

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

Mandanten-Rundschreiben 05/2012

Anforderungen an ein Fahrtenbuch • Lohnsteuer bei Jobticket • Familienpflegezeit • Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen • Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung

Sehr geehrte Damen und Herren,

aufmerksam machen möchten wir auf eine Reihe von wichtigen Urteilen zur Lohnsteuer. In einem neuen Urteil zur Frage der Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs bestätigt der Bundesfinanzhof die hohen Anforderungen an dessen steuerliche Anerkennung. So muss insbesondere die Zieladresse exakt angegeben werden. Zur doppelten Haushaltsführung ist ein weiteres positives Urteil zu beachten. Selbst dann, wenn der Stpfl. die Kosten eines doppelten Haushalts nicht selbst trägt, kann eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung vorliegen. Auch die Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird vom Bundesfinanzhof fortgeführt.

Daneben sind die grundlegenden Urteile des Bundesfinanzhofs zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung herauszustellen. Es ging um die Sanierung eines asbestgedeckten Dachs, die Beseitigung eines Befalls mit echtem Hausschwamm und vom Gebäude ausgehende Geruchsbelästigungen. Der Bundesfinanzhof lässt im Grundsatz solche Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zu, verdeutlicht aber auch die dabei bestehenden Grenzen.

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 Einigung zur EEG-Novelle
- 2 Rückwirkende Einführung verschärfter Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten rechtens

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 3 Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
- 4 Eigener Hausstand bei doppelter Haushaltsführung
- 5 Übernachtungskosten und regelmäßige Arbeitsstätte bei Lkw-Fahrern
- 6 Zufluss des geldwerten Vorteils bei Ausgabe von Job-Tickets
- 7 Abfindung einer Erfindervergütung ist begünstigt zu versteuern
- 8 Lohnsteuerliche Behandlung der Familienpflegezeit

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 E-Bilanz - Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien
- 10 Nachweisanforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen - „Gelangensbestätigung“
- 11 Rückstellung wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtung zur Erneuerung einer Rauchgasentstaubungsanlage
- 12 Keine Passivierung einer Pensionsrückstellung nach Schuldbeitritt und Schuldübernahme im Innenverhältnis
- 13 Zweifelsfragen zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen
- 14 Keine Hinzurechnung von Lagergebühren bei der Gewerbesteuer
- 15 Schuldzinsenabzug bei auf einem Kontokorrentkonto ausgezahlten Investitionsdarlehen
- 16 Fotografieren im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschaue

Für Personengesellschaften

- 17 Kein Vorsteuerabzug einer KG aus Beratungsleistungen und Notarkosten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kommanditanteilen
- 18 Kein Abzug von Golfclubbeiträgen einer Sportgroßhandels-KG für ihren Kommanditisten als Betriebsausgaben

Für Hauseigentümer

- 19 Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung
- 20 Maßnahmen zur Abschirmung von Elektrosmog als außergewöhnliche Belastung
- 21 Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes in Schenkungsteuer- oder Erbschaftsteuerfällen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 22 Anteilsveräußerung: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums trotz Formunwirksamkeit der Abtretung
- 23 Anteilsveräußerung: Veräußerungsgewinnbesteuerung bei vorheriger unentgeltlicher Übertragung
- 24 Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft mit nur einem Aktienpaket: Keine Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns
- 25 Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaft für die GmbH als Werbungskosten
- 26 Aktuelle Entwicklungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 27 Konkrete Anforderungen an die Versicherung des Geschäftsführers betreffend die Bestellungshindernisse nach § 6 GmbHG

Für alle Steuerpflichtigen

1 Einigung zur EEG-Novelle

Nach langem Tauziehen ist nun die Novelle des EEG (Erneuerbare-Energien-Gesetzes), welches insbesondere die Einspeisevergütung für Photovoltaikanlagen regelt, zustande gekommen. Im Einzelnen einigte sich der Vermittlungsausschuss auf folgende wesentlichen Änderungen:

- Die Vergütungen wurden zunächst einmalig zum 1.4.2012 abgesenkt. Ab 1.5.2012 gibt es eine zusätzliche monatliche Absenkung – zunächst um 1 %, ab 1.11.2012 dann in Abhängigkeit zu den Zubauraten. Für Photovoltaik-Dachanlagen wird eine neue Leistungsklasse zwischen 10 und 40 kW mit einer Vergütung von 18,5 Cent/kWh geschaffen.
- Es wird ein Marktintegrationsmodell eingeführt, nach dem nur noch eine vom Gesetzgeber bestimmte Menge des erzeugten Solarstroms vergütet wird. Der Rest soll über den Marktwert abgegolten werden, sofern der Anlagenbetreiber keine Direktvermarktung einrichtet. Kleine Anlagen bis 10 kW werden vom Marktintegrationsmodell ausgenommen, um den technischen Aufwand gering zu halten. Bei Anlagen ab 10 und bis einschließlich 1 000 kW werden 90 % der Jahresstrommenge mit den gesetzlichen Sätzen vergütet. Diese Regelung gilt für alle neu ab dem 1.4.2012 in Betrieb genommenen Anlagen. Die vergütungsfähige Jahresstrommenge wird jedoch erst ab dem 1.1.2014 begrenzt.
- Die zusätzliche Förderung des Eigenverbrauchs wird beendet für Neuanlagen.
- Es wird ein Gesamtausbauziel für die geförderte Photovoltaik in Deutschland in Höhe von 52 GW verankert. Im Gegenzug bleibt der jährliche Ausbaukorridor in der Höhe von 2 500 bis 3 500 MW bestehen und wird nicht abgesenkt. Bisher wurden in Deutschland Photovoltaikanlagen mit einer Gesamtleistung von rund 27 GW errichtet. Die Photovoltaik wird so an den Markt herangeführt. Ist das Gesamtausbauziel erreicht, erhalten neue Anlagen keine Vergütung mehr. Der Einspeisevorrang bleibt aber für zusätzliche neue Anlagen auch danach gesichert.
- Die Größenbegrenzung bei der Vergütung von Freiflächenanlagen bleibt bei 10 MW, aber die Zusammenfassung von Anlagen zu einer Gesamtanlage erfolgt pro Gemeinde im Umkreis von 2 km anstelle der bisher beabsichtigten 4 km.
- Im EEG wird eine Verordnungsermächtigung aufgenommen, die es der Bundesregierung erlaubt, mit Zustimmung von Bundesrat und Bundestag eine Vergütung für Photovoltaikanlagen auf Konversionsflächen mit einer Leistung von mehr als 10 MW einzuführen.
- Die Übergangsbestimmungen für Dachanlagen, für die vor dem 24.2.2012 ein Netzanschlussbegehren gestellt wurde, und Freiflächenanlagen, für die vor dem 1.3.2012 ein Planungsverfahren begonnen wurde, bleiben unverändert.

Es bleibt dabei, dass die gesetzlichen Änderungen rückwirkend zum 1.4.2012 in Kraft treten.

Hinweis:

Nun besteht also Klarheit über die aktuell geltenden Vergütungssätze, so dass Investitionsentscheidungen in Photovoltaikanlagen auf dieser Basis geprüft und ggf. getroffen werden können.

2 Rückwirkende Einführung verschärfter Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten rechtens

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurden die Nachweisanforderungen bei der Geltendmachung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen verschärft. Konkret wurden die bisherigen Verwaltungsanweisungen in die Einkommensteuereinführungsvorschriften übernommen und bekamen damit Gesetzeskraft. Der Gesetzgeber reagiert damit auf die geänderte Rechtsprechung. Der Bundesfinanzhof hatte entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass der Nachweis einer Krankheit und der medizinischen Indikation der Behandlung nicht mehr zwingend durch ein vor Beginn der Behandlung eingeholtes amts- oder vertrauensärztliches Gutachten oder Attest geführt werden

muss. Ausreichend seien vielmehr alle geeigneten Beweismittel zum Nachweis der Krankheitskosten.

Für alle noch nicht bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagungen sind nach den neuen gesetzlichen Vorgaben folgende Nachweisanforderungen für die Zwangsläufigkeit der angefallenen Kosten zu beachten:

- In der Regel erfolgt der Nachweis durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers. Diese muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb von Arznei bzw. des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein.
- Alternativ kommt der Nachweis durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung für gesetzlich definierte Maßnahmen in Betracht, z.B. eine Bade- oder Heilkur, psychotherapeutische Behandlung, Betreuung durch eine Begleitperson, medizinische Hilfsmittel als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens oder wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie Frisch- und Trockenzellenbehandlungen. Auch das amtsärztliche Gutachten sowie die Bescheinigung des Medizinischen Dienstes müssen vor der Maßnahme ausgestellt worden sein.
- Für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit im Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Stpfl. wird eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarzts benötigt. Diese muss bestätigen, dass der Besuch zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.

Diese gesetzliche Änderung soll für alle verfahrensrechtlich noch offenen Bescheide gelten, also auch rückwirkend. Ob diese **rückwirkende Verschärfung der Nachweisanforderungen** zulässig ist, war bislang strittig. Die Zulässigkeit der rückwirkenden Verschärfung der Nachweisanforderungen hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.4.2012 (Aktenzeichen VI R 74/10) bestätigt.

Handlungsempfehlung:

Die erhöhten Nachweisanforderungen sollten dringend beachtet werden, da sonst die steuerliche Anerkennung gefährdet ist.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 1.3.2012 (Aktenzeichen VI R 33/10) seine mittlerweile ständige Rechtsprechung bestätigt, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch insbesondere Datum und Ziel der jeweiligen Fahrten ausweisen muss. Diesem Erfordernis ist nicht entsprochen, wenn als Fahrtziele jeweils nur Straßennamen angegeben sind und diese Angaben erst mit nachträglich erstellten Auflistungen präzisiert werden.

Der geldwerte Vorteil für die private Nutzung eines vom Arbeitgeber auch für diese Zwecke überlassenen Dienstwagens ist der Höhe nach mit der 1 %-Regelung zu bewerten, sofern nicht das Verhältnis der privaten Fahrten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird. Anstelle des pauschalen Ansatzes werden dann mit Hilfe des Fahrtenbuchs die tatsächlich auf die Privatfahrten entfallenden Kosten ermittelt und nur diese dem Arbeitslohn hinzugerechnet und der Lohnsteuer unterworfen. Der gesetzlich nicht weiter bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs präzisiert worden. Nach dem Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung müssen die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar

zu machen. Hierfür hat es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind. Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden.

