

F.B.S. Steuerberatungsgesellschaft mbH

Niederlassung Zwickau

Amtsgerichtsstraße 1
08056 Zwickau
Telefon: (0375) 3530710
Telefax: (0375) 3530711
E-Mail: info@fbs-zwickau.de
Leiterin der NL: Heidemarie Siegel

Ihr Zeichen

Unser Zeichen

Datum
22.07.2011

Mandanten-Rundschreiben 04/2011

Aktuelle Steuergesetzesvorhaben • Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte • Entlassungsentschädigungen • Behinderungsbedingter Hausumbau • Teilweises Betriebsausgabenabzugsverbot bei Betriebsaufspaltung

Sehr geehrte Damen und Herren,

derzeit sind keine größeren steuerlichen Gesetzespakete im parlamentarischen Verfahren. Zu berichten ist trotzdem über kleinere und im Einzelfall bedeutsame Änderungsbestrebungen. So soll im Rahmen des sechsten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen u.a. für die Lieferung von Mobilfunkgeräten die Steuerschuld dem Leistungsempfänger auferlegt werden (sog. Reverse-Charge-Verfahren). In einem anderen Gesetzesvorhaben soll das Riester-Verfahren klarer gestaltet werden, um eine zu Nachforderungen führende „Falle“, in die in der Vergangenheit offensichtlich eine Vielzahl an Sparer geraten ist, zu vermeiden.

Die Finanzverwaltung erkennt nun die Änderung der Rechtsprechung zum Ansatz des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung an. In nicht wenigen Fällen dürften sich deutliche Entlastungen ergeben. Exemplarisch ist die Situation des Vertriebsmitarbeiters, der tatsächlich mit dem Firmenwagen nur wenige Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte absolviert, da er an den anderen Tagen unmittelbar zu Kunden fährt. Dann braucht auch nur für die tatsächlich durchgeführten Fahrten ein geldwerter Vorteil versteuert zu werden.

Geschäftsführer: StB Manfred J.Schäfer StBin Heidemarie Siegel Leiterin der NL Zwickau: StBin Heidemarie Siegel	Büroanschrift Zwickau Amtsgerichtsstraße 1 08056 Zwickau ☎: 0375/3530710 Fax: 0375/3530711 ✉: info@fbs-zwickau.de	Sitz: Neumühle 2 91056 Erlangen Registergericht Handelsregister Fürth, HRB 3984 Steuernummer: 216/126/20021	Bankverbindungen: Volksbank Zwickau Kto: 100009994 BLZ: 87095934 Hypovereinsbank Zwickau Kto: 4780180213 BLZ:87020088
---	---	---	--

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Aktuelle Gesetzgebungsverfahren
 - 2 Falsche Kilometer-Angaben als Steuerhinterziehung gewertet
 - 3 Behinderungsbedingte Umbaukosten als außergewöhnliche Belastung
 - 4 Veräußerung einer Vielzahl von Gebrauchsgegenständen bei eBay kann der Umsatzsteuer unterliegen
 - 5 Rechtsprechung zur Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen und haushaltsnahen Dienstleistungen
-

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Freigrenze bei Betriebsfest
 - 7 Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit Dienstwagen
 - 8 Begünstigte Besteuerung von Entlassungsentschädigungen auch bei geringfügiger Teilleistung in anderem Jahr
 - 9 Keine Dreimonatsfrist für Abzug von Verpflegungspauschalen bei Fahrtätigkeit
 - 10 Meldeverfahren: Änderungen im Tätigkeitsschlüssel
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Geänderte Abgabefristen für die Zusammenfassende Meldung seit 1.7.2010
 - 12 Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
 - 13 Überlassung eines Fahrzeugs an freie Mitarbeiter
 - 14 Abgrenzung zwischen Geschenken und steuerlich abzugsfähigen Zulagen
 - 15 Lesezugriff auf ein betriebliches Dokumentenmanagementsystem bei der Außenprüfung
-

Für Personengesellschaften

- 16 Teilweises Betriebsausgabenabzugsverbot bei Minderung der Pacht bei einer Betriebsaufspaltung
 - 17 Aufwendungen auf das Sonder-BV nur im Feststellungsbescheid berücksichtigungsfähig
 - 18 Überlassung von Fahrzeugen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter
-

Für Hauseigentümer

- 19 Vermietung einer möblierten Wohnung an nahe Angehörige
 - 20 Kosten für Neuerrichtung einer abgerissenen Garage können über die Abschreibung geltend gemacht werden
 - 21 Kosten einer Feier zur Grundsteinlegung als Herstellungskosten des Gebäudes
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 22 Ertragsteuerliche Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen bei der Körperschaftsteuer
- 23 Kein Vorliegen eines Finanzplandarlehens an die GmbH bei Kündigungsvorbehalt
- 24 Ertragsteuerliche Qualifizierung des Gesellschafter-Geschäftsführers als Arbeitnehmer bzw. selbständig Tätiger
- 25 Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Gehaltsverzicht ohne wirtschaftlichen Ausgleich
- 26 Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf Darlehensforderung gegen die GmbH kann zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit führen
- 27 VGA bei Übernahme „privater“ Renovierungskosten durch eine GmbH

Für alle Steuerpflichtigen

1 Aktuelle Gesetzgebungsverfahren

a) Steuervereinfachungsgesetz

Das Steuervereinfachungsgesetz befindet sich immer noch im parlamentarischen Verfahren. Die gesetzlichen Änderungen können noch nicht konkret abgesehen werden. Insoweit ist das weitere Gesetzgebungsverfahren abzuwarten.

b) Verbesserung der Riester-Regeln

Das Bundeskabinett hat am 6.5.2011 einen Gesetzentwurf beschlossen, mit dem das Riester-Verfahren klarer gestaltet werden soll. Die Problematik besteht darin, dass es zu einem schleichenden Übergang von der mittelbaren in die unmittelbare Zulagenberechtigung kommen kann. Mittelbar zulageberechtigt ist z.B. ein nicht berufstätiger Ehegatte, dessen Ehegatte einen Riester-Vertrag abgeschlossen hat. Der nicht berufstätige Ehegatte muss dann keine Beiträge auf seinen eigenen Riester-Vertrag einzahlen. Für die Auszahlung der vollen Altersvorsorgezulage ist es vielmehr ausreichend, wenn der berufstätige Ehegatte den von ihm geforderten Eigenbeitrag auf seinen Vertrag einzahlt. Sobald der nicht berufstätige Ehegatte allerdings selbst rentenversicherungspflichtig wird, muss er in dieser Zeit einen Eigenbeitrag leisten, um den Anspruch auf Riester-Zulagen zu erhalten. Er ist dann unmittelbar zulageberechtigt. Dieser Umstand wurde häufig übersehen und Rückforderungen drohten.

Nach dem Gesetzentwurf ist vorgesehen, dass alle, die in der Vergangenheit irrtümlicherweise angenommen haben, mittelbar zulageberechtigt zu sein, tatsächlich aber unmittelbar zulageberechtigt waren, für diese Vergangenheit die betreffenden **Beiträge nachzahlen dürfen**, so dass es nicht zur Rückforderung gewährter Zulagen kommt. Das Verfahren soll unbürokratisch ablaufen. Betroffene Riester-Anleger müssen lediglich die Beiträge auf ihren Riester-Vertrag einzahlen und ihrem Anbieter Bescheid geben, für welche Jahre diese Zahlungen bestimmt sind. Im Übrigen kümmert sich der Anbieter und die Zulagenstelle um die restlichen Schritte. Die Zulagenstelle wird dann automatisch die zurückgeforderte Zulage auf den Riester-Vertrag des Betroffenen zurückzahlen.

Ab dem Jahr 2012 ist außerdem vorgesehen, dass mittelbar zulagenberechtigte Riester-Anleger nicht mehr ohne Weiteres in diese Situation kommen können. Alle Zulageberechtigten müssen dann nämlich einheitlich **mindestens 60 € jährlich in ihren Riester-Vertrag einzahlen**. Dadurch wird in der Regel sichergestellt, dass bei einem schleichenden Übergang von der mittelbaren in die unmittelbare Zulagenberechtigung Betroffene auch den erforderlichen Mindesteigenbeitrag eingezahlt haben. Rückforderungen von Zulagen wegen der Änderung der Zulagenberechtigung können damit weitgehend vermieden werden.

Hinweis:

Der Abschluss dieses Gesetzesverfahren bleibt allerdings noch abzuwarten.

2 Falsche Kilometer-Angaben als Steuerhinterziehung gewertet

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte über folgenden Sachverhalt zu urteilen: Die Klägerin erzielte als kaufmännische Angestellte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie wohnte in A und arbeitete 1996 in C. In ihrer Einkommensteuererklärung 1996 gab sie bei den Werbungskosten hinsichtlich der Wege zwischen A und C an, sie sei über B gefahren. Die einfache Entfernung, die sie mit ihrem Pkw zurückgelegt habe, sei 28 Kilometer gewesen. In den Steuererklärungen 1997 bis 2005 gab die Klägerin jeweils als Arbeitsort B und als einfache Entfernung ebenfalls jeweils 28 Kilometer an. Diesen Angaben folgte das Finanzamt in allen Einkommensteuerbescheiden 1996 bis 2005.

Bei der Bearbeitung der Erklärung für das Jahr 2006 fiel dem Bearbeiter des Finanzamts auf, dass die von der Klägerin angegebene Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu hoch angegeben war. Die einfache Entfernung zwischen A und B betrug nur zehn Kilometer. Das führte dazu, dass das Finanzamt geänderte Bescheide 1996 bis 2005 auf der Basis von jeweils zehn Entfernungskilometern – mit entsprechenden Steuernachforderungen – erließ. Da nach Ansicht des Finanzamts vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung auszugehen sei, gelte eine zehnjährige Verjährungsfrist. Daraus folge, dass die Bescheide ab 1996 wegen Vorliegens neuer Tatsachen geändert werden dürften.

Das Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 29.3.2011 (Aktenzeichen 3 K 2635/08), dass betreffend der Jahre ab 1997 von einer Steuerhinterziehung auszugehen sei, weil sich der Arbeitsplatz ab 1997 in dem der Wohnung näher gelegenen Ort B befunden habe, die Klägerin aber gleichwohl – wie 1996 – die weitere Fahrtstrecke von 28 Kilometern angegeben habe. Die Klägerin müsse es auch unter Zugrundelegung einer laienhaften Bewertung für möglich gehalten haben, dass sie mit den falschen Angaben einen höheren als den ihr zustehenden Werbungskostenabzug erreiche. Dies hatte zur Folge, dass dem Finanzamt eine Korrekturmöglichkeit für eine zehnjährige Verjährungsfrist offenstand.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch bei erklärungskonformer Veranlagung für das Finanzamt noch Korrekturmöglichkeiten bestehen und der Korrekturzeitraum im Falle einer Steuerhinterziehung zehn Jahre beträgt, was zu erheblichen Steuernachforderungen führen kann. Im Urteilsfall sah das Gericht eine Korrekturmöglichkeit – aus Sicht des Finanzamts – wegen neuer Tatsachen, da die fehlerhaften Veranlagungen wesentlich darauf beruhten, dass der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten nicht erfüllt hatte.

3 Behinderungsbedingte Umbaukosten als außergewöhnliche Belastung

Der Bundesfinanzhof hat seine bereits in 2009 eingeleitete **Änderung der Rechtsprechung zu Gunsten der Stpfl.** weiterentwickelt. Im Urteilsfall hatten die Eheleute ein schwerbehindertes Kind (Grad der Behinderung 100 %). Die Eheleute erwarben eine Immobilie und bauten diese umfangreich um. U.a. wurde der **Wohnbereich für die behinderte Tochter umgebaut**. Die Tochter nutzt eine abgetrennte Wohnfläche (Anbau) von 79 qm mit Schlafzimmer, Wohnzimmer, Arbeitszimmer, Bad und Küchenzeile. Mit sozialmedizinischem Gutachten vom 30.8.2006 bestätigte der Medizinische Dienst der Krankenversicherung, dass die Neuinstallation einer bodengleichen Dusche und die Schaffung eines barrierefreien Umfelds die Selbständigkeit der Tochter weiter fördern und den Pflegeaufwand reduzieren würde. Die Krankenkasse bezuschusste den Einbau eines solchen Badezimmers mit 2 557 €. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres 2006 machten die Kläger außergewöhnliche Belastungen i.H.v. 29 580 € geltend, die zu 29 390 € auf die Umbaukosten für den von der Tochter genutzten Wohnraum entfielen. Das Finanzamt erkannte im Einkommensteuerbescheid 2006 diese Aufwendungen nicht an. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres 2007 erklärten die Eheleute außergewöhnliche Belastungen i.H.v. 4 225 €; davon entfielen 2 355 € auf den der schwerbehinderten Tochter überlassenen Wohnraum (anteilige Schuldzinsen und anteilige laufende Hauskosten). Diesen Betrag erkannte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2007 ebenfalls nicht an.

Der Bundesfinanzhof entschied nun mit Urteil vom 24.2.2011 (Aktenzeichen VI R 16/10), dass **diese Kosten grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigt werden können**. Noch ist allerdings zu prüfen, in welchem Umfang die geltend gemachten Aufwendungen durch die Behinderung der Tochter veranlasst waren. Diese Frage ist ggf. durch ein Sachverständigen Gutachten zu beantworten.

Der Bundesfinanzhof führt insbesondere aus, dass Mehraufwand, der auf einer behindertengerechten Gestaltung des individuellen Wohnumfelds beruht, stets so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehe, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts (in Form einer Wertsteigerung des Hauses) in Anbetracht der Gesamtumstände regelmäßig in den Hintergrund tritt.

Es ist auch nicht erforderlich, dass die Behinderung auf einem nicht vorhersehbaren Ereignis beruht und deshalb ein schnelles Handeln des Stpfl. oder seiner Angehörigen geboten ist. Auch die Frage nach zumutbaren Handlungsalternativen stellt sich in solchen Fällen nicht.

Hinweis:

Für den Abzug der außergewöhnlichen Belastung ist es ohne Bedeutung, ob die Mehrkosten im Rahmen eines Neubaus, der Modernisierung eines Altbaus oder des Umbaus eines bereits selbst genutzten Eigenheims oder einer Mietwohnung entstehen. Im Einzelfall sollte aber sehr genau dokumentiert werden, in welchem Umfang ein vorgenommener Umbau durch die Behinderung verursacht ist.

4 Veräußerung einer Vielzahl von Gebrauchsgegenständen bei eBay kann der Umsatzsteuer unterliegen

Die Internetplattform eBay nutzte ein Ehepaar dazu, eine Vielzahl an Gegenständen mit Liebhaberwert zu veräußern. Insgesamt handelte es sich im Zeitraum zwischen November 2001 und Juni 2005 um über 1 200 einzelne Verkaufsvorgänge. Hieraus erzielten die Kläger Erlöse, die sich im Jahre 2001 (bei 16 Verkäufen) auf 2 617 DM, im Jahre 2002 (bei 356 Verkäufen) auf 24 963 €, im Jahre 2003 (bei 328 Verkäufen) auf 27 637 €, im Jahre 2004 (bei 226 Verkäufen) auf 20 946 € und im Jahre 2005 (bei 287 Verkäufen) auf 34 917 € beliefen. Die Steuerfahndung erhielt Kenntnis von diesen Verkaufsaktivitäten, daraufhin **unterwarf das Finanzamt die Erlöse der Umsatzsteuer** und forderte diese mithin nach.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg bestätigte mit Urteil vom 22.9.2010 (Aktenzeichen 1 K 3016/08) diese Sichtweise. Das Finanzgericht sah die für eine Unternehmertätigkeit notwendige Nachhaltigkeit auf Grund der Intensität der Geschäfte als gegeben. Nicht entscheidend war, dass die verkauften Gegenstände offensichtlich nicht zum Weiterverkauf, sondern zur privaten Sammlung eingekauft wurden. Unmaßgeblich war auch, dass die Eheleute ihre Angebote als „Privatverkauf“ kennzeichneten. Gegen dieses Urteil wurde allerdings die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt.

Hinweis:

Erfolgen umfangreiche „private“ Handelstätigkeiten, so sollte – ggf. unter Hinzuziehung steuerlicher Beratung – sorgfältig geprüft werden, ob hierbei steuerlich von einem umsatzsteuerlichen Unternehmen auszugehen ist. Die Nichtbeachtung einer solchen steuerlichen Einstufung kann bei Aufdeckung nicht nur zu hohen Steuernachzahlungen führen, sondern u.U. auch steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben.

5 Rechtsprechung zur Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen und haushaltsnahen Dienstleistungen

Über zwei aktuelle Urteile zur Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen und haushaltsnahen Dienstleistungen ist zu berichten:

- Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht stellt in dem Urteil vom 2.2.2011 (Aktenzeichen 2 K 56/10) klar, dass Aufwendungen, die im zeitlichen und funktionalen Zusammenhang mit der Errichtung eines Wohnhauses stehen, nicht als Handwerkerleistung begünstigt sind. Im Urteilsfall ging es um den **Einbau einer Einbauküche in den Neubau eines Einfamilienhauses**.

Hinweis:

Die zeitliche Abfolge ist also für den steuerlichen Abzug entscheidend. Der Einbau der Küche durch einen Handwerker in ein bestehendes, bereits mit einer Küche vollingerichtetes Haus ist jedenfalls begünstigt.

- Das Finanzgericht Köln bestätigt in dem Urteil vom 26.1.2011 (Aktenzeichen 4 K 1483/10) die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach **Müllgebühren** an einen öffentlich-rechtlichen Versorgungsträger nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen steuerlich berücksichtigungsfähig sind. Die Dienstleistung der „Müllentsorgung“ wird nämlich nicht im Haushalt, sondern außerhalb erbracht.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Freigrenze bei Betriebsfest

Wird eine Betriebsveranstaltung veranstaltet, so gehören die Zuwendungen an die Arbeitnehmer dann nicht zum Arbeitslohn, wenn es sich um eine übliche Veranstaltung handelt. Abgegrenzt wird der Begriff der üblichen Veranstaltung dadurch, dass die Kosten pro Arbeitnehmer 110 € nicht überschreiten dürfen. Hinsichtlich der Ermittlung der 110 €-Grenze hatte das Finanzgericht Düsseldorf nun über folgenden Streitfall zu entscheiden:

Eine GmbH hatte ein Betriebsfest durchgeführt. Eine zuvor durchgeführte Umfrage hatte eine Teilnehmerzahl von 600 Personen (Belegschaftsmitglieder und Familienangehörige) ergeben, auf deren Grundlage Angebote eingeholt und Bestellungen abgegeben worden waren. Tatsächlich nahmen dann aber nur 348 Personen teil, davon 97 Arbeitnehmer mit einer oder mehreren Begleitpersonen. Die Kosten pro Teilnehmer beliefen sich bei 348 Teilnehmern nach Abzug der Pauschale für Speisen und Getränke auf 67,56 €. Stellt man hingegen auf die ursprünglich geplante Teilnehmerzahl von 600 Personen ab, beliefen sich die Kosten auf 52,95 € je Teilnehmer. Unter Zugrundelegung der tatsächlichen Teilnehmerzahl führte die Teilnahme von mehr als einer Begleitperson dazu, dass die Freigrenze von 110 € überschritten wurde. Die Zuwendungen an die Begleitperson des Arbeitnehmers werden nämlich diesem zugerechnet.

Es kam zwischen dem Unternehmen und der Lohnsteueraußenprüfung zum Streit über die Bemessung des bei den Arbeitnehmern anzusetzenden geldwerten Vorteils. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17.1.2011 (Aktenzeichen 11 K 908/10 L) sind bei der Frage der Überschreitung der Freigrenze für Betriebsveranstaltungen von 110 € statt der 348 tatsächlich teilnehmenden Personen die ursprünglich vorgesehenen und geplanten 600 Arbeitnehmer und Angehörigen zu berücksichtigen. Das Finanzgericht hält es für gerechtfertigt, in diesem Fall **auf den geplanten Teilnehmerkreis abzustellen**. Dies hat im Streitfall zur Konsequenz, dass – entgegen der Lohnsteuer-Außenprüfung – nicht nur die Kosten für Speisen und Getränke, sondern sämtliche Kosten, die auf die nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfallen, aus der Durchschnittsberechnung auszuschneiden haben. Weder die überzähligen Speisen und Getränke noch die überdimensionierten sonstigen Sachleistungen für den äußeren Rahmen (Kinderanimation, Livemusik, Zelt etc.) sind den teilnehmenden Arbeitnehmern der GmbH zugewendet worden. Die teilnehmenden Arbeitnehmer hätten durch die Nicht-Teilnahme eines Großteils der angemeldeten Arbeitnehmer keine Bereicherung erfahren.

Hinweis:

Dieses Urteil ist zwar noch nicht rechtskräftig, jedoch zeigt sich, dass in solchen Fällen eine genaue Dokumentation der Planung des Fests und der in diesem Zuge eingeladenen Personen lohnend sein kann.

7 Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit Dienstwagen

a) Bundesfinanzhof: Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten möglich

Der Bundesfinanzhof hatte in mehreren Urteilen entschieden, dass auch bei der **Pauschalbesteuerung der privaten Nutzung eines Dienstwagens** (1 %-Regelung) der Arbeitslohnzuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte **auf die tatsächlichen Fahrten beschränkt ist**. Zur Ermittlung des Zuschlags für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs in diesen Fällen nicht der Pauschalzuschlag von 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer monatlich, sondern eine **Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer** vorzunehmen.

Hinweis:

Diese bislang von der Finanzverwaltung nicht geteilte Sichtweise des Bundesfinanzhofs kann in manchen Fällen materiell äußerst vorteilhaft sein. Zu denken ist z.B. an Pendler, die eine große Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegen müssen, diese Strecke ganz oder z.T. mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen oder auch an Vertriebsmitarbeiter, die nur an einzelnen Tagen den Weg zur regelmäßigen Arbeitsstelle zurücklegen und an den übrigen Tagen von der Wohnung unmittelbar zum Kunden fahren.

Beispiele:

Dass sich erhebliche Auswirkungen ergeben können, zeigen folgende Beispiele. Dabei wird auch deutlich, dass sich der Einzelnachweis nur dann lohnt, wenn monatlich weniger als 15 Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte absolviert werden.

Grunddaten:

Bruttolistenpreis des Fahrzeugs	60 000,00 €	60 000,00 €	60 000,00 €	60 000,00 €
Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	50 km	50 km	50 km	200 km
Fahrten je Monat	4	15	20	4

Geldwerter Vorteil je Monat:

Pauschalregelung:				
0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer	900,00 €	900,00 €	900,00 €	3 600,00 €
Einzelnachweis:				
0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer	240,00 €	900,00 €	1 200,00 €	960,00 €

b) Zeitliche Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Nunmehr folgt auch die Finanzverwaltung dieser Auffassung der Rechtsprechung. In dem Schreiben vom 1.4.2011 nimmt die Finanzverwaltung zur Anwendung dieser neuen Grundsätze Stellung. Zunächst wird zur zeitlichen Anwendung der geänderten Rechtsprechung ausgeführt:

- Bis einschließlich 2010 ist die geänderte Rechtsprechung in allen offenen Veranlagungsverfahren anzuwenden. Eine Änderung des vorgenommenen Lohnsteuerabzugs erfolgt aber nicht.
- Ab 2011 ist die neue Sichtweise auch im Lohnsteuerabzugsverfahren möglich.

Hinweis:

Im **Lohnsteuerabzugsverfahren** ist der Arbeitgeber allerdings nicht zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verpflichtet. Dem Arbeitgeber bleibt es vielmehr unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren nur die kalendermonatliche Ermittlung des Zuschlags mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (0,03 %-Regelung) vorzunehmen, z.B. die Gestellung des betrieblichen Kraftfahrzeugs an die Anwendung der 0,03 %-Regelung zu binden. Dann muss der Arbeitnehmer eine geringere Nutzung in der Einkommensteuerveranlagung geltend machen. Konkret muss dann aus dem in der Jahreslohnbescheinigung angegebenen Bruttolohn der vom Arbeitgeber versteuerte Betrag herausgerechnet und durch den individuell ermittelten Betrag ersetzt werden.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss der Arbeitgeber in Abstimmung mit den Arbeitnehmern die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder die Anwendung der 0,03 %-Regelung **für jedes Kalenderjahr einheitlich** für alle diesem überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden (eine Ausnahme ergibt sich in 2011). Bei der **Veranlagung zur Einkommensteuer** ist der Arbeitnehmer allerdings nicht an die für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Methode gebunden und kann die Methode einheitlich für alle ihm überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge für das gesamte Kalenderjahr wechseln.

c) Materielle Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Im **Grundsatz** ist die Ermittlung des Zuschlags für die Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte weiterhin kalendermonatlich mit **0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte** vorzunehmen. Der Ansatz unter Zugrundelegung der tatsächlichen Fahrten ist nur unter bestimmten Bedingungen möglich. Letzteres kann sowohl im Lohnsteuerabzugsverfahren als auch im Veranlagungsverfahren, also bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers, erfolgen.

Soll der **Ansatz der tatsächlichen Fahrten im Lohnsteuerabzugsverfahren** zur Anwendung kommen, so hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht aus. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur regelmäßigen Arbeitsstätte gelangt ist. Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mehrmals benutzt, sind für Zwecke der Einzelbewertung nur einmal zu erfassen. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt wird.

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

Beispiel:

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

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

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

Hinweis:

Hat der Arbeitgeber bisher im **Lohnsteuerabzugsverfahren 2011** die 0,03 %-Regelung angewandt, kann er während des Kalenderjahres 2011 zur Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs übergehen. Die Methode darf während des Kalenderjahres 2011 dann aber nicht erneut gewechselt werden.

Um im **Veranlagungsverfahren** zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte wechseln zu können, muss der Arbeitnehmer fahrzeugbezogen darlegen, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat. Zudem hat er durch geeignete Belege glaubhaft zu machen, dass und in welcher Höhe der Arbeitgeber den Zuschlag mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ermittelt und versteuert hat (z.B. Gehaltsabrechnung, die die Besteuerung des Zuschlags erkennen lässt; Bescheinigung des Arbeitgebers).

d) Park and ride

Setzt der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder bei Familienheimfahrten nur für eine Teilstrecke ein, so ist der Ermittlung des Zuschlags grundsätzlich die gesamte Entfernung zu Grunde zu legen. Die Finanzverwaltung lässt unter Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aber auch zu, den **Zuschlag auf der Grundlage der Teilstrecke zu ermitteln**, die mit dem betrieblichen Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegt wurde, wenn

- a) das Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber nur für diese Teilstrecke zur Verfügung gestellt worden ist und der Arbeitgeber die Einhaltung seines Nutzungsverbots überwacht oder
- b) für die restliche Teilstrecke ein Nachweis über die Benutzung eines anderen Verkehrsmittels erbracht wird, z.B. eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird.

8 Begünstigte Besteuerung von Entlassungsentschädigungen auch bei geringfügiger Teilleistung in anderem Jahr

Erhält ein Arbeitnehmer bei der Kündigung des Arbeitsplatzes eine Entschädigung (**Entlassungsentschädigung**), so handelt es sich oftmals um Beträge, mit denen Gehälter für mehrere Jahre abgegolten werden. Wenn dieser Betrag nun zusammengeballt in einem Jahr zufließt, führt das auf Grund des progressiven Steuertarifs zu einer vergleichsweise hohen Steuerbelastung, die insbesondere die Summe der Steuern übersteigt, die sich bei einer Zahlung dieses Betrags nach dem bisherigen Vertragsablauf ergeben würde. Aus diesem Grund werden Entlassungsentschädigungen unter bestimmten Bedingungen mit einem **begünstigten Steuersatz** belastet. Der Steuersatz wird in diesem Fall so berechnet, als würde die Entlassungsentschädigung über fünf Jahre verteilt zufließen.

Streit über die Gewährung des begünstigten Steuersatzes ergibt sich oft dann, wenn geringfügige Teile der Entlassungsentschädigungen vorab oder später gezahlt werden. Über einen solchen Fall hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 26.1.2011 (Aktenzeichen IX R 20/10) entschieden. Im Urteilsfall erhielt der Kläger als Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes eine einmalige Abfindung i.H.v. 77 788 €. Davon wurde eine erste kleinere Rate Ende Juni 2005 und der Restbetrag Ende Januar 2006 gezahlt. Darüber hinaus erklärte das Unternehmen seine Bereitschaft, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gabelstapler- bzw. Lkw-Führerscheins entstehenden Aufwendungen bis zu einer Gesamthöhe von 2 000 € zu übernehmen. Das Finanzamt versagte die begünstigte Besteuerung, da die Entschädigung in zwei Jahren zugeflossen ist. Der Bundesfinanzhof stellte dagegen klar, dass der begünstigte Steuersatz zu gewähren sei.

Er bestätigt zunächst die Rechtsprechung, wonach eine begünstigte Entschädigung grundsätzlich nur vorliegt, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Jahr zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen.

Gleichwohl ist der Zufluss in einem Jahr nach dem Wortlaut der Gesetzesnorm kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal. Nach ihrem Zweck ist diese Vorschrift trotz Zuflusses in zwei Jahren **auch dann anwendbar, wenn der Stpfl. nur eine geringfügige Teilleistung erhalten hat und die ganz überwiegende Hauptentschädigungsleistung in einem Betrag ausbezahlt wird.** Maßgeblich für das Vorliegen außerordentlicher Einkünfte ist, dass deren Zufluss in einem Jahr zu einer für den jeweiligen Stpfl. im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führt.

Hinweis:

Geringfügige Teilleistungen in einem anderen Jahr als die Hauptleistung sind insoweit also nicht schädlich. Wann von einer solchen unschädlichen geringfügigen Teilleistung auszugehen ist, bestimmt sich nach dem Vorliegen einer Ausnahmesituation in der individuellen Steuerbelastung des einzelnen Stpfl. Eine starre Prozentgrenze sieht das Gesetz weder vor noch kann eine solche die gesetzlich geforderte Prüfung der Außerordentlichkeit im Einzelfall ersetzen. Daher bedarf der Abschluss eines Vertrags unter Vereinbarung einer Entlassungsentschädigung in jedem Fall der steuerlichen Beratung.

9 Keine Dreimonatsfrist für Abzug von Verpflegungspauschalen bei Fahrtätigkeit

Kosten der Verpflegung des Stpfl. sind im Grundsatz als Kosten der privaten Lebensführung steuerlich nicht abzugsfähig. Anders ist dies dagegen bei einer Auswärtstätigkeit: Wird der Stpfl. vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt tätig, so ist für jeden Kalendertag, an dem der Stpfl. über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag absetzbar. Der klassische Fall für den Ansatz von Verpflegungspauschalen sind Dienstreisen. Das Gesetz beschränkt nun allerdings den Abzug von Verpflegungspauschalen auf die ersten drei Monate (sog. **Dreimonatsregelung**), wenn die Auswärtstätigkeit am selben Ort erfolgt.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.2.2011 (Aktenzeichen VI R 66/10) gilt – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – diese Dreimonatsfrist aber **nicht bei einer Fahrtätigkeit**. Im Urteilsfall arbeitete der Arbeitnehmer auf einem Hochseeschiff und er fuhr im Streitjahr inkl. An- und Abreise zum/vom Liegeplatz an 184 Tage zur See.

10 Meldeverfahren: Änderungen im Tätigkeitsschlüssel

Im Meldeverfahren müssen die Arbeitgeber u.a. Beginn, Ende und Unterbrechung einer Beschäftigung übermitteln. Neben den persönlichen Daten der Arbeitnehmer enthalten die Meldungen auch Angaben zur Tätigkeit, zum Schulabschluss und zum Arbeitsverhältnis. Für Meldezeiträume, die **ab dem 1.12.2011** beginnen, wird nun der bisherige 5-stellige Tätigkeitsschlüssel durch einen **9-stelligen Tätigkeitsschlüssel** abgelöst. Auch alle Jahresmeldungen müssen den neuen Tätigkeitsschlüssel enthalten. Er bildet folgende Merkmale ab:

- den ausgeübten Beruf (Stellen 1 bis 5),
- den höchsten allgemeinbildenden Schulabschluss (Stelle 6),
- den höchsten beruflichen Ausbildungsabschluss (Stelle 7),
- ein Kennzeichen für Arbeitnehmerüberlassung (Stelle 8) und
- die Vertragsform (Befristung und Arbeitszeit) (Stelle 9).

Hinweis:

Die **Umstellung** vom jetzigen auf den neuen Tätigkeitsschlüssel kann vielfach maschinell erfolgen. Voraussetzung ist, dass das Lohnabrechnungsprogramm eine entsprechende Hilfsfunktion enthält. Auf der Internetseite der Bundesagentur für Arbeit (www.arbeitsagentur.de – dort unter Unternehmen/Sozialversicherung/Schlüsselverzeichnis/Schlüsselverzeichnis 2010) stehen Informationen und Umstellungstabellen zur Verfügung.

Für die Umstellung muss im Regelfall der **Arbeitgeber einmalig eine Umstellungstabelle der im Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten erstellen**. Anzuraten ist eine frühzeitige Vorbereitung der Umstellung, die bis zum 30.11.2011 abgeschlossen sein sollte.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Geänderte Abgabefristen für die Zusammenfassende Meldung seit 1.7.2010

Das Bundeszentralamt für Steuern weist darauf hin, dass vermehrt Anfragen von Unternehmen zu den **geänderten Meldepflichten im Zusammenhang mit der Abgabe der Zusammenfassenden Meldung** gestellt werden. Die Zusammenfassende Meldung ist **bis zum 25. Tag nach Ablauf des Meldezeitraums abzugeben**. Diese Abgabefrist ist unabhängig davon, ob dem Unternehmer für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen Dauerfristverlängerung gewährt wurde.

Zum Meldezeitraum gelten folgende Regeln:

- Meldezeitraum für innergemeinschaftliche Lieferungen ist grundsätzlich der Kalendermonat. Ausnahmsweise ist der Meldezeitraum das Kalendervierteljahr, soweit die Summe der Bemessungsgrundlagen für diese meldepflichtigen Umsätze weder für das laufende Kalendervierteljahr noch für eins der vier vergangenen Kalendervierteljahre jeweils mehr als 100 000 € (mit Wirkung nach dem 31.12.2011: 50 000 €) beträgt.
- Wird die genannte Betragsgrenze im Laufe eines Kalendervierteljahres überschritten, so hat der Unternehmer bis zum 25. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Betragsgrenze überschritten wird, eine Zusammenfassende Meldung für diesen Kalendermonat und die bereits abgelaufenen Kalendermonate dieses Kalendervierteljahres zu übermitteln. Selbst wenn diese Betragsgrenze unterschritten wird, hat der Unternehmer aber das Wahlrecht, die Zusammenfassende Meldung monatlich zu übermitteln, sofern er dies dem Bundeszentralamt für Steuern anzeigt. Die Ausübung dieses Wahlrechts bindet den Unternehmer mindestens für die Dauer von zwölf Kalendermonaten, darüber hinaus bis zum Zeitpunkt des Widerrufs.
- Meldezeitraum für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, ist das Kalendervierteljahr. Übermittelt der Unternehmer für innergemeinschaftliche Warenlieferungen eine monatliche Zusammenfassende Meldung, so hat er die Möglichkeit, in dieser Zusammenfassenden Meldung auch seine innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen anzugeben.

12 Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Gesetzlich ist der Kaufmann verpflichtet, Geschäftsunterlagen eine bestimmte Zeit lang aufzubewahren. Für dabei entstehende Kosten, wie z.B. die Miete für den Archivraum, muss in der Handels- und auch in der Steuerbilanz eine **Rückstellung gebildet werden**. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.1.2011 (Aktenzeichen X R 14/09) bestätigt, dass bei der Berechnung von der normalen zehnjährigen Aufbewahrungsfrist auszugehen ist. Dies führt zu einer **durchschnittlichen Aufbewahrungsfrist** für alle am Bilanzstichtag vorhandenen Unterlagen von **5,5 Jahren** ($[10 + 1] : 2$). Der jährliche Aufwand ist somit mit dem Faktor 5,5 zu multiplizieren, um den Rückstellungsbetrag zu ermitteln.

13 Überlassung eines Fahrzeugs an freie Mitarbeiter

Erhalten als freie Mitarbeiter beschäftigte Handelsvertreter von ihrem Auftraggeber ein Fahrzeug unentgeltlich zur Nutzung überlassen, so gelten nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 5.4.2011 für die Umsatzsteuer folgende Grundsätze:

- Die Gebrauchsüberlassung eines Fahrzeugs an einen freien Mitarbeiter ist eine nicht steuerbare Beistellung und unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer, wenn das Fahrzeug nur für Fahrten im betrieblichen Interesse dieses Auftraggebers genutzt werden kann. Eine anderweitige Verwendung – z.B. für unternehmensfremde Zwecke des freien Mitarbeiters oder zur Nutzung für andere Auftraggeber – muss auf Grund der zwischen den Beteiligten bestehenden Vereinbarungen und deren tatsächlicher Handhabung ausgeschlossen sein. Die Nutzung für andere Zwecke muss durch klare und eindeutige Vereinbarungen verboten werden, die auch tatsächlich beachtet, überwacht und durchgesetzt werden.
- Ist der freie Mitarbeiter berechtigt, das Fahrzeug auch für private Fahrten oder für andere Auftraggeber zu nutzen, liegt dagegen ein tauschähnlicher Umsatz vor und es fällt damit Umsatzsteuer an. Der Wert der Fahrzeugüberlassung ist mit den insgesamt beim Auftraggeber entstandenen Ausgaben zu schätzen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob für die Ausgaben ein Vorsteuerabzug möglich war.
- Die Fahrzeugüberlassung des Auftraggebers ist eine Leistung an den freien Mitarbeiter. Dieser ist grundsätzlich berechtigt, die auf diesen Eingangsumsatz entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Erforderlich ist dann der Ausweis der Umsatzsteuer in einer ordnungsgemäßen Rechnung und die Nutzung für unternehmerische Zwecke.
- Wird das Fahrzeug auch für unternehmensfremde Zwecke genutzt, ist die Vorsteuer grundsätzlich nach dem Verhältnis von unternehmerischer und unternehmensfremder Nutzung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. In diesem Fall entfällt eine Besteuerung der unternehmensfremden Nutzung. Aus Vereinfachungsgründen kann der Unternehmer jedoch auch den Vorsteuerabzug in voller Höhe vornehmen und die unternehmensfremde Nutzung als Verwendungseigenverbrauch besteuern.

Hinweis:

Gerade bei teuren Autos kann die materielle Bedeutung der richtigen umsatzsteuerlichen Einstufung hoch sein. Daher ist anzuraten, den konkreten Einzelfall durch den steuerlichen Berater prüfen zu lassen.

14 Abgrenzung zwischen Geschenken und steuerlich abzugsfähigen Zulagen

Geschenke an Geschäftsfreunde sind nur bis zu einem jährlichen Wert von 35 € je Zuwendungsempfänger steuerlich abzugsfähig. Abzugsgrenzen sind Geschenke aber von Zulagen, die steuerlich unbegrenzt als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Dass diese Abgrenzung in der Praxis von Bedeutung sein kann, zeigt der Fall, den der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.10.2010 (Aktenzeichen I R 99/09) entschieden hat: Darin ging es um eine GmbH, die Fondsanteile vermittelte. In den Jahren 1994, 1996 und 1998 organisierte die GmbH eine Sondervorführung in einem Theater und lud hierzu neben anderen Personen auch jene Anleger eines bestimmten Fonds ein, die Beteiligungen in einem bestimmten Mindestbetrag erworben hatten, und übernahm teilweise auch deren Übernachtungskosten. Die GmbH beehrte den Betriebsausgabenabzug der aufgewendeten Kosten. Das Finanzamt vertrat dagegen die Ansicht, dass es sich um nicht abzugsfähige Geschenkaufwendungen handele.

In diesem Fall verneinte der Bundesfinanzhof das Vorliegen von Geschenken. Vielmehr handele es sich um Zulagen, da eine enge Verknüpfung mit der Zeichnung der Fonds gegeben sei. Für die Beurteilung als entgeltliche Zuwendung ist es im Übrigen nicht von Belang, ob die gewährten Zugaben wettbewerbsrechtlich erlaubt oder verboten sind.

15 Lesezugriff auf ein betriebliches Dokumentenmanagementsystem bei der Außenprüfung

Der Bundesfinanzhof lässt in dem Beschluss vom 9.2.2011 (Aktenzeichen I B 151/10) keine Zweifel an seiner bisherigen Rechtsprechung, wonach der Finanzverwaltung im Rahmen einer Betriebsprüfung ein Lesezugriff auf ein Dokumentenmanagementsystem zu gewähren ist. Nicht ausreichend ist es, wenn der Stpfl. auf Anfrage entsprechende Papierausdrucke aus dem Dokumentenmanagementsystem bereitstellt.

Hinweis:

Dies führt zu einer weiter erhöhten Transparenz des Rechnungswesens für die Finanzverwaltung. Aus Sicht des Stpfl. bietet sich allerdings die Möglichkeit, bestimmte besonders sensible Bereiche der Buchführung nicht in das Dokumentenmanagementsystem aufzunehmen, sondern diese Belege in Papierform aufzubewahren. Der Finanzverwaltung sind dann auf Anfrage die Papierbelege vorzulegen.

Für Personengesellschaften

16 Teilweises Betriebsausgabenabzugsverbot bei Minderung der Pacht bei einer Betriebsaufspaltung

Eine steuerliche Betriebsaufspaltung besteht dann, wenn zwei Unternehmen personell und sachlich miteinander verbunden sind, also – vereinfacht gesagt – hinter beiden Unternehmen die gleichen Gesellschafter stehen und das eine Unternehmen (Besitzunternehmen) dem anderen (Betriebsgesellschaft) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet. In der Praxis ist regelmäßig das Betriebsgrundstück im Eigentum des Besitzunternehmens, dieses wird an die operativ tätige Betriebsgesellschaft verpachtet. Eine steuerliche Betriebsaufspaltung kann z.B. auch gegeben sein, wenn der GmbH-Gesellschafter seiner GmbH ein Grundstück verpachtet, welches als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist.

Erfolgt die **Verpachtung zu fremdüblichen Bedingungen**, so sind die Kosten im Zusammenhang mit dem überlassenen Wirtschaftsgut vollständig als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig. Erfolgt die **Überlassung des Wirtschaftsguts** vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft **unentgeltlich oder teilentgeltlich**, d.h. zu einem im Fremdvergleich zu niedrigen Entgelt, so dürfen die bei der Besitzgesellschaft mit der Überlassung im Zusammenhang stehenden Kosten nur teilweise als Betriebsausgaben steuerlich abgezogen werden. Dies resultiert aus dem Umstand, dass dann die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Beteiligungserträgen des Gesellschafters in Form von Gewinnausschüttungen und den Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils zusammenhängen. Da diese Beteiligungserträge zu 40 % steuerfrei gestellt sind, werden korrespondierend dazu die entsprechenden Aufwendungen beim Besitzunternehmen steuerlich nur zu 60 % zum Abzug anerkannt.

Dies bestätigte jetzt auch das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 23.3.2011 (Aktenzeichen 7 K 2793/07 E) für den Fall, dass auf Grund einer wirtschaftlichen Krise der GmbH der Gesellschafter die vereinbarten Pachtzahlungen für eine an die GmbH verpachtete Immobilie zunächst befristet auf ein Jahr auf die Hälfte herabsetzte und im folgenden Jahr für drei Monate auf die Pacht gänzlich verzichtete.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass derartige Pachtanpassungen dringend einer steuerlichen Prüfung unterzogen werden müssen, bevor eine Umsetzung erfolgt.

17 Aufwendungen auf das Sonder-BV nur im Feststellungsbescheid berücksichtigungsfähig

Tragen Gesellschafter einer Personengesellschaft selber Ausgaben, die mit ihrer Beteiligung in Zusammenhang stehen, wie z.B. Fahrtkosten zur Gesellschafterversammlung oder Zinsaufwendungen aus der Finanzierung des Anteilserwerbs, so mindern diese Kosten die steuerlichen Einkünfte aus der Beteiligung. Allerdings müssen diese Kosten dann **von der Gesellschaft** in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte **erklärt werden**.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 25.11.2010 (Aktenzeichen 10 K 3843/06) bestätigt, dass eine unterlassene Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten im Feststellungsbescheid nicht durch einen Ergänzungsbescheid nachgeholt werden kann.

Hinweis:

Ergänzungsbescheide dienen lediglich dazu, notwendige Feststellungen, typischerweise zu geleisteten Spenden oder anrechenbarer Kapitalertragsteuer, nachzuholen, soweit diese bisher nicht getroffen wurden. Für Aufwendungen auf Sonderbetriebsvermögen kann dies nach der Entscheidung des FG Köln nur innerhalb der Einspruchsfrist begehrt werden.

Wichtig ist also eine Abfrage durch den Steuerberater der Personengesellschaft bei den Gesellschaftern, ob Sonderbetriebsausgaben oder Sonderwerbungskosten angefallen sind, bzw. umgekehrt eine Mitteilung des Gesellschafters an die Gesellschaft darüber.

18 Überlassung von Fahrzeugen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter

Erfolgt eine Fahrzeugüberlassung zwischen einer Personengesellschaft und dem Gesellschafter, so ist zu prüfen, wie dieser Vorgang umsatzsteuerlich zu behandeln ist. Nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 5.4.2011 (Aktenzeichen S 7100) ist insofern wie folgt zu differenzieren:

- **Überlassung von der Gesellschaft an den Personengesellschafter:** Wird ein Fahrzeug von einer Personengesellschaft einem Gesellschafter überlassen, der dieses Fahrzeug sowohl für Zwecke der Gesellschaft als auch für unternehmensfremde Zwecke (insbesondere die Privatnutzung) nutzt, muss in einem ersten Schritt geprüft werden, ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Nutzt der Gesellschafter das Fahrzeug ausnahmsweise unentgeltlich für seine unternehmensfremden Zwecke, so ist diese Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn die Nutzung für Zwecke der Gesellschaft zumindest zum teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Eine entgeltliche Überlassung liegt dagegen vor, wenn das Fahrzeug im Rahmen eines Mietverhältnisses überlassen wird. Auf den Abschluss eines schriftlichen Vertrags kommt es nicht an. Entgelt für die Nutzungsüberlassung kann die Belastung des Privatkontos des Gesellschafters sein; dabei ist die Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen. Bei einer entgeltlichen Überlassung an den Gesellschafter wird das Fahrzeug aus Sicht der Personengesellschaft in vollem Umfang für unternehmerische Zwecke genutzt und ist daher insgesamt Unternehmensvermögen.
- **Überlassung vom Gesellschafter an die Personengesellschaft:** Besteht ein Leistungsaustausch, so unterliegt dieser der Umsatzsteuer. Ein Fahrzeug wird durch einen Gesellschafter an seine Personengesellschaft entgeltlich überlassen, wenn für die Überlassung ein Sonderentgelt entrichtet wird. Ein Leistungsaustausch liegt auch dann vor, wenn für die Nutzungsüberlassung Gutschriften auf dem jeweiligen Gesellschafterkapitalkonto erfolgen und sich hieraus Zahlungsansprüche für den Gesellschafter ergeben oder sich seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gesellschaft vermindern.

Für Hauseigentümer

19 Vermietung einer möblierten Wohnung an nahe Angehörige

Bei der Vermietung einer möblierten Wohnung an nahe Angehörige ist bei der Berechnung der angemessenen Miete die Möbelüberlassung zu berücksichtigen. Die Bewertung der Möbelüberlassung hat anhand der Abschreibung über eine zehnjährige Nutzungsdauer und einer 4 %igen Eigenkapitalverzinsung zu erfolgen. So die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 7.12.2010 (Aktenzeichen 3 K 251/08).

Im Streitfall überließen die Eheleute ihrer Tochter seit Oktober 2002 eine 42 qm große, komplett möblierte 1-Zimmer-Wohnung. In einem schriftlichen Mietvertrag vom 1.10.2002 vereinbarten sie mit ihrer Tochter eine monatliche Miete i.H.v. 180 € sowie eine Nebenkostenvorauszahlung i.H.v. 30 €. Die Eheleute hatten die Wohnung im Jahr 2002 für insgesamt 82 990,35 € angeschafft und zur Finanzierung einen Nettokredit i.H.v. 90 000 € mit einem effektiven Jahreszins von 4,61 % und einer jährlichen Kontoführungsgebühr von 15 € aufgenommen. Für die Möblierung der Wohnung wendeten sie im Jahr 2002 4 274,16 € auf, von denen 3 510,76 € im Jahr der Anschaffung 2002 als Werbungskosten sofort abgezogen und 763,40 € für ein Sofa über einen Zeitraum von zehn Jahren abgeschrieben wurden. In den Einkommensteuererklärungen erklärten die Kläger aus der Vermietung der Wohnung an ihre Tochter für das Jahr 2004 einen Verlust i.H.v. 4 397 € und für das Jahr 2005 i.H.v. 4 604 €. Dabei machten sie in beiden Jahren als Werbungskosten eine Abschreibung i.H.v. 1 401 €, Schuldzinsen für den Bankkredit i.H.v. 4 065 €, in 2004 Kosten für „Hauswart, Treppenreinigung, Fahrstuhl“ i.H.v. 1 418 € und Fahrtkosten i.H.v. 240 €, in 2005 Kosten für „Hauswart, Treppenreinigung, Fahrstuhl“ i.H.v. 1 340 € und Erhaltungsaufwendungen i.H.v. 111 € geltend.

Das Finanzgericht erkannte das Mietverhältnis grundsätzlich an. Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung eines Mietverhältnisses zwischen nahen Angehörigen ist zunächst, dass der Vertrag bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen ist und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (sog. **Fremdvergleich**). Zudem gilt die Besonderheit, dass die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als **56 % der ortsüblichen Marktmiete** beträgt.

Hinweis:

Es sollte in einschlägigen Fällen zunächst darauf geachtet werden, dass ein Mietvertrag nach fremdüblichen Kriterien abgeschlossen und dieser auch tatsächlich durchgeführt wird. Zu Letzterem gehört z.B. eine Nebenkostenabrechnung nach Ablauf des Jahres. Des Weiteren sollte die 56 %-Grenze sehr sorgfältig beachtet und dies ggf. dokumentiert werden, da ansonsten die Werbungskosten anteilig steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

20 Kosten für Neuerrichtung einer abgerissenen Garage können über die Abschreibung geltend gemacht werden

Streitig waren die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Abbruch einer verbrauchten Garage und das Aufstellen einer neuen Fertiggarage an einem zu Vermietungszwecken genutzten Zweifamilienhaus. Für den Abbruch der sanierungsbedürftigen Garage und das Aufstellen einer Fertiggarage mit auf dem Dach aufgebrachter Holzterrasse zahlte der Hauseigentümer insgesamt 25 520 €.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts München vom 11.12.2009 (Aktenzeichen 1 K 2187/07) sind die Kosten des Abbruchs und der Restwert der abgebrochenen Garage sofort als Werbungskosten abzugsfähig. Die Kosten für die Aufstellung der Fertiggarage samt neuer Fundamentierung und Errichtung einer Dachterrasse führt dagegen zu Herstellungskosten, welche nur über die Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden können.

21 Kosten einer Feier zur Grundsteinlegung als Herstellungskosten des Gebäudes

Nach Ansicht des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (Urteil vom 14.12.2010, Aktenzeichen 6 K 2428/04 B) gehören die Aufwendungen für eine Feier zur Grundsteinlegung einschließlich derjenigen, die das Richtfest betreffen, zu den Herstellungskosten des Gebäudes, da sie in engem Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes stehen. Damit sind die Kosten dafür zu aktivieren und nicht sofort steuerlich abzugsfähig. Dies soll auch gelten, wenn das Gebäude vermietet werden soll und zu der Feier überwiegend Mietinteressenten eingeladen werden. Eine Aufteilung der Kosten in Herstellungskosten und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten komme nach Ansicht des Finanzgerichts nicht in Betracht.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Ertragsteuerliche Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen bei der Körperschaftsteuer

Für den Fall, dass Stpfl. zunächst an das Finanzamt Überzahlungen geleistet haben und diese später erstattet bekommen, sieht die Abgabenordnung unter bestimmten Bedingungen vor, dass den Stpfl. zusätzlich zu den Erstattungen auch sog. Erstattungszinsen zu zahlen sind. Dazu hat der BFH mit Urteil vom 15.6.2010 (Aktenzeichen VIII R 33/07, HFR 2010, 1156) entschieden, dass der Zufluss von Erstattungszinsen zur Einkommensteuer nicht der Besteuerung unterliegt. Als Reaktion darauf hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 „klargestellt“, dass erstattete Einkommensteuerzinsen zu den Kapitaleinkünften zählen.

Für Zwecke der Körperschaftsteuer ist eine solche Gesetzesänderung unterblieben, weil bei Kapitalgesellschaften alle Einnahmen dem Grunde nach Betriebseinnahmen sind; auch **Erstattungszinsen unterliegen demnach der Körperschaftsteuer**. Darauf verweist aktuell die OFD Münster mit ihrer Kurzinformation zur Körperschaftsteuer Nr. 006/2010 vom 3.12.2010 (DStR 2011, 222).

23 Kein Vorliegen eines Finanzplandarlehens an die GmbH bei Kündigungsvorbehalt

Die Vorschrift des § 17 EStG erfasst Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Zu den Anschaffungskosten, die den Veräußerungsgewinn mindern, zählen auch die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten nachträglichen Anschaffungskosten. Diese können sich z.B. dann ergeben, wenn ein Gesellschafter aus einer zu Gunsten seiner GmbH gewährten Bürgschaft in Anspruch genommen wird, dieser in der Krise ein Darlehen gewährt oder andere Rechtshandlungen im Sinne des § 32a GmbHG (a.F.) mit eigenkapitalersetzendem Charakter vorgenommen hat.

Zu diesem Problemkreis hatte das FG Nürnberg mit Urteil vom 30.6.2010 (Aktenzeichen 3 K 1417/08, GmbHR 2011, 99) wegen eines nachträgliche Anschaffungskosten begründenden Finanzplandarlehens zu entscheiden. **Finanzplandarlehen** ist ein von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einzubeziehendes Darlehen, mit dem die zur Aufnahme der Gesellschaft erforderliche Kapitalausstattung durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Ein solches Finanzplandarlehen liege danach dann nicht vor, wenn es der GmbH zwar von ihrem beherrschenden Gesellschafter gewährt wurde, dieser sich aber eine **fristlose Kündigungsmöglichkeit** für den Fall einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse oder des Ausbleibens der Zinszahlungen vorbehält.

Hinweis:

Im Streitfall wollte der Gesellschafter nach der Insolvenz der GmbH auch den Darlehensverlust als Verlust im Sinne des § 17 EStG steuermindernd geltend machen; dies wurde nicht anerkannt.

Seit den jüngsten Gesetzesänderungen zur Modernisierung des GmbH-Rechts in 2008 ist die Frage der nachträglichen Anschaffungskosten bei eigenkapitalersetzenden Darlehen umstritten; es wird empfohlen, z.B. zeitig vor Eintritt einer Krise einen **Rangrücktritt** zu vereinbaren, um so die gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Darlehens auch steuerrechtlich zu dokumentieren.

24 Ertragsteuerliche Qualifizierung des Gesellschafter-Geschäftsführers als Arbeitnehmer bzw. selbständig Tätiger

Mit Urteil vom 20.10.2010 (Aktenzeichen VIII R 34/08, HFR 2011, 409) hat der BFH zur Frage der ertragsteuerlichen Qualifizierung des Gesellschafter-Geschäftsführers als Arbeitnehmer oder aber als selbständig Tätiger Stellung genommen.

Im Streitfall erzielte ein Stpfl. bei mehreren GmbH als Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Zudem war er einer von zwei Gesellschafter-Geschäftsführern der W-GmbH. Zwischen der W-GmbH und den beiden Geschäftsführern bestand kein Anstellungsvertrag, sondern es waren **Beratungsverträge** abgeschlossen. Die Einkünfte daraus erklärte der Gesellschafter-Geschäftsführer als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, das Finanzamt ging von gewerblichen Einkünften aus (und erließ entsprechend einen Gewerbesteuer-Messbescheid), wohingegen das FG Niedersachsen die Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Tätigkeit einstufte.

Zu dieser Problematik stellt der BFH in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung fest,

- dass die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen für die Einkommen-, die Gewerbe- und für die Umsatzsteuer grundsätzlich nach denselben Grundsätzen zu beurteilen ist;
- dass bei Vertretern juristischer Personen zu unterscheiden ist zwischen der Organstellung einerseits und dem ihr zu Grunde liegenden Anstellungsverhältnis andererseits;
- dass für die Beurteilung der Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf die Umstände des Einzelfalls und nicht auf die organschaftliche Stellung abzustellen ist – dabei sprechen für eine nichtselbständige Tätigkeit Weisungsgebundenheit, persönliche Abhängigkeit, feste Arbeitszeiten und Bezüge, Anspruch auf Urlaub und sonstige Sozialleistungen etc.;
- dass GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig Selbständige sind, wenn sie mindestens 50 % des Stammkapitals innehaben;
- dass der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung zwar indizielle Bedeutung zukommt, aber keine rechtliche Bindung besteht.

Hinweis:

Die Rechtsauffassung des BFH lässt Gestaltungen dahingehend zu, dass bei entsprechender **Vertragsgestaltung** (Abschluss eines Beratungsvertrags anstelle eines Anstellungsvertrags) ein GmbH-Geschäftsführer auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen kann, wenn dieser eine einem beratenden Betriebswirt ähnliche Tätigkeit ausübt.

25 Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Gehaltsverzicht ohne wirtschaftlichen Ausgleich

Mit Urteil vom 3.2.2011 (Aktenzeichen VIR 4/10, DStR 2011, 618) hat der BFH entschieden, dass der Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der GmbH auf bestehende oder künftige Entgeltansprüche insoweit nicht zum Zufluss von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit führt, als er dadurch eine tatsächliche Vermögenseinbuße erleidet.

Im Streitfall waren ein Stpfl. und seine Ehefrau zu jeweils 50 % an einer GmbH beteiligt. Der Stpfl. bezog als Gesellschafter-Geschäftsführer ein monatliches Gehalt und hatte auf Grund des Anstellungsvertrags Anspruch auf Weihnachtsgeld. Obwohl sich die GmbH nicht in Zahlungsschwierigkeiten befand, wurde das **Weihnachtsgeld** über Jahre **nicht ausbezahlt** und insoweit auch kein aufwandswirksamer Passivposten gebildet. Vor diesem Hintergrund erließ das Finanzamt einen **Haftungsbescheid** für die auf die Weihnachtsgelder nicht abgeführte Lohnsteuer. Das Finanzamt verwies darauf, dass bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Forderung bereits bei Fälligkeit als zugeflossen gilt und demzufolge ein Lohnsteuereinbehalt hätte erfolgen müssen.

Der BFH schloss sich dieser Würdigung nicht an: Zum einen liege **bei genau 50 % keine beherrschende Stellung** vor (keine pauschale Zurechnung von Ehegattenanteilen), zum anderen führe der Verzicht auf bestehende oder künftige Ansprüche ohne wirtschaftlichen Ausgleich zu einer Vermögenseinbuße auf der Ebene des Gesellschafters, die keinen Einnahmezuffluss nach sich zieht. Im Streitfall war für den BFH entscheidend, dass die streitigen Weihnachtsgelder weder bar ausgezahlt noch auf ein Konto des Gesellschafters überwiesen und diese Beträge auch nicht in den Büchern der GmbH gutgeschrieben worden sind. Somit hatte der Geschäftsführer keine Verfügungsmacht über die streitigen Weihnachtsgeldbeträge erlangt.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung betont der BFH erneut die besondere **Zuflussfiktion bei beherrschenden Gesellschaftern**: Bei diesen wird in ständiger Rechtsprechung angenommen, dass sie über eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen können und ihnen damit entsprechende Einnahmen zugeflossen sind. Allerdings ist es auch in diesen Fällen erforderlich, dass sich die entsprechenden Ansprüche in den Büchern der GmbH gewinnmindernd (z.B. durch Einbuchung einer Rückstellung oder Verbindlichkeit) ausgewirkt haben.

Bei nicht beherrschenden Gesellschaftern hingegen fließen Geldbeiträge i.d.R. dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Allerdings kann auch eine Gutschrift in den Büchern der GmbH einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldbuchverpflichtung zu sehen ist, sondern dadurch auch zum Ausdruck kommt, dass der Betrag dem Gesellschafter von nun an zur Verfügung steht. Hierbei muss der Gesellschafter aber dann auch in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun der im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen GmbH (also der Schuldnerin) herbeizuführen.

26 Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf Darlehensforderung gegen die GmbH kann zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit führen

Mit Urteil vom 25.11.2010 (Aktenzeichen VI R 34/08, HFR 2011, 402) hat sich der BFH mit der steuerlichen Behandlung des Verlusts eines Gesellschafterdarlehens auf der Ebene eines Gesellschafter-Geschäftsführers befasst.

Im Streitfall war ein Gesellschafter-Geschäftsführer zu 1,64 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt; er hatte dieser in Hinblick auf einen geplanten Börsengang ein Darlehen von rd. 160 TDM gewährt. Im Zuge der Absage des Börsengangs war die GmbH dann in eine finanzielle Krise geraten. Im Rahmen der Rettungsversuche verzichtete der Gesellschafter-Geschäftsführer auf seine Darlehensrückzahlungsansprüche und machte den Ausfall des Darlehens als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit der Begründung steuerlich geltend, dass der Verzicht zur **Rettung seines Arbeitsplatzes** erfolgt sei, was aber weder vom Finanzamt noch vom FG Düsseldorf anerkannt wurde.

Der BFH hat das Verfahren an das FG zurückverwiesen und ausgeführt, dass er es für durchaus denkbar hält, dass der Kläger den Verzicht ausgesprochen hat, um seinen Arbeitsplatz zu sichern. Bei einem Veranlassungszusammenhang mit den Lohneinkünften sei der Werbungskostenabzug allerdings begrenzt auf den im Zeitpunkt des Verzichts noch werthaltigen Teil des Darlehens. Für den Werbungskostenabzug im Streitfall spreche eine geringfügige Beteiligung an der GmbH und damit verbundene geringe Beteiligungserträge bei gleichzeitig hohem Geschäftsführergehalt (im Streitfall rd. 250 TDM jährlich).

Hinweis:

Nach dieser Entscheidung kann also der Verzicht auf ein auch aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung hingegebenes Darlehen zu Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit führen. Entscheidend ist insoweit die **Motivation des Darlehensverzichts**. Daher sollten in einschlägigen Fällen sämtliche Vereinbarungen schriftlich dokumentiert und um die Motivationslage ergänzt werden.

27 **VGA bei Übernahme „privater“ Renovierungskosten durch eine GmbH**

Mit seiner Entscheidung vom 28.9.2010 (Aktenzeichen IX R 42/09, HFR 2011, 158) hat der BFH in Bestätigung seiner ständigen Rechtsprechung entschieden, dass Erhaltungsaufwendungen auch dann Werbungskosten des Stpfl. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein können, wenn sie auf einem von einem Dritten im eigenen Namen, aber im Interesse des Stpfl. abgeschlossenen Werkvertrag beruhen und der Dritte dem Stpfl. den Betrag zuwendet.

Im Urteilsfall hatte eine Stpfl. eine Wohnung in der Absicht angemietet, diese zur (teil-)gewerblichen Nutzung an eine GmbH weiterzuvermieten, deren Gesellschafter-Geschäftsführerin sie war. Nachfolgend wurden in dieser Wohnung umfangreiche Renovierungsmaßnahmen durchgeführt und die hierfür von Fremdfirmen in Rechnung gestellten Kosten von der GmbH, die auch als Rechnungsempfängerin ausgewiesen war, alleine getragen und als betrieblicher Aufwand verbucht. Die GmbH bezog diese Räume jedoch nicht, sondern mietete andere Räumlichkeiten an, so dass die Wohnung von der Stpfl. an Dritte weitervermietet wurde; aus der Untervermietung wurden Einnahmenüberschüsse erzielt.

Das Finanzamt wertete die **Übernahme der Renovierungskosten** zu 50 % als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) und erließ entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die GmbH sowie Einkommensteuerbescheide für die Stpfl., in denen die vGA als Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt waren. Der BFH bestätigt die Auffassung des Finanzamts: Soweit die GmbH die ihr hierfür in Rechnung gestellten Kosten alleine bezahlt habe, ohne sie (anteilig) von der Stpfl. zurückzufordern, habe sie diese der Stpfl. zugewendet; in diesen Zuwendungen sieht auch der BFH eine vGA.

Hinweis:

Trägt eine GmbH Aufwendungen, die tatsächlich vom Gesellschafter zu übernehmen wären, so stellt dies einen typischen Fall der vGA dar, weil eine Vermögensminderung auf der Ebene der GmbH vorliegt, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht hingenommen hätte.

Mit freundlichen Grüßen