Technikerschule sowie einer Fachoberschule für Technik. Bereits zu diesem Zeitpunkt strebte er diese Weiterbildungsmaßnahmen mit dem Fernziel der Erlangung des Abschlusses eines Elektrotechnikers oder Elektroingenieurs an. Am 28.2.2012 unterschrieb C einen auf zwei Jahre befristeten Arbeitsvertrag in üblich bezahlter Vollzeitbeschäftigung, auf Grund dessen er von März bis Juli 2012 in seinem erlernten Beruf arbeitete. Nachdem er eine Zusage der Fachoberschule für Technik erhalten hatte, beendete er das Arbeitsverhältnis vorzeitig, um ab Mitte August 2012 diese Bildungseinrichtung besuchen zu können. Der einjährige Vollzeitunterricht an der Fachoberschule erfolgte zur Vorbereitung des Studiums an einer Fachhochschule und war für C Voraussetzung, ein solches aufnehmen zu können. Mit Bescheid vom 16.10.2012 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für das Kind C für den Streitzeitraum auf. Ein Anspruch auf Kindergeld bestehe für diesen Zeitraum nicht, weil C – nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung im Februar 2012 – ab März bis Juli 2012 einer Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Stunden pro Woche nachgegangen sei.

Dieser Einschätzung widersprach der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.4.2015 (Aktenzeichen V R 27/14). Das Gericht entschied, dass das Kind im Streitzeitraum eine erstmalige Berufsausbildung noch nicht abgeschlossen habe, weshalb es auf die Frage der Erwerbstätigkeit nicht ankomme. Demnach sei Kindergeld festzusetzen. Die Voraussetzung „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ liege erst dann vor, wenn das Kind befähigt ist, einen von ihm

angestrebten Beruf auszuüben und nicht bereits mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss. Entscheidend sei insoweit, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen seien dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das – von den Eltern und dem Kind – bestimmte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann.

Im Entscheidungsfall wollte das Kind Elektroingenieur werden. Dieses Berufsziel konnte über mehrere Wege erreicht werden. So könne über das Abitur die Hochschul- oder Fachhochschulreife erlangt werden, wobei das (Fach-)Abitur auch an einer Fachoberschule erreicht werden könne. Schlägt das Kind diesen Weg ein, sei es beim Kindergeld zweifellos zu berücksichtigen. Das Kind könne aber auch über die Ausbildung und Fachoberschule (FOS Klasse 12 mit Fachabitur) die Qualifikation zur Fachhochschule erwerben. Hier schadet es nach der vorliegenden Entscheidung nicht, wenn das Kind mit dem Ende der Ausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik zugleich einen berufsqualifizierenden Abschluss erhält. Denn nach dem Ziel des Kinds im Streitfall sei der Abschluss der Ausbildung nur eine Etappe auf dem Weg zum Ingenieur.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sollte der angestrebte Berufsabschluss und der beabsichtigte Weg dorthin vom Stpfl. ausreichend dokumentiert werden.

3 Abzug von Kinderbetreuungskosten für eine geringfügig beschäftigte Betreuungsperson

Der Bundesfinanzhof hatte über die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten zu entscheiden. Im Urteilsfall wurde die Kinderbetreuung von einer geringfügig beschäftigten Person (sog. 450 €-Job) durchgeführt, welche ihr Gehalt jeweils in bar ausgezahlt bekam. Mit Urteil vom 18.12.2014 (Aktenzeichen III R 63/13) versagte der Bundesfinanzhof den steuerlichen Ansatz, da die gesetzliche Regelung ausdrücklich die Zahlung auf das Konto des Empfängers der Leistung fordert, also bar gezahlte Leistungen ausschließt.

Handlungsempfehlung:

Das Urteil erging zu einem Streitfall aus den Jahren 2009 und 2010 und damit zu einer gesetzlichen Vorschrift, die mittlerweile nicht mehr in Kraft ist. Aber auch die nunmehr geltende Vorschrift zum Abzug von Kinderbetreuungskosten – unter bestimmten Bedingungen und Höchstgrenzen – fordert ausdrücklich, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Dies ist in der Praxis dringend zu beachten und gilt auch für geringfügig beschäftigte Personen. Kinderbetreuungskosten können nach aktueller Rechtslage zu zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens mit 4 000 € je Kind, als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden.

4 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende – Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltszugehörigkeit

Alleinstehende Stpfl. können einen Entlastungsbetrag i.H.v. 1 908 € (bis 2014: 1 308 €) im Kalenderjahr von der Summe der Einkünfte abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht, und keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person besteht.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5.2.2015 (Aktenzeichen III R 9/13) klargestellt, dass die gesetzliche Regelung zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende unwiderlegbar vermutet, dass ein Kind, das in der Wohnung des alleinstehenden Stpfl. gemeldet ist, zu dessen Haushalt gehört. Diese Zuordnung trete also auch dann ein, wenn das Kind tatsächlich in einer eigenen Wohnung lebt. Ein möglicherweise bestehender Verstoß gegen das Meldegesetz sei insoweit steuerlich unerheblich.

Hinweis:

Der vorliegende Fall verdeutlicht, dass der Meldung des Kinds unabhängig von der tatsächlichen Wohnsituation große Bedeutung zukommt.

5 Steuerfreie Einnahmen aus der Aufnahme von Pflegepersonen in den eigenen Haushalt

Mit Urteil vom 5.11.2014 (Aktenzeichen VIII R 29/11) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Leistungen, die von einer privatrechtlichen Institution für die Aufnahme von Pflegepersonen in einen Haushalt über Tag und Nacht gewährt werden, als Beihilfe zur Erziehung steuerfrei sind. Voraussetzung sei, dass die Zahlungen zumindest mittelbar aus öffentlichen Mitteln der Jugendhilfe für die unmittelbare Förderung der Erziehung der Pflegepersonen geleistet werden.

Im Streitfall hatte die als Erzieherin tätige Stpfl. in ihren Haushalt bis zu zwei fremde Pflegekinder aufgenommen und dafür ein Tageshonorar zuzüglich einer Sachkostenpauschale auf Grund einer Honorarvereinbarung mit einer Firma erhalten, die im Bereich der öffentlichen Kinder- und Jugendhilfe für die zuständige Stadtverwaltung die Unterbringung von Jugendlichen in Heimen, Einrichtungen sowie in Familienhaushalten organisiert. Die Firma erhält für jeden zu betreuenden Jugendlichen bestimmte Beträge aus öffentlichen Haushaltsmitteln.

Das Finanzamt berücksichtigte die Honorarzahungen an die Stpfl. als steuerbare Einnahmen und rechnete sie der freiberuflichen Tätigkeit der Stpfl. als Erzieherin zu. Die Stpfl. war dagegen der Auffassung, die Einnahmen seien als Beihilfe zur Erziehung nach der entsprechenden Vorschrift des Einkommensteuergesetzes steuerfrei. Der Bundesfinanzhof gab nun der Stpfl. Recht und hat die Steuerfreiheit der bezogenen Leistungen für die Aufnahme der Pflegekinder bejaht. Die Zahlungen seien als Beihilfen, die zur unmittelbaren Förderung der Erziehung (von Jugendlichen) bewilligt wurden, anzusehen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind an Pflegeeltern geleistete Erziehungsgelder regelmäßig dazu bestimmt, zu Gunsten der in den Haushalt der Pflegeeltern dauerhaft aufgenommenen und wie leibliche Kinder betreuten Kinder und Jugendlichen „die Erziehung unmittelbar zu fördern“. Dieser Fall sei abzugrenzen von der (erwerbsmäßigen) Betreuung sog. Kostkinder, bei denen lediglich die Unterbringung und Verköstigung abgegolten werden sollen. Die im Streitfall gewährten Leistungen seien auch im Sinne der gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung uneigennützig. Denn mit der Zahlung der Pflegegelder sei keine vollständige Ersetzung des sachlichen und zeitlichen Aufwands der Pflegeeltern beabsichtigt. Die Zahlungen ähnelten damit Zahlungen, die leibliche Eltern für die Erziehung ihrer Kinder ebenfalls steuerfrei erhalten.

Auch wenn die Leistungen im Streitfall über Dritte gezahlt wurden, handelt es sich nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs um öffentliche Mittel, d.h. aus einem öffentlichen Haushalt stammende und danach verausgabte Mittel, da über diese Mittel nur nach Maßgabe haushaltsrechtlicher Vorschriften verfügt werden kann und ihre Verwendung im Einzelnen einer gesetzlich geregelten Kontrolle unterliegt.

Hinweis:

Für die Steuerfreiheit ist also insbesondere die Herkunft der Mittel (öffentliche Mittel) von Bedeutung. Im Übrigen bestätigt der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach bei einer Betreuung von bis zu sechs Kindern die Pflege regelmäßig nicht als erwerbsmäßig anzusehen ist.

6 Anspruch auf den Pflegepauschbetrag nur bei förmlichem Nachweis der Hilflosigkeit

Erwachsen einem Stpfl. außergewöhnliche Belastungen durch die Pflege einer Person, die nicht nur vorübergehend hilflos ist, so kann er bei der Einkommensteuer den sog. Pflegepauschbetrag in Höhe von 924 € im Jahr geltend machen. Der Pflegepauschbetrag kann aber nur gewährt werden, wenn der Stpfl. die Behinderung des zu Pflegenden entsprechend den gesetzlichen Vorgaben nachweist, wie der Bundesfinanzhof im Beschluss vom 14.4.2015 (Aktenzeichen VI B 143/14) bestätigt.

Nach einschlägiger Vorschrift ist das gesundheitliche Merkmal „hilflos“ durch einen Ausweis nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch, der mit dem Merkzeichen „H“ gekennzeichnet ist, oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde, der die entsprechenden Feststellungen enthält, nachzuweisen. Dem Merkmal „H“ stehe die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch,

dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch oder diesen entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gleich; dies sei durch Vorlage des entsprechenden Bescheids nachzuweisen.

Handlungsempfehlung:

Da die Hilflosigkeit nicht in anderer Form nachgewiesen werden kann, sind die Formvorschriften zwingend zu beachten.

7 Bonuszahlungen einer Krankenkasse

Leistet eine Krankenkasse Bonuszahlungen, weil der Versicherte Aufwendungen im Rahmen von Vorsorgemaßnahmen getragen hat, mindert dieser „Bonus“ nicht die abziehbaren Beiträge für die sog. Basisabsicherung, wie das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 28.4.2015 (Aktenzeichen 3 K 1387/14) entschieden hat.

Im Urteilsfall wollte das Finanzamt die Beiträge zur Krankenversicherung um eine Bonuszahlung von 150 € kürzen. Die Stpfl. wehrte sich gegen diese Kürzung mit dem Argument, die Bonuszahlung habe nicht die Beiträge zur Krankenversicherung betroffen, sondern stelle eine Kostenerstattung für Aufwendungen im Rahmen von Vorsorgemaßnahmen dar, die von der Krankenkasse empfohlen würden. Das Finanzgericht schloss sich der Ansicht der Stpfl. an. Nach dem zu Grunde liegenden Prämienmodell der Krankenkasse stelle der Bonus keine Erstattung von Versicherungsbeiträgen dar. Er werde geleistet, wenn der Versicherte an bestimmten Vorsorgemaßnahmen teilnimmt, die geeignet sind, künftige Erkrankungen zu verhindern oder zu mildern. Er stelle deshalb eine Kostenbeteiligung der Krankenkasse hinsichtlich dieser Aufwendungen dar. Mangels Gleichartigkeit der Versicherungsprämien einerseits und dem Bonus als Bezuschussung nicht durch Versicherungsschutz gedeckter Aufwendungen andererseits komme auch eine Verrechnung der Bonuszahlung nicht in Betracht. Steuerlich mindere der Bonus lediglich die selbst getragenen Kosten, soweit sie als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden und sich trotz der zumutbaren Belastung auswirken können. Im Urteilsfall war dies aber nicht gegeben, da es hier nur um die vom Finanzamt durchgeführte Kürzung der Krankenversicherungsbeiträge als Aufwendungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen ging.

Handlungsempfehlung:

Das Finanzamt hat die vom Finanzgericht zugelassene Revision eingelegt. Der Fall ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 17/15 anhängig.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Aufwendungen für die Modernisierung eines Badezimmers als Kosten des häuslichen Arbeitszimmers

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung dürfen nach der ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Dieses Abzugsverbot gilt dann ausnahmsweise nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 € im Jahr begrenzt. Die Beschränkung der Höhe nach greift wiederum nicht ein, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Das Finanzgericht Münster hatte nun darüber zu entscheiden, ob auch Aufwendungen, die das gesamte Gebäude betreffen, anteilig dem Arbeitszimmer zugerechnet und dann als Werbungskosten des Arbeitnehmers bzw. Betriebsausgaben eines Freiberuflers geltend gemacht werden können. Im Streitfall nutzte der Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer im mit der Ehefrau

gemeinsam bewohnten Einfamilienhaus; auf das Arbeitszimmer entfielen 8,43 % der gesamten Wohnfläche. Im Streitjahr bauten die Stpfl. das in ihrem Einfamilienhaus befindliche Badezimmer um. Von den auf diese Maßnahmen entfallenden Aufwendungen machte der Stpfl. 8,43 % als Betriebsausgaben für sein häusliches Arbeitszimmer geltend. Das Finanzamt ließ die Kosten der Modernisierung des Badezimmers bei der Ermittlung der auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen unberücksichtigt. Das Finanzgericht Münster entschied dagegen mit Urteil vom 18.3.2015 (Aktenzeichen 11 K 819/14 E) zu Gunsten des Stpfl.

Das Gericht stellt klar, dass zu den Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer, welche ggf. als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden können, insbesondere Aufwendungen für die Renovierung „des Zimmers“ sowie auch Reparaturaufwendungen, welche das gesamte Haus betreffen, gehören. Insoweit ist zu differenzieren:

- Kosten, die nur das Arbeitszimmer betreffen (z.B. Teppichbodenerneuerung oder Malerarbeiten), werden in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt.
- Maßnahmen, die den Teil des Hauses oder der Wohnung betreffen, der privaten Wohnzwecken dient, sind insgesamt vom Abzug ausgeschlossen.
- Kosten, die das gesamte Haus betreffen, werden anteilig dem Arbeitszimmer zugerechnet; dieser Anteil ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zur Wohnfläche des Einfamilienhauses bzw. der Eigentumswohnung (Wohnflächenverhältnis) im Schätzwege zu ermitteln.

Hinweis:

Im Urteilsachverhalt ging es um die Abzugsfähigkeit der Arbeitszimmerkosten eines Freiberuflers. Da insoweit bei Arbeitnehmern aber die gleichen Vorschriften anzuwenden sind, dürfte diese Entscheidung auch auf die Kosten des Arbeitszimmers eines Arbeitnehmers zu übertragen sein.

Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts Münster ist nun unter dem Aktenzeichen VIII R 16/15 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig entschieden ist. In vergleichbaren Fällen sollten vorsorglich anteilige Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden.

9 Kosten für Abschiedsfeier als Werbungskosten abzugsfähig

Aufwendungen für eine Abschiedsfeier, die ein Arbeitnehmer anlässlich eines Arbeitgeberwechsels veranstaltet, können als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein, wobei der Arbeitgeberwechsel ein wesentliches Indiz für die berufliche Veranlassung der Feier darstellt. So die Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 29.5.2015 (Aktenzeichen 4 K 3236/12 E).

Der Stpfl. ist Diplom-Ingenieur und war mehrere Jahre als leitender Angestellter in einem Unternehmen tätig. Im Streitjahr wechselte er an eine Fachhochschule und nahm dort eine Lehrtätigkeit auf. Anlässlich seines Arbeitsplatzwechsels lud der Stpfl. Kollegen, Kunden, Lieferanten, Verbands- und Behördenvertreter sowie Experten aus Wissenschaft und Forschung zu einem Abendessen in ein Hotelrestaurant ein. Die Einladungen stimmte der Stpfl. mit seinem bisherigen Arbeitgeber ab. Die Anmeldung für die Feier erfolgte über das bisherige Sekretariat des Stpfl.

Das Finanzgericht stufte die entstandenen Kosten in vollem Umfang als abzugsfähige Werbungskosten ein. Dabei waren folgende Aspekte entscheidend:

- Die Aufwendungen für die Abschiedsfeier seien durch die berufliche Tätigkeit des Stpfl. veranlasst gewesen. Der Anlass der Feier, der Arbeitgeberwechsel des Stpfl., sei rein beruflicher Natur gewesen.
- Sämtliche Gäste des Stpfl. hätten aus seinem beruflichen Umfeld gestammt, private Freunde oder Angehörige habe der Stpfl. nicht eingeladen. Die ganz überwiegende Zahl der Gäste sei auch ohne Ehe- oder Lebenspartner eingeladen worden.

- Außerdem habe der Stpfl. seinen bisherigen Arbeitgeber in die Organisation der Feier eingebunden, indem er die Gästeliste mit diesem abstimmte und sein bisheriges Sekretariat ihn bei der Organisation der Anmeldungen unterstützte.

Hinweis:

Der Umstand, dass die Feier abends stattfand, steht laut Finanzgericht einer beruflichen Veranlassung nicht entgegen. Auch die Höhe der Kosten der Feier von rund 50 € pro Person sei unter Berücksichtigung des Verdienstes und der beruflichen Stellung des Stpfl. nicht so hoch, als dass daraus eine private Veranlassung abgeleitet werden könne.

10 Bürokratieentlastungsgesetz: Änderungen bei der Lohnsteuer

Mit dem am 31.7.2015 im Bundesgesetzblatt verkündeten sog. Bürokratieentlastungsgesetz erfolgten u.a. zwei kleinere Änderungen hinsichtlich des Lohnsteuereinhalts:

- Um den Lohnsteuerabzug bei Ehegatten bzw. Lebenspartnern zutreffender zu ermöglichen, war auf Grund einer früheren Gesetzesänderung das **Faktorverfahren** eingeführt worden. Der errechnete Faktor ist bisher ein Jahr gültig. Diese Regelung wird nun analog zu der Gültigkeit der Freibeträge auf zwei Jahre verlängert. Weiterhin wird es künftig die Möglichkeit geben, den Faktor bei geänderten Verhältnissen der Ehegatten/Lebenspartner anpassen zu lassen und zwar zu Gunsten oder zu Ungunsten dieser. Dies bleibt aber eine freie Entscheidung der Stpfl. (Wahlrecht). Nur wenn sich die Voraussetzungen für einen Freibetrag ändern, besteht insoweit – wie bisher schon – eine Anzeigepflicht und die Ehegatten/Lebenspartner müssen eine Änderung des Faktors veranlassen. Da diese Änderungen einen zeitlichen Vorlauf zur technischen Umsetzung benötigen, wurde die Finanzverwaltung ermächtigt, die erstmalige Anwendung per Schreiben zu regeln. Dies bleibt also abzuwarten.
- Für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer hat der Arbeitgeber die **Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung**. Voraussetzung hierfür war bisher u.a., dass der Arbeitslohn durchschnittlich 62 € je Arbeitstag nicht übersteigt. Auf Grund des ab 1.1.2015 geltenden Mindestlohns wird diese Grenze nun rückwirkend ab dem 1.1.2015 auf 68 € angehoben (8,50 €/Arbeitsstunde × 8 Arbeitsstunden = 68 €).

Hinweis

Unter bestimmten Bedingungen (unvorhersehbar plötzlich erforderlich gewordener Einsatz) dürfen auch höhere Löhne gezahlt werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten

Die Umsetzung der neuen EU-Bilanzrichtlinie, welche die Rahmenbedingungen für die handelsrechtliche Bilanzierung in der EU vorgibt, in nationales Recht erfolgte mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), welches im Bundesgesetzblatt vom 22.7.2015 verkündet wurde und damit in Kraft getreten ist. Die Tragweite des Gesetzesvorhabens ist keinesfalls vergleichbar mit den durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eingeführten Änderungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Dennoch sind für den Einzelabschluss folgende wesentliche Punkte hervorzuheben:

- Deutliche **Anhebung der Schwellenwerte** zur Abgrenzung zwischen sog. „kleinen Gesellschaften“ und „mittelgroßen Gesellschaften“ mit der Folge, dass nun deutlich mehr Unternehmen die Erleichterungen bei der Rechnungslegung für kleine Gesellschaften in Anspruch nehmen können.

- Stärkung der **Bedeutung des Anhangs**, in dem Vermerkpfllichten und Aufgliederungen – so z.B. der Anlagenspiegel – weitgehend aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung herausgenommen und verpflichtend in den Anhang aufgenommen werden. Teilweise erfolgt auch eine Erweiterung der Anhangsangaben. Andererseits werden die Erleichterungen für kleine Gesellschaften hinsichtlich der Anhangsangaben ausgeweitet.
- Die unter der ersten Position der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden **Umsatzerlöse** werden neu definiert. In vielen Fällen erfolgt eine Ausweitung der Umsatzerlöse zu Lasten der sonstigen betrieblichen Erträge. Konsequenzen ergeben sich aber auch im Hinblick auf die Abgrenzung des Materialaufwands und der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.
- Die **Gliederungsvorgabe für die Gewinn- und Verlustrechnung** wird punktuell angepasst. So entfällt insbesondere der separate Ausweis außerordentlicher Aufwendungen und Erträge. Insoweit erfolgen zukünftig Erläuterungen im Anhang.

Hinweis:

Die Neuregelungen gelten **nahezu ausschließlich nur für Kapitalgesellschaften (also v.a. die GmbH) und für die GmbH & Co. KG**. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bei denen mindestens ein Gesellschafter als natürliche Person persönlich haftet, erfolgen keine Änderungen. Die Tragweite ist im Einzelfall sehr unterschiedlich. Bedeutend können insbesondere die Anhebung der Schwellenwerte zur Abgrenzung zwischen kleinen und mittelgroßen Gesellschaften und die Neudefinition der Umsatzerlöse sein.

Handlungsempfehlung:

Für den Einzelfall müssen die konkreten Auswirkungen auf die Bilanz und auch auf mögliche Bilanzkennziffern unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig geprüft werden. Wegen der geänderten Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung kann auch eine Anpassung von Tantieme-/Bonusvereinbarungen angezeigt sein, da nach neuem Recht nun außerordentliche Aufwendungen und Erträge nicht mehr separat ausgewiesen werden. Zu prüfen ist, auf welche Größen derartige Regelungen Bezug nehmen.

Hinsichtlich der **erstmaligen Anwendung der Änderungen** durch das BilRUG gelten folgende Regelungen:

- Im Grundsatz sind die Änderungen durch das BilRUG erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Damit gelten die Neuregelungen uneingeschränkt für den **Jahresabschluss zum 31.12.2016** bzw. auf das Ende des Geschäftsjahrs 2016/2017.
- Die angehobenen Schwellenwerte und die Neudefinition der Umsatzerlöse können abweichend davon wahlweise (Unternehmenswahlrecht) erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden. Damit können die Erleichterungen aus der Heraufsetzung der Schwellenwerte hinsichtlich der Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften bereits auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2014** bzw. auf das Ende des Geschäftsjahrs 2014/2015 in Ansatz gebracht werden. Dies allerdings unter der Maßgabe, dass auch die neue Umsatzdefinition vorzeitig angewendet wird. Das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung lässt ebenso eine vorzeitige Anwendung auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2015** zu.

Handlungsempfehlung:

Sollen in Ausübung des Wahlrechts die Erleichterungen für kleine Gesellschaften bereits zum 31.12.2015 in Anspruch genommen werden, so sind die maßgeblichen Schwellenwerte sorgfältig zu beobachten. Insbesondere die Bilanzsumme zum 31.12.2015 kann durch bilanzpolitische Maßnahmen mittels Sachverhaltsgestaltungen beeinflusst werden, um zu erreichen, dass der Schwellenwert zur mittelgroßen Gesellschaft nicht überschritten wird. Anzuraten ist eine rechtzeitige Planung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats.

12 **Bürokratieentlastungsgesetz: Buchführungsgrenzen angehoben**

Mit dem am 31.7.2015 im Bundesgesetzblatt verkündeten sog. Bürokratieentlastungsgesetz wurden insbesondere die Buchführungsgrenzen heraufgesetzt. Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils nicht mehr als 600 000 € Umsatzerlöse und 60 000 € Gewinn erwirtschaften, brauchen nach dem

Handelsgesetzbuch keine doppelte Buchführung einzurichten und keinen Jahresabschluss aufzustellen. Vielmehr kann der Gewinn nach der in der Abwicklung einfacheren Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Damit entfällt dann insbesondere auch die Pflicht zur Vornahme einer Inventur des Vorratsvermögens zum Ende des Geschäftsjahrs. Bislang lagen die Grenzen bei 500 000 € Umsatz bzw. 50 000 € Gewinn. Die erhöhten Schwellenwerte sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

Die Erhöhung der Schwellenwerte im Handelsgesetzbuch wird inhaltsgleich auch in die Abgabenordnung betreffend der steuerlichen Buchführungspflicht übernommen. Allerdings muss beachtet werden, dass zwar im Handelsgesetzbuch und im Steuerrecht gleiche Beträge genannt sind, sich die Gewinngröße aber unterscheiden kann.

Hinweis:

Durch diese Gesetzesänderung fallen mehr Einzelunternehmen aus der Verpflichtung heraus, eine doppelte Buchführung einzurichten und einen Jahresabschluss zu erstellen. Die Befreiung von der Buchführungspflicht gilt allerdings nur für Einzelunternehmen und nicht etwa für Personenhandelsgesellschaften oder GmbHs.

Daneben wurde mit dem Bürokratieabbaugesetz zu vielen Statistikgesetzen eine Reduzierung des Meldeumfangs beschlossen. Dies betrifft z.B. das Umweltstatistikgesetz, das Gesetz über die Kostenstrukturstatistik, das Dienstleistungstatistikgesetz, das Gesetz über die Statistik im Produzierenden Gewerbe, das Handelsstatistikgesetz, das Beherbergungsstatistikgesetz und das Verdienststatistikgesetz.

13 Vorsteuervergütungsverfahren: Anträge für 2014 nur bis 30.9.2015 möglich

Das Vorsteuervergütungsverfahren gibt Unternehmern die Möglichkeit, sich die in einem anderen Staat durch ein dort ansässiges Unternehmen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge erstatten zu lassen. Die zuständige Behörde für die Antragsstellung in Deutschland ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Nach der Prüfung aller Unterlagen leitet das BZSt die Anträge weiter zu der zuständigen Behörde des betreffenden Staats.

Wurden Unternehmer in 2014 im EU-Ausland mit ausländischer Umsatzsteuer belastet und soll diese erstattet werden, muss der Antrag spätestens am 30.9.2015 in elektronischer Form beim BZSt eingehen. Eine Fristverlängerung wird nicht gewährt.

Handlungsempfehlung:

Diese Frist ist also dringend zu beachten, da ansonsten die Möglichkeit der Vorsteuererstattung entfällt. Im Einzelnen sind allerdings die für das jeweilige Land geltenden Restriktionen hinsichtlich der Erstattungsfähigkeit von Vorsteuern zu prüfen.

14 Schätzungsmethode des „Zeitreihenvergleichs“ nur unter Einschränkungen zulässig

Können Betriebe mit hohen Bareinnahmen diese nicht lückenlos nachweisen, weil die Kassenführung nicht ordnungsgemäß ist, so nimmt die Finanzverwaltung i.d.R. eine (Hinzu-)Schätzung der Einnahmen vor. Häufig angewandte Schätzmethode ist der sog. Zeitreihenvergleich. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.3.2015 (Aktenzeichen X R 20/13) über einen solchen Fall entschieden. Das Gericht äußert sich in diesem Urteil ausführlich dazu, welche Fehler in der Kassenführung als Buchführungsmangel einzustufen sind und damit eine schätzweise Korrektur des Gewinns rechtfertigen. Außerdem werden Aussagen zur Zulässigkeit und den Grenzen der Schätzmethode des Zeitreihenvergleichs getroffen.

Im Urteilsfall ging es um den Betrieb einer Schank- und Speisewirtschaft. Den größten Teil seiner Bareinnahmen rechnete der Stpfl. über eine elektronische Registrierkasse ab. Daneben führte er für die Thekeneinnahmen eine von der Registrierkasse getrennte Barkasse. Bei einer steuerlichen Außenprüfung stellte der Prüfer mehrere Mängel der Buchführung fest:

- Zwar war für jeden Öffnungstag ein Tagesendsummenbon vorhanden; die fortlaufende Nummerierung dieser Bons wies zweitweise aber Unterbrechungen auf. Die Bons mit den dazwischenliegenden Nummern konnte der Stpfl. nicht vorlegen und er trug hierzu vor, dass es sich um „Leerbons“ handle.

- Für ein anderes Prüfungsjahr lagen zwar fortlaufend nummerierte Tagesendsummenbons vor. Allerdings war auf diesen Bons kein Datum ausgedruckt.
- Der Stpfl. konnte weder Programmierprotokolle der Registrierkasse noch die Speisekarte für das erste Prüfungsjahr vorlegen.
- Für die Thekenkasse wurden keine Kassenberichte erstellt, in denen die sich anhand der Aufzeichnungen ergebenden Soll-Kassenbestände mit den durch Auszählen ermittelten Ist-Beständen abzugleichen gewesen wären. Vielmehr wurden die täglichen Bestände dieser Kasse lediglich rechnerisch durch Gegenüberstellung der aufgezeichneten Einnahmen und Ausgaben ermittelt.
- Der Stpfl. hat die Warenendbestände zum Ende der jeweiligen Wirtschaftsjahre nicht durch Inventuren, sondern im Wege der Schätzung ermittelt.
- Für das zweite Prüfungsjahr hat der Prüfer vier Bareinlagen in Höhe von insgesamt 4 164,78 € als ungeklärt angesehen.

Auf Grund der Fehler nahm das Finanzamt eine Hinzuschätzung bei den Einkünften des Stpfl. vor. Als Schätzmethode diente der sog. Zeitreihenvergleich. Dabei handelt es sich um eine mathematisch-statistische Verprobungsmethode, bei der die jährlichen Erlöse und Wareneinkäufe des Betriebs in kleine Einheiten – regelmäßig in Zeiträume von einer Woche – zerlegt werden. Für jede Woche wird sodann der Rohgewinnaufschlagsatz, also das Verhältnis zwischen Erlösen und Einkäufen ermittelt. Im Anschluss wird für jede geprüfte Woche der Durchschnittswert aus den Rohgewinnaufschlagsätzen dieser Woche und der vorangegangenen neun Wochen gebildet. Die Finanzverwaltung wendet in der Folge den höchsten Rohgewinnaufschlagsatz, der sich für einen beliebigen Zehn-Wochen-Zeitraum ergibt, auf das gesamte Jahr an.

Der Stpfl. bestritt zwar nicht das Vorhandensein der Mängel der Buchführung, vertrat aber die Auffassung, der Zeitreihenvergleich weise u.a. folgende Mängel auf:

- Für die Durchführung des Zeitreihenvergleichs sei die exakte Zuordnung des wöchentlichen Wareneinsatzes zu den Erlösen der jeweiligen Woche von herausragender Bedeutung. Auf Basis des Wareneinkaufs lasse sich aber der wöchentliche Wareneinsatz nur ungenau ermitteln.
- Der Zeitreihenvergleich führe bereits wegen der betriebs- und saisonüblichen Schwankungen in der Lagerhaltung sowie bei den Ein- und Verkaufspreisen zwingend zu rechnerischen Mehrergebnissen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Stpfl. Zwar habe dem Finanzamt auf Grund der festgestellten formalen Mängel der Buchführung eine Schätzungsbefugnis zugestanden. Eine Hinzurechnung war aber auf bloßer Basis eines Zeitreihenvergleichs nach Ansicht des Gerichts nicht geboten. Dabei sind folgende Argumente entscheidungserheblich gewesen:

- Selbst bei einer ordnungsgemäßen Buchführung führt ein Zeitreihenvergleich denklogisch immer zu einem Mehrergebnis gegenüber der Buchführung, denn selbst bei Betrieben mit geringer Lagerhaltung gebe es keine Konstante der wöchentlichen Rohgewinnaufschlagsätze, so dass der höchste Rohgewinnaufschlagsatz aller Zehn-Wochen-Perioden immer über dem durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz des Gesamtjahrs liegt. Die rechnerische Differenz zwischen dem höchsten Rohgewinnaufschlagsatz einer Zehn-Wochen-Periode und dem durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz des Jahrs sei für sich allein genommen damit kein Nachweis für ein Verschweigen von Erlösen.
- Die Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs würden im erheblichen Umfang durch mathematische Hebelwirkungen beeinflusst. Ausreißer nach oben oder unten, wie z.B. besonders hohe Wocheneinnahmen, etwa durch lokale Feste oder Feiern, könnten zu einer erheblichen Veränderung des Rohgewinnaufschlagsatzes einer Zehn-Wochen-Periode führen.
- Die Finanzbehörden müssten Schätzungsgrundlagen so darlegen, dass der Stpfl. die Schlüssigkeit der Schätzung nachprüfen kann. Einem Zeitreihenvergleich würden aber häufig sehr umfangreiche Berechnungen zu Grunde liegen. Im Streitfall war dies eine Excel-Tabelle mit mehr als 11 000 ausgefüllten Zellen. Es sei aber wegen mangelhafter Beschriftung und Ordnung

von Zahlen weder für das Gericht noch für den Stpfl. möglich gewesen, eine Überprüfung der vom Prüfer vorgenommenen Ermittlung des Rohgewinnaufschlagsatzes durchzuführen. Aus Sicht des Bundesfinanzhofs muss das Zahlenwerk des Prüfers nachvollziehbar sein.

- Bei bestimmten Betriebstypen oder in bestimmten betrieblichen Situationen scheidet der Zeitreihenvergleich schon dem Grunde nach als geeignete Schätzungsmethode aus. Dies sei dann der Fall, wenn das Verhältnis von Wareneinsatz und Erlösen im Betrachtungszeitraum nicht konstant ist, wie z.B. bei saisonalen Schwankungen oder bei einer wesentlichen Veränderung der Betriebsstruktur.

Handlungsempfehlung:

Beim Einsatz eines programmierbaren Kassensystems stellt bereits das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel dar, dessen Bedeutung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleichsteht und der daher grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigt. In der Praxis ist also dringend darauf zu achten, dass diese Unterlagen vorhanden sind.

Selbst wenn ein Zeitreihenvergleich eine geeignete Schätzmethode darstellt, könne er anderen Methoden gegenüber nachrangig sein. Hierbei seien Verhältnismäßigkeitserwägungen zu berücksichtigen. Der Bundesfinanzhof stellt insoweit heraus:

- Bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung oder dem Vorliegen lediglich geringfügiger formeller Mängel sei der Zeitreihenvergleich zum Nachweis materieller Mängel der Buchführung von vornherein ungeeignet. Wegen der genannten systemimmanenten Überbewertung der Einnahmen könne der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit der Buchführung regelmäßig nicht allein auf Basis des Zeitreihenvergleichs erbracht werden.
- Ist die Buchführung zwar formell nicht ordnungsgemäß, sind aber materielle Unrichtigkeiten der Einnahmenerfassung nicht konkret nachgewiesen, seien andere Schätzungsmethoden vorrangig. Stehen andere Schätzungsmethoden nicht zur Verfügung, dürften die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs nicht unbesehen übernommen werden, sondern könnten allenfalls einen Anhaltspunkt für eine Hinzuschätzung bilden.
- Steht die materielle Unrichtigkeit der Buchführung aber bereits auf Grund anderer Erkenntnisse fest, wie z.B. nicht gebuchte Wareneinkäufe, nachweislich un versteuerte Betriebseinnahmen, rechnerische Kassenfehlbeträge usw., so könnten die Ergebnisse eines – technisch korrekt durchgeführten – Zeitreihenvergleichs auch für die Höhe der Hinzuschätzung herangezogen werden.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof setzt der Finanzverwaltung also durchaus enge Grenzen bei der Anwendung des Zeitreihenvergleichs als Schätzmethode.

15 Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen der Architekten nach HOAI

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 14.5.2014 (Aktenzeichen VIII R 25/11) entschieden, dass die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung eintritt, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlungen nach der HOAI (Honorarordnung für Architekten und Ingenieure) entstanden ist. Zwar bedürfe es bei Werkverträgen grundsätzlich der Abnahme des Werks, um die handels- und steuerrechtliche Gewinnrealisierung herbeizuführen. Dies gelte jedoch nicht, soweit für das Entstehen des Entgeltanspruchs des Unternehmers eine Gebührenordnung wie die HOAI maßgeblich ist. Der Anspruch entstehe, wenn die (Teil-)Leistung (nach der HOAI) abnahmefähig erbracht ist und eine prüfbare Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorliegt, d.h., die Planungsleistung müsse insoweit auftragsgemäß erbracht worden sein. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.6.2015 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2130/15/10001, DOK 2015/0549466) hierzu Folgendes mitgeteilt:

- Die Grundsätze dieses Urteils des Bundesfinanzhofs sind auch für Abschlagszahlungen nach

§ 15 Abs. 2 HOAI (n.F.) sowie für Abschlagszahlungen nach § 632a BGB anzuwenden. Demnach sind neben den Ingenieuren und Architekten nunmehr grundsätzlich alle bilanzierenden Unternehmen betroffen, die Abschlagszahlungen in Rechnung stellen.

- Die Grundsätze dieses Urteils sind erstmalig in dem Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt) beginnt.
- Zur Vermeidung von Härten kann der Stpfl. den aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze des genannten Urteils resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall kann diese Sichtweise der Finanzverwaltung ganz erhebliche Auswirkungen haben. Dies sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats frühzeitig geprüft werden.

Hinweis:

Inwieweit die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch auf die handelsrechtliche Gewinnermittlung Auswirkung entfaltet, bleibt weiterhin fraglich. So teilt der Hauptausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in seinem Schreiben vom 8.4.2015 an das Bundesfinanzministerium die Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht. Nach Meinung des Instituts der Wirtschaftsprüfer hängt die Gewinnrealisation weiterhin vom Zeitpunkt der Abnahme ab.

16 Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer bei Sicherungseinbehalten

Insbesondere im Baugewerbe ist es üblich, dass der Bauunternehmer zur Absicherung von potenziellen Gewährleistungsansprüchen des Bauherren diesem entweder Bankbürgschaften stellt oder aber der Bauherr einen Teil des Entgelts als Sicherungseinbehalt zurückbehält, bis die Gewährleistungsfrist verstrichen ist. Die Gewährleistungsfristen betragen regelmäßig mehrere Jahre, oftmals zwei bis fünf Jahre.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen V R 31/12) hierzu entschieden, dass ein der Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG wegen Uneinbringlichkeit mindern kann, soweit er seinen Entgeltanspruch auf Grund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann. Diese Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3.8.2015 (Aktenzeichen III C 2 – S 7333/08/10001 :004, DOK 2015/0660238) allgemein anerkannt. Somit muss der Bauunternehmer Umsatzsteuer zunächst nur auf den vereinnahmten Betrag, also den um den Sicherungseinbehalt gekürzten Betrag an das Finanzamt abführen. Erst wenn später der Sicherungseinbehalt vom Bauherrn an den Bauunternehmer ausgezahlt wird, wird auch die darauf entfallende Umsatzsteuer fällig. Der Bauunternehmer tritt also hinsichtlich der Umsatzsteuer auf den als Sicherungseinbehalt zurückgehaltenen Entgeltbestandteil nicht in Vorleistung.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung knüpft die Minderung der zunächst abzuführenden Umsatzsteuer aber an folgende natürliche Bedingung: Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit nachzuweisen. Aus den Nachweisen muss sich leicht und einwandfrei ergeben, dass für jeden abgeschlossenen Vertrag konkrete, im Einzelnen vom Unternehmer begehrte Gewährleistungsbürgschaften beantragt und abgelehnt wurden. Soweit der Unternehmer eine vollständige Entgeltzahlung bereits mit Leistungserbringung für die Fälle beanspruchen kann, in denen er die Gewährleistungsansprüche seiner Leistungsempfänger durch Bankbürgschaft gesichert hat oder ihm eine derartige Bürgschaftsgestellung möglich war, sieht die Finanzverwaltung keine Uneinbringlichkeit.

Behandelt der Unternehmer unter den zuvor genannten Voraussetzungen die Entgeltansprüche zulässig als uneinbringlich, hat der Leistungsempfänger die Vorsteuer aus den jeweiligen Leistungsbezügen entsprechend zu berichtigen. Die Vorsteuer kann also insoweit zunächst noch nicht geltend gemacht werden.

Hinweis:

Der Unternehmer ist nicht verpflichtet, dem Leistungsempfänger die Behandlung seiner Ansprüche mitzuteilen. Das Finanzamt des Unternehmers ist jedoch berechtigt, das Finanzamt des Leistungsempfängers auf die Behandlung der offenen Entgeltansprüche als uneinbringlich hinzuweisen.

Handlungsempfehlung:

Zu prüfen ist, inwieweit diese Grundsätze auch in anderen Branchen, also außerhalb des Baugewerbes, Anwendung finden können.

17 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Betriebsvorrichtungen

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 28.8.2014 (Aktenzeichen V R 7/14) entschieden, dass Betriebsvorrichtungen keine Bauwerke sind, für die die Regelungen über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zur Anwendung kommen. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28.7.2015 (Aktenzeichen III C 3 – S 7279/14/10003, DOK 2015/0593552) mitgeteilt, dass diese Sichtweise des Bundesfinanzhofs über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet wird. Vielmehr sind auch bei Bauleistungen, die als Betriebsvorrichtungen einzustufen sind, – unter den sonstigen Voraussetzungen – die Regelungen über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu beachten.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung weist zutreffend darauf hin, dass die Anwendung der anderslautenden Ansicht des Bundesfinanzhofs in der Praxis nicht handhabbare Probleme bei der dann erforderlichen Abgrenzung zwischen Bauwerk und Betriebsvorrichtung verursachen würde. So ist es für den leistenden Unternehmer nicht bzw. nur schwer zu erkennen, ob die von ihm eingebaute Anlage eigenständigen Zwecken dient und mithin als Betriebsvorrichtung zu beurteilen ist oder ob die Anlage (z.B. Klima-, Kälte- oder Belüftungsanlage) für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung und somit Teil des Bauwerks ist. Nur in letzterem Fall könnte es nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kommen.

18 Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht

Der Grunderwerbsteuer unterliegt nicht nur die unmittelbare Übertragung eines Grundstücks, sondern – unter bestimmten Bedingungen – auch die Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft, zu deren Besitz ein Grundstück gehört, oder auch bestimmte Umwandlungsfälle. In diesem Fall kann die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer allerdings nicht unmittelbar ermittelt werden, da es kein Entgelt für das Grundstück selbst gibt, sondern ein Gesamtentgelt für die Gesellschaft bzw. die Gesellschaftsanteile insgesamt gezahlt wird. Bei Umwandlungen fehlt oftmals sogar ein Gesamtentgelt. In diesen Fällen werden für Zwecke der Grunderwerbsteuer anlassbezogen nach einem typisierten Verfahren Grundbesitzwerte ermittelt (sog. Bedarfsbewertung). Dieses Bewertungsverfahren führt vor allem im derzeitigen Marktumfeld zu Werten, die teilweise deutlich unter den Verkehrswerten liegen. So werden unbebaute Grundstücke mit 80 % des Bodenrichtwerts und bebaute Grundstücke in der Regel mit dem 12,5-Fachen der tatsächlichen oder üblichen Jahreskaltmiete, abzgl. Alterswertminderung, bewertet.

Share Deals, also Anteilsübertragungen, sind demnach Grunderwerbsteuerlich günstiger als Asset Deals (unmittelbare Übertragung des Grundstücks), zumal der auf die Grundbesitzwerte Anwendung findende Grunderwerbsteuersatz von diesen Bewertungsunterschieden unabhängig ist. Diese Belastungsunterschiede hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 23.6.2015 (Aktenzeichen 1 BvL 13/11 und 1 BvL 14/11) zum Anlass genommen, um die Bedarfsbewertung für verfassungswidrig zu erklären.

Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis zum 30.6.2016 eine rückwirkende Neuregelung ab dem 1.1.2009 zu schaffen. Da zukünftig auf den Verkehrswert als Bemessungsgrundlage abzustellen sein wird, droht eine höhere Belastung mit Grunderwerbsteuer.

Hinweis:

Wurde ein betroffener Vorgang vor dem 23.6.2015 (Ergehen des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts)

verwirklicht und liegt bereits ein Steuerbescheid vor, so dürfte für den Stpfl. ein Verböserungsverbot gelten, d.h. dieser wäre nicht von einer rückwirkenden Gesetzesänderung betroffen. In allen Fällen ist individuell zu prüfen, ob möglicherweise ein Vertrauenstatbestand besteht. Ansonsten droht auch eine nachträgliche Erhöhung der Grunderwerbsteuerbelastung. Für alle ab dem 23.6.2015 realisierten Vorgänge ist aktuell unklar, welche Grunderwerbsteuerbelastung besteht.

Für Personengesellschaften

19 Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns bei vorheriger Ausgliederung einer 100 %-Kapitalgesellschaft-Beteiligung

Der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs bzw. der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils unterliegt – unter bestimmten Bedingungen – bei der Einkommensteuer einer Tarifbegünstigung. Die Tarifbegünstigung erfordert allerdings, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Hiervon ist auszugehen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder unter Aufdeckung der stillen Reserven in das Privatvermögen überführt werden. Der Bundesfinanzhof hatte insoweit über den Fall zu entscheiden, in dem im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder überführt worden ist. Damit wurden die stillen Reserven in dieser Kapitalgesellschaftsbeteiligung nicht aufgedeckt.

Mit Urteil vom 28.5.2015 (Aktenzeichen IV R 26/12) hat der Bundesfinanzhof dennoch die Tarifiermäßigung für die Betriebsaufgabe gewährt. Entscheidend war insoweit, dass eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach den gesetzlichen Vorgaben selbst als steuerlicher Teilbetrieb eingestuft wird. Vorliegend bestand der Gesamtbetrieb also aus zwei fiktiven Teilbetrieben (Sachgesamtheiten), die jeweils selbständige Beurteilungseinheiten bildeten. Die Frage der Tarifbegünstigung sei bezogen auf die jeweils betroffene Sachgesamtheit zu prüfen und im Sinne einer segmentierten Betrachtung sei die Aufdeckung der in den wesentlichen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven nur im Hinblick auf die jeweils veräußerte oder aufzugebene Sachgesamtheit sicherzustellen.

Hinweis:

Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs konkretisiert mit dieser Rechtsprechung seine Sichtweise zur tarifbegünstigten Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bzw. zur Betriebsaufgabe weiter. Die Praxis kann mittlerweile mit klaren Leitlinien arbeiten. Im Einzelfall müssen derartige Schritte allerdings sorgfältig und unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, da die materiellen Konsequenzen sehr hoch sein können.

20 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

Der Bundesfinanzhof hat erneut mit Urteil vom 6.5.2015 (Aktenzeichen II R 34/13) klargestellt, dass die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils nur dann gewährt werden, wenn der Bedachte Mitunternehmer wird. Dies erfordere insbesondere, dass der Bedachte Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Behält sich der Schenker nun aber über den Nießbrauchsvorbehalt die Ausübung der Stimmrechte auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, so könne der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten. Somit lehnt das Gericht in einem solchen Fall die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen ab.

Hinweis:

Gerade wenn aktuell Kommanditanteile übertragen werden, um die noch geltenden umfangreichen

Vergünstigungen bei der Erbschaftsteuer vor den anstehenden gesetzlichen Änderungen in diesem Bereich zu nutzen, ist diese Rechtsprechung dringend zu beachten. Im Einzelfall müssen die gewählten gesellschaftsvertraglichen Gestaltungen, insbesondere bei der Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt, sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Veränderungen bei der Gültigkeit von Freistellungsaufträgen nach dem 1.1.2016

Durch eine gesetzliche Änderung verlieren Freistellungsaufträge ohne gültige steuerliche Identifikationsnummer (IdNr.) ab dem 1.1.2016 ihre Gültigkeit. Dies gilt auch für Freistellungsaufträge, die unbefristet erteilt worden sind. Um die Gültigkeit zu erhalten genügt es, wenn dem Institut, bei dem der Freistellungsauftrag gestellt wurde, die steuerliche Identifikationsnummer mitgeteilt wird. Ein neuer Freistellungsauftrag muss nicht erteilt werden.

Handlungsempfehlung:

Ggf. ist also dem Kreditinstitut die steuerliche Identifikationsnummer mitzuteilen. Wurde mehreren Instituten ein Freistellungsauftrag erteilt, so sollte grundsätzlich in regelmäßigen Abständen die Verteilung des Freistellungsvolumens auf die einzelnen Institute überprüft und ggf. an ein geändertes Anlageverhalten angepasst werden. Nach aktueller Rechtslage können bei Einzelpersonen Freistellungsaufträge bis zu einem Gesamtvolumen von 801 € und bei Ehegatten sowie eingetragenen Lebenspartnern bis zu 1 601 € erteilt werden. Kreditinstitute nehmen bis zur Höhe des erteilten Freistellungsauftrags keinen Einbehalt von Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge vor.

Für Hauseigentümer

22 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Der Bundesfinanzhof hat in 2014 in mehreren Urteilen Stellung bezogen zur Frage des Schuldzinsenabzugs als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts oder nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht. Das Gericht hat mit diesen Urteilen die Fälle, in denen auch nach Veräußerung des Vermietungsobjekts ein Schuldzinsenabzug noch möglich ist, deutlich ausgeweitet. Nun hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.7.2015 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/11/10001, DOK 2015/0644430) die Finanzverwaltung zu diesen Fragen Stellung bezogen und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anerkannt. Folgende Grundsätze sind zu beachten:

- Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Immobilie dienen, können nach deren Veräußerung weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung). Der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung gilt jedoch so lange nicht, als der Schuldentilgung Auszahlungshindernisse hinsichtlich des Veräußerungserlöses oder Rückzahlungshindernisse bezüglich der Schulden entgegenstehen. Es ist für den Werbungskostenabzug unmaßgeblich, ob die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt und damit der Veräußerungsgewinn steuerlich erfasst wird.

Hinweis I:

Voraussetzung ist allerdings, dass die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung der Immobilie aus anderen Gründen weggefallen ist. Dies ist insbesondere dann zu prüfen, wenn die Vermietungsabsicht aufgegeben und später die Immobilie veräußert wird. In diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation angezeigt.

Hinweis II:

Bei Grundstücksveräußerungen allerdings, bei denen die Veräußerung auf einem vor dem 1.1.1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht, ist für Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Veräußerung oder den Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht entfallen, kein nachträglicher Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zulässig.

- Bestehen im Zusammenhang mit dem veräußerten Mietobjekt mehrere Darlehensverbindlichkeiten, ist für die steuerliche Anerkennung der Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung der Verbindlichkeiten – entsprechend der Beurteilung durch einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmann – entscheidend, dass die Darlehen nach Maßgabe der konkreten Vertragssituationen marktüblich und wirtschaftlich unter Berücksichtigung der Zinskonditionen abgelöst werden.
- Die von der Rechtsprechung aufgestellten und nun von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätze sind auch auf Refinanzierungs- und Umschuldungsdarlehen anzuwenden, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer üblichen Finanzierung bewegt.
- Eine Vorfälligkeitsentschädigung für die Ablösung einer Fremdfinanzierung der Anschaffungs-/Herstellungskosten des Mietobjekts oder einer Fremdfinanzierung von sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen stellt infolge des Veranlassungszusammenhangs mit der Veräußerung keine nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern Veräußerungskosten dar. Ist der Veräußerungsgewinn wegen einer Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist steuerpflichtig, so mindert die Vorfälligkeitsentschädigung allerdings den zu versteuernden Veräußerungsgewinn.
- Voraussetzung für den nachträglichen Werbungskostenabzug von Schuldzinsen bei fremdfinanzierten sofort abziehbaren Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) ist ebenfalls, dass der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjekts nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten geschaffene Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bleibt zwar grundsätzlich nach Beendigung der Einkünfteerzielung bestehen. Wird der Veräußerungserlös aber nicht zur Tilgung dieses Darlehens verwendet, kann eine daneben bestehende bzw. neu entstehende relevante private Motivation für die Beibehaltung des Darlehens den ursprünglich gesetzten wirtschaftlichen Zusammenhang überlagern und damit durchbrechen.

Hinweis:

Wurde das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts vor dem 1.1.2014 rechtswirksam abgeschlossen, bleibt das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3.5.2006 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2211 – 11/06) weiter anwendbar. Danach kommt es in diesen Fällen der Fremdfinanzierung von Erhaltungsaufwendungen unter Zugrundelegung der zwischenzeitlich überholten Rechtsgrundsätze aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht darauf an, ob ein bei einer Veräußerung des Objekts erzielbarer Erlös zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hätte. Hier wird nämlich der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens geschaffene Zusammenhang auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielung für bestehen bleibend erachtet.

Handlungsempfehlung:

Die Möglichkeiten des nachträglichen Schuldzinsenabzugs sind also deutlich ausgeweitet worden. Im konkreten Fall sollte allerdings rechtzeitig eine Planung und Dokumentation der Zahlungsströme erfolgen.

23 Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks

Entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 6.5.2015 (Aktenzeichen II R 8/14) entschieden, dass beim Kauf eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks durch den Erbbauberechtigten oder einen Dritten lediglich der nach Abzug des Kapitalwerts des Erbbauzinsanspruchs vom Kaufpreis verbleibende Unterschiedsbetrag der Grunderwerbsteuer unterliegt. In der Praxis liegt der Kaufpreis nicht selten unter dem Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs, so dass sich im Ergebnis dann keine Grunderwerbsteuerbelastung ergibt.

Handlungsempfehlung:

Ist ein solcher Sachverhalt gegeben, so sollte auf die Umsetzung dieser Rechtsprechungsänderung geachtet werden.

24 Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für Zwecke der Erbschaftsteuer

Wird ein Grundstück vererbt oder verschenkt, so wird der für die Erbschaft-/Schenkungssteuer relevante Wert des Grundstücks im Grundsatz nach einem stark pauschalierenden Verfahren ermittelt. Vielfach ergibt sich nach dieser pauschalen Ermittlung ein Wert, der deutlich über dem Verkehrswert des Grundstücks liegt. Dem Stpfl. steht es in diesem Fall aber frei, durch ein Sachverständigengutachten einen niedrigeren Verkehrswert des Grundstücks nachzuweisen, der dann bei der Berechnung der Steuer zu Grunde gelegt wird.

In der Wahl der Mittel zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts (sog. „gemeiner Wert“) ist der Stpfl. grundsätzlich frei. Ein solcher Nachweis kann sowohl durch Vorlage eines Gutachtens des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden als auch durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungstichtag erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück.

Soll der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch Vorlage eines Gutachtens eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden, muss dieses Gutachten inhaltlich richtig sein und den allgemein anerkannten Grundsätzen der Wertermittlung genügen. Ein Sachverständigengutachten kann nur dann als Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts dienen, wenn der hierin gefundene Wert in jeder Hinsicht nachvollziehbar und hinsichtlich seiner Berechnungsgrundlagen genügend transparent ist. In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass das Finanzamt den vom Gutachter ermittelten Wert nicht anerkennt, weil Bewertungsmängel geltend gemacht werden. Das Finanzgericht Niedersachsen hat nun mit Urteil vom 27.11.2014 (Aktenzeichen 1 K 77/13) die Maßstäbe für eine Anerkennung von Sachverständigengutachten weiter konkretisiert. Nach Auffassung des Gerichts ist es ausreichend, wenn sich die vom Gutachter angesetzten Werte im Rahmen des Vertretbaren bewegen. Selbst dann, wenn das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen entspricht, berechtigt dies nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Ist etwa ein vorgenommener Abschlag nicht hinreichend begründet, sei lediglich dieser Abschlag zu streichen.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass hinsichtlich eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts zwar hohe Anforderungen gestellt werden. Liegt aber ein fachlich fundiertes Gutachten vor, so muss das Finanzamt den ermittelten Wert akzeptieren. Kleinere Mängel bewirken lediglich eine Korrektur und nicht die Verwerfung des gesamten Gutachtens.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

25 Entwurf der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015

Das BMF hat mit Schreiben vom 18.5.2015 den Verbänden den Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Neufassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 (KStR-E 2015), die die bereits über zehn Jahre alten Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 ersetzen sollen, zur Stellungnahme übersandt.

Formell wurde im Rahmen dieser Neufassung der KStR-E 2015 eine umfassende Neustrukturierung mit neuer Nummerierung durchgeführt. Nun erfolgt eine Sortierung nach den Paragraphen des KStG, was für den Anwender die Suche innerhalb der KStR deutlich vereinfacht.

Inhaltlich soll die Neufassung neben der aktuellen BFH-Rechtsprechung auch die zwischenzeitlichen gesetzlichen Änderungen berücksichtigen. Zu nennen sind hier v.a. die geänderten Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft. Weitere Verwaltungsregelungen zu gesetzlichen Neuregelungen und bislang ungeklärten Vorschriftsinhalten sind allerdings nicht in die Richtlinien aufgenommen worden, sondern sollen ggf. durch BMF-Schreiben bekannt gegeben werden.

Für die Praxis der Organschaftsbesteuerung ist folgende Verschärfung hervorzuheben: Die vorzeitige Beendigung der – für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft im Grundsatz unverzichtbaren – fünfjährigen Laufzeit des Ergebnisabführungsvertrags durch Kündigung ist dann unschädlich, wenn ein „wichtiger Grund“ die Kündigung rechtfertigt. Ein „wichtiger Grund“ liegt i.d.R. nicht vor, wenn bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststeht, dass der Ergebnisabführungsvertrag vor Ablauf der ersten fünf Jahre beendet werden wird. Unschädlich war dabei nach der bisherigen Auffassung der FinVerw., dass die Möglichkeit der Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags durch Verschmelzung, Spaltung oder auf Grund der Liquidation der Organgesellschaft schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses festgeschrieben wurde. Denn insoweit wurde trotzdem das Vorliegen eines „wichtigen Grundes“ angenommen. Daran will die FinVerw. künftig nicht mehr festhalten, so dass diese Problematik gerade bei Umstrukturierungen nach Unternehmenskäufen besonderer Beachtung bedarf.

Hinweis

Wird das Vorliegen eines wichtigen Grundes versagt, ist der Gewinnabführungsvertrag in der Konsequenz von Anfang an als steuerlich unwirksam anzusehen, während bei Vorliegen eines wichtigen Grundes für die vorzeitige Beendigung der Vertrag für die Jahre, für die er tatsächlich durchgeführt worden ist, steuerlich wirksam bleibt. Daher ist diese Abgrenzung von großer Bedeutung.

26 Keine umsatzsteuerliche Organschaft mit einem Nichtunternehmer

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

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Saarland vom 18.11.2014 (Aktenzeichen 1 K 1480/12, EFG 2015, 683, zu sehen, mit dem das FG – gegen die Auffassung des Fachschrifttums – zu dem Ergebnis kommt, dass § 2 Abs. 2 UStG europarechtskonform ist und daher Organträger einer umsatzsteuerlichen Organschaft auch nur Unternehmer sein können; eine Organschaft mit einem

Nichtunternehmer als Organträger scheidet somit aus.

Im konkreten Streitfall war eine hoheitlich tätige Körperschaft des öffentlichen Rechts alleinige Gesellschafterin einer GmbH, die für die Körperschaft i.R.d. Sicherstellung der vertragsärztlichen Versorgung insbesondere die Zurverfügungstellung von Notdiensten (in Bereitschaftsdienstpraxen) zu gewährleisten hatte. Hierfür wurde von der GmbH nicht-ärztliches Personal (vorwiegend medizinische Fachangestellte bzw. Arzthelfer) eingestellt und der Körperschaft überlassen. Die GmbH berechnete die bei ihr insoweit anfallenden Aufwendungen für Löhne und Sozialversicherungsbeiträge sowie ihre Gemeinkosten der Körperschaft, die selber nach außen keine Umsätze erbrachte, weiter. In der diesbezüglich vorliegenden Überlassung des Personals an die Körperschaft sahen die FinVerw. und das FG mangels Vorliegen der Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft steuerbare und steuerpflichtige Umsätze der GmbH. Brisant war die Entscheidung deshalb, weil auf Ebene der Körperschaft mangels Unternehmereigenschaft ein entsprechender Vorsteuerabzug nicht in Betracht kam und die Umsatzsteuer deshalb zu einer endgültigen Mehrbelastung führte.

Hinweis:

Der Urteilsfall unterstreicht, dass die Gründung einer Tochter-GmbH (und deren konkretes Tätigwerden) nicht nur ertragsteuerliche, sondern auch umsatzsteuerliche Folgewirkungen und Belastungen nach sich ziehen kann. Im Zweifelsfall sollte fachlicher Rat eingeholt werden. Hinsichtlich des Streitfalls ist nun allerdings unter dem Aktenzeichen V R 67/14 die Revision beim BFH anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

27 Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 EStG auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine qualifizierte Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligung von mindestens 1 % am Stammkapital der Gesellschaft vor. Als Veräußerung in diesem Sinn gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 EStG.

Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund hat nun das FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 22.1.2015, Aktenzeichen 9 K 9161/11, EFG 2015, 1272) zur Frage des Zeitpunkts der Realisierung eines Auflösungsverlusts entschieden, dass der Auflösungsverlust bereits dann im Jahr der Eröffnung und nicht erst im Jahr des Abschlusses eines Insolvenzverfahrens entstanden ist, wenn die als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG zu erfassenden Verluste schon bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach kaufmännischen Grundsätzen feststehen. Dabei ergeben Unsicherheiten hinsichtlich der endgültigen Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten (z.B. bei Ratenzahlungsvereinbarungen bei Gesamtschuldnern im Hinblick auf die gesamtschuldnerische Haftung nach § 421 BGB) keine wesentlichen Unklarheiten der nachträglichen Anschaffungskosten und führen nicht dazu, dass sich der Zeitpunkt der Verlustentstehung in die ungewisse Zukunft verlagert.

Im konkreten Streitfall bestätigt das FG, dass die Höhe der beim Stpfl. entstehenden Verluste bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens festgestanden habe, denn schon zu diesem Zeitpunkt habe die GmbH weder über Grundbesitz noch über Anlagevermögen verfügt.

Das FG weist in diesem Zusammenhang auch nochmals darauf hin, dass auf Grund des Stichtagsprinzips später eintretende Veränderungen der für die Ermittlung des Auflösungsverlusts maßgeblichen Umstände auf den Zeitpunkt der Entstehung des Auflösungsverlusts zurückzubeziehen sind. Ist also bereits ein Steuerbescheid ergangen, in dem der Verlust aus der Auflösung Eingang gefunden hat, ist dieser nachträglich zu ändern – sofern dies rechtlich noch

möglich ist –, wenn z.B. nachträglich noch weitere Zahlungen zu leisten sind.

Handlungsempfehlung:

Der Urteilssachverhalt zeigt die steuerliche Problematik in ihrer gesamten Tragweite: Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren VZ noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, kann die Verlustberücksichtigung ausscheiden, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre offenzuhalten.

28 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Bürgschaftshingabe in der Krise

Mit seinem Urteil vom 10.3.2015 (Aktenzeichen 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271) hat das FG Düsseldorf in Fortführung der BFH-Rechtsprechung zur Frage des Vorliegens nachträglicher Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG entschieden, dass die Übernahme einer Bürgschaft durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter in der gleichen Situation nicht gebürgt hätte. Eine solche Bürgschaftsübernahme führe zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, wenn die Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft gleichzeitig wertlos ist. Zudem könne eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Bürgschaftsübernahme selbst dann vorliegen, wenn der Bürge im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme noch nicht Gesellschafter, seine zukünftige Gesellschafterstellung aber bereits bei Übernahme der Bürgschaft beschlossen war.

Im konkreten Streitfall begehrte der Stpfl. die zusätzliche Berücksichtigung seiner Inanspruchnahme aus den von ihm übernommenen Bürgschaften bei der Bemessung des Verlusts i.S.v. § 17 EStG. Der Vater des Stpfl. hatte im Jahr 2003 sämtliche Anteile an der GmbH erworben, bei der der Stpfl. als Angestellter tätig war. In 2006 nahm die GmbH Bankdarlehen auf, der Stpfl. übernahm entsprechende selbstschuldnerische Bürgschaften. In 2010 wurden die GmbH-Anteile dann i.R.d. vorweggenommenen Erbfolge von dem Vater auf den Sohn übertragen. In 2011 schließlich wurde der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens der GmbH mangels Masse vom Amtsgericht abgelehnt und der Stpfl. aus den Bürgschaften in Anspruch genommen.

Das FG bejahte in diesem Fall die gesellschaftliche Veranlassung der Bürgschaftsübernahmen, da die Darlehensgeber ohne diese auch keine Darlehen bewilligt hätten; zudem habe der Stpfl. kein Entgelt für die Bürgschaftsübernahmen bekommen, also auch keine andere Veranlassung zur Bürgschaftsübernahme gehabt. An dieser Würdigung ändere auch die Tatsache nichts, dass der Stpfl. im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme noch nicht Gesellschafter war, weil die kreditgewährende Bank wegen des hohen Alters des Vaters bereits bei der Darlehenshingabe gefordert hatte, dass der Stpfl. zum Geschäftsführer bestellt und diesem auch die GmbH-Anteile übertragen werden sollten.

Hinweis:

Die gesellschaftliche Veranlassung ist nachzuweisen; daher sollte sorgfältig dokumentiert werden, dass z.B. ein Kreditgeber die Darlehensgewährung von der Bürgschaftsübernahme abhängig gemacht hat.

29 Pauschale und ausschüttungsunabhängige Nachbesteuerung des Endbestands von früherem EK 02 verfassungsgemäß

Mit seinem Urteil vom 10.12.2014 (Aktenzeichen I R 76/12, BFH/NV 2015, 924) hat der BFH entschieden, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die durch das JStG 2008 eingeführte pauschale und ausschüttungsunabhängige Nachbesteuerung des Endbestands von früherem EK 02 bestehen. Zwar gehe diese Nachbelastung mit einer unechten Rückwirkung einher, die bloße Erwartung, durch den Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf des gesetzlichen Übergangszeitraums eine Nachbelastung vermeiden zu können, begründe aber keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz für den Stpfl.

Im konkreten Streitfall hatte eine Entsorgung-GmbH durch einen Forderungsverzicht der Gläubiger

einen steuerfreien Sanierungsgewinn erzielt und unter der Geltung des (mittlerweile überholten) Anrechnungsverfahrens in das sog. EK 02 eingestellt. In diese steuerliche Eigenkapitalposition wurden unter dem früheren Recht bestimmte steuerfreie Einkünfte eingestellt, um diese dann bei einer späteren Gewinnausschüttung einer Nachbelastung zu unterwerfen. Im Zuge der Umstellung auf das nunmehr geltende klassische Körperschaftsteuersystem erfolgte eine Nachbelastung des im Umstellungszeitpunkt vorhandenen Bestands an EK 02 durch Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags, da unter dem nunmehr geltenden Körperschaftsteuerrecht eine Korrektur in einem späteren Ausschüttungszeitpunkt nicht mehr erfolgen konnte.

Hinweis:

Auch wenn die Umstellung auf das nun geltende Recht schon einige Jahre zurückliegt, sind immer noch Fragen ungeklärt und Verfahren anhängig. Im Einzelfall können sich beträchtliche materielle Auswirkungen ergeben.

30 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA auf Grund unbesicherter Darlehensgewährung zwischen Schwestergesellschaften

Mit Urteil vom 24.11.2014 (Aktenzeichen 6 K 1077/12, EFG 2015, 764) hat das FG Baden-Württemberg entschieden, dass in der Verschiebung finanzieller Mittel von einer GmbH-Beteiligung in eine andere GmbH-Beteiligung in Form einer Darlehensvergabe zwischen Schwestergesellschaften dann eine vGA an den gemeinsamen beherrschenden Gesellschafter liegt, wenn die Darlehen nicht besichert werden und der Darlehensvertrag erst im Nachhinein schriftlich fixiert wird.

Im konkreten Streitfall war ein Stpfl. zu 99 % bzw. zu 100 % Gesellschafter zweier GmbHs. Die A-GmbH gewährte der Z-GmbH über Jahre hinweg Darlehen ohne schriftliche Vereinbarung; eine solche wurde erst nach vollständiger Auszahlung am 31.12.2008 über den Gesamtbetrag von rd. 1,5 Mio. € geschlossen; am 1.4.2009 wurde über das Vermögen der Z-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die A-GmbH nahm auf die Darlehensforderungen bereits zum 31.12.2008 eine Teilwertabschreibung vor, die das Finanzamt nicht anerkannte.

Das FG Baden-Württemberg nahm in der Folge zu dem vorliegenden Fall wie folgt Stellung:

- Zunächst äußerte das FG erhebliche Zweifel daran, dass die Forderungen bereits am 31.12.2008 als wertgemindert anzusehen waren. Denn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1.4.2009 sei nicht als werterhellender Umstand zum 31.12.2008 anzusehen. Vielmehr seien für die Frage, ob der Wert der Darlehen voraussichtlich dauerhaft gemindert war, die am Bilanzstichtag objektiv vorliegenden Verhältnisse (sog. Stichtagsprinzip nach den handelsrechtlichen GoB) maßgebend. Lediglich sog. wertaufhellende Umstände seien somit zu berücksichtigen, also nur solche Umstände, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorgelegen haben und bloß erst nach diesem Stichtag erkennbar geworden sind.
- Die Teilwertabschreibung habe aber ohnehin den Gewinn der A-GmbH nicht mindern dürfen, da insoweit eine vGA an den Alleingesellschafter vorliege. Denn die Gewährung der Darlehensmittel an die Z-GmbH habe ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis mit dem Gesellschafter, der an beiden GmbHs zu 99 % bzw. zu 100 % beteiligt war. Damit habe die Z-GmbH als eine der A-GmbH nahestehende Person gegolten. Dieser ihr nahestehenden Person habe die A-GmbH mit der Vergabe der Darlehen einen Vermögensvorteil gewährt, den sie einem fremden Dritten bei sorgfältiger und gewissenhafter Geschäftsführung nicht zugewendet hätte. Dafür spreche z.B. die mangelnde Besicherung des Rückzahlungsanspruchs; dieser Umstand sei in der BFH-Rechtsprechung ausdrücklich als maßgebliches Indiz für das Vorliegen einer vGA bei Darlehensvergaben zwischen Schwestergesellschaften anerkannt. Auch die erst nachträglich erfolgte schriftliche Abfassung des Darlehensvertrags entspreche nicht dem unter Fremden üblichen Geschäftsgebaren und nicht der Vorgehensweise eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Es fehle insoweit an einer klaren, im Vorhinein getroffenen Vereinbarung, die jedoch mit Blick auf die beherrschende Stellung des Gesellschafters bei beiden Beteiligten des Darlehensschulverhältnisses erforderlich gewesen sei.

- Abschließend wies das FG noch auf die Regelung des § 8b Abs. 3 KStG hin, wonach Gewinnminderungen aus Darlehen an Schwestergesellschaften ab 2008 steuerlich nicht zu berücksichtigen sind.

Hinweis:

Der Streitfall unterstreicht, dass bei beherrschenden Gesellschaftern besondere Sorgfalt geboten ist. Daher sei ganz allgemein nochmals hervorgehoben, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen beherrschenden Gesellschaftern und ihrer GmbH und ebenso zwischen Schwestergesellschaften, die beide von einem Gesellschafter beherrscht werden, zwar im Grundsatz anerkannt werden, dass dies aber nur für Vereinbarungen gilt, die klar im Vorhinein und zivilrechtlich wirksam getroffen sowie auch tatsächlich wie vereinbart umgesetzt werden.

Im vorliegenden Dreiecksverhältnis hatte die vGA der darlehensgewährenden GmbH an den gemeinsamen Gesellschafter allerdings gleichzeitig zur Folge, dass auf Seiten der darlehensempfangenden Z-GmbH eine verdeckte Einlage vorlag, welche zu nachträglichen Anschaffungskosten des gemeinsamen Gesellschafters führte. Bei dem auf Grund der Insolvenz der Z-GmbH zu erfassenden Veräußerungsverlust wirkten sich diese gewinnmindernd aus.

b) Keine vGA bei nicht vollständig besicherter Darlehensgewährung

Mit seinem Urteil vom 9.9.2014 (Aktenzeichen 6 K 3313/12, EFG 2015, 841) hat sich das FG Baden-Württemberg mit der Frage der Gewährung und des Ausfalls nicht vollständig besicherter Darlehen befasst. Dabei hat das FG entschieden, dass die Vergabe eines nicht vollständig besicherten Darlehens an eine nahestehende Person bei deren späterer Insolvenz jedenfalls dann nicht zu einer vGA führt, wenn im Hinblick auf das erhöhte Ausfallrisiko ein marktgerechter Aufschlag auf den Zinssatz vereinbart und das Darlehen zunächst über einen längeren Zeitraum vereinbarungsgemäß getilgt worden ist.

Im Streitfall hatte eine GmbH im Dezember 2007 dem Schwager ihres Alleingesellschafter-Geschäftsführers einen mit 8 % zu verzinsenden Geschäftskredit i.H.v. 40 T€ gewährt. Da die gegebenen Sicherheiten (ein sicherungsübereigneter Pkw) zunächst nur 25 % der Darlehenssumme abdeckten, ließ sich die GmbH das verbleibende Ausfallrisiko durch entsprechend höhere Zinsen bezahlen. Das Darlehen wurde zunächst planmäßig getilgt, im August 2009 wurde dann aber das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schwagers eröffnet; die GmbH buchte den Restforderungsbetrag erfolgswirksam aus.

Das Finanzamt erfasste in Höhe des Restforderungsbetrags eine vGA mit der Begründung, dass die Darlehensvergabe unter fremden Dritten nur bei Absicherung der gesamten Darlehenssumme erfolgt wäre. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt und führte aus,

- dass der Teilwert der Darlehensrückforderung gegen den Schwager auf den 31.12.2009 im Anlagevermögen der GmbH mit 0 € anzusetzen war und dieser Rückforderungsanspruch der GmbH aus dem Darlehen dauerhaft und insgesamt wertlos geworden war, so dass eine gewinnmindernde Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert zwingend zu erfolgen hatte;
- dass in der Uneinbringlichkeit aber keine vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer liegt, weil eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht feststellbar ist. Zwar habe der BFH in ständiger Rspr. darauf hingewiesen, dass eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch bei Wertberichtigungen auf Darlehensforderungen gegenüber einem Gesellschafter – oder einer diesem Gesellschafter nahestehenden Person – jedenfalls dann vorliegen könne, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auf dessen ausreichende Besicherung verzichtet hat;
- dass es aber gegen eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis spreche, wenn – wie im Streitfall – das erhöhte Ausfallrisiko des Darlehens der GmbH durch die Vereinbarung eines in angemessenem Umfang erhöhten Zinssatzes marktgerecht entgolten worden ist.

Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht erneut die Notwendigkeit, bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter bzw. diesem nahestehenden Personen die marktüblichen Konditionen (und etwaige preisbestimmende Erwägungen) zu Vergütungshöhe, Besicherungen u.Ä. sorgfältig zu dokumentieren. In der Frage marktüblicher Konditionen bei GmbH-Geschäftsführergehältern ist z.B. der entsprechende Rückgriff auf

die Ergebnisse von Gehaltsstrukturuntersuchungen selbst durch die FinVerw. anerkannt.

Mit freundlichen Grüßen