Im Urteilsfall entschied der Bundesfinanzhof, dass, soweit im Fahrtenbuch jeweils als Ausgangspunkt „F“ als Kürzel für Firma, nämlich der Betriebssitz der Klägerin, angegeben ist, dies zur Konkretisierung genügt. Soweit allerdings als Endpunkt der Fahrt jeweils nur eine Straße bezeichnet ist, aber weder Hausnummer noch Name des dort besuchten Kunden oder Unternehmens angegeben ist, ist allein dadurch das Fahrtziel nach Ansicht des Gerichts nicht hinreichend präzise bestimmt. Diese sehr allgemein gehaltenen Angaben durch die Nennung allein der Straße gestatten es insbesondere nicht, die Aufzeichnungen mit vertretbarem Aufwand auf die materielle Richtigkeit hin zu überprüfen. So genügen nach der Rechtsprechung schon bloße Ortsangaben ohne weitere Benennung des aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartners nicht den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Dies gilt erst recht, wenn – wie im Urteilsfall – in den allermeisten Fällen nicht nur die Angaben zum aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner fehlen, sondern auch die Ortsangaben sich in der bloßen Nennung eines Straßennamens erschöpfen.

Aus diesen Anforderungen ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzhofs zugleich, dass es nicht ausreicht, diese fehlenden Angaben nachträglich in einer eigenständigen Auflistung zusammenzustellen. Denn die für ein Fahrtenbuch essenziellen Angaben sind dort selbst zu machen und nicht in einer weiteren und nachträglich erstellten Auflistung.

Handlungsempfehlung:

Bestätigt werden also die hohen Anforderungen an ein steuerlich anzuerkennendes Fahrtenbuch. In diesem Fall müssen die dienstlich und privat gefahrenen Kilometer sowie die für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zurückgelegten Kilometer im Einzelnen nachgewiesen werden. In einem laufend ordnungsgemäß zu führenden Fahrtenbuch sind somit für dienstliche Fahrten grundsätzlich die folgenden Angaben erforderlich:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Die Führung des Fahrtenbuchs kann nicht auf einen repräsentativen Zeitraum beschränkt werden, selbst wenn die Nutzungsverhältnisse keinen größeren Schwankungen unterliegen.

4 Eigener Hausstand bei doppelter Haushaltsführung

Besteht eine doppelte Haushaltsführung, so können Kosten für die Wohnung am Beschäftigungsort in oft erheblichem Umfang steuerlich geltend gemacht werden. Ob allerdings die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vorliegen, ist vielfach Streitpunkt zwischen Arbeitnehmer und Finanzverwaltung.

Um die Anerkennung einer steuerlichen doppelten Haushaltsführung ging es in dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.3.2012 (Aktenzeichen VI R 87/10). Der Bundesfinanzhof hat folgende Kernaussagen getroffen und damit weitere Spielräume für die Arbeitnehmer geschaffen:

- Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ist zwischen dem **Unterhalten eines eigenen Haushalts** und der Frage, wer die Kosten dafür trägt, zu unterscheiden. Einen eigenen Hausstand kann auch unterhalten, wer die **Mittel dazu von einem Dritten erhält**.
- Wird der Haushalt in einer in sich abgeschlossenen Wohnung geführt, die auch nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, wird regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstands auszugehen sein.

Im Urteilsfall machte eine Arbeitnehmerin neben ihrer Wohnung am Beschäftigungsort einen zweiten Haushalt in einer Wohnung im Haus ihrer Eltern geltend, in dem sich zugleich ihr Lebensmittelpunkt befinden sollte. Das Finanzamt ging dagegen davon aus, dass die Arbeitnehmerin in den Haushalt ihrer Eltern eingegliedert war und daher dort keinen eigenen Hausstand geführt habe. So sei der Mietvertrag zwischen der Arbeitnehmerin und ihren Eltern steuerlich nicht anzuerkennen, weil offensichtlich keine Miete gezahlt wurde. Das Finanzamt und diesem folgend auch das Finanzgericht wollten einen eigenen Hausstand nur dann anerkennen, wenn die Arbeitnehmerin auch die Kosten hierfür trage.

Diese enge Sichtweise des Finanzgerichts wurde vom Bundesfinanzhof aber abgelehnt. Der Bundesfinanzhof führt insgesamt nochmals aus, **unter welchen Bedingungen eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vorliegt:**

- Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach den gesetzlichen Vorgaben vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Dies gilt grundsätzlich auch für einen alleinstehenden Arbeitnehmer; auch er kann einen doppelten Haushalt führen.
- Hausstand in diesem Sinne ist der Haushalt, den der Arbeitnehmer am Lebensmittelpunkt führt, also sein Erst- oder Haupthaushalt. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer ist entscheidend, dass er sich in dem Haushalt, im Wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeits- und urlaubsbedingte Abwesenheit, aufhält. Allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu bewerten. Ebenfalls wird ein eigener Hausstand nicht unterhalten, wenn der Arbeitnehmer die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern nur in einen fremden Haushalt – etwa in den der Eltern oder als Gast – eingegliedert ist.
- Das Tragen der Kosten des Hausstands ist nach der Rechtsprechung ein wichtiges Indiz für das Vorliegen eines eigenen Hausstands. Dies ist allerdings keine Voraussetzung. Zwischen dem Unterhalten eines eigenen Haushalts und der Frage, wer die Kosten dafür trägt, ist zu unterscheiden. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass ein alleinstehender Stpfl. auch dann einen eigenen Haushalt unterhält, wenn nicht er selbst, sondern Dritte für diese Kosten aufkommen. Denn eine eigene Haushaltsführung des auswärts Beschäftigten ist nicht zwingend ausgeschlossen, wenn sich dessen finanzielle Beteiligung am Haushalt nicht feststellen lässt, wie auch umgekehrt aus einem finanziellen Beitrag allein nicht zwingend auf das Unterhalten eines eigenen Haushalts zu schließen ist.
- Im Übrigen sind die Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu würdigen. Wird der Haushalt in einer in sich abgeschlossenen Wohnung geführt, die auch nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, wird regelmäßig vom Unterhalten eines eigenen Hausstands auszugehen sein. Weiter sind aber auch die persönlichen Lebensumstände, Alter und Personenstand des Stpfl. zu berücksichtigen. So wird regelmäßig ein junger Stpfl., der nach Schulabschluss gerade eine Ausbildung begonnen hat, noch eher in den Haushalt seiner Eltern eingegliedert sein, wenn er im Haus der Eltern wohnt, selbst wenn er dort auch eigene Räume zur Verfügung hat. Hatte der Stpfl. dagegen schon im Rahmen einer gefestigten Beziehung oder Ehe andernorts einen eigenen Hausstand geführt, ist es regelmäßig nicht fernliegend, dass er einen solchen auch dann weiter unterhalten und fortführen wird, wenn er wieder eine Wohnung im Haus seiner Eltern bezieht.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Rechtsprechung die Anforderungen an eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung weiter herabsetzt. Entscheidend sind letztlich aber immer die Umstände des jeweiligen Falls, so dass diese sehr sorgfältig dokumentiert werden sollten.

5 Übernachtungskosten und regelmäßige Arbeitsstätte bei Lkw-Fahrern

Strittig waren Werbungskosten bei einem Kraftfahrer im internationalen Fernverkehr. Der Kläger übte seine Tätigkeit in Deutschland, Dänemark, Schweden, Belgien, Niederlande, Luxemburg, Frankreich und Spanien aus. Er hatte die Möglichkeit, in der Schlafkabine des von ihm gefahrenen Lkw zu übernachten. In der Einkommensteuererklärung machte er u.a. Übernachtungspauschalen i.H.v. 5 € für 220 Tage = 1 100 € sowie wöchentliche Fahrten zum Lkw-Wechselplatz nach Dänemark als Reisekosten mit jeweils 0,30 € je gefahrenem Kilometer

geltend. Das Finanzamt erkannte die Übernachtungspauschalen nicht an und berücksichtigte die Fahrten zum Lkw-Wechselplatz nur als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 0,30 € je Entfernungskilometer.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 28.3.2012 (Aktenzeichen VI R 48/11), dass wenn der Kraftfahrer in der Schlafkabine seines Lkw übernachtet, die **Pauschalen für Übernachtungen bei Auslandsreisen nicht anzuwenden sind**. Die Übernachtungspauschalen sind zu verwehren, weil deren Ansatz zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen würde, da die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten die Pauschbeträge in nicht unbeträchtlichem Umfang unterschreiten. Liegen Einzelnachweise nicht vor, so sind die **tatsächlichen Aufwendungen zu schätzen**. Die im Wege einer Schätzung anzusetzenden tatsächlichen Kosten betreffen z.B. Dusche, Toilette und Reinigung der Schlafgelegenheit. Der Bundesfinanzhof hielt die Schätzung des Steuerpflichtigen mit 5 € je Übernachtung nicht für überhöht.

Zu den Fahrten zum Lkw-Wechselplatz hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass diese – wie vom Stpfl. vorgenommen – nach Reisekostengrundsätzen anzusetzen sind. Der Lkw-Wechselplatz begründet keine regelmäßige Arbeitsstätte des Lkw-Fahrers, da es sich nicht um eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers handelt.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof führt seine Rechtsprechung fort, wonach der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte eng auszulegen ist. Dies ist für die Arbeitnehmer positiv, da dann mehr Fahrten nach den Reisekostengrundsätzen als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Im vorliegenden Fall des Lkw-Fahrers im Fernverkehr besteht meistens gar keine regelmäßige Arbeitsstätte. Der Fahrer übt den Schwerpunkt seiner Tätigkeit nicht in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers aus. Daran würde sich auch dann nichts ändern, wenn der Fahrer den Lkw am Betriebssitz des Arbeitgebers übernehmen und daher den Betriebssitz des Arbeitgebers regelmäßig aufsuchen würde.

6 Zufluss des geldwerten Vorteils bei Ausgabe von Job-Tickets

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Job-Ticket zur Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs, so ist dieser Vorteil für den Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen. Im Gegenzug können dann allerdings Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in üblicher Höhe geltend gemacht werden. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem die Arbeitnehmer eine Jahreskarte für den örtlichen Verkehrsverbund erhielten. Strittig war nicht, ob dies zu einem geldwerten Vorteil führte, sondern zu welchem Zeitpunkt der geldwerte Vorteil zu versteuern ist. Die Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, dass bei einem Job-Ticket, das für einen längeren Zeitraum als einen Monat gilt, der gesamte Vorteil bereits bei Überlassung des Jobtickets zufließe und der Lohnsteuer zu unterwerfen sei. Der Arbeitgeber vertrat dagegen unter Berufung auf Stimmen in der Fachliteratur die Auffassung, dass der Vorteil anteilig monatlich zufließe. Argumentiert wird, dass der Vorteil aus dem Job-Ticket für die Monate Februar bis Dezember nicht bereits bei der Nutzung des Job-Tickets im Januar zufließen könne.

Die Beantwortung dieser Streitfrage war vor allem deshalb von Bedeutung, weil bei Annahme eines monatlichen Zuflusses jeweils die monatliche Freigrenze für Sachbezüge in Höhe von 44 € unterschritten und damit überhaupt keine Lohnsteuer angefallen wäre.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz bestätigte aber mit Urteil vom 30.8.2011 (Aktenzeichen 3 K 2579/09) die Ansicht der Finanzverwaltung. Die Tatsache, dass das Entgelt vom Arbeitgeber an die Verkehrsbetriebe monatlich gezahlt worden sei, stelle lediglich eine Zahlungsmodalität dar und sei daher unerheblich. Der geldwerte Vorteil aus der Jahreskarte ist vielmehr in vollem Umfang im Zeitpunkt der Aushändigung an den Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Das Revisionsverfahren ist unter dem Aktenzeichen VI R 56/11 anhängig. Die endgültige Klärung dieser Frage bleibt also abzuwarten.

7 Abfindung einer Erfindervergütung ist begünstigt zu versteuern

Strittig war die Frage, ob eine Abfindungszahlung betreffend einer Erfindervergütung einem begünstigten Steuersatz unterliegt. Im Streitfall war der Arbeitnehmer seit 1967 bei einer GmbH tätig. Die GmbH entwickelte technische Geräte und Verfahren, woran der Kläger wesentlich beteiligt war. Er erarbeitete für die GmbH zahlreiche Erfindungen, die auch patentiert wurden. Die GmbH erarbeitete zusammen mit dem Arbeitnehmer für jede einzelne Erfindung ein Konzept zur Abrechnung der Erfindervergütung, die jeweils bis zum Ende der Laufzeit des Patents – in der Regel jährlich – bezahlt wurde. Nach seinem Eintritt in den Ruhestand schlossen der Arbeitnehmer und die GmbH am 31.5.2006 eine Abfindungsvereinbarung. Darin lösten sie die zwischen ihnen bestehende Vereinbarung über Arbeitnehmererfindungen auf. Als Ausgleich für den Verlust zurückliegender und zukünftiger Ansprüche auf Arbeitnehmererfindervergütung erhielt der Kläger eine einmalige Abfindungszahlung i.H.v. 518 250 €, welche dem abgezinsten Wert der noch bis Auslaufen der Patente dem Arbeitnehmer zustehenden Vergütungen entsprach.

Der Arbeitnehmer beantragte in der Steuererklärung für diese Entschädigungszahlung die Anwendung des begünstigten Einkommensteuersatzes für außerordentliche Einkünfte. Dies lehnte das Finanzamt ab. Finanzamt (und auch das Finanzgericht) sahen weder eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit noch eine begünstigt zu behandelnde Entschädigung, weil es an einer Zwangslage gefehlt haben sollte.

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen mit Urteil vom 29.2.2012 (Aktenzeichen IX R 28/11) zu Gunsten des Stpfl. Insbesondere wurde herausgestellt, dass wenn der Arbeitnehmer mit seinem Interesse an einer Weiterführung der ursprünglichen Vereinbarung auf Arbeitnehmererfindervergütung im Konflikt mit seinem Arbeitgeber nachgibt und dessen Abfindungsangebot annimmt, es sich um eine begünstigt zu besteuernde Entschädigung handelt. Dass sich Arbeitnehmer und Arbeitgeber gütlich geeinigt haben, spricht nicht gegen eine Zwangslage für den Arbeitnehmer, also das Handeln unter einem tatsächlichen Druck.

Hinweis:

Derartige Entschädigungszahlungen werden bei der Einkommensteuer also einem begünstigten Steuersatz unterworfen.

8 Lohnsteuerliche Behandlung der Familienpflegezeit

Durch das Familienpflegezeitgesetz wurde die Vereinbarkeit von Beruf und familiärer Pflege verbessert. Arbeitnehmer, die ihre Arbeitszeit über einen Zeitraum von maximal zwei Jahren auf bis zu 15 Stunden reduzieren, erhalten während der Familienpflegezeit eine Entgeltaufstockung in Höhe der Hälfte der Differenz zwischen dem bisherigen Arbeitsentgelt und dem Arbeitsentgelt, das sich infolge der Reduzierung der Arbeitszeit ergibt. Reduziert also z.B. ein Vollzeitbeschäftigter seine Arbeitszeit auf 50 %, so erfolgt eine Entgeltaufstockung auf 75 % des letzten Bruttoeinkommens. Zum Ausgleich erhalten die Arbeitnehmer später bei voller Arbeitszeit weiterhin nur das reduzierte Gehalt (z.B. Entgelt i.H.v. 75 % des letzten Bruttoeinkommens bei 100 % Arbeitszeit) bis ein Ausgleich des „negativen“ Wertguthabens erfolgt ist.

Die sich hierzu ergebenden lohnsteuerlichen Fragen hat die Finanzverwaltung mit dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.5.2012 (Aktenzeichen IV C 5 – S 1901/11/10005, DOK 2012/0432828) beantwortet. Im Wesentlichen ergeben sich folgende lohnsteuerliche Folgen:

- **Arbeitszeitverringerung und Entgeltaufstockung während der Familienpflegezeit:** Während der Familienpflegezeit liegt Zufluss von Arbeitslohn in Höhe der Summe aus dem verringerten (regulären) Arbeitsentgelt und der Entgeltaufstockung des Arbeitgebers nach den Regelungen des Familienpflegezeitgesetzes vor. Dies gilt auch, soweit die als Entgeltaufstockung ausgezahlten Beträge aus einem Arbeitszeitkonto entnommen werden und dadurch ein „negatives“ Wertguthaben aufgebaut wird.
- **Nachpflegephase:** Wird in der Nachpflegephase bei voller Arbeitszeit nur das reduzierte Arbeitsentgelt ausgezahlt, um gleichzeitig mit dem anderen Teil des Arbeitsentgelts ein „negatives“ Wertguthaben nach SGB IV auszugleichen, liegt Zufluss von Arbeitslohn nur in Höhe des reduzierten Arbeitsentgelts vor. Der Ausgleich des „negativen“ Wertguthabens nach SGB IV löst keinen Zufluss von Arbeitslohn und damit auch keine Besteuerung aus.

- **Zinsloses Darlehen an den Arbeitgeber:** Das zinslose Darlehen des Bundesamts für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben (BAFZA) an den Arbeitgeber, die Rückzahlung durch den Arbeitgeber und der Erlass der Rückzahlungsforderung führen beim Arbeitnehmer zu keinen lohnsteuerpflichtigen Tatbeständen.
- **Beitragszahlungen zur Familienpflegezeitversicherung:** Hat der Arbeitnehmer eine Familienpflegezeitversicherung abgeschlossen und zahlt er die Versicherungsprämie direkt an das Versicherungsunternehmen, liegen bei ihm Werbungskosten vor, welche in der Einkommensteuererklärung berücksichtigt werden können. Dies gilt auch, wenn das BAFZA die Prämienzahlungen zunächst verauslagt oder der Arbeitgeber mit den Prämienzahlungen in Vorlage tritt und der Arbeitnehmer die Versicherungsprämie erstattet. Der Werbungskostenabzug erfolgt im Kalenderjahr der Erstattung durch den Arbeitnehmer. Verrechnet der Arbeitgeber seine Vorleistung mit dem auszahlenden Arbeitsentgelt, mindert sich dadurch der steuerpflichtige Arbeitslohn nicht. Hat der Arbeitgeber die Familienpflegezeitversicherung abgeschlossen bzw. lässt er sich die ihm vom BAFZA belasteten Beträge nicht vom Arbeitnehmer erstatten, ergeben sich aus der Prämientragung durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer keine steuerlichen Folgen (kein Arbeitslohn, keine Werbungskosten). Es handelt sich insoweit vielmehr um eine Leistung des Arbeitgebers im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse.
- **Leistungen der Familienpflegezeitversicherung:** Zahlungen aus der Familienpflegezeitversicherung an den Arbeitgeber oder das BAFZA führen beim Arbeitnehmer zu keinem lohnsteuerpflichtigen Tatbestand.
- **Erstattungen des Arbeitnehmers:** Zahlungen des Arbeitnehmers an das BAFZA wegen des Forderungsübergangs oder an den Arbeitgeber bei vorzeitiger Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses oder Freistellung von der Arbeitsleistung führen zu negativem Arbeitslohn. Der negative Arbeitslohn kann, soweit eine Aufrechnung mit Forderungen des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber erfolgt, mit dem steuerpflichtigen Arbeitslohn verrechnet werden, so dass nur noch der Differenzbetrag dem Lohnsteuerabzug unterliegt. Andernfalls kann eine Berücksichtigung erst im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgen. Hat der Arbeitnehmer darüber hinaus Zahlungen zu leisten (z.B. Bußgeld etc.), ist der außersteuerliche Bereich betroffen, d.h. es ergeben sich daraus keine steuerlichen Konsequenzen.
- **Erlöschen des Ausgleichsanspruchs:** Unterbleibt der (vollständige) Ausgleich eines negativen Wertkontos, weil der Beschäftigte mit behördlicher Zustimmung gekündigt wurde und der Ausgleichsanspruch mangels Aufrechnungsmöglichkeit erlischt, liegt kein geldwerter Vorteil in Höhe der erloschenen Ausgleichsforderung vor.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 E-Bilanz – Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien

Die für die E-Bilanz maßgeblichen Taxonomien werden jährlich aktualisiert. Eine Taxonomie-Version ist daher nur für ein Wirtschaftsjahr zu verwenden. Mit dem BMF-Schreiben vom 5.6.2012 (Aktenzeichen IV V 6 – S 2133-b/11/10016, DOK 2012/0492960) wurde das aktualisierte Datenschema der Taxonomien (Version 5.1) als amtlich vorgeschriebener Datensatz für die E-Bilanz veröffentlicht. Die aktualisierten Taxonomien können unter www.estuer.de eingesehen werden. Zugleich wurde auch der technische Leitfaden angepasst. Diese Taxonomieversion ist für die Bilanzen aller Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, zu verwenden. Die Übermittlung mit dieser neuen Taxonomie wird voraussichtlich ab November 2012 möglich sein.

Hinweis:

Diese erneute Äußerung der Finanzverwaltung zum Thema E-Bilanz verdeutlicht, welchen Wert die Finanzverwaltung auf das Gelingen dieses Projekts legt. Daher ist eine Auseinandersetzung mit dieser Thematik in der Praxis unumgänglich.

10 Nachweisanforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – „Gelangensbestätigung“

Mit Wirkung ab dem 1.1.2012 wurden die **Nachweisanforderungen für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen** geändert. Insbesondere wurde die sog. **Gelangensbestätigung** eingeführt. Da diese geänderten Vorgaben in der Praxis nicht umsetzbar sind, hat die Finanzverwaltung nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 1.6.2012 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7141/11/10003-06, DOK 2012/0464230) mitgeteilt, dass bis zum Inkrafttreten einer erneuten gesetzlichen Änderung der Nachweis der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen noch nach der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage geführt werden kann.

11 Rückstellung wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtung zur Erneuerung einer Rauchgasentstaubungsanlage

Das Finanzgericht Münster hatte über die Zulässigkeit der ergebnismindernden Bildung einer Rückstellung zu entscheiden. Im Streitfall wurde eine Produktionsstätte mit zwei Feuerungsanlagen betrieben. Eine der Feuerungsanlagen konnte mit Holzresten und mit Heizöl betrieben werden. Zu dieser Anlage stellte das Staatliche Amt für Umwelt und Arbeitsschutz mit Verfügung vom 1.7.2005 fest, dass beim Betrieb mit Holzbrennstoffen die Abgasparameter der TA Luft 2002 überschritten wurden. Der Klägerin wurde daraufhin aufgegeben, die Abgasparameter bis spätestens ab dem 1.1.2010 einzuhalten. Im Februar 2006 holte die Klägerin ein Angebot über 863 000 € zum Einbau einer neuen Rauchgasentstaubungsanlage ein. Nach weiteren im September 2006 abgeschlossenen Prüfungen beliefen sich die Kosten für eine erheblich leistungsfähigere Anlage auf 1,75 Mio. €. Im August 2007 bestellte die Klägerin nun eine Anlage zum Preis von 1,8 Mio. €, welche im Jahr 2008 errichtet wurde.

Die Klägerin bildete nun erstmals in der Bilanz zum 31.12.2005 für die Erneuerung der Rauchgasentstaubungsanlage eine Rückstellung und erhöhte diese im Jahresabschluss zum 31.12.2006 auf insgesamt 1,615 Mio. €. Das Finanzamt versagte die Rückstellungsbildung mit den Argumenten, dass die Verpflichtung zur Erneuerung der Rauchgasentstaubungsanlage nicht durch den Betrieb in der Vergangenheit begründet sei und somit wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht wurde. Des Weiteren handele es sich bei den Kosten für die Herstellung der Anlage um Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für ein selbständiges Wirtschaftsgut. In einem solchen Fall scheidet eine Rückstellungsbildung aus.

Das Finanzgericht Münster gab dagegen mit rechtskräftigem Urteil vom 14.12.2011 (Aktenzeichen 10 K 1471/09 K, G) der Klägerin Recht, bejahte also die Zulässigkeit der gewinnmindernden Rückstellungsbildung. Das Finanzgericht stellte heraus, dass wegen einer am Bilanzstichtag bestehenden öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Erneuerung einer Rauchgasentstaubungsanlage auch dann eine Rückstellung zu bilden ist, wenn die Verpflichtung wirtschaftlich nicht in der Zeit vor dem Bilanzstichtag verursacht ist. Ausreichend ist insoweit, dass die behördliche Anordnung vorliegt und somit die Verpflichtung auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums hinreichend konkretisiert ist.

Hinweis:

Nicht ausreichend für eine Rückstellungsbildung ist es dagegen, wenn zwar der Stpfl. weiß, dass bestimmte gesetzlich geforderte Grenzwerte nicht eingehalten werden und hieraus auf kurz oder lang Auflagen resultieren werden, bis zum Bilanzstichtag aber noch keine behördliche Anordnung zur Änderung bzw. Nachbesserung der betrieblichen Anlage vorliegt.

Des Weiteren hat das Finanzgericht entschieden, dass eine Rauchgasentstaubungsanlage und eine Feuerungsanlage nach ihrer Zweckbestimmung und technischen Abstimmung aufeinander ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden. Die Filteranlage bildet einen auswechselbaren Teil der Gesamtanlage. Ohne die Filteranlage kann die Feuerungsstätte nicht betrieben werden. Aus diesem Grunde sind die Kosten für die Erneuerung der Anlage nicht zu aktivieren und nur über

die Abschreibungen steuerlich geltend zu machen, sondern stellen sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen dar.

Hinweis:

Dass die Finanzverwaltung in den amtlichen AfA-Tabellen u.a. Rauchfilteranlagen und Rauchgasentschwefelungsanlagen als selbständige Wirtschaftsgüter aufführt, spielte nach Ansicht des Finanzgerichts keine Rolle.

Herauszustellen ist, dass diese Ausführungen zur Abgrenzung des Wirtschaftsguts auch in anderen Fällen von Bedeutung sind. Das Finanzgericht stellt insbesondere fest, dass bei beweglichen, miteinander verbundenen Sachen stets zu prüfen ist, ob es sich um selbständige Wirtschaftsgüter oder um unselbständige Teile eines verbundenen Wirtschaftsguts handelt. Entscheidend sei hierbei, inwiefern die einzelnen Güter weiterhin selbständig bewertbar bleiben. Maßgebende Kriterien sind, ob ein gemeinsamer Zweck vorliegt, die Festigkeit der Verbindung, der Zeitraum, auf den die Verbindung oder gemeinsame Nutzung angelegt ist, sowie das äußere Erscheinungsbild. Vielfach sind Teile von Produktionsanlagen so aufeinander abgestimmt, dass die einzelnen Teile keine selbständigen Wirtschaftsgüter darstellen. Wird dann ein Teil dieser Anlage ausgetauscht, so liegen im Grundsatz sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vor. Vorliegend hat das Finanzgericht auch geprüft, ob durch den Einbau der Filterungsanlage eine wesentliche Verbesserung der Anlage vorliege. Dies wurde aber verneint, weil die Gesamtanlage nur an den Stand der Technik und die erhöhten Umweltschutzanforderungen angepasst wurde.

12 Keine Passivierung einer Pensionsrückstellung nach Schuldbeitritt und Schuldübernahme im Innenverhältnis

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 26.4.2012 (Aktenzeichen IV R 43/09) interessante Gestaltungen aufgezeigt, wie Verpflichtungen aus Pensionszusagen auf eine andere Gesellschaft übertragen und dabei bilanzielle Lasten steuerwirksam realisiert werden können. Im Urteilsfall hatte eine KG ihren Arbeitnehmern Pensionszusagen erteilt. Der steuerliche Wert der Pensionsrückstellungen belief sich auf 233 860 €. Die KG vereinbarte nun mit einer konzernverbundenen GmbH einen entgeltlichen Schuldbeitritt, mit dem Letztere sich verpflichtete, als weitere Schuldnerin für die Pensionszusagen der KG gegenüber namentlich bezeichneten Pensionsberechtigten einzustehen. Als Entgelt für die Schuldübernahme zahlte die KG der GmbH 309 700 €, was dem versicherungsmathematischen Wert entsprach. Im Innenverhältnis war die GmbH verpflichtet, die Zahlungen aus den Pensionsverpflichtungen unter Ausschluss eines Ausgleichsanspruchs zu leisten. Sofern davon abweichend doch die Klägerin in Anspruch genommen werden sollte, hatte sie die Zahlungen im Innenverhältnis für Rechnung der GmbH vorzunehmen, die diese dann auszugleichen hatte.

Die KG wies sodann für die von dem Schuldbeitritt betroffenen Pensionszusagen keine Pensionsrückstellungen mehr aus. Vielmehr wurde die bisher bestehende Rückstellung erfolgswirksam aufgelöst und gleichzeitig die geleistete Zahlung an die GmbH als Aufwand gebucht. Dem folgte das Finanzamt nicht. Nach Ansicht der Finanzverwaltung (so auch eine Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums) ist die Verpflichtung weiterhin auszuweisen. Neben der Passivierung der Pensionsrückstellung sei zudem auf Grund des im Innenverhältnis mit der GmbH bestehenden Freistellungsanspruchs eine Forderung zu aktivieren.

Der Bundesfinanzhof lehnte aber die Ansicht der Finanzverwaltung ab und gab dem Stpf. Recht. Entschieden wurde, dass Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nicht mehr zu bilden sind, wenn eine Inanspruchnahme am maßgeblichen Bilanzstichtag infolge eines Schuldbeitritts nicht mehr wahrscheinlich ist. Dies setzt lediglich voraus, dass die schuldbeitretende Gesellschaft über eine ausreichende Solvenz verfügt. Da im Innenverhältnis künftig nur noch die GmbH zu den Versorgungsleistungen verpflichtet war, waren die Pensionsrückstellungen vielmehr bei der GmbH zu passivieren. Eine Aktivierung des Freistellungsanspruchs sei ebenfalls nicht vorzunehmen.

Hinweis:

Dieses Urteil eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten, die im Einzelfall sorgfältig zu prüfen sind. Auf Grund der erheblichen Auswirkungen solcher Gestaltungen, welche sich als Vorteil und aber auch als Risiko zeigen können, sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

13 Zweifelsfragen zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder auch Geschäftspartner unterliegen bei diesen – soweit es sich nicht um bloße Annehmlichkeiten handelt – der Besteuerung. Bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner, wie z.B. die Einladung zu Sport- oder Kulturveranstaltungen oder Sachgeschenke, wird eine Besteuerung auf Seiten des Empfängers vielfach nicht vorgenommen und der zuwendende Unternehmer wird die Herausgabe der Namen der Empfänger gegenüber der Finanzverwaltung zwecks Überprüfung deren Besteuerung vermeiden wollen. Dies gelingt dem leistenden Unternehmer dann, wenn dieser die Sachzuwendungen pauschal der Einkommensteuer unterwirft und damit die Besteuerung der Empfänger übernimmt. Die Pauschalsteuer beläuft sich auf 30 % der Sachzuwendungen. Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer.

Diese Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen wirft allerdings Detailfragen auf. Hierzu hat die Finanzverwaltung mit der Kurzinformation Lohnsteuer-Außendienst Nr. 02/2012 der Oberfinanzdirektion Münster Stellung genommen. Folgende Aussagen sind herauszustellen:

Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung:

- Die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung kann für Sachzuwendungen an Arbeitnehmer auch im laufenden Wirtschaftsjahr, spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahrs der Zuwendung getroffen werden. Insoweit ist das Wahlrecht zur Pauschalierung spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Termin (28. Februar des Folgejahrs) zu treffen.
- Für Sachzuwendungen an Dritte besteht eine solche Frist nicht. Nach den Aussagen der Finanzverwaltung ist die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahrs der Zuwendung zu treffen. In der letzten Lohnsteuer-Anmeldung wird die Entscheidung auch dann getroffen, wenn für den letzten Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum eine geänderte Lohnsteuer-Anmeldung abgegeben wird, solange das verfahrensrechtlich noch möglich ist.
- In den Fällen, in denen bisher noch keinerlei Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer pauschal besteuert wurden und entsprechende Sachverhalte im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung aufgedeckt werden, kann das Wahlrecht (erstmalig) noch ausgeübt werden und die Sachzuwendungen können pauschal besteuert werden.
- Wenn andere Zuwendungen an Arbeitnehmer bereits pauschaliert wurden, muss bei neu aufgedeckten Sachverhalten ebenfalls die Pauschalsteuer entrichtet werden. Der Arbeitgeber hat insoweit das Wahlrecht bereits ausgeübt.
- In den Fällen, in denen Sachzuwendungen bisher individuell besteuert wurden, also die Pauschalierung für Sachzuwendungen an Arbeitnehmer zum maßgeblichen Wahlrechtszeitpunkt nicht gewählt wurde, können neu aufgedeckte Sachverhalte ebenfalls nicht mehr pauschal besteuert werden.

Streuwerbeartikel:

- Nicht besteuert werden nach der Gesetzesbegründung – unabhängig von der Höhe der Zuwendung insgesamt – auch weiterhin Streuwerbeartikel und geringwertige Warenproben, die nicht den steuerlichen Geschenkbegriff erfüllen. Streuwerbeartikel sind Werbemittel, die durch ihre breite Streuung eine Vielzahl von Menschen erreichen und damit den Bekanntheitsgrad des Unternehmens steigern.
- Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, sind bei der Pauschalbesteuerung als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Bei der Prüfung der 10 €-Grenze ist auf den Wert des einzelnen Werbeartikels abzustellen, auch wenn ein Zuwendungsempfänger mehrere Artikel erhält. Besteht der einzelne Werbeartikel aus einer Sachgesamtheit (Beispiel: ein Etui mit zwei Kugelschreibern im Wert von jeweils 6 €), ist für die Prüfung der 10 €-Grenze naturgemäß auf den Wert der Sachgesamtheit abzustellen. Die Umsatzsteuer ist für die Prüfung der 10 €-Grenze den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dann hinzuzurechnen, wenn der Abzug als Vorsteuer ausgeschlossen ist.

Umfang der pauschal zu steuernden Sachzuwendungen an Empfänger:

- In die Bemessungsgrundlage sind alle Zuwendungen einzubeziehen. Nicht maßgeblich ist, ob diese beim Empfänger im Rahmen einer Einkunftsart zufließen. Danach sind sowohl die Zuwendungen in die Pauschalbesteuerung einzubeziehen, die an Arbeitnehmer und Dritte geleistet werden, die im Inland weder beschränkt noch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, als auch sämtliche Geschenke an Dritte, unabhängig davon, ob der Zuwendende die Geschenkaufwendung als Betriebsausgabe abziehen darf. Die Frage, ob auch steuerlich abzugsfähige Geschenke in die Pauschalbesteuerung einzubeziehen sind, ist allerdings umstritten. Hierzu ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 52/11 ein Verfahren anhängig.
- Hinzuweisen ist auf das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 6.10.2011 (Aktenzeichen 8 K 4098/10 L). Das Finanzgericht hat entschieden, dass die Sachzuwendungen an nicht der Besteuerung im Inland unterliegende Empfänger von der Pauschalsteuer nicht zu erfassen sind. Nach Auffassung des Finanzgerichts ist die Berechnung der Lohnsteuer durch das Finanzamt unter Einbeziehung der Zuwendungen an die ausländischen Empfänger rechtswidrig. Die Pauschalierung der Lohnsteuer bezwecke lediglich eine Vereinfachung der Besteuerung. Einer derartigen Vereinfachung bedürfe es aber nicht, wenn die Zuwendungen nicht zu den im Inland zu steuernden Einkünften gehörten. Gegen diese Entscheidung wurde Revision eingelegt, welche beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 57/11 anhängig ist.

Aufmerksamkeiten:

- Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden, sowie steuerfreie Sachbezüge werden von der Pauschalbesteuerung nicht erfasst. Entsprechend werden Zuwendungen des Stpfl. an seine Arbeitnehmer, die als bloße Aufmerksamkeiten anzusehen sind und deren Wert 40 € nicht übersteigen, nicht in die Pauschalierung einbezogen. Gleiches gilt auch für Zuwendungen des Stpfl. an Dritte.

14 Keine Hinzurechnung von Lagergebühren bei der Gewerbesteuer

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 wurden die Regelungen zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen grundsätzlich neu geregelt. Es erfolgte eine deutliche Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände, wobei die verschiedenen Hinzurechnungssätze bei den einzelnen Tatbeständen Abgrenzungsfragen in den Blickpunkt rücken lassen. Von der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung werden auch Mieten oder Pachten für die Überlassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter erfasst.

Dabei sind aber die Kosten auszusondern, die nicht für die Gebrauchsüberlassung gezahlt werden, sondern für andere Leistungen des Vermieters. Dies betrifft z.B. bei der Anmietung von Lagerräumen ein Entgelt für die Ein- und Auslagerung und/oder z.B. die Bewachung der eingelagerten Güter.

Die Oberfinanzdirektion Magdeburg hat mit Schreiben vom 7.5.2012 (Aktenzeichen G 1422-67-St 216) zu der Frage Stellung genommen, ob „Lagergebühren“ in die Hinzurechnung mit einzubeziehen sind. Der Lagervertrag ist im Handelsgesetzbuch gesetzlich geregelt. Gegenstand der Lagerung ist die Lagerung selbst und die Aufbewahrung von Gütern. Die „Aufbewahrung“ umfasst neben der Lagerortgestaltung auch die Übernahme von Obhutspflichten, wie z.B. ordnungsgemäße Unterbringung, Ein- und Ausgangskontrolle sowie regelmäßige Überprüfung und Beobachtung des Lagerguts und Schutz vor rechtswidrigem Zugriff Dritter. Die Obhutspflichten stellen das Hauptmerkmal des Lagervertrags dar, welcher sich dadurch vom reinen Mietvertrag wesentlich unterscheidet.

Die Oberfinanzdirektion Magdeburg stellt klar, dass Gebühren auf Grund eines Lagervertrags, der nicht nur auf das bloße Einstellen von Waren abstellt, nicht wie Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung der Gewerbesteuer hinzuzurechnen sind.

Hinweis:

Im Einzelfall sollten sehr sorgfältig die hinzurechnungspflichtigen von den nicht hinzurechnungspflichtigen Kosten abgegrenzt werden. Problematisch sind gemischte Verträge. In diesen Fällen sollte das Entgelt nach Leistungsbestandteilen aufgeschlüsselt in der Rechnung ausgewiesen werden. Nicht hinzuzurechnen sind im Übrigen bei einem Miet- oder Pachtvertrag auch reine Betriebskosten wie Wasser, Strom, Heizung. Hinsichtlich dieser Kosten bedarf es einer exakten Abgrenzung.

Soweit bei Gewerbesteuererklärungen für abgelaufene Jahre bislang anders vorgegangen wurde, ist eine Korrektur zu prüfen.

15 Schuldzinsenabzug bei auf einem Kontokorrentkonto ausgezahlten Investitionsdarlehen

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

Vor diesem Hintergrund sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist – vereinfachend dargestellt – der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen. In diesem Fall wird ein Teil der Schuldzinsen nicht zum Abzug zugelassen, was in vergleichsweise aufwendigen Verfahren zu ermitteln ist.

Hinweis:

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

Ausdrücklich ausgenommen von dieser Einschränkung des Schuldzinsenabzugs sind Zinsen für Darlehen aus der **Finanzierung** von Anschaffungs- oder Herstellungskosten **von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens**. Werden die Investitionen unmittelbar aus dem zugesagten Darlehen finanziert, so sind die Darlehenszinsen von den Einschränkungen des Schuldzinsenabzugs ausgenommen. Problematisch sind nun aber die Fälle, bei denen die Darlehensmittel einem Kontokorrentkonto gutgeschrieben werden und von diesem auch die Investitionen getätigt werden. In diesem Fall ist der Finanzierungszusammenhang nachzuweisen.

An den **Nachweis des Finanzierungszusammenhangs** stellt die Finanzverwaltung sehr hohe Anforderungen. Diesen ist nun der Bundesfinanzhof teilweise entgegengetreten. In dem Urteil vom 23.2.2012 (Aktenzeichen IV R 19/08) stellte das Gericht folgende Grundsätze heraus:

- Ob Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorliegen, bestimmt sich ausschließlich nach der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel.
- Es wird unwiderlegbar vermutet, dass auf ein Kontokorrentkonto ausgezahlte Darlehensmittel zur Finanzierung solcher Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet wurden, die innerhalb von 30 Tagen vor oder nach der Auszahlung der Darlehensmittel tatsächlich über das entsprechende Kontokorrentkonto finanziert wurden. Beträgt der Zeitraum mehr als 30 Tage, so muss der Stpfl. den erforderlichen Finanzierungszusammenhang zwischen der Auszahlung der Darlehensmittel und der Bezahlung der Wirtschaftsgüter nachweisen.
- Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung reicht die Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch Belastung des Kontokorrentkontos aus, um die dadurch veranlassten Schuldzinsen von der Regelung zum teilweisen Zinsabzugsverbot auszunehmen.

Hinweis:

Herauszustellen ist, dass der Nachweis des Finanzierungszusammenhangs vom Stpfl. zu erbringen ist. Aus diesem Grunde sollten kritische Fälle sehr sorgfältig geplant und durch eine steuerliche Beratung begleitet werden.

16 Fotografieren im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau

Im Grundsatz dürfen im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau keine Fotografien gemacht werden, da dies einen Eingriff in die Grundrechte des allgemeinen Persönlichkeitsrechts und des

Rechts am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb darstellt. Etwas anderes gilt, wenn diese Fotos mit Einwilligung des Betroffenen gefertigt werden bzw. der Prüfer das Grundstück des Betroffenen dabei nicht betritt. Die OFD Magdeburg stellt in dem Schreiben vom 20.2.2012 (Aktenzeichen S 7420b-7-St 24) dar, unter welchen Voraussetzungen eine fotografische Dokumentation zulässig ist.

Zunächst gilt der Grundsatz, dass nur soweit der Prüfer zum Betreten der Räumlichkeiten berechtigt ist, auch die Berechtigung zum Fotografieren reichen kann. Unternehmerisch oder teilweise unternehmerisch genutzte Räume dürfen zu den üblichen Geschäfts- oder Betriebszeiten betreten und damit auch fotografiert werden, soweit sie auch von den Geschäftskunden des Betriebsinhabers betreten werden können. Darüber hinaus ist der Prüfer berechtigt, solche Räume zu betreten und zu fotografieren, die zwar auch betrieblich genutzt, aber nicht dem allgemeinen Publikums- oder Geschäftsverkehr offenstehen. Nicht umfasst sind aber solche Räume, die ausschließlich dem privaten, nicht betrieblichen Bereich zuzuordnen sind. Häusliche (also innerhalb der Wohnung belegene) Arbeitszimmer oder Büros dürfen auch dann betreten bzw. besichtigt werden, wenn sie nur durch die ausschließlich privat genutzten Wohnräume erreichbar sind.

Nicht fotografiert werden darf der im Rahmen der Nachschau angetroffene (vermeintliche) Unternehmer, selbst wenn dessen äußeres Erscheinungsbild gegen eine Unternehmereigenschaft spricht. Die gesetzlichen Grundlagen zur Umsatzsteuer-Nachschau ermöglichen nur das Betreten und Besichtigen von Räumlichkeiten, aber keine Feststellungen von persönlichen Merkmalen des Inhabers dieser Räumlichkeiten.

Allein die bloße Behauptung oder persönliche Meinung, zu Beweis- oder Dokumentationszwecken zu fotografieren, genügt nicht, um den damit verbundenen Grundrechtseingriff zu rechtfertigen. Der Fotografierende muss sich zumindest in einer gewissen Beweisnot befinden, weil ihm andere Mittel nicht oder nur eingeschränkt zur Verfügung stehen. Darüber hinaus müssen die gefertigten Lichtbilder bei objektiver Betrachtung jedenfalls einen gewissen Beweiswert besitzen. Zudem hat er den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bzw. die Beschränkung durch das Übermaßverbot zu beachten. Die durch das Foto dokumentierte Information muss für den konkret zu prüfenden Steuertatbestand relevant sein, geringer belastende Maßnahmen dürfen – bei gleicher Eignung – nicht zur Verfügung stehen und die damit verbundene Beeinträchtigung muss dem Betroffenen zumutbar sein.

Werden Fotografien angefertigt, so kann dies zu einer Verletzung von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen führen.

Hinweis:

Der Betriebsinhaber kann vom Prüfer keine ausdrückliche Bestätigung verlangen, dass er die gefertigten Fotografien zum Ende der Prüfung löscht oder zurückgibt bzw. diese Fotografien oder gefertigte Kopien davon nicht an Dritte weitergibt. Ein solcher Schutz ist bereits durch die Regelungen zum Steuergeheimnis gewährleistet.

Für Personengesellschaften

17 Kein Vorsteuerabzug einer KG aus Beratungsleistungen und Notarkosten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kommanditanteilen

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26.10.2011 (Aktenzeichen 7 K 7313/10) kann eine Kommanditgesellschaft (KG) aus einer Rechnung über Beratungsleistungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung von Kommanditanteilen erbracht wurden, und aus einer Rechnung über die mit der Anteilsveräußerung zusammenhängenden Notarkosten keine Vorsteuern geltend machen.

Das Finanzgericht argumentiert, dass in diesem Fall die Vorleistungen nicht für das Unternehmen der KG bezogen werden, also die erhaltenen Leistungen nicht für Zwecke eigener

Ausgangsumsätze bezogen wurden. Die Veräußerung der Gesellschaftsanteile sei vielmehr Angelegenheit der Gesellschafter.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts wurde die Revision vor dem Bundesfinanzhof eingelegt, welche unter dem Aktenzeichen XI R 33/11 anhängig ist. Die Rechtsfrage ist also noch nicht endgültig geklärt. Es spricht aber viel für die Sichtweise des Finanzgerichts.

18 Kein Abzug von Golfclubbeiträgen einer Sportgroßhandels-KG für ihren Kommanditisten als Betriebsausgaben

Im Streitfall betrieb die KG einen Großhandel mit Sportartikeln. Die KG bezahlte das Beitrittsgeld und den Jahresbeitrag des Kommanditisten für dessen Mitgliedschaft in einem Golfclub. Das Finanzamt erkannte den Betriebsausgabenabzug (und auch den Vorsteuerabzug) nicht an.

Das Finanzgericht Köln bestätigte mit Urteil vom 16.6.2011 (Aktenzeichen 10 K 3761/08) die Ansicht des Finanzamts. Entscheidend war, dass für Mitgliedsbeiträge an einen Golfclub keine objektivierbaren Kriterien für die Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Bereich zu ermitteln seien und daher insgesamt ein Betriebsausgabenabzug ausscheidet. Das Finanzgericht ließ auch keine pauschal hälftige Aufteilung der Ausgaben zum betrieblichen bzw. zum privaten Bereich zu. Nach dem gesetzlichen Abzugsverbot dürfen die Kosten der privaten Lebensführung auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. veranlasst sind und zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit dienen.

Handlungsempfehlung:

Ein (anteiliger) Abzug sowohl betrieblich als auch privat, also gemischt veranlasster, Aufwendungen kommt nur dann in Betracht, wenn ein objektivierbarer und nachvollziehbarer Aufteilungsmaßstab vorhanden ist. Dass ein solcher vorhanden ist, muss vom Stpfl. nachgewiesen werden.

Für Hauseigentümer

19 Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteilen vom 29.3.2012 (Aktenzeichen VI R 21/11, VI R 70/10 und VI R 47/10) entschieden, dass Aufwendungen für die Sanierung eines selbst genutzten Wohngebäudes, nicht aber die Kosten für übliche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen oder die Beseitigung von Baumängeln, als außergewöhnliche Belastung bei der Einkommensteuer unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig sein können.

Das Einkommensteuerrecht sieht vor, dass die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt wird, wenn einem Stpfl. zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. In diesen Fällen wird von außergewöhnlichen Belastungen gesprochen.

Hierzu können auch Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes gehören, wenn durch die Baumaßnahmen

- konkrete Gesundheitsgefährdungen, etwa durch ein asbestgedecktes Dach (Urteilsfall mit dem Aktenzeichen VI R 47/10), abgewehrt,
- Brand-, Hochwasser- oder ähnlich unausweichliche Schäden, beispielsweise durch den Befall eines Gebäudes mit echtem Hausschwamm (Urteilsfall mit dem Aktenzeichen VI R 70/10) beseitigt oder
- vom Gebäude ausgehende unzumutbare Beeinträchtigungen (Geruchsbelästigungen, Urteilsfall mit dem Aktenzeichen VI R 21/11) behoben werden.

Allerdings darf der Grund für die Sanierung weder beim Erwerb des Grundstücks erkennbar gewesen noch vom Grundstückseigentümer verschuldet worden sein. Auch muss der Stpfl. realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte verfolgen, bevor er seine Aufwendungen steuerlich geltend machen kann, und er muss sich den aus der Erneuerung ergebenden Vorteil anrechnen lassen („Neu für Alt“).

Der Bundesfinanzhof hat zur Berücksichtigung der jeweiligen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen insbesondere folgende Grundsätze aufgestellt:

- Bei Geruchsbelästigungen ist das Überschreiten von objektiv feststellbaren Geruchsschwellen erforderlich, um die Unzumutbarkeit der Beeinträchtigung zu bestimmen.
- Ein die Außergewöhnlichkeit von Aufwendungen ausschließender Baumangel liegt nicht vor, wenn der Einsatz mittlerweile verbotener schadstoffhaltiger Materialien noch zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes erlaubt war und das Gebäude später veräußert wird.
- Aufwendungen zur Sanierung eines mit echtem Hausschwamm befallenen Gebäudes können im Einzelfall ein unabwendbares Ereignis sein, wenn der Befall zunächst unentdeckt bleibt, die konkrete Gefahr der Unbewohnbarkeit eines Gebäudes droht und daraus eine aufwendige Sanierung folgt.
- Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für Sanierungsarbeiten an Asbestprodukten ist nicht anhand der abstrakten Gefährlichkeit von Asbestfasern zu beurteilen, sondern an konkret zu befürchtenden Gesundheitsgefährdungen. Im Urteilsfall: Das asbesthaltige Dach des an das Haus der Klägerin angrenzenden Reihenhauses wurde abgetragen und durch eine Eindeckung mit Ziegeln ersetzt. Auch das Dach der Klägerin wurde in gleicher Weise saniert. Die hierbei entstandenen Kosten wurden von der Klägerin als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Vorgetragen wurde, dass auch die Sanierung des eigenen Daches aus gesundheitlichen Gründen erforderlich war. Die Dächer der Reihenhäuser seien mit Asbestzement-Wellplatten, die überlappend von Haus zu Haus gelegt seien, bedeckt. Lediglich die Sanierung des Nachbardachs ohne die Sanierung des eigenen Dachs hätte ein Zerschneiden der Platten erforderlich gemacht, wodurch eine Freisetzung von Asbest unausweichlich gewesen wäre. Das Gericht führte hierzu aus, dass eine gesundheitsschädliche Freisetzung von Asbestfasern bei Sanierungsarbeiten an Asbestprodukten nicht zwangsläufig erfolge. Vielmehr sei gesetzlich vorgeschrieben, dass das Arbeitsverfahren so zu gestalten ist, dass eine Freisetzung möglichst vermieden wird. Es ist also stets zu prüfen, ob Sanierungsmaßnahmen auf Grund einer nicht zu vermeidenden Gesundheitsgefährdung erfolgen oder ob die Gesundheitsgefährdung selbst vermieden werden kann. Im Urteilsfall war also noch festzustellen, ob ein Zerschneiden der Platten zwingend erforderlich war oder eine Freisetzung von Asbestfasern anderweitig hätte vermieden werden können.
- Bei der Beseitigung konkreter von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs ausgehender Gesundheitsgefahren ist ein vor Durchführung dieser Maßnahmen erstelltes amtliches technisches Gutachten nicht erforderlich. Gleichwohl hat der Stpfl. nachzuweisen, dass er sich den Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist dringend anzuraten, die Notwendigkeit der Maßnahme ausführlich zu dokumentieren und am besten mittels Gutachten nachzuweisen.

20 Maßnahmen zur Abschirmung von Elektrosmog als außergewöhnliche Belastung

Die Beteiligten stritten darüber, ob im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung Kosten für in der Wohnung der Kläger durchgeführte Hochfrequenzabschirmungen an der äußeren Gebäudehülle sowie im Bodenbereich der Wohnung i.H.v. 17 075 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können.

Das Finanzgericht Köln bejahte mit rechtskräftigem Urteil vom 8.3.2012 (Aktenzeichen 10 K 290/11) den Abzug als außergewöhnliche Belastung. Bei ausgeprägter Elektrosensibilität und stark auffälliger Strahlenbelastung der Wohnung seien diese Aufwendungen zwangsläufig, der Stpfl. könne sich diesen also nicht entziehen. Zu beachten sind allerdings Nachweiserfordernisse. Im Urteilsfall wurden vor Beginn der Baumaßnahme Privatgutachten

eines Arztes sowie eines Ingenieurs für Baubiologie und Umwelttechnik vorgelegt. Dies war nach der Entscheidung des Finanzgerichts ausreichend.

Hinweis:

Nach Ansicht des Finanzgerichts greifen im Urteilsfall die erhöhten Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten usw. nicht. Diese erforderten zwingend ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des medizinischen Dienstes der Krankenversicherung.

In jedem Einzelfall sollte sehr sorgfältig geprüft werden, welche (vor Beginn der Maßnahme) vorzunehmenden Nachweisanforderungen gesetzlich gefordert sind.

21 Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes in Schenkungsteuer- oder Erbschaftsteuerfällen

In Schenkungsteuer- oder Erbschaftsteuerfällen erfolgt die Bewertung von Immobilien im Regelfall nach einem gesetzlich vorgeschriebenen pauschalen Verfahren. Im Einzelfall kann dies zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen. Aus diesem Grund kann ein niedrigerer gemeiner Wert mittels Vorlage eines Sachverständigengutachtens nachgewiesen werden.

Erfolgt nun der Nachweis eines niedrigeren Werts mittels Sachverständigengutachten und wird die Immobilie innerhalb von einem Jahr nach dem Bewertungsstichtag verkauft, so will die Finanzverwaltung grundsätzlich den abweichenden tatsächlich erzielten Kaufpreis der Bewertung zu Grunde legen. Bei Verkäufen nach mehr als einem Jahr soll dasselbe gelten, wenn sich zwischenzeitlich keine Änderung der Wertverhältnisse ergeben hat. Begründet wird die Auffassung damit, dass bei einer Veräußerung an einen fremden Dritten der erzielte Kaufpreis den sichersten Anhaltspunkt für den tatsächlichen gemeinen Wert liefert. Der nach den Regeln von Angebot und Nachfrage frei ausgehandelte Marktpreis bietet die beste Gewähr dafür, den wahren Wert abzubilden. Diese Grundsätze hat die Oberfinanzdirektion Münster in der Kurzinformation Bewertung Nr. 004/2011 vom 14.12.2011 dargelegt.

Hinweis:

In Erbschafts- oder Schenkungsfällen ist die Bewertung von Grundbesitz sehr sorgfältig zu prüfen. Das gesetzlich vorgesehene pauschale Bewertungsschema führt nicht selten zu nicht sachgerechten Werten. Ob dann der tatsächliche Wert mittels Gutachten nachgewiesen werden sollte oder ggf. aus Verkäufen abgeleitet werden kann, muss für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Liegt aus einem zeitnahen Verkauf ein tatsächlicher Marktwert vor, so sind die Ausgaben für ein Bewertungsgutachten ggf. vergebens.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Anteilsveräußerung: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums trotz Formunwirksamkeit der Abtretung

Der BFH hat mit Urteil vom 24.1.2012 (Aktenzeichen IX R 69/10) seine bisherige Rechtsprechung zum „wirtschaftlichen Eigentum“ als Voraussetzung für die Zurechnung einer (veräußerten) Beteiligung i.S.d. § 17 EStG fortgeführt. Wie schon in vorangegangenen Urteilen (z.B. BFH v. 7.7.2011, Aktenzeichen IX R 2/10, BStBl II 2012, 20) stellt der BFH darauf ab, dass wirtschaftliches Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil dann auf den Erwerber übergeht, wenn

- der Käufer des Anteils auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte auf ihn übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie
- Risiko und Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sind.

Vor diesem Hintergrund ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen. Daher kann eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts auch anzunehmen sein, wenn die vorgenannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind. Maßgebend bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ist das von den Parteien wirtschaftlich Gewollte und als solches Durchgeführte und nicht das formal Erklärte bzw. formalrechtlich Vereinbarte.

Im konkreten Streitfall war – vereinfacht dargestellt – ein Gesellschafter zunächst zu 76 % an der A-GmbH beteiligt. Er gründete in 2003 eine Holding GmbH und veräußerte im Zuge der Gründung die Anteile der A-GmbH an diese neu gegründete Holding GmbH, wobei die Übertragung der Anteile auf diese Holding nicht notariell beurkundet wurde. Die Beteiligung wurde allerdings bereits in der Eröffnungsbilanz der Holding ausgewiesen. Die Holding veräußerte drei Monate nach ihrer Gründung die Beteiligung an der A-GmbH an eine außenstehende GmbH (die B-Holding). Im Kaufvertrag wurde die Holding als Gesellschafterin bezeichnet. Der Kaufpreis wurde der Holding GmbH annähernd zur Hälfte sofort überwiesen, der restliche Kaufpreis wurde gestundet und fiel dann auf Grund der Insolvenz der B-Holding endgültig aus; i.Ü. wurde das Insolvenzverfahren auch über das Vermögen der A-GmbH eröffnet.

Vor diesem Hintergrund begehrte der Stpfl. eine hälftige Herabsetzung seines nach § 17 EStG zu erfassenden Veräußerungsgewinns mit der Argumentation, wegen der fehlenden notariellen Beurkundung (Formunwirksamkeit der Abtretung) sei die Holding GmbH überhaupt nicht Eigentümerin der Anteile geworden, vielmehr habe er selbst die Anteile der A-GmbH an die B-Holding veräußert, so dass demzufolge der Ausfall der Kaufpreisforderung auch ihm steuermindernd zuzurechnen sei.

Der BFH vertritt dazu die Auffassung, dass die Holding GmbH nach ihrer Errichtung allein die Chance einer Wertsteigerung gehabt und das Risiko eines Wertverlusts der Anteile an der A-GmbH getragen habe, so dass der spätere Ausfall der Kaufpreisforderung der Holding GmbH auf den beim Stpfl. zu berücksichtigenden Veräußerungsgewinn keine Auswirkungen habe. Die Formunwirksamkeit des Übertragungsvertrags stehe dieser Würdigung nicht entgegen.

Hinweis:

Diese Entscheidung liegt auf einer Linie mit der jüngeren Rechtsprechung des BFH, nach der es für die Verwirklichung des Veräußerungstatbestands des § 17 EStG genügen soll, wenn nur das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergeht. In der Gestaltungspraxis wird – z.B. bei der Vereinbarung von Optionsrechten – insbesondere darauf zu achten sein, bei wem Risiken und Chancen der künftigen Wertentwicklung liegen und wer Stimm- und/oder Gewinnbezugsrechte ausüben kann.

23 Anteilsveräußerung: Veräußerungsgewinnbesteuerung bei vorheriger unentgeltlicher Übertragung

Die steuerliche Erfassung von Gewinnen bzw. Verlusten aus der Veräußerung solcher Anteile an Kapitalgesellschaften, die steuerlich zum Privatvermögen eines Gesellschafters zählen, setzt nach der aktuellen Fassung des § 17 EStG voraus, dass eine Beteiligung von mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft besteht bzw. bestanden hat (sog. „wesentliche Beteiligung“). Dies gilt auch dann entsprechend, wenn der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hat und der Veräußerer zwar nicht selbst, wohl aber der Rechtsvorgänger innerhalb dieses Fünfjahreszeitraums „wesentlich beteiligt“ war.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil vom 24.1.2012 (Aktenzeichen IX R 8/10, DStR 2012, 1172) entschieden, dass diese Regelung nur bei unentgeltlicher Übertragung von bereits steuerverstrickten Anteilen eingreift. Voraussetzung ist also, dass der Rechtsvorgänger bereits wesentlich beteiligt war.

Im Streitfall war – vereinfacht dargestellt – ein Gesellschafter seit 1997 zunächst zu 25 % an einer GmbH beteiligt, die in der Folge in eine AG umgewandelt wurde. Nach der zu dieser Zeit geltenden Wesentlichkeitsgrenze von „mehr als 25 %“ war er damit nicht von § 17 EStG erfasst, d.h. die Anteile waren nicht steuerverstrickt. In 1998 übertrug er rd. 5,5 % der Anteile am Grundkapital schenkweise auf seine Ehefrau, die diese Anteile dann in 2000 und in 2001 veräußerte. Da die Wesentlichkeitsgrenze zwischenzeitlich auf „mindestens 10 %“ abgesenkt

worden war, unterwarf die Finanzverwaltung die Veräußerungserlöse der Ehefrau der Besteuerung, da zwar nicht die Ehefrau selbst, wohl aber der Ehemann wesentlich i.S.d. für die Streitjahre geltenden Gesetzesfassung, nämlich zu mindestens 10 %, am Kapital der AG beteiligt gewesen sei.

Der BFH hat entschieden, dass die Veräußerungen der Ehefrau überhaupt nur dann steuerbar sein können, wenn sie die veräußerten Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben habe und diese Anteile auch schon beim Rechtsvorgänger steuerverstrickt gewesen wären. Im Ergebnis war demnach der Ehemann nach der Gesetzesfassung 1998 nicht wesentlich beteiligt, so dass die Ehefrau in der Folge keine steuerverstrickten Anteile erworben hatte, woran auch die Senkung der Wesentlichkeitsgrenze ab 1999 nichts geändert habe.

Hinweis:

Die Entscheidung rückt die Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in den Mittelpunkt des Interesses. Die Vorschrift dient dem Zweck, Anteile eines wesentlich Beteiligten nicht aus der Steuerverstrickung allein dadurch zu entlassen, dass sie unentgeltlich übertragen werden. In einem solchen Fall muss sich der spätere Veräußerer als Rechtsnachfolger die Besitzzeit des wesentlich beteiligten Rechtsvorgängers anrechnen lassen. So soll vermieden werden, dass ein wesentlich Beteiligter seine Beteiligung aufteilen und unentgeltlich auf mehrere Personen übertragen kann, die diese dann ohne Versteuerung des Gewinns veräußern könnten.

24 Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft mit nur einem Aktienpaket: Keine Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns

§ 8b Abs. 2 KStG regelt u.a. grundsätzlich, dass bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft der Gewinn außer Ansatz bleibt, der aus der Veräußerung von Anteilen an einer anderen Kapitalgesellschaft stammt. Ausnahmsweise gilt dies aber dann nicht, wenn es sich um die Veräußerung von solchen Anteilen handelt, die von Finanzunternehmen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden bzw. werden.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 26.10.2011 (Aktenzeichen I R 17/11, HFR 2012, 634) zu sehen, mit dem der BFH einer Vermögensverwaltungs-GmbH, deren Tätigkeit im Streitjahr im Wesentlichen in dem Erwerb eines Aktienpakets an einer AG und dessen Weiterveräußerung (nach einer Haltezeit von 6 ½ Monaten) nach zwischenzeitlichem Börsengang bestand, die Steuerbefreiung versagt hat.

In seiner Begründung stützt sich der BFH maßgeblich auf die Würdigung der Vorinstanz und führt aus, dass es sich bei der GmbH um ein Finanzunternehmen i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG handele, dessen Veräußerungsgeschäft als Geschäft zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs zu werten sei, so dass die Steuerbefreiung nicht gewährt werden könne. Für die Annahme eines kurzfristigen Eigenhandels sprächen i.Ü. insbesondere die nur kurzfristige Refinanzierung des Erwerbs sowie eine zeitnahe buchhalterische Erfassung im Umlaufvermögen. Des Weiteren wurde ein wirtschaftliches Interesse an einer langfristigen Beteiligung durch das Gericht verneint. Von einer Wiederverkaufsabsicht unter Nutzung von Kursunterschieden zwischen Kauf und Verkauf war somit auszugehen.

Hinweis:

Mit dieser Auslegung geht der BFH deutlich über den ursprünglichen Zweck der Ausnahmegesetzgebung des § 8b Abs. 7 KStG hinaus, der darin bestand, auf Wunsch von Bankkreisen den Eigenhandel aus der Steuerbefreiung auszuschließen, um insbesondere auch Verluste aus derartigen Geschäften steuerwirksam werden zu lassen.

25 Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaft für die GmbH als Werbungskosten

Übernimmt ein Arbeitnehmer einer GmbH eine Bürgschaft für seine in der Krise befindliche Arbeitgeberin (die GmbH), an der er sich später wesentlich beteiligen will, dann kann er die späteren Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der Bürgschaft entweder nach § 17 EStG berücksichtigen oder aber, wenn die wesentliche Beteiligung nicht zustande kommt, als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit absetzen. Dies hat der BFH mit Urteil vom 16.11.2011 (Aktenzeichen VI R 97/10, BStBl II 2012, 343) in einem Fall entschieden, in dem der Leiter des Rechnungswesens einer GmbH diese betreffend eine

Höchstbetragsbürgschaft über 450 000 DM in 1999 übernommen hatte, ohne dass er zu diesem Zeitpunkt Geschäftsführer oder Gesellschafter gewesen wäre.

Im Streitfall konnte der Arbeitnehmer damit diese Aufwendungen als (nachträgliche) Werbungskosten geltend machen. Denn der BFH hat ausgeführt, dass Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung durch den Arbeitnehmer einer Gesellschaft auch dann zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit führen, wenn zwar eine Gesellschafterstellung vereinbart war, der Arbeitnehmer aber letztlich doch nicht Gesellschafter geworden ist.

Stünden Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang, seien sie bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung hätten, wobei die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls maßgebend seien. Dabei gelte regelmäßig, dass die Übernahme einer Bürgschaft oder anderer Sicherheiten durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer mit nicht nur unwesentlicher Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft regelmäßig weniger durch die berufliche Tätigkeit als Arbeitnehmer, sondern eher durch die Gesellschafterstellung veranlasst sei. Um einen objektiven Zusammenhang mit der Gesellschafterstellung anzunehmen, sei jedoch stets Voraussetzung, dass ein steuermindernder Abzug der Aufwendungen aus einer Anwendung des § 17 EStG möglich sei. Komme dies – weil der Arbeitnehmer nicht Gesellschafter geworden ist – nicht in Betracht, werde der Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht verdrängt, denn eine Beurteilung der Bürgschaftsaufwendungen als einkommensteuerrechtlich irrelevante Ausgaben auf das (Privat-)Vermögen widerspreche dem das Einkommensteuergesetz prägenden objektiven Nettoprinzip.

Hinweis:

Ein entsprechendes Ergebnis (d.h. die steuerliche Anerkennung von Werbungskosten) sollte sich auf der Basis des objektiven Nettoprinzips auch dann einstellen, wenn die Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers unter der Grenze des § 17 EStG liegt und damit – trotz Beteiligung – eine Berücksichtigung der Bürgschaftsaufwendungen nach § 17 EStG ganz grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Handlungsempfehlung:

Für den konkreten Einzelfall ist eine Dokumentation etwaiger Vertragsverhandlungen und Absichtserklärungen sowie der Überlegungen zur Sicherung des bestehenden bzw. Erlangung eines höherwertigen Arbeitsplatzes ratsam.

26 Aktuelle Entwicklungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA: Sonn- und Feiertagszuschläge eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit seinem Urteil vom 27.3.2012 (Aktenzeichen VIII R 27/09, www.stotax-first.de) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, nach der an Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Sonn- und Feiertagszuschläge sowie Überstundenvergütungen aus steuerlicher Sicht in der Regel vGA darstellen (BFH v. 6.10.2009, Aktenzeichen I B 55/09, BFH/NV 2010, 469). Dies gilt nur dann nicht, wenn überzeugende betriebliche Gründe für derartige Vergütungen vorgebracht werden können.

Im konkreten Streitfall hatte der alleinige Geschäftsführer, der zu 51 % an einer GmbH beteiligt war, neben seinem Grundgehalt und einer Tantieme auch steuerfreie Sonn- und Feiertagszuschläge erhalten. Derartige Sonn- und Feiertagszuschläge (nicht aber Tantiemen) wurden auch den übrigen Angestellten gewährt.

Die Finanzverwaltung und das FG werteten die Zahlung der Zuschläge als vGA und damit als Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers aus Kapitalvermögen, weil dieser einen im Vergleich mit den übrigen Angestellten hohen Grundlohn sowie eine Tantieme erhielt und dies dafür spräche, dass damit der besondere Einsatz des Gesellschafter-Geschäftsführers auch an Sonn- und Feiertagen sowie außerhalb der gewöhnlichen Arbeitszeiten bereits berücksichtigt worden sei. Auch die Tatsache, dass eine wöchentliche Arbeitsstundenzahl nicht vereinbart gewesen war, spreche für eine Bezahlung orientiert am Arbeitsergebnis und nicht an der Arbeitszeit. Die Vereinbarung der Zuschläge erfolgte daher nur mit dem Ziel, dem Gesellschafter Zahlungen zukommen zu lassen unter Ausnutzung der Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtzuschläge.

Hinweis:

Die Vereinbarung derartiger Zuschläge mit Gesellschafter-Geschäftsführern führt regelmäßig zur Annahme einer vGA. Nur in besonderen Ausnahmefällen werden Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit als ausschließlich betrieblich veranlasst angesehen (und damit eine vGA verneint), z.B. wenn mittels eines betriebsinternen Fremdvergleichs nachgewiesen werden kann, dass derartige Zuschläge gleichermaßen auch mit gesellschaftsfremden Arbeitnehmern vereinbart und diesen gewährt worden sind (so BFH v. 14.7.2004, Aktenzeichen I R 111/03, BStBl II 2005, 307, zu Zuschlägen an Angestellte mit Leitungsfunktionen und Gesellschafter-Geschäftsführer bei Bundesautobahn-Tankstellen).

b) vGA: Erfordernis einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung

In ständiger Rechtsprechung stellt der BFH fest, dass eine vGA auch dann vorliegen kann, wenn der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter ist und die Kapitalgesellschaft an diesen eine Leistung erbringt, für die es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung fehlt oder eine getroffene Vereinbarung entweder nicht durchgeführt oder zivilrechtlich unwirksam ist (sog. formeller Fremdvergleich). Zur Abwendung einer etwaigen vGA sollte von der GmbH eine klare und von vornherein getroffene Vereinbarung nachgewiesen werden können. Im Regelfall sollte ein schriftlicher Vertrag vorliegen, dessen Regelungen auch tatsächlich umgesetzt werden.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 25.1.2012 (Aktenzeichen I B 17/11, BFH/NV 2012, 1003) zu sehen, der zu einer Nichtzulassungsbeschwerde ergangen ist. Im Rahmen seiner Begründung hebt der BFH hervor, dass nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung eine klare und eindeutige Vereinbarung auch dann (schon) anzunehmen ist, wenn sich deren Inhalt mit der gebotenen Bestimmtheit im Wege der Auslegung ermitteln lässt (vgl. BFH v. 4.4.2001, Aktenzeichen XI R 60/00, BStBl II 2001, 726). Auch ein Verweis auf eine bestimmte Rechtsnorm, anhand derer sich eine Verpflichtung ergibt, ist ausreichend.

Hinweis:

Nach dieser Entscheidung sind Entgeltvereinbarungen hinreichend klar (und damit nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst), wenn ein außenstehender Dritter (z.B. der Steuerberater, der Wirtschaftsprüfer oder ein Außenprüfer des Finanzamts) in der Lage ist, allein nach den Vereinbarungen oder im Wege einer eindeutigen Auslegung den Betrag des Entgelts zu ermitteln.

c) Keine vGA bei Weiterleitung erstatteter Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung

Mit Urteil vom 21.3.2012 (Aktenzeichen 7 K 4640/09 E, www.stotax-first.de, Revision eingelegt, Az. des BFH: VIII R 21/12) hat das FG Münster über die Frage entschieden, ob es eine vGA darstellt, wenn eine GmbH die an sie erstatteten Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung weiterleitet an eine dem Gesellschafter nahestehende Person (Arbeitnehmer). Das FG Münster verneint diese Frage unter Ablehnung der von der Finanzverwaltung und der bisherigen Rechtsprechung vertretenen Auffassung.

Im Streitfall hatte der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH geklagt, dessen Ehefrau seit dem Bestehen der GmbH für diese als Angestellte tätig war und entsprechende Gehälter bezog, von denen ursprünglich auch Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abgeführt wurden. Die Krankenkasse als zuständiger Sozialversicherungsträger gelangte allerdings in der Folge zu der Auffassung, dass die Ehefrau nicht sozialversicherungspflichtig beschäftigt gewesen sei, weil sie insbesondere an keine Weisungen der GmbH gebunden war und ihre Tätigkeit frei bestimmen und gestalten konnte, und erstattete zur Abgeltung der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung jeweils rd. 46 000 € an die Ehefrau und an die GmbH. Im Anschluss leitete die GmbH den an sie erstatteten Arbeitgeberanteil an die Ehefrau weiter. Werden der GmbH zu viel einbehaltene Arbeitnehmeranteile vom Sozialversicherungsträger erstattet, so sind diese an den Arbeitnehmer weiterzuleiten.

Die Rückzahlung an die Ehefrau wurde von der Finanzverwaltung als eine freigiebige Zuwendung der GmbH an eine nahe Angehörige des Gesellschafters und damit als vGA gewertet. Dazu stellt das FG Münster fest:

- Eine vGA liegt nicht nur dann vor, wenn der Vermögensvorteil dem Gesellschafter unmittelbar selbst zufließt, sondern auch dann, wenn eine dem Gesellschafter nahestehende Person den Vermögensvorteil erhält.
- Die Weiterleitung erstatteter Arbeitgeberbeiträge ist stets Arbeitslohn und keine vGA, weil die Leistung an die Sozialversicherung wegen der angenommenen Sozialversicherungspflicht im

Anstellungsverhältnis und nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet ist; somit könne auch der umgekehrte Vorgang, die Weiterleitung erstatteter Beiträge, allein im Anstellungsverhältnis begründet sein.

- I.Ü. handele es sich ohnehin um eine „Nullnummer“, weil der Zahlung der Gesellschaft an den Gesellschafter bzw. dessen nahen Angehörigen spiegelbildlich ein Vermögensverlust des Gesellschafters gegenübersteht, denn der Gesellschafter bzw. sein naher Angehöriger verliere schließlich Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Insoweit fehle es beim Gesellschafter schon an der Erlangung eines Vermögensvorteils.
- Schließlich könne eine Weiterleitung erstatteter Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung auch nicht zu einer Unangemessenheit des Bruttogehalts des Mitarbeiters führen, wenn die Beiträge irrtümlich gezahlt wurden.

Handlungsempfehlung:

Das FG Münster hat die Revision zugelassen, so dass der BFH sich – soweit ersichtlich erstmals – mit dieser Frage beschäftigen wird. In allen einschlägigen und noch offenen Fällen sollte geprüft werden, ob der jeweilige Steuerbescheid „offen gehalten“ werden sollte.

27 Konkrete Anforderungen an die Versicherung des Geschäftsführers betreffend die Bestellungshindernisse nach § 6 GmbHG

Wer wegen bestimmter Straftaten rechtskräftig verurteilt worden ist, kann nach § 6 GmbHG nicht zum Geschäftsführer einer GmbH bestellt werden und zwar auf Dauer von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Rechtskraft der Verurteilung. Im Rahmen der Handelsregistereintragung ist dazu eine Versicherung abzugeben, dass nämlich die Bestellungshindernisse i.S.d. § 6 GmbHG nicht vorliegen.

Vor diesem Hintergrund hatte das OLG Frankfurt (vom 11.7.2011, Aktenzeichen 20 W 246/11, GmbHR 2011, 1156) über eine i.S.d. § 6 GmbHG abgegebene Versicherung mit folgendem Inhalt zu entscheiden: *„Ich versichere hiermit, dass ich nicht gem. § 6 GmbHG von der Tätigkeit als Geschäftsführer ausgeschlossen bin, weil ich auf Grund eines gerichtlichen Urteils oder einer vollziehbaren Entscheidung einer Verwaltungsbehörde einen Beruf, einen Berufszweