

**Ausgabe 07/2014**

Datum 13.10.2014

## Themen dieser Ausgabe

- **Strafbefreiende Selbstanzeige**
- **Lohnsteuer bei Betriebsveranstaltungen**
- **Abgeltungsteuer bei Darlehen unter nahen Angehörigen**
- **Verzögerungsgeld**

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

aktuell sind mehrere steuerlich relevante Gesetzgebungsinitiativen gestartet worden. So sollen zum 1.1.2015 die deutlich verschärften Regeln zur strafbefreienden Selbstanzeige in Kraft treten. Daneben ist ein weiteres Gesetzgebungsverfahren initiiert worden, welches eine Vielzahl an Detailänderungen bringen wird. Der Gesetzgeber reagiert damit teilweise wieder auf für ihn ungünstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (sog. rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderungen).

Weiterhin ist über die Rechtsprechung zur Frage der Anwendung des vergleichsweise günstigen Abgeltungsteuersatzes bei Darlehen unter nahen Angehörigen zu berichten. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Verwandtschaftsverhältnis allein die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes nicht ausschließt. Insoweit öffnet sich für den Steuerzahler Raum für Gestaltungen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Gesetzentwurf: Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige	1
2. Gesetzentwurf: Einschränkung des Abzugs von Studienkosten	1
3. Steuermäßigung für Betreuungspauschale bei betreutem Wohnen in Seniorenresidenz	2
4. Aufwendungen für Heileurythmie können abzugsfähig sein	2
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>2</b>
1. Besteuerung von Betriebsveranstaltungen	2
2. Erstattung der Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten eines Musikinstruments kein Arbeitslohn	3
3. Preisgeld für eine wissenschaftliche Arbeit	3
4. Werbungskosten bei „umgekehrter“ Familienheimfahrt	4
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>4</b>
1. Verzögerungsgeld wegen unzureichender Mitwirkung bei Außenprüfung	4
2. Kommt eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung?	4
3. Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs bei Kundenveranstaltungen mit unterhaltendem Charakter?	4
4. Bestrittene Forderungen dürfen nicht in der Bilanz ausgewiesen werden	5
5. Bedeutung der amtlichen AfA-Tabellen für die Bestimmung des Abschreibungssatzes	5
6. Wird ein Privatwagen zu mehr als 50 % betrieblich genutzt, so wird dieser Betriebsvermögen	6
7. Hobbyautor kann Verluste nicht steuerlich absetzen	6
8. Überlassung hoteleigener Parkplätze an Hotelgäste als einheitliche Übernachtungsleistung?	6
9. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors	7
10. Vorsteuerabzug bei Angabe eines Scheinsitzes des leistenden Unternehmers in der Rechnung?	7
11. Steuerbarkeit der Leistungen der bevollmächtigten Bezirksschornsteinfeger	7
12. Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt veranlassenen Aufwendungen	8
13. Schwimmunterricht durch selbständige Lehrer kann umsatzsteuerfrei sein	8
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>8</b>
1. Keine Rückstellung für die ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses	8
2. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	9
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTEN</b>	<b>9</b>
1. Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei Kapitalerträgen aus Darlehen zwischen Angehörigen	9
2. Nachträgliche Werbungskosten für Kapitaleinkünfte, die noch nicht der Abgeltungsteuer unterlegen haben	10
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Hauskauf: Wann auch die Innenausbaukosten grunderwerbsteuerpflichtig sind	11
2. Keine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer für letztwillige Zuwendung eines Wohnungsrechts an Familienwohnung an länger lebenden Ehegatten	11
3. Rechtfertigt ein nachträglicher Ausfall der Kaufpreisforderung eine Herabsetzung der Grunderwerbsteuer?	12
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>12</b>
1. Kroatien-Anpassungsgesetz: Verschärfung der Wegzugsbesteuerung	12
2. Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG, wenn Verluste endgültig nicht verrechnet werden können?	12
3. Sanierungsklausel zur Mantelkaufregelung als unzulässige staatliche Beihilfe	13
4. Anteilsveräußerung: Übertragung unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 €	13
5. Ausschluss der Abgeltungsteuer bei Gesellschafter-Darlehen	14
6. Berechtigung zur Vornahme von Handelsregisteranmeldungen durch General( vorsorge) vollmacht	15

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Gesetzentwurf: Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige

Nach derzeitigem Recht kann wegen einer begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit durch eine wirksame Selbstanzeige Straffreiheit erlangt werden. Eine solche strafbefreiende Selbstanzeige ist jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft und es gibt verschiedene sog. Sperrgründe, die den Eintritt der Straffreiheit ausschließen. Die Regelung zur strafbefreienden Selbstanzeige ist schon seit einiger Zeit in der Diskussion. Nun ist ein Gesetzgebungsverfahren zur Verschärfung der steuerlichen Rahmenbedingungen eingeleitet worden. Inhaltlich hervorzuheben sind u.a. folgende Regelungen bzw. Regelungsbereiche:

- Die strafbefreiende Selbstanzeige soll zwar auch zukünftig möglich sein, der **Berichtigungszeitraum** eines Steuerhinterziehers soll aber für alle Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausgeweitet werden. Dieses soll dann auch für Fälle der einfachen Steuerhinterziehung gelten, d.h., die Berichtungspflicht besteht für alle Steuerstraftaten einer Steuerart für die zurückliegenden zehn Jahre. Derzeit gilt die Zehnjahresfrist nur in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung. Eine Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung bei einfacher Steuerhinterziehung von fünf auf zehn Jahre soll es nun aber doch nicht geben. Nach Ablauf von fünf Jahren nach Tatbegehung soll bei einfacher Steuerhinterziehung also wie bisher keine Strafverfolgung mehr stattfinden. Dies ist aber zu unterscheiden von der Steuerfestsetzungsfrist: Die Steuerfestsetzung für die hinterzogene Steuer kann auch über diesen Zeitraum hinaus bis zu zehn Jahre rückwirkend durchgeführt werden. Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Strafbefreiung im Falle der Umsetzung der Pläne demnach nur erlangt werden kann, wenn für eine Steuerart für den gesamten Zehnjahreszeitraum die bisher nicht deklarierten Einkünfte bzw. anderen Besteuerungsgrundlagen vollständig nachgeklärt werden und die hinterzogene Steuer umgehend gezahlt wird. In der Praxis dürfte allein die Ermittlung für den Zehnjahreszeitraum wegen oftmals fehlender Unterlagen Probleme bereiten.

#### Hinweis:

Zu klären ist noch, welche Jahre bei Inkrafttreten der Änderung zum 1.1.2015 bereits strafrechtlich verjährt sind. Nach derzeitigem Stand dürfte sich der zeitliche Anwendungsbereich der steuerstrafrechtlichen Verjährung einer einfachen Steuerhinterziehung nur sukzessive verlängern und sich damit auch der Berichtigungszeitraum der Selbstanzeige in diesen Fällen erst im Laufe der Zeit auf bis zu zehn Jahre erstrecken. In einschlägigen Fällen ist aber stets steuerlicher Rat einzuholen.

- Bereits in der Vergangenheit wurde eine **Betragsgrenze für die strafbefreiende Selbstanzeige** von 50 000 € je Tat eingeführt. Diese Grenze soll nun auf 25 000 € herabgesetzt werden. Bei Überschreiten dieser Grenze ist neben der fristgerechten Zahlung der hinterzogenen Steuer auch ein

Strafzuschlag Voraussetzung dafür, dass von der Strafverfolgung abgesehen wird.

- Der **Strafzuschlag**, also der Aufschlag auf die Steuerschuld, soll dabei deutlich angehoben werden. Ab einer hinterzogenen Summe von 25 000 € sollen künftig 10 % fällig werden, ab 100 000 € 15 % und ab einem Hinterziehungsbetrag von 1 Mio. € 20 %. Derzeit beträgt der Strafzuschlag einheitlich 5 % und wird erst ab einem Hinterziehungsbetrag von 50 000 € erhoben.
- Wie bisher sollen auch weiterhin **Hinterziehungszinsen** i.H.v. jährlich 6 % sowie ein Verzugszins von weiteren 6 % erhoben werden. Sofern ein besonders schwerer Fall vorliegt oder der hinterzogene Betrag die Grenze von 25 000 je Tat übersteigt, soll künftig auch die fristgerechte Zahlung der Verzugs- und Hinterziehungszinsen neben dem Strafzuschlag Voraussetzung für die Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige sein.
- Positiv hervorzuheben ist, dass hinsichtlich der besonderen **Problematik der Umsatzsteuer-Voranmeldungen** wie auch der **Lohnsteueranmeldungen** der Gesetzentwurf Sonderregelungen im Interesse der Rechtssicherheit enthält. Zukünftig soll eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Lohnsteueranmeldung als wirksame Teilselbstanzeige gelten.

Das Gesetzgebungsverfahren soll noch in 2014 abgeschlossen werden und es ist vorgesehen, dass die Änderungen zum 1.1.2015 in Kraft treten.

#### Handlungsempfehlung:

Die genaue Ausgestaltung der zum 1.1.2015 in Kraft tretenden Änderungen ist noch nicht klar. Fest steht aber, dass sich die Rahmenbedingungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige deutlich verschärfen werden. Aus diesem Grund ist in einschlägigen Fällen Eile geboten, wenn noch von dem derzeitigen Recht Gebrauch gemacht werden soll. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollte in den in Betracht kommenden Fällen eine individuelle Lösung erarbeitet werden.

### 2. Gesetzentwurf: Einschränkung des Abzugs von Studienkosten

Kosten der erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums können nur betragsmäßig begrenzt (maximal 6 000 € pro Jahr) bei der Einkommensteuer als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Dies ist v.a. auch dann nachteilig, wenn in den Jahren der Berufsausbildung keine oder nur geringe Einkünfte zufließen, da Sonderausgaben zwar die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, nicht aber zu einem vortragsfähigen Verlust führen. Die Möglichkeit zum steuerlichen Abzug der Kosten geht also endgültig verloren, wenn in dem entsprechenden Jahr keine ausreichend hohen Einkünfte vorliegen.

Diese gesetzlichen Einschränkungen gelten aber ausdrücklich **nur für Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums**, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Folgt hingegen eine weitere Berufsausbildung bzw. ein weiteres Studium, so sind diese Kosten in vollem Um-

fang als Werbungskosten abzugsfähig und führen ggf. zu vortragsfähigen Verlusten, wenn die Ausbildung bzw. das Studium konkret auf einen Beruf vorbereiten soll und somit mit späteren Einkünften in Zusammenhang steht. Der Bundesfinanzhof bestätigte hinsichtlich der Frage, ob bereits ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung vorgelegen hat, auch jüngst wieder sein weites Verständnis: Entscheidend sei allein, ob eine Ausbildung für eine bestimmte Berufstätigkeit stattgefunden hat. Nicht erforderlich sei ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine bestimmte Ausbildungsdauer.

Der **Gesetzgeber** plant nun eine gesetzliche Definition des **Begriffs der Erstausbildung**. Eine Berufsausbildung soll danach eine auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geordnete Ausbildung mit einer vorgesehenen Dauer von mindestens 18 Monaten und mit einer Abschlussprüfung sein. Damit soll der weitergehenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entgegengetreten werden.

#### Hinweis:

Im Falle der Umsetzung dieses Gesetzentwurfs dürfte der Abzug von Kosten einer Berufsausbildung oder eines Studiums seltener in Frage kommen. Nicht ausreichend wäre zukünftig z.B. eine vorhergehende Ausbildung als Rettungssanitäter (so zum geltenden Recht das Urteil des Bundesfinanzhofs v. 27.10.2011, Aktenzeichen VI R 52/10). Wurde bereits ein Bachelorstudium erfolgreich absolviert, so gilt dieses als Erstausbildung und das sich anschließende Masterstudium stellt eine voll berücksichtigungsfähige zweite Berufsausbildung dar; daran dürfte auch die vorgesehene Gesetzesverschärfung nichts ändern.

### **3. Steuermäßigung für Betreuungspauschale bei betreutem Wohnen in Seniorenresidenz**

Strittig war, ob eine Betreuungspauschale für betreutes Wohnen in einer Seniorenresidenz, die u.a. das Vorhalten eines betreuenden 24-Stunden-Bereitschaftsdienstes sowie eine kostenlose Betreuung bei kurzfristiger Erkrankung umfasste, als haushaltsnahe Dienstleistung steuermindernd geltend gemacht werden kann. Dies hat das Finanzgericht Nürnberg mit Urteil vom 13.2.2014 (Aktenzeichen 6 K 1026/13) bejaht. Zum einen handelt es sich in diesem Fall nach Auffassung des Gerichts um eine nach dem Gesetz begünstigte Wohnform. Zum anderen würden haushaltsnahe Dienstleistungen vorliegen.

#### Handlungsempfehlung:

Gegen dieses Urteil ist beim Bundesfinanzhof die Revision eingelegt worden, welche unter dem Aktenzeichen VI R 18/14 geführt wird. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs bleibt abzuwarten. Dennoch ist anzuraten, für entsprechende Kosten die Steuerermäßigung zu beantragen.

### **4. Aufwendungen für Heileurythmie können abzugsfähig sein**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen VI R 27/13) entschieden, dass Aufwendungen für Heileurythmie als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein können, wenn eine Verordnung durch einen Arzt oder einen Heilpraktiker vorliegt. Im

Urteilsfall machte die Stpf. Aufwendungen für heileurythmische Behandlungen als außergewöhnliche Belastungen geltend. Hierzu legte sie ärztliche Verordnungen vor, auf denen jeweils „12 × Heileurythmie“ verordnet wurden und als Diagnose ein Bandscheibenvorfall sowie chronisch rezidives LWS-Syndrom (= chronisch wiederkehrendes Syndrom der Lendenwirbelsäule) vermerkt war.

Der Bundesfinanzhof bestätigte den Ansatz als außergewöhnliche Belastung. Voraussetzung sei die medizinische Indikation und damit die Zwangsläufigkeit entsprechender Aufwendungen. Diese könne für die Heileurythmie im Krankheitsfall durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachgewiesen werden. Ein vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung sei entgegen der Auffassung der Finanzbehörden nicht erforderlich.

#### Hinweis:

Da die Heileurythmie als Heilmittel der Anthroposophie zu den Behandlungsmethoden gehört, die vom Leistungsrahmen der gesetzlichen Krankenversicherungen umfasst sind, genügt als Nachweis für den Abzug nicht durch die Krankenkasse erstatteter Kosten als außergewöhnliche Belastungen eine Verordnung durch den Arzt oder Heilpraktiker. Ein qualifizierter Nachweis in Form eines amtsärztlichen Gutachtens oder einer vorherigen ärztlichen Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung ist dagegen z.B. bei krankheitsbedingten Aufwendungen für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie, erforderlich.

## II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### **1. Besteuerung von Betriebsveranstaltungen**

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteilen vom 16.5.2013 zur Frage Stellung zu nehmen, unter welchen Voraussetzungen für die an einer Betriebsveranstaltung teilnehmenden Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil entsteht. Dabei hat der Bundesfinanzhof deutlich zugunsten der Arbeitnehmer entschieden:

– In dem unter dem Aktenzeichen VI R 94/10 geführten Revisionsverfahren hat das Gericht abweichend von seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass nur solche Kosten des Arbeitgebers in die Prüfung der Freigrenze von 110 € einzubeziehen seien, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Es seien nur **solche Leistungen** bei der Ermittlung der Gesamtkosten zu berücksichtigen, die die Teilnehmer „konsumieren“ könnten, also v.a. Speisen, Getränke, Musik- und ähnliche Darbietungen. Aufwendungen, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung betreffen, sog. Kosten des äußeren Rahmens (z.B. Kosten für Buchhaltung, für den Eventmanager, für die Anmietung und Ausschmückung des Festsaals), bereicherten die Teilnehmer nicht und seien daher auch bei der Ermittlung der maßgeblichen Kosten nicht zu berücksichtigen

– In dem Revisionsverfahren mit dem Aktenzeichen VI R 7/11 hat der Bundesfinanzhof darüber hinaus entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass der auf **Begleitpersonen des Arbeitnehmers** entfallende Kostenanteil bei der Berechnung der Freigrenze von 110 € dem Arbeitnehmer nicht als eigener Vorteil zuzurechnen sei. Die Übernahme der Kosten für diese Personen durch den Arbeitgeber stelle regelmäßig keine Entlohnung des Arbeitnehmers dar.

Die Oberfinanzdirektion NRW hat mit Kurzinformation Lohnsteuer Nr. 5/2014 vom 14.7.2014 mitgeteilt, dass die Finanzverwaltung diese Urteilsgrundsätze zunächst nicht anwendet. Vielmehr sollen weiterhin die in den Lohnsteuerrichtlinien festgelegten Regelungen gelten. Berufen sich Arbeitgeber auf die dargestellte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, so sollen Entscheidungen über Änderungsanträge bei der Finanzverwaltung zunächst zurückgestellt werden.

#### Hinweis:

Somit besteht derzeit Rechtsunsicherheit, was in Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei der 110 €-Grenze um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt, sehr unbefriedigend ist.

#### Handlungsempfehlung:

Für bereits durchgeführte Betriebsveranstaltungen sollten ggf. Änderungen der Lohnsteueranmeldungen im Hinblick auf die für die Arbeitnehmer günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs beantragt werden.

Von Bedeutung ist insoweit, dass derzeit eine **Gesetzesänderung zum 1.1.2015** in Planung ist. Vorgesehen ist eine gesetzliche Regelung der steuerlichen Erfassung von Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen. Hierbei sind folgende Änderungen geplant:

- Erhöhung der 110-€-Freigrenze auf 150 €, wobei diese Freigrenze jeweils (wie bisher) für bis zu zwei Veranstaltungen pro Jahr gelten soll.
- In die 150-€-Grenze sollen künftig auch die auf eine Begleitperson des Arbeitnehmers entfallenden Kosten einbezogen werden. Zudem soll es keine Rolle mehr spielen, ob die Kosten einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten der Betriebsveranstaltung handelt. Damit würden z.B. auch die Kosten des äußeren Rahmens der Veranstaltung künftig bei der Prüfung der Freigrenze zu berücksichtigen sein.

#### Hinweis:

Mit dieser geplanten Gesetzesänderung soll die für die Stpfl. günstige Rechtsprechung ab 2015 durch eine Gesetzesänderung „ausgehebelt“ und stattdessen die bisherige Verwaltungsansicht festgeschrieben werden. Dies allerdings verbunden mit der Anhebung der Freigrenze.

## 2. Erstattung der Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten eines Musikinstruments kein Arbeitslohn

Das Finanzgericht des Saarlands hat mit rechtskräftigem Urteil vom 2.9.2013 (Aktenzeichen 2 K 1425/11) entschieden, dass in dem Fall, in dem der Arbeitgeber den bei ihm beschäftigten Orchestermusikern die Aufwendungen für die Instandsetzung von deren eigenen Instrumenten erstattet, es sich nicht um Arbeitslohn, sondern um steuerfreien Auslagenersatz handelt. Dabei fallen unter die Kosten für die eigentliche Instandsetzung der Instrumente im Sinne einer Reparatur auch die Kosten für die Instandhaltung, durch die der arbeitsvertraglich geschuldete tadellose und spielfertige Zustand des Instruments hergestellt oder erhalten wird.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist es zwar grundsätzlich Sache der Orchestermusiker, sich als Eigentümer der beruflich genutzten Musikinstrumente um die erforderlichen Reparaturen und Instandhaltungsmaßnahmen zu kümmern und auch die hierfür anfallenden Kosten zu tragen. Entscheidend ist im Urteilsfall nach Ansicht des Gerichts aber, dass der Arbeitgeber auf Grund tarifvertraglicher Regelungen die Pflicht hat, seinen Arbeitnehmern die als erforderlich nachgewiesenen Instandsetzungskosten zu ersetzen. Der Arbeitgeber könne sich einer Inanspruchnahme somit nicht entziehen. Als Folge liege das Risiko des Entstehens von Reparaturkosten für die Instrumente nicht bei den Arbeitnehmern, sondern beim Arbeitgeber.

#### Hinweis:

Entscheidend sind demnach die arbeits- oder tarifvertraglichen Regelungen. Dieses Urteil dürfte auch bei anderen Arbeitsmitteln gelten, z.B. beim persönlichen Werkzeug eines Handwerkers oder bei der Schere des Friseurs. Für den Arbeitnehmer ist die Einstufung als steuerfreier Auslagenersatz oftmals günstiger als der Ansatz von Arbeitslohn verbunden mit einem Werbungskostenabzug, da sich ein Werbungskostenabzug nur dann steuerlich auswirkt, wenn der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € durch andere Werbungskosten bereits überschritten ist.

## 3. Preisgeld für eine wissenschaftliche Arbeit

Im vorliegenden Fall ging es um steuerliche Einkünfte eines in einer Klinik angestellten Oberarztes. Neben seiner Tätigkeit als angestellter Krankenhausarzt hatte er, gefördert durch einen Hersteller von Medizinprodukten, in internationalen Arbeitsgruppen mit anderen medizinischen Wissenschaftlern Studienprotokolle erstellt, in denen Methoden zur Behandlung bestimmter Lungenerkrankungen entwickelt und beschrieben wurden. Hierbei konnte er schon aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht auf konkrete Dokumentationen bzw. Unterlagen zurückgreifen, die ihm im Rahmen seiner Tätigkeit in der Klinik bekannt geworden waren. Die Arbeitsgruppen fanden meist im europäischen Ausland im Vorfeld von Fachkongressen statt; eigene Aufwendungen hatte er hierfür nicht zu tragen. Das Interesse des projektbegleitenden Herstellers von Medizinprodukten lag darin, ein Zulassungsverfahren für ein bestimmtes medizinisches Produkt zu durchlaufen, an dessen Ende die Krankenkassenzulassung stehen sollte. Am wirtschaftlichen Erfolg des Herstellers war

der Arzt nicht beteiligt. Für diese Forschungsarbeit erhielt der Arzt von einer Stiftung ein Preisgeld.

Strittig war nun, ob dieses Preisgeld als Lohn Einkünfte der Besteuerung unterworfen werden musste. Das Finanzgericht Nürnberg hat dies mit Urteil vom 25.2.2014 (Aktenzeichen 1 K 1718/12) verneint. Mangels Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit unterliege das Preisgeld nicht der Einkommensteuer. Der Stpfl. habe das Preisgeld für eine Leistung erhalten, die er nicht im Rahmen seines Dienstverhältnisses schuldet.

#### Hinweis:

Die steuerliche Behandlung von Preisgeldern ist stets eine Frage des Einzelfalls. Es muss geprüft werden, ob das Preisgeld mit einer beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang steht.

#### 4. Werbungskosten bei „umgekehrter“ Familienheimfahrt

Im Rahmen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung können Aufwendungen für wöchentlich eine Familienheimfahrt i.H.v. 0,30 € je Entfernungskilometer geltend gemacht werden. Im Streitfall war der Stpfl. auf ständig wechselnden ausländischen Baustellen tätig und konnte aus betrieblichen Gründen auch an Wochenenden nicht zu seinem Familienwohnsitz fahren. Stattdessen fuhr die Ehefrau des Stpfl. zum Ort des Berufseinsatzes. Nach der nun veröffentlichten Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 28.8.2013 (Aktenzeichen 12 K 339/10 E) kann der Stpfl. die der Ehefrau entstandenen Kosten selbst als Werbungskosten absetzen.

#### Hinweis:

In dem Fall, dass der den doppelten Haushalt führende Ehegatte die wöchentliche Familienheimfahrt aus privaten und nicht betrieblichen Gründen nicht antritt, ist dagegen nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2.2.2011 (Aktenzeichen VI R 15/10) ein Werbungskostenabzug hinsichtlich der Fahrtkosten des Ehegatten zum Beschäftigungsort nicht möglich.

### III. Für Unternehmer und Freiberufler

#### 1. Verzögerungsgeld wegen unzureichender Mitwirkung bei Außenprüfung

Kommt der Stpfl. seiner Verpflichtung zur Vorlage angeforderter Unterlagen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung nicht nach, so kann die Finanzverwaltung ein sog. Verzögerungsgeld i.H.v. 2 500 € bis 250 000 € festsetzen, um die Beibringung der geforderten Informationen zu erzwingen. Ob es zur Festsetzung eines solchen Verzögerungsgelds kommt (sog. Entschließungsermessens) und in welcher Höhe dieses festgesetzt wird (sog. Auswahlermessens), steht im Ermessen des Finanzamts. Der Bundesfinanzhof stellt in dem Urteil vom 24.4.2014 (Aktenzeichen IV R 25/11) heraus, dass die Ermessenserwägungen von der Behörde ausführlich darzulegen sind, um eine gerichtliche Kontrolle der Rechtmäßigkeit der Festsetzung zu

ermöglichen. Das Gericht stellt strikte Regeln für die Festsetzung eines Verzögerungsgelds auf:

- Nicht jede Verletzung der Mitwirkungspflichten dürfe zum Anlass der Festsetzung eines Verzögerungsgelds genommen werden. Insbesondere sei zu prüfen, ob den Stpfl. ein Schuldvorwurf trifft.
- Das Auswahlermessen der Finanzverwaltung werde fehlerhaft ausgeübt, wenn früheres Verhalten des Stpfl., welches der Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen vorausging, bei der Bemessung der Höhe des Verzögerungsgelds berücksichtigt wurde.
- Auch müsse das Finanzamt berücksichtigen, dass sich der Stpfl. gegen die Vorlage der Unterlagen mit einem Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz gewandt hat und dieser im Zeitpunkt des Ablaufs der Frist noch nicht beschieden war.

#### Handlungsempfehlung:

Der Bundesfinanzhof hat zwar der Festsetzung eines Verzögerungsgelds deutliche Schranken gesetzt. Dennoch sollten in der Praxis die Mitwirkungspflichten bei steuerlichen Außenprüfungen sehr ernst genommen werden. Dies allein schon deshalb, um das Klima zwischen Betriebsprüfer und Stpfl. nicht unnötig zu belasten. Ist die Beibringung der geforderten Unterlagen schwierig, weil z.B. Daten aufbereitet oder Informationen von Dritten beschafft werden müssen, so sollte dies gegenüber der Finanzverwaltung offen kommuniziert werden.

#### 2. Kommt eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung?

Eine Reihe anderer europäischer Länder, wie insbesondere die Niederlande, Belgien, Frankreich und Luxemburg, haben Steuerbegünstigungen zur Förderung von Forschung und Entwicklung. Die Förderinstrumente sind sehr unterschiedlich, führen aber teilweise dazu, dass ein deutlicher Anreiz zur Ansiedelung von ausländischen Unternehmen besteht. Nun stellt auch Finanzminister Wolfgang Schäuble eine solche Förderung in Deutschland in Aussicht. Es ist im Gespräch, künftig – wie in anderen Ländern auch – Einnahmen aus Patenten und Lizenzen einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen.

#### Handlungsempfehlung:

Es bleibt abzuwarten, ob diese Regelung umgesetzt wird. Unternehmen, die derzeit Möglichkeiten der Verlagerung von Forschungsaktivitäten in das Ausland aus steuerlichen Gründen prüfen, sollten ggf. abwarten, bis sich herauskristallisiert, ob und in welchem Umfang eine solche Förderung auch in Deutschland eingeführt wird.

#### 3. Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs bei Kundenveranstaltungen mit unterhaltendem Charakter?

In Betriebsprüfungen kommt es immer wieder zu Streit über den Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf Kundenveranstaltungen, die (auch) einen unterhaltenden Charakter haben. Dies ist nicht zuletzt vor dem Hintergrund zu sehen, dass klassisches Marketing, wie Werbeanzeigen, oftmals ersetzt wird durch Kundenveran-

staltungen, bei denen ein „Erlebniswert“ vermittelt werden soll. In diesen Fällen wird von der Finanzverwaltung der Betriebsausgabenabzug oftmals durch Bezugnahme auf eine spezielle Vorschrift versagt. Diese Vorschrift bestimmt ein Abzugsverbot für „Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen“. Strittig und letztlich auch noch nicht höchstrichterlich entschieden ist die Frage, was unter dem Begriff „ähnliche Zwecke“ zu verstehen ist. Nach der Rechtsprechung fallen hierunter Aufwendungen für Zwecke der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation.

Nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung wendet diese Vorschrift teilweise sehr weitreichend an. Dies zeigt ein aktuelles Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19.11.2013 (Aktenzeichen 10 K 2346/11 F). Es ging um eine Rechtsanwaltskanzlei, die Mandanten, Geschäftsfreunde und maßgebliche Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen zu einer geselligen Veranstaltung eingeladen hatte. Ein fachliches Programm gab es nicht. Die Aufwendungen haben nach Darstellung der Kanzlei dazu gedient, geschäftliche Kontakte zu pflegen, vorzubereiten und zu begünstigen. Bei den eingeladenen Personen habe es sich um solche gehandelt, zu denen bereits ein Mandatsverhältnis bestanden hat oder angestrebt worden ist. Zudem waren die Eingeladenen um Spenden für einen bestimmten gemeinnützigen Zweck gebeten worden.

Das Finanzgericht hatte zwar keine Zweifel an der betrieblichen Veranlassung dieser Ausgaben. Dennoch wurde der Betriebsausgabenabzug verwehrt. Das Gericht argumentiert, dass mit diesen Veranstaltungen für Zwecke der Unterhaltung und Repräsentation ein Zusammenhang mit der Lebensführung der Eingeladenen nicht nur nicht auszuschließen ist, sondern nach der Überzeugung des Gerichts feststeht. Auch der Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Engagement zur Erzielung von Spendengeldern bzw. zur Unterstützung gemeinnütziger Zwecke lässt nach Ansicht des Gerichts keine Ausnahme vom Abzugsverbot zu.

#### **Hinweis:**

Im konkreten Fall sollte möglichst genau dokumentiert werden, welcher Werbe-/Marketingeffekt mit einer solchen Veranstaltung erreicht werden soll. Dies kann dazu beitragen, den Betriebsausgabenabzug zu sichern.

Greift das steuerliche Abzugsverbot, so ist auch ein Vorsteuerabzug aus diesen Kosten ausgeschlossen.

#### **4. Bestrittene Forderungen dürfen nicht in der Bilanz ausgewiesen werden**

Mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen I R 12/14) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass nach dem auch steuerrechtlich zu beachtenden Vorsichtsprinzip des Handelsbilanzrechts Forderungen, die in vollem Umfang bestritten werden, erst dann aktiviert und als realisierte Erträge erfasst werden dürfen, wenn (und soweit) sie entweder rechtskräftig festgestellt oder vom Schuldner anerkannt worden sind. Dabei können nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

rechtskräftige Urteile, die dem Gläubiger eine bis dahin bestrittene Forderung zusprechen, auf deren Aktivierung nach den Grundsätzen des Vorsichtsprinzips nicht werterhellend, sondern nur wertbegründend einwirken. Dies bedeutet, dass ein nach dem Bilanzstichtag, aber noch bis zur Bilanzaufstellung ergangenes, für den Stpfl. positives Urteil nicht dazu führt, dass die Forderung in der Bilanz schon erfolgswirksam aktiviert werden darf.

#### **Hinweis:**

Das Gericht stellt heraus, dass an dieser Sichtweise auch die Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs durch den Bundesfinanzhof nichts ändert. Der Bundesfinanzhof hatte Anfang 2013 entschieden, dass der Bilanzansatz nicht dadurch bestimmt sei, was nach der subjektiven Erkenntnis des die Bilanz aufstellenden Kaufmanns unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung richtig ist. Soweit es die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen betrifft, stellt der Bundesfinanzhof alleine auf die objektiv richtige Rechtslage im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ab. Die Auslegung des Vorsichtsprinzips ist von diesem Beschluss des Großen Senats zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs nicht berührt.

#### **5. Bedeutung der amtlichen AfA-Tabellen für die Bestimmung des Abschreibungssatzes**

Nach den gesetzlichen Vorgaben sind die Anschaffungskosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Form von Abschreibungen steuerlich geltend zu machen (Absetzung für Abnutzung, kurz: AfA). Für Gebäude sind gesetzliche Regel-Abschreibungssätze vorgegeben, für andere Wirtschaftsgüter dagegen nicht. Insoweit muss der Unternehmer die voraussichtliche Nutzungsdauer schätzen. In der Praxis sind die von der Finanzverwaltung herausgegebenen AfA-Tabellen eine wichtige Hilfe. Verbindlich sind diese allerdings nicht, da diese Tabellen im Grunde nur interne Arbeitshilfen der Finanzverwaltung darstellen.

Das Niedersächsische FG hat mit Urteil vom 9.7.2014 (Aktenzeichen 9 K 98/14) zur Bedeutung der amtlichen AfA-Tabellen für die Bestimmung des AfA-Satzes Stellung genommen. Es kommt zu dem Ergebnis, dass die AfA-Tabellen für das Finanzamt den Charakter einer Dienstanweisung haben. Für den Stpfl. handele es sich um das Angebot der Verwaltung für eine tatsächliche Verständigung im Rahmen einer Schätzung, das er (z.B. durch die Anwendung der Tabellen bei der Berechnung seiner Einkünfte) annehmen könne, aber nicht müsse. Zur Bedeutung der AfA-Tabellen hebt das Finanzgericht hervor, dass diese sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts berücksichtigen und zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich haben, ohne dass sie jedoch für die Gerichte bindend seien. Ziel der AfA-Tabellen sei eine gleichheitsgerechte Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben. Insoweit seien die AfA-Tabellen anzuwenden, sofern sie den Einzelfall vertretbar abbilden. Will ein Finanzgericht im Rahmen eines Streitfalls zwischen Finanzverwaltung und Stpfl. über den anzuwendenden AfA-Satz von der in der amtlichen AfA-Tabelle zugrunde gelegten Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts generell und nicht nur wegen der Besonderheiten des Einzelfalls abweichen, er-

fordere dies eine Auseinandersetzung mit den Erkenntnisgrundlagen der Finanzverwaltung, auf denen die AfA-Tabelle beruht. Entsprechendes gelte für den Stpfl.

## Hinweis:

Dies zeigt, dass die AfA-Tabellen ein wichtiges Hilfsmittel sind, für den Stpfl. aber keine Bindungswirkung haben. Will der Stpfl. jedoch von den AfA-Sätzen der AfA-Tabellen der Finanzverwaltung abweichen, so muss dies ausreichend begründet werden.

## **6. Wird ein Privatwagen zu mehr als 50 % betrieblich genutzt, so wird dieser Betriebsvermögen**

Wird ein Privatfahrzeug für betriebliche Fahrten genutzt, so kann der dadurch entstehende Aufwand pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Anders werden dagegen betriebliche Fahrzeuge behandelt. Bei diesen sind grundsätzlich alle (angemessenen) Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig. Soweit das Fahrzeug auch für private Zwecke genutzt wird, ist eine Korrektur des Betriebsausgabenabzugs vorzunehmen, welche im Regelfall nach der 1 %-Regel zu bemessen ist. Nur sofern ein Fahrtenbuch geführt wird, wird der private Nutzungsanteil anhand der Aufzeichnungen bestimmt und die durch private Fahrten tatsächlich entstandenen Aufwendungen dem Gewinn wieder hinzugerechnet.

Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatfahrzeug liegt nun aber nicht im Ermessen des Stpfl. Auch ist die Frage, ob das Fahrzeug in der Buchhaltung als Anlagevermögen ausgewiesen wird oder nicht, nicht maßgebend. Entscheidend ist allein der Umfang der betrieblichen Nutzung. So hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 13.5.2014 (Aktenzeichen III B 152/13) klargestellt, dass bewegliche Wirtschaftsgüter, wie beispielsweise Kfz, die nicht nur vorübergehend überwiegend betrieblich genutzt werden, auch dann dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sind, wenn sie nicht in der Bilanz aktiviert oder in das bei der Einnahmen-Überschussrechnung zu führende Anlagenverzeichnis aufgenommen wurden. Von einer überwiegenden betrieblichen Nutzung sei bei Fahrzeugen auszugehen, wenn mehr als 50 % der Fahrleistung betrieblichen Zwecken diene. Die Einlage eines zuvor zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsguts erfolge in einem solchen Fall auf Grund der nicht nur vorübergehenden tatsächlichen Nutzungsanteile.

## **Handlungsempfehlung:**

Bei betrieblich genutzten Privatfahrzeugen sollten von Zeit zu Zeit die Nutzungsanteile überprüft werden. Hierfür kann über einen repräsentativen Zeitraum ein Fahrtenbuch geführt werden.

## Hinweis:

Ungewollte Effekte können sich z.B. bei Stpfl. ergeben, die nur eine sehr geringe Gesamtfahrleistung nachweisen können. Dann kann die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs dazu führen, dass die 50 %-Grenze überschritten wird und das Fahrzeug automatisch zum Betriebsfahrzeug wird mit der Folge, dass nun für den Privatanteil eine Besteuerung nach der 1 %-Regelung zu erfolgen hat. Allerdings ist der private Nutzungsan-

teil auf die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs gedeckelt.

## **7. Hobbyautor kann Verluste nicht steuerlich absetzen**

Verluste aus betrieblichen Tätigkeiten können nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn aus der Tätigkeit über die gesamte Zeitspanne von der Aufnahme bis zur Beendigung ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist, also eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. So hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in dem jetzt veröffentlichten rechtskräftigen Urteil vom 14.8.2013 (Aktenzeichen 2 K 1409/12) entschieden, dass Verluste, die ein Hobbyautor wegen der Veröffentlichung eines Buches mit Kurzgeschichten erzielt hat, steuerlich nicht anzuerkennen sind. Der Stpfl. habe den Nachweis nicht führen können, dass er mit seiner Autorentätigkeit eine Gewinnerzielungsabsicht gehabt hat. Der Wunsch, für den Literaturmarkt entdeckt zu werden, reiche dafür nicht aus.

Der Stpfl., der als Logopäde selbständig tätig ist, machte für die Jahre 2008, 2009 und 2010 Aufwendungen für seine Autorentätigkeit geltend. Dies umfasste vor allem Publikationskosten, Fahrtkosten, Kosten für ein Arbeitszimmer und die Geschäftsausstattung (insgesamt ca. 11 000 €). Einnahmen wurden keine erklärt. Im Jahr 2011 gab er seine Autorentätigkeit auf. Für die Einkommensteuerveranlagung prüfte das Finanzamt die Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. in Bezug auf seine Autorentätigkeit und forderte von ihm entsprechende Angaben und Unterlagen. Es erkannte die geltend gemachten Verluste aus der Autorentätigkeit letztendlich nicht an.

Das Finanzgericht kam zu dem Schluss, dass im vorliegenden Fall der Autor mit seiner Autorentätigkeit keinen Totalgewinn hätte erzielen können. Vielmehr sei die verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausgeübt worden. Dies resultiere zunächst aus dem besonderen Charakter des vom Stpfl. behandelten Themas. Auch die Bereitschaft zur Übernahme nicht unerheblicher Druckkosten spreche dafür, dass überwiegend private Interessen und Neigungen für die Tätigkeit ursächlich gewesen seien.

## Hinweis:

In vergleichbaren Fällen könnten Aufwendungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn die Gewinnerzielungsabsicht anhand eines konkreten und realistischen Betriebskonzepts nachgewiesen wird.

## **8. Überlassung hoteleigener Parkplätze an Hotelgäste als einheitliche Übernachtungsleistung?**

Übernachtungsleistungen im Hotelgewerbe unterliegen nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Hier von abzugrenzen sind andere vom Hotelier erbrachte Leistungen, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen. Das Niedersächsische Finanzgericht hatte darüber zu entscheiden, wie die unentgeltliche Gestellung von Parkplätzen an die Hotelgäste zu behandeln ist. Die Stpfl. betrieb ein Business Resort Hotel, welchem zwei Restaurants, Wellness-, Beauty- und Fitnessbereiche angeschlossen waren. Für die Hotelgäste standen 140 private Pkw-Stellplätze sowie 10 Lkw-Stellplätze zur Verfügung. Die vorgehaltenen Park-



möglichkeiten reichten bei voller Belegung des Hotels für die Hälfte der Hotelgäste. Die mit dem Kraftfahrzeug angereisten Gäste durften freie Parkplätze belegen, ohne dass hierüber mit der Stpfl. eine Regelung getroffen wurde. Ein gesondertes Entgelt für die Nutzung der Stellplätze wurde nicht erhoben. In der Umsatzsteuererklärung erklärte die Stpfl. die Erlöse aus den Beherbergungsleistungen zum ermäßigten Umsatzsteuersatz. Die kalkulatorischen Kosten für Frühstück sowie für die Nutzung der Fitness- und Saunaeinrichtungen unterwarf die Stpfl. dem Regelsteuersatz von 19 %. Die unentgeltliche Nutzungsmöglichkeit der privaten Parkplätze hat die Stpfl. nicht von den Übernachtungsleistungen abgegrenzt. Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die kalkulatorischen Kosten für die unentgeltliche Parkplatzüberlassung zum regulären Steuersatz zu versteuern seien. Er ermittelte im Schätzungswege die Umsätze aus Parkplatzüberlassung pro Übernachtungsgast mit 1,50 € netto.

Das Finanzgericht gab mit Urteil vom 28.1.2014 (Aktenzeichen 5 K 273/13) dagegen der Stpfl. Recht. Es entschied, dass das Vorhalten von Parkplätzen, für die die Hotelgäste kein Entgelt entrichten müssen, als Nebenleistung zur Beherbergung (einheitliche Übernachtungsleistung) zu beurteilen sei. Das Bereithalten hoteleigener Parkplätze habe für die Hotelgäste keinen eigenständigen Nutzen, sondern stelle nur einen besonderen Service an die Gäste dar. Daher sei diese Leistung nicht mit dem regulären Umsatzsteuersatz zu versteuern.

#### **Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist unter dem Aktenzeichen XI R 11/14 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

#### **9. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors**

Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Sponsor und dem Empfänger, in dem Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind (Sponsoringvertrag).

In diesen Fällen ist die Frage zu beantworten, ob eine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung vorliegt. Nach den Grundsätzen des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 13.11.2012 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7100/08/10007 :003, DOK 2012/1019723) ist regelmäßig nicht von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn der Empfänger der Zuwendung auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens,

Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen. Mit Schreiben vom 25.7.2014 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7100/08/10007 :003, DOK 2014/0635108) hat die Finanzverwaltung dies wie folgt ergänzt: Weist umgekehrt der Sponsor auf seine Unterstützung des Zuwendungsempfängers ohne besondere Hervorhebung lediglich hin, liegt ebenfalls kein Leistungsaustauschverhältnis vor. Von einem zu vernachlässigenden Hinweis in diesem Sinne kann jedoch nicht ausgegangen werden, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.

#### **Hinweis:**

Da die Vertragsgestaltungen sehr individuell sein können, sollte in der Praxis die konkrete Gestaltung sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, um steuerliche Risiken zu vermeiden.

#### **10. Vorsteuerabzug bei Angabe eines Scheinsitzes des leistenden Unternehmers in der Rechnung?**

Ist der Unternehmer Opfer eines Umsatzsteuerbetrugs geworden, so wird oftmals von den Finanzbehörden der Vorsteuerabzug aus den bezogenen Leistungen versagt. Diese Vorgehensweise wird häufig darauf gestützt, dass die Rechnungsangaben unrichtig seien, so bei Angabe eines Scheinsitzes des leistenden Unternehmers in der Rechnung.

Der Europäische Gerichtshof hat allerdings den Schutz des gutgläubig handelnden Unternehmers ausgeweitet. Entscheidend sei – vereinfacht gesagt – ob der Unternehmer alles Erforderliche getan hat, um sich von der Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überzeugen. Das Finanzgericht Düsseldorf hält aber mit dem Urteil vom 14.3.2014 (Aktenzeichen 1 K 4566/10 U) auch unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs daran fest, dass der Vorsteuerabzug eine Rechnung voraussetzt, die die zutreffende Anschrift des leistenden Unternehmers enthält. Hieran fehle es regelmäßig bei der Angabe eines reinen Briefkastensitzes einer GmbH, auch wenn dieser im Handelsregister als Sitz der GmbH eingetragen ist.

#### **Handlungsempfehlung:**

Das Finanzgericht Düsseldorf folgt damit nicht der Auffassung des Finanzgerichts Münster (vom 12.12.2013, Aktenzeichen 5 V 1934/13 U), wonach die Angabe eines Scheinsitzes dem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht, wenn sich für den Leistungsempfänger nach den Gesamtumständen im Vorfeld der Lieferung keine Zweifel an der in der Rechnung angegebenen Anschrift ergeben mussten. Gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf ist nun unter dem Aktenzeichen XI R 20/14 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. In vergleichbaren Fällen sollte also weiterhin der Vorsteuerabzug begehrt werden.

#### **11. Steuerbarkeit der Leistungen der bevollmächtigten Bezirksschornsteinfeger**

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. weist mit Verfügung vom 9.4.2014 (Aktenzeichen S 7100 A – 319 – St 110) darauf hin, dass die von bevollmächtigten Be-

zirksschornsteinfegern durch die Beleihung erbrachten Leistungen im Rahmen der Feuerstättenschau, so auch die allgemeinen Schornsteinfegerarbeiten, der Umsatzsteuer unterliegen. Dies ergebe sich bereits aus § 6 Abs. 2 der Kehr- und Überprüfungsverordnung. Dem stünde nicht entgegen, dass diese Leistungen hoheitliche Elemente in Gestalt von Feuerstättenbescheiden enthalten und mittels einer gesetzlich regulierten Gebühr abgerechnet werden.

#### Hinweis:

Betroffene Bezirksschornsteinfeger müssen auf diesbezügliche Leistungen also Umsatzsteuer abführen. Werden diese Leistungen an Unternehmer erbracht, so steht diesen dann auch – unter den sonstigen Voraussetzungen – der Vorsteuerabzug zu.

#### **12. Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt veranlassten Aufwendungen**

Der Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, grundsätzlich als Vorsteuer abziehen. Ist ein Gegenstand sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers vorgesehen (gemischte Nutzung), wird der Gegenstand nur dann für das Unternehmen bezogen, wenn und soweit der Unternehmer ihn seinem Unternehmensvermögen zuordnet. Insoweit hat der Stpfl. ein Zuordnungswahlrecht. Er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder den Gegenstand entsprechend dem (geschätzten) unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen und im Übrigen seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen. Ein Vorsteuerabzug ist nur in Höhe der Zuordnung zum Unternehmensvermögen möglich. Sofern eine Zuordnung zu einem höheren Anteil erfolgt, als der Gegenstand tatsächlich für unternehmerische Zwecke genutzt wird, erfolgt eine Korrektur des überhöhten Vorsteuerabzugs bzgl. des nichtunternehmerischen Teils durch Erfassung von unentgeltlichen Wertabgaben, die umsatzsteuerpflichtig sind.

Eine Zuordnung wird regelmäßig durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs dokumentiert. Im Grundsatz muss die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands erfolgen. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch in einer „zeitnah“ erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden. Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen 1 K 106/12) bestätigt, dass dieses Zuordnungswahlrecht spätestens bis zum 31.5. des dem Leistungsbezug folgenden Jahres gegenüber dem Finanzamt zu erfolgen hat. Angaben gegenüber Dritten oder der bloße Abschluss von Verträgen sollen hierfür nicht genügen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Es ist in der Praxis also dringend darauf zu achten, dass bei der Anschaffung bzw. Herstellung eines Gegenstands unmittelbar geprüft wird, wie dieser umsatz-

steuerlich behandelt werden soll. Hinzuweisen ist darauf, dass beim Bezug von gemischt veranlassten sonstigen Leistungen oder der Lieferung von vertretbaren Sachen der Vorsteuerabzug generell nur in dem Umfang möglich ist, in dem die Leistung für das Unternehmen in Anspruch genommen wird. Ein Wahlrecht besteht somit nur bei einheitlichen Gegenständen. Weitere Besonderheiten ergeben sich bei gemischt genutzten Gebäuden.

#### **13. Schwimmunterricht durch selbständige Lehrer kann umsatzsteuerfrei sein**

Von Privatlehrern erteilter Schwimmunterricht kann nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.6.2014 (Aktenzeichen V R 19/13) als umsatzsteuerbefreiter Schulunterricht einzustufen sein. Zwar sieht das deutsche Steuergesetz keine Steuerbefreiung vor, jedoch kann sich der Stpfl. ggf. auf die weitergehende Steuerbefreiung des EU-Rechts berufen.

Der Stpfl. führte Umsätze im Rahmen einer von ihm betriebenen „Schwimmschule“ aus. Er hatte im November 2005 das erste Staatsexamen für das Lehramt für die Fächer Sport und Physik abgelegt. Mit mehreren Arbeitnehmern, überwiegend Physiotherapeuten, führte er Baby-, Kleinkinder-, sonstige Kinder- und Erwachsenen schwimmkurse sowie Wassergymnastik wie Aqua-Jogging oder Aqua-Fitness in Hallenbädern durch, die er vom jeweiligen kommunalen Betreiber stundenweise angemietet hatte. Die Kursteilnehmer entrichteten für die Teilnahme an den Kursen ein Entgelt an den Stpfl., das auch ein auf die Kursteilnehmer entfallendes Eintrittsgeld für die Hallenbadbenutzung umfassen konnte. Die Hallenbadbetreiber erhoben vom Stpfl. für die Nutzungsüberlassung der Hallenbäder ein Entgelt von in der Regel 20 % der von ihm vereinnahmten Kursgebühren. Die Krankenkassen erstatteten die für die Aqua-Fitness-Kurse erhobenen Entgelte ganz oder teilweise an die Kursteilnehmer. Der Stpfl. gab keine Umsatzsteuererklärungen ab, da er seine Leistungen als steuerfrei ansah.

Der Bundesfinanzhof urteilte, dass zumindest der Schwimmunterricht für Schulkinder sowie das Kleinkinderschwimmen unter die Steuerbefreiung nach EU-Recht fallen. Für diese Leistungen sei die Steuerbefreiung für von Privatlehrern erteilten Schul- oder Hochschulunterricht einschlägig. Bezüglich der übrigen erteilten Kurse müsse nun nochmals das Finanzgericht den Sachverhalt prüfen. Dabei sei entscheidend, ob es sich bei den Kursen hauptsächlich um Freizeitgestaltung handelt.

#### Hinweis:

Dies verdeutlicht einmal mehr, dass sich die Stpfl. bei einer fehlenden Regelung im deutschen Umsatzsteuergesetz ggf. auf das vorrangige Unionsrecht berufen können.

## **IV. Für Personengesellschaften**

### **1. Keine Rückstellung für die ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses**

Der Jahresabschluss einer mittelgroßen und großen GmbH und GmbH & Co. KG ist nach dem Handelsge-

setzungsbuch prüfungspflichtig. Die Kosten dieser Jahresabschlussprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer oder ggf. einen vereidigten Buchprüfer sind im Jahresabschluss des betreffenden Jahres durch eine Rückstellung aufwandswirksam abzubilden.

Bei kleinen GmbHs oder GmbH & Co. KGs oder bei Personengesellschaften, bei denen natürliche Personen als unbeschränkt haftende Gesellschafter beteiligt sind, besteht nach dem Handelsgesetzbuch keine Prüfungspflicht. Jedoch erfolgt in diesen Fällen oftmals eine freiwillige Prüfung. Eine entsprechende „Verpflichtung“ ist häufig im Gesellschaftsvertrag verankert. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 5.6.2014 (Aktenzeichen IV R 26/11) klargestellt, dass bei ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründeter Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses keine Rückstellung für die voraussichtlichen Kosten gebildet werden darf. Entscheidend ist nach Ansicht des Gerichts, dass Verbindlichkeitsrückstellungen nur dann gebildet werden dürfen, wenn eine Außenverpflichtung, also eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten, besteht. Bei einer gesellschaftsvertraglich verankerten Prüfungspflicht bestehe aber nur eine Innenverpflichtung; der Kaufmann habe sich selbst die Pflicht zur Prüfung auferlegt. Dies reicht nach Ansicht des Gerichts für eine Rückstellungsbildung nicht aus.

#### Hinweis:

Eine Rückstellung für die Kosten der Jahresabschlussprüfung kann damit nicht bei einer lediglich auf Grund gesellschaftsvertraglicher Klausel erfolgenden Prüfung gebildet werden. Dies gilt auch für nach dem Handelsgesetzbuch als „klein“ eingestufte Gesellschaften, da diese nach dem Handelsgesetzbuch von der Prüfungspflicht befreit sind. Eine Außenverpflichtung und damit eine Pflicht zur Rückstellungsbildung liegt aber z.B. dann vor, wenn die Prüfung des Jahresabschlusses auf Grund mit einem Dritten bestehender Abreden, so auf Grund von Klauseln in Kreditverträgen, erfolgt.

## 2. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

Unterliegt eine unternehmerische Tätigkeit der Gewerbesteuer, so wird dem Gewerbetreibenden bei dessen Einkommensteueranmeldung eine Steuerermäßigung gewährt. Mit dieser soll die Vorbelastung mit Gewerbesteuer in einer pauschalen Weise wieder ausgeglichen werden, um eine Belastungsgleichheit zu nicht gewerblichen Einkünften – z.B. von Freiberuflern – herzustellen. Die Steuerermäßigung bemisst sich im Grundsatz nach dem 3,8-Fachen des Gewerbesteuerermessbetrags.

Bei Personengesellschaften ist der für die Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuerermessbetrag auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen, um bei diesen dann in der Einkommensteueranmeldung die Steuerermäßigung berechnen zu können. Das Gesetz bestimmt ausdrücklich, dass der Gewerbesteuerermessbetrag der Personengesellschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels aufgeteilt wird, und zwar ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnen. Vorabgewinne werden regelmäßig im Gesellschaftsvertrag als Vergütung für die Übernahme besonderer Dienste an die Gesellschaft, wie z.B. die Ge-

schäftsführung, vereinbart. Da die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften individuell im Gesellschaftsvertrag oder auch per Gesellschafterbeschluss geregelt werden kann und daher in der Praxis vielfältige Formen der Aufteilung des Gewinns anzutreffen sind, ist die Abgrenzung des gesetzlichen Begriffs der Vorabgewinne wichtig. Hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.6.2014 (Aktenzeichen IV R 43/11) entschieden, dass ein „Vorabgewinnanteil“ in diesem Sinne dadurch gekennzeichnet ist, dass der betroffene Gesellschafter vor den übrigen Gesellschaftern auf Grund gesellschaftsvertraglicher Abrede einen Anteil am Gewinn erhält. Entsprechend sei der angesprochene „Vorabgewinnanteil“ vor der allgemeinen Gewinnverteilung zu berücksichtigen und reduziere den noch zu verteilenden Restgewinn.

Insoweit seien bei der Ermittlung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuerermessbetrag auszuscheidende „Vorabgewinnanteile“ von nicht unter diese Vorschrift fallenden und auf einen einzelnen Gesellschafter bezogenen (fixen) „Gewinnbegrenzungen“ zu unterscheiden. Anders als bei Vorabgewinnen finde bei Gewinnbegrenzungen nämlich keine vorrangige Zurechnung des den Höchstgewinn übersteigenden Betrags bei anderen Gesellschaftern statt. Vielmehr seien diese auf einzelne Mitunternehmer bezogenen Gewinnbegrenzungen Gegenstand der allgemeinen Gewinnverteilung und deshalb bei der Aufteilung des Gewerbesteuerermessbetrags einer Mitunternehmerschaft auf die Mitunternehmer zu berücksichtigen.

#### Hinweis:

Der Aufteilungsschlüssel ist für den Einzelfall in Bezug auf den konkreten Gesellschaftsvertrag zu ermitteln. Für die Gesellschafter bestehen Gestaltungsspielräume. Vorabgewinne und auch Sondervergütungen bergen immer die Gefahr der Entstehung von Anrechnungsüberhängen bzw. erfordern ggf. Steuerklauseln hinsichtlich des Ausgleichs von Steuerermäßigungspotenzial. Diese Fragen können im Einzelfall äußerst komplex sein. Jedenfalls sollten derartige Effekte für den konkreten Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats anhand des Gesellschaftsvertrags sorgfältig geprüft werden.

## V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 1. Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei Kapitalerträgen aus Darlehen zwischen Angehörigen

Der BFH hatte mit drei Urteilen vom 29.4.2014 (Aktenzeichen VIII R 9/13, VIII R 44/13 und VIII R 35/13) über die Frage der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes zu entscheiden.

In dem Verfahren VIII R 9/13 ging es um folgenden schlichten, aber steuerlich interessanten Sachverhalt: In den Jahren 2007 und 2008 schlossen Eheleute mit ihrem Sohn und ihren volljährigen Enkeln schriftliche Verträge über die Gewährung festverzinslicher Darlehen i.H.v. 650 000 €, 110 000 € und 100 000 € ab. Die unbesicherten Darlehen dienten der Anschaffung fremdvermieteter Immobilien durch die Darlehensneh-

mer. Eine Vereinbarung über eine Vorfälligkeitsentschädigung wurde nicht getroffen. Die Eheleute erzielten im Streitjahr 2009 aus den Darlehen Kapitalerträge i.H.v. insgesamt 28 812 €. Sie wollten die vereinnahmten Darlehenszinsen dem Abgeltungsteuersatz von 25 % unterwerfen, was das Finanzamt aber versagte und die Zinsen vielmehr dem persönlichen (deutlich höheren) Steuersatz unterwarf. Die steuerliche Zielrichtung der Eheleute war recht klar: Während die Zinserträge bei diesen nur dem Abgeltungsteuersatz von 25 % unterliegen sollten, minderten die Zinsaufwendungen bei den Darlehensnehmern im Rahmen der Vermietungstätigkeit die Einkommensteuer zum normalen Steuersatz, welcher in der Spitze 45 % betragen kann.

Das Finanzamt begründete seine Auffassung mit der gesetzlichen Vorgabe, wonach die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes ausgeschlossen ist, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge einander nahestehende Personen sind. Dem hielten die Eheleute entgegen, dass allein aus dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer nicht auf ein Näheverhältnis im Sinne dieser Vorschrift geschlossen werden könne. Halten die Darlehensverträge einem Fremdvergleich stand, dürfe die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abgeltungsteuersatz) nicht versagt werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun die Rechtsauffassung der Stpfl. und damit die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bestätigt. Entschieden wurde, dass die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes für Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung sind. Dies solle auch dann gelten, wenn auf Grund des Steuersatzgefälles bei dem Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge insgesamt betrachtet ein Belastungsvorteil entsteht. Eine einschränkende Auslegung des Ausschlussstatbestands entspreche dem Willen des Gesetzgebers und sei auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten.

Das Gesetz spricht von „einander nahestehenden Personen“. Dieser im Gesetz nicht näher definierte Begriff ist auszulegen. Da es sich um eine Vorschrift zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen handelt, ist nach der Ansicht des Bundesfinanzhofs dieser Begriff eng auszulegen. Nach der Gesetzesbegründung solle ein Näheverhältnis nur dann vorliegen, wenn

- die Person auf den Stpfl. einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- umgekehrt der Stpfl. auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- die Person oder der Stpfl. imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Stpfl. oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder

- einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Danach sei ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis zu begründen. Dies gelte auch für Beziehungen zwischen Eheleuten untereinander und zwischen Eltern und Kindern. Dass im vorliegenden Fall ein Näheverhältnis im Sinne der gesetzlichen Vorschrift bei den darlehensgebenden Stpfl. und deren wirtschaftlich unabhängigen Abkömmlingen vorlag, war nach Auffassung des Gerichts aber nicht ersichtlich. Es lagen weder Anhaltspunkte dafür vor, dass die Stpfl. und die Darlehensnehmer auf den jeweils anderen einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss ausübten, noch dass die Vertragsparteien ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hatten. Eine missbräuchliche Gestaltung zur Ausnutzung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen liege danach nicht vor.

Im Übrigen verstieße der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes allein auf Grund familiärer Beziehungen als unvereinbare Diskriminierung der Familie gegen Art. 6 des Grundgesetzes, der einen besonderen Schutz von Ehe und Familie vorsieht.

Den beiden Parallelverfahren lagen folgende Sachverhalte zu Grunde:

- Im Verfahren VIII R 44/13 gewährte der Stpfl. seiner Ehefrau und seinen Kindern festverzinsliche Darlehen zur Anschaffung von fremdvermieteten Immobilien durch die Darlehensnehmer. Die Darlehen waren zum Teil besichert, enthielten aber keine Vereinbarung über eine Vorfälligkeitsentschädigung.
- Und im Verfahren VIII R 35/13 stundete die Stpfl. ihrem Bruder den Kaufpreis für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, wobei der Kaufpreis ab dem Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft zu verzinsen war. Umstände, die gegen eine Fremdüblichkeit der Stundungsvereinbarung sprachen, lagen nicht vor.

Auch in diesen beiden Verfahren entschied der Bundesfinanzhof zu Gunsten der Stpfl. auf Anwendung des Abgeltungsteuersatzes.

#### Hinweis:

Der Bundesfinanzhof zeigt damit interessante Gestaltungsmöglichkeiten auf. Ob die Finanzverwaltung diese Urteile allgemein und ohne weitere Einschränkungen anwenden wird, bleibt allerdings abzuwarten.

#### **2. Nachträgliche Werbungskosten für Kapitaleinkünfte, die noch nicht der Abgeltungsteuer unterlegen haben**

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 22.7.2014 (Aktenzeichen 8 K 1937/11) ist das unter dem System der Abgeltungsteuer bestehende Werbungskostenabzugsverbot bei Kapitaleinkünften erst auf solche Aufwendungen anzuwenden, die mit Kapitaleinnahmen im Zusammenhang stehen, die nach dem 31.12.2008 zufließen. Fallen im Veranlagungszeitraum 2009 (oder später) nachträgliche Werbungs-

kosten an, die Einnahmen aus einem früheren Veranlagungszeitraum betreffen, seien die Werbungskosten voll abzugsfähig.

Im Streitfall erklärten die zusammenveranlagten Ehegatten für 2009 jeweils Kapitaleinkünfte. U.a. wurden in 2009 bezahlte Steuerberatungskosten i.H.v. 1 544,03 € als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht. Diese Aufwendungen standen unstreitig im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, die dem Stpfl. vor dem 1.1.2009 zugeflossen waren.

#### Hinweis:

Im Übergang zur Abgeltungsteuer ist hinsichtlich des Werbungskostenabzugs also sorgfältig zu differenzieren, mit welchen Einkünften diese Werbungskosten zusammenhängen. Dies kann für noch offene Altjahre von Interesse sein.

## VI. Für Hauseigentümer

### 1. Hauskauf: Wann auch die Innenausbaukosten grunderwerbsteuerpflichtig sind

Im Hinblick auf die mittlerweile sehr deutlich angestiegene Grunderwerbsteuer ist die Abgrenzung der Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer von großer Bedeutung. Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, wird zunächst durch das den Steuertatbestand erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Allerdings ist nicht in jedem Fall allein der Grundstückskaufvertrag maßgebend. Ergibt sich nämlich (erst) aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand.

So entschied das Finanzgericht Düsseldorf mit jetzt veröffentlichtem Urteil vom 9.10.2013 (Aktenzeichen 7 K 3467/12 GE), dass Gegenstand des grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgangs das bebaute Grundstück einschließlich der Kosten des Innenausbaus sei, wenn ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag besteht.

Im Urteilsfall erwarben die Stpfl. ein Grundstück. Nach dem Kaufvertrag sollte die Verkäuferin, eine GmbH, auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus mit Garage als Rohbau mit Verklinkerung, Dachstuhl, Dacheindeckung nebst Regenrinne und Regenfallrohren nach Maßgabe der als Anlage zum Vertrag genommenen Baubeschreibung und Plänen errichten. Weiterhin wurde vereinbart, dass der Käufer den weiteren Ausbau bis zur Bezugfertigstellung einschließlich Außenanlagen in eigener Regie, auf eigenen Namen und eigene Rechnung durchführen sollte. Die Architektenleistungen waren in den Leistungen der GmbH inbegriffen; Architekt war der Ehemann der Geschäftsführerin der das Grundstück veräußernden GmbH. Dieser machte auch Vorschläge für den Innenausbau einschließlich einer Kalkulation für die finanzierende Bank. Die Bauaufsicht übernahm seitens der GmbH

der Bauleiter C, der freiberuflich tätig, aber seit vielen Jahren Geschäftspartner der GmbH war. C bot den Bauherren nach Beendigung der Rohbauphase weiter seine Dienste als Bauleiter für den Innenausbau an. Die Stpfl. besprachen mit C die Vergabe der Gewerke für den Innenausbau. Soweit Handwerker beauftragt wurden, die von C empfohlen und vermittelt wurden, übernahm er die Vertragsgestaltung und verwendete dazu eigene Vertragsmuster. Das Finanzgericht entschied, dass die GmbH, der Architekt und der Bauleiter durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hingewirkt haben. Es unterwarf daher den Rohbau sowie auch den Innenausbau der Grunderwerbsteuer.

#### Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen II R 22/14 die Revision anhängig. Insbesondere ist zu klären, ob durch die Tätigkeit des Bauleiters sowohl für den Rohbau als auch für den Innenausbau eine Verknüpfung im Sinne eines einheitlichen Vertragswerks vorliegt. Das Urteil zeigt einerseits, dass die Abgrenzung eines einheitlichen Vertragswerks von der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten sehr weitgehend vorgenommen wird, andererseits aber diese Fragen auch noch nicht abschließend geklärt sind, so dass im Einzelfall auch eine rechtliche Auseinandersetzung lohnenswert sein kann.

### 2. Keine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer für letztwillige Zuwendung eines Wohnungsrechts an Familienwohnung an länger lebenden Ehegatten

Bei der Erbschaftsteuer ist steuerfrei – unter weiteren Bedingungen – das Erbe einer vom Erblasser genutzten Wohnung oder Immobilie, welche vom Erben selbst wiederum zu Wohnzwecken genutzt wird. Zu klären war nun, ob diese Steuerbefreiung auch für die letztwillige Zuwendung eines Wohnrechts bzgl. einer Familienwohnung an den länger lebenden Ehegatten gilt.

Im Streitfall gehörte zum Nachlass u.a. ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Grundstück. Entsprechend den testamentarischen Verfügungen des Erblassers wurde das Eigentum an diesem Grundstück jeweils zur Hälfte an die beiden Kinder übertragen und der Ehegattin unentgeltlich ein lebenslanges, dinglich gesichertes Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an der in dem Haus befindlichen Wohnung eingeräumt, die der Erblasser und die Ehegattin bis zu dessen Tod gemeinsam bewohnt hatten.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 3.6.2014 (Aktenzeichen II R 45/12) im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung versagt. Ein steuerbegünstigter Erwerb eines Familienheims liege nur vor, wenn der länger lebende Ehegatte von Todes wegen endgültig zivilrechtlich Eigentümer oder Miteigentümer an einer als Familienheim begünstigten Immobilie des verstorbenen Ehegatten erwirbt und diese zu eigenen Wohnzwecken selbst nutzt. Die von Todes wegen erfolgende Zuwendung eines dinglichen Wohnungsrechts an dem Familienheim erfüllt nach Ansicht des Gerichts dagegen nicht die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung.

**Handlungsempfehlung:**

Die Steuerbefreiung für das Familienwohnheim kann materiell sehr bedeutsam sein, ist aber an enge Voraussetzungen geknüpft. Es sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats für den Einzelfall geprüft werden, unter welchen Bedingungen die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden kann.

**3. Rechtfertigt ein nachträglicher Ausfall der Kaufpreisforderung eine Herabsetzung der Grunderwerbsteuer?**

Das Finanzgericht Köln hatte die Frage zu klären, ob der insolvenzbedingte (Teil-)Ausfall der Kaufpreisforderung aus einem Grundstückskaufgeschäft zu einer nachträglichen Herabsetzung der festgesetzten Grunderwerbsteuer führt. Diese Rechtsfrage ist höchstrichterlich für die Grunderwerbsteuer bislang nicht entschieden. Das Gericht hat mit Urteil vom 14.5.2014 (Aktenzeichen 5 K 1515/11) das Vorliegen einer Änderungsmöglichkeit unter Bezugnahme auf das Stichtagsprinzip der Grunderwerbsteuer verneint. Nach der Entscheidung des Finanzgerichts war also die Grunderwerbsteuer nicht zu mindern.

**Hinweis:**

Für vergleichbare Fälle ist allerdings von Bedeutung, dass gegen dieses Urteil die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden ist (Aktenzeichen: II R 39/14). Es bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof entscheidet.

## VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

**1. Kroatien-Anpassungsgesetz: Verschärfung der Wegzugsbesteuerung**

Mit dem am 30.7.2014 veröffentlichten „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (BGBl. I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) hat der Gesetzgeber die Vorschrift des § 50i EStG „Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen“ neu gefasst. Die ursprüngliche Fassung war erst im Juni in das EStG eingefügt worden und sollte Besteuerungs-lücken im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung schließen, die sich aus der Rechtsprechung des BFH ergaben.

§ 50i EStG erfasst – vereinfacht gesagt – Strukturen, bei denen vor dem 29.6.2013 Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile an Kapitalgesellschaften zu Buchwerten in eine lediglich gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte GmbH & Co. KG eingebracht wurden und danach der oder einer der Gesellschafter in das Ausland wegzieht. Inhaltlich begründet die Vorschrift ein deutsches Besteuerungsrecht für die bei der Übertragung nicht aufgedeckten stillen Reserven. Insofern soll – ungeachtet etwaiger Doppelbesteuerungsabkommen – sichergestellt werden, dass dem deutschen Fiskus die Besteuerung von stillen Reserven nicht endgültig entzogen wird. Das bedeutet, dass eine Besteuerung der in Anteilen an einer GmbH enthaltenen stillen

Reserven im Falle des Wegzugs des Gesellschafters aus Deutschland nicht mehr dadurch verhindert werden kann, dass diese Anteile in eine Beteiligungs-GmbH & Co. KG eingebracht werden.

Die nunmehr erfolgte Ergänzung dieser Gesetzesvorschrift bestimmt, dass in dem Fall, in dem eine Konstellation grundsätzlich unter die Vorschrift des § 50i EStG fällt, auch Umwandlungen, Formwechsel, Anwachsungen und andere Umstrukturierungen nicht mehr zu Buchwerten, sondern nur noch unter Versteuerung der stillen Reserven möglich sind.

**Hinweis:**

Diese komplexe Neuregelung hat erst im letzten Moment Eingang in das Gesetzgebungsverfahren gefunden. Die neue Gesetzesfassung geht ganz deutlich über das eigentliche Ziel der Missbrauchsabwehr („Verhinderung von Steuergestaltungsstrategien“, so die Gesetzesbegründung) hinaus. In einschlägigen Fällen sollte dringend fachlicher Rat eingeholt werden, um die möglichen Konsequenzen abschätzen zu können.

**2. Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG, wenn Verluste endgültig nicht verrechnet werden können?**

Nach § 10d EStG, der auf Grund des Verweises in § 8 Abs. 1 KStG auch für GmbHs gilt, können nicht ausgeglichene negative Einkünfte in die folgenden Veranlagungszeiträume übertragen und dort mit positiven Einkünften verrechnet werden (sog. Verlustvortrag). Diese Regelung enthält allerdings eine Begrenzung der Höhe nach. Demnach können Verluste bis zu einem Betrag von 1 Mio. € uneingeschränkt verrechnet werden (Sockelbetrag). Von dem 1 Mio. € übersteigenden Betrag der Einkünfte können nur 60 % um Verlustvorträge gekürzt werden. Im Ergebnis wird bei Überschreitung des Sockelbetrags also selbst bei ausreichend hohen Verlustvorträgen immer ein Teil des Jahresergebnisses der Besteuerung unterworfen (sog. Mindestbesteuerung). Dieses führt bestenfalls zu einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags, im schlechtesten Fall aber zu einem endgültigen Untergang des Verlustvortrags.

Vor diesem Hintergrund ist nun der Beschluss des BFH vom 26.2.2014 (Aktenzeichen I R 59/12, DStR 2014, 1761) zu sehen, mit dem der BFH eine BVerfG-Entscheidung über die Frage der Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung einholt. Zwar hatte der BFH mit seinem Urteil v. 22.8.2012 (I R 9/11, BStBl II 2013, 512) bereits entschieden, dass die sog. Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 EStG „in ihrer Grundkonzeption“ nicht verfassungswidrig ist. Dies gelte, so der BFH im aktuellen Beschluss, aber nur für den „Normalfall“, nicht jedoch dann, wenn der vom Gesetzgeber beabsichtigte, lediglich zeitliche Aufschub der Verlustverrechnung in einen endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung hineinwächst und damit ein sog. Definitiveffekt eintritt.

Im konkreten Streitfall war eine über einen Verlustvortrag verfügende Kapitalgesellschaft insolvent geworden, so dass sich der nicht ausgeglichene Verlust steuerlich auch in der Folgezeit nicht mehr auswirken konnte. In dem dadurch bewirkten Definitiveffekt der Mindestbesteuerung sieht der BFH einen gleichheits-

widrigen Eingriff in den Kernbereich des ertragsteuerrechtlichen Nettoprinzips.

#### Hinweis:

Nun bleibt die Entscheidung des BVerfG abzuwarten. Offen ist dabei, welche Fälle von einer möglichen Verfassungswidrigkeit betroffen wären. Neben den klaren Fällen, bei denen auf Grund eines schädlichen Anteilserwerbs nach § 8c KStG Umwandlungen in andere Rechtsträger oder wegen Insolvenz der GmbH Verlustvorträge endgültig wegfallen, existieren auch Fälle, bei denen wegen dauerhaft schwankender Gewinne die Mindestbesteuerung letztendlich dazu führt, dass Verlustvorträge nie verbraucht werden können. Entsprechendes gilt z.B. auch bei zeitlich begrenzten Projektgesellschaften. In einschlägigen Fällen sollten die Verfahren offen gehalten werden; die FinVerw. gewährt zum Teil auch die Aussetzung der Vollziehung. In diesen Fällen könnte eine verfassungswidrige Einschränkung der Verlustverrechnung immer dann vorliegen, wenn genügend positive Gewinne für eine Verlustverrechnung vorhanden sind, diese aber an der Regelung zur Mindestbesteuerung scheitert und auf Grund der Konstellation in der Zukunft eine Verlustverrechnung gar nicht mehr in Frage kommt.

#### 3. Sanierungsklausel zur Mantelkaufregelung als unzulässige staatliche Beihilfe

§ 8c KStG regelt den Verlustabzug bzw. die Einschränkung des Verlustabzugs bei Körperschaften. Die Vorschrift bestimmt insbesondere, dass ein Verlustabzug nur dann möglich ist, wenn die wirtschaftliche Identität zwischen der Körperschaft, die den Verlust erwirtschaftet hat, und der Körperschaft, die diesen Verlust verrechnen will, gegeben ist (sog. Mantelkaufregelung). Nach dem Willen des Gesetzgebers soll es bereits dann an der wirtschaftlichen Identität fehlen (bzw. teilweise fehlen), wenn mehr als 25 % der Anteile übertragen werden. In der Folge gehen bis zum schädlichen Beteiligungserwerb noch nicht ausgeglichene Verluste quotale unter. Bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile entfällt der Verlustvortrag der GmbH sogar vollständig.

Für Beteiligungserwerbe zum Zwecke der Sanierung hat der Gesetzgeber allerdings in § 8c Abs. 1a KStG eine weitreichende Ausnahme vorgesehen, in denen der Verlustvortrag nicht untergeht bzw. ein Verlustausgleich nicht versagt wird.

Zu dieser sog. Sanierungsklausel hat in der Folge die EU-Kommission entschieden, dass darin eine unionsrechtswidrige unzulässige staatliche Beihilferegulierung zu sehen ist. Gegen diesen Beschluss hat die Bundesregierung vor dem EuG geklagt. Das EuG hat allerdings mit Beschluss vom 18.12.2012 (Aktenzeichen T-205/11) die Klage als unzulässig zurückgewiesen, weil sie erst nach Ablauf der Klagefrist eingereicht worden war. Diese Entscheidung ist aktuell durch den Beschluss des EuGH vom 3.7.2014 (Aktenzeichen C-102/13 P) bestätigt worden.

#### Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber, der die ursprüngliche Regelung des § 8c Abs. 1a KStG nicht aufgehoben, sondern zunächst nur „suspendiert“ (vo-

rübergehend ausgesetzt) hat, reagieren wird. Zudem sind weitere, von Unternehmen eingeleitete Verfahren gegen den ursprünglichen Beschluss der Europäischen Kommission vor dem EuGH anhängig. Anhängige Streitfälle sollten vor diesem Hintergrund weiterhin offen gehalten werden.

#### 4. Anteilsveräußerung: Übertragung unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 €

§ 17 EStG erfasst auch Verluste aus Veräußerungen von qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (d.h. bei Vorliegen einer Beteiligungsquote von mindestens 1 %), die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, oder von Teilen einer solchen qualifizierten Beteiligung. Fraglich ist, ob ein Verlust aus der Übertragung von GmbH-Anteilen unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € steuerlich zu berücksichtigen ist.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 8.4.2014 (Aktenzeichen IX R 4/13, HFR 2014, 791) zu sehen, mit dem das Gericht die Entscheidung der Vorinstanz (FG Rheinland-Pfalz vom 28.11.2012, Aktenzeichen 2 K 2452/10, EFG 2013, 352) bestätigt und folgende Feststellungen getroffen hat:

- Werden Anteile an Kapitalgesellschaften zu einem symbolischen Kaufpreis von z.B. 1 € auf Familienangehörige übertragen, kann hierin eine Veräußerung (ohne Gegenleistung) i.S.d. § 17 EStG liegen, wenn die Anteile zum Zeitpunkt der Übertragung sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos waren; in diesem Fall wäre ein Veräußerungsverlust steuerlich zu berücksichtigen.
- Entscheidungsrelevant war und ist damit die Frage, nach welchen Grundsätzen die Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften (im Streitfall: im Jahr 2007) für ertragsteuerliche Zwecke zu erfolgen hat. Die Frage, nach welcher Methode das FG (als sog. Tatsacheninstanz) den Wert eines Anteils zu bestimmen hat, ist dabei nach Auffassung des BFH „eine Frage der Umstände des Einzelfalls“.
- Das FG Rheinland-Pfalz hatte im Streitfall keine rechtlichen Bedenken, den Verkehrswert der Anteile ab dem VZ 2007 für ertragsteuerliche Zwecke anhand des zwischenzeitlich im Bewertungsgesetz normierten vereinfachten Ertragswertverfahrens zu schätzen, d.h., seiner Würdigung den Ertragswert des Unternehmens zugrunde zu legen. Soweit dabei i.Ü. dem Substanzwert die Funktion einer Bewertungsuntergrenze zukommt, sei nicht der Liquidations-, sondern der Fortführungswert des Unternehmens maßgeblich.

Für den konkreten Streitfall, in dem die GmbH, deren Anteile veräußert wurden, trotz anhaltend negativer Ertragssituation ein positives Eigenkapital aufwies, hatte das FG ausgeführt, dass es sich nach dem Gesamtbild der Umstände, insbesondere dem erkennbaren Willen und den Vorstellungen der Parteien richte, ob eine (entgeltliche) Veräußerung oder eine (unentgeltliche) Schenkung gegeben sei. Danach habe im Streitfall eine Schenkung vorgelegen, weil die GmbH-Anteile im Übertragungszeitpunkt werthaltig gewesen seien. Bei

der Bewertung wandte das FG zunächst das Ertragswertverfahren an und legte dann den (in diesem Fall zum Ansatz kommenden) Substanzwert als Fortführungswert des Unternehmens i.S. eines Reproduktions- bzw. Wiederbeschaffungswerts als Wertuntergrenze fest. Im vorliegenden Fall lag somit kein Veräußerungsverlust nach § 17 EStG vor, da die Anteile zum Zeitpunkt ihrer Übertragung nach Ansicht der Rechtsprechung nicht wertlos waren.

#### **Hinweis:**

Im Zuge der Erbschaftsteuerreform von Ende 2008 ist die Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundlegend neu geregelt und ein sog. vereinfachtes Ertragswertverfahren im ErbStG gesetzlich normiert worden, das in der Praxis oftmals eine vergleichsweise unkomplizierte Wertermittlung erlaubt. Hierbei werden – vereinfacht ausgedrückt – die durchschnittlichen Jahresergebnisse der letzten drei Wirtschaftsjahre mit einem am aktuellen Marktzins orientierten Faktor multipliziert. Die FinVerw. lässt dieses vereinfachte Ertragswertverfahren uneingeschränkt auch für die Ertragsteuern gelten (BMF-Schreiben vom 22.9.2011, Aktenzeichen IV C 6 – S 2170/10/10001 2011/0723781, BStBl I 2011, 859).

#### **Handlungsempfehlung:**

Vor verlustrealisierenden Veräußerungen zwischen nahestehenden Personen sollten also fundierte Bewertungen – ggf. unter besonderer Berücksichtigung des Substanzwerts als Wertuntergrenze – durchgeführt werden.

### **5. Ausschluss der Abgeltungsteuer bei Gesellschafter-Darlehen**

#### **a) Ausschluss der Abgeltungsteuer ist verfassungsgemäß**

Kapitalerträge, die natürliche Personen im Rahmen ihres steuerlichen Privatvermögens erzielen, werden einkommensteuerlich bis auf wenige Ausnahmen – abweichend von den übrigen Einkünften – mit dem sog. Abgeltungsteuersatz von 25 % erfasst.

Eine dieser gesetzlich formulierten Ausnahmen betrifft Zinszahlungen auf Darlehen von Gesellschaftern, wenn diese Gesellschafter zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind (so § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG). Dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist. Mit dieser Regelung sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen auf Grund der Steuersatzspreizung zwischen dem persönlichen Steuersatz des Darlehensgebers und dem Abgeltungsteuersatz betriebliche Gewinne z.B. in Form von Darlehenszinsen abgesaugt werden und so die Steuerbelastung auf die Höhe des Abgeltungsteuersatzes reduziert wird. In einschlägigen Fällen wird also auf Grund der gesetzlichen Ausnahmeregelung nicht der vergleichsweise günstige Abgeltungsteuersatz, sondern der progressive Einkommensteuersatz des Gläubigers, mit dem auch die übrigen Einkünfte versteuert werden, auf die erhaltenen Zinszahlungen angewandt.

Vor diesem Hintergrund entschied nun der BFH (29.4.2014, Aktenzeichen VIII R 23/13, DStR 2014, 1667), dass für Kapitalerträge, die ein zu mindestens

10 % beteiligter Anteilseigner für die Gewährung eines verzinslichen Darlehens an die Gesellschaft erzielt, die Anwendung des gesonderten Steuertarifs i.H.v. 25 % (sog. Abgeltungsteuersatz) tatsächlich ausgeschlossen ist. Insoweit liege auch kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) vor.

Im konkreten Streitfall erzielte ein GmbH-Gesellschafter Zinserträge aus einem festverzinslichen Darlehen an eine GmbH, an der er zu 100 % beteiligt war. Das Finanzamt versagte die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes; dagegen klagte der Alleingesellschafter.

Der BFH bestätigt die Auffassung des Finanzamts mit folgenden Hinweisen: Die Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % an der Schuldnerin der Kapitaleinkünfte sei nicht willkürlich. Denn es sei realitätsnah, dass der Gesellschafter ab einer Beteiligung von mindestens 10 % in einem gewissen Maß auf das Verhalten der Gesellschaft einwirken könne, um durch eine Fremdfinanzierung von dem Abgeltungsteuersatz zu profitieren. Die Ungleichbehandlung des seine GmbH finanzierenden Gesellschafter im Vergleich zu den durch den Abgeltungsteuersatz begünstigten Stpfl. beruhe auf sachlichen Gründen. Sie finde ihre Rechtfertigung in dem Zweck des Gesetzes, wonach die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf Fälle beschränkt werden soll, in denen die Gefahr besteht, dass Kapital in das niedrig besteuerte Ausland verlagert wird.

#### **Hinweis:**

Zu einem vergleichbaren Sachverhalt ist beim BFH ein weiteres Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 15/14 anhängig (Vorinstanz: FG Münster mit Urteil vom 22.1.2014), sodass einschlägige Fälle (der Versagung des Abgeltungsteuersatzes) bis zu dieser Entscheidung des BFH offen gehalten werden sollten, auch wenn vieles dafür spricht, dass der BFH seine vorgenannte Entscheidung unter dem Aktenzeichen VIII R 23/13 bestätigen wird.

Es ist jedoch auch darauf hinzuweisen, dass die Versagung des Abgeltungsteuersatzes von Vorteil sein kann. Während bei Anwendung des Abgeltungsteuersatzes ein Abzug von tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen ist, gilt dieses Abzugsverbot für die betroffenen Fälle nicht. Insbesondere bei hohen Refinanzierungskosten der Beteiligung führt die Ausnahmeregelung zu einem günstigeren Ergebnis. Zudem entfällt das Verbot des Verlustausgleichs mit anderen Einkunftsarten.

#### **b) Finanzierung einer GmbH durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person**

Die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes ist gesetzlich auch ausgeschlossen im Falle eines Darlehens, das der Gesellschaft von Personen gewährt wird, die dem zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter nahestehen.

Mit dieser Sachlage befasst sich das Urteil des BFH vom 14.5.2014 (Aktenzeichen VIII R 31/11, DStR 2014, 1665). Das Gericht hat entschieden, dass die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil der Gläubiger der Kapitalerträge einer GmbH, an der Angehörige i.S.d.



§ 15 AO zu mehr als 10 % beteiligt sind, ein Darlehen gewährt hat.

Im konkreten Streitfall hatte eine Stpfl. einer GmbH ein festverzinsliches Darlehen gewährt, an der ihre Tochter und ihre Enkelkinder zu jeweils mehr als 10 % beteiligt waren. Das Finanzamt besteuerte die hieraus erzielten Kapitalerträge statt mit dem günstigeren Abgeltungsteuersatz mit der tariflichen Einkommensteuer, weil die Gläubigerin der Kapitalerträge eine den Anteilseignern „nahestehende Person“ sei; das FG bestätigte diese Auffassung. Der BFH hingegen hob die Entscheidung mit folgenden Überlegungen auf:

- Angehörige i.S.d. § 15 AO seien nicht zwingend als nahestehende Personen i.S.d. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG anzusehen.
- Denn der gesetzlich formulierte Begriff „nahestehende Person“ müsse nach dem Willen des Gesetzgebers einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass ein Näheverhältnis nur dann vorliege, wenn die Person auf den Stpfl. einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, umgekehrt der Stpfl. auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, die Person oder der Stpfl. imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Stpfl. oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.
- Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse sei demnach nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis i.S.d. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG zu begründen, welches zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes führt.

#### Hinweis:

Dieses Urteil hat erhebliche Bedeutung für die Besteuerungspraxis, da der BFH – entgegen der Auffassung der FinVerw. – für Zwecke der Abgeltungsteuer die Formel „Ehegatten und Familienangehörige“ sind gleich „einander nahestehende Personen“ verwirft. Offen bleibt allerdings, nach welchen Kriterien und in welchen Fällen nun davon auszugehen ist, dass i.S.d. BFH auf eine der Vertragsparteien ein beherrschender oder außerhalb der Geschäftsbeziehung liegender Einfluss ausgeübt werden kann.

#### Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen der Versagung der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes sollte Einspruch eingelegt und ggf. der Rechtsweg beschritten werden.

#### 6. Berechtigung zur Vornahme von Handelsregisteranmeldungen durch General(vorsorge)vollmacht

Das OLG Karlsruhe hat mit rechtskräftigem Beschluss vom 13.8.2013 (Aktenzeichen 11 Wx 64/13, GmbHR 2014, 205) bestätigt, dass eine „klassische“ General(vorsorge)vollmacht, die für „alle persönlichen und vermögensrechtlichen Angelegenheiten“ erteilt wurde, vom Umfang der Vertretungsmacht her auch Handelsregisteranmeldungen umfasst.

Im konkreten Streitfall war die Verlegung des Sitzes einer Kommanditgesellschaft zum Handelsregister anzumelden; dies hat nach geltendem Handelsrecht durch sämtliche Gesellschafter zu erfolgen. Für zwei der sechs Kommanditisten handelten im Streitfall Bevollmächtigte.

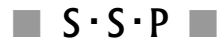
- Eine Bevollmächtigung sah vor, den Vollmachtgeber „in allen persönlichen und vermögensrechtlichen Angelegenheiten, soweit dies gesetzlich zulässig ist, gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten“.
- Die andere Bevollmächtigung bestimmt, die Vollmachtgeberin „in jeder Weise gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten, soweit eine Vertretung gesetzlich zulässig ist“.

Dazu stellt das OLG Karlsruhe fest, dass die Handelsregisteranmeldungen von den beiden General(vorsorge)vollmachten erfasst würden; es komme nicht darauf an, ob bzw. dass in der jeweiligen Vollmacht ausdrücklich die Bevollmächtigung zu Handelsregisteranmeldungen erklärt wurde.

#### Hinweis:

Diese Entscheidung des OLG Karlsruhe ist – gerade vor dem Hintergrund der zunehmenden Bedeutung von Vorsorgevollmachten – zu begrüßen, da damit klargestellt wird, dass der – in öffentlich beglaubigter Form – (General-)Bevollmächtigte handlungsfähig ist. Zugleich sollte die Entscheidung zum Anlass genommen werden, bestehende Vollmachten nach den allgemeinen Kriterien (u.a. sofortige und unbedingte Wirksamkeit, umfassender Umfang, Regelung des Innenverhältnisses) zu überprüfen. Dabei ist die ausdrückliche Aufnahme der Befugnis zur Vornahme von Handelsregisteranmeldungen möglich, aber nicht empfehlenswert, da die uneingeschränkte Vertretung „in allen vermögensrechtlichen Angelegenheiten“ genügt, auf der anderen Seite aber die ausdrückliche Aufführung einzelner Rechte dazu führen kann, dass die nicht aufgeführten Rechte als nicht von der Vollmacht erfasst angesehen werden.

## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44  
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0  
Telefax: 0751 8801-50  
email@spaeth-schneider.de  
www.spaeth-schneider.de

### Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Grytz, Telefon 0751/ 8801-0.

### Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbezogen auf den konkreten Einzelfall übertragen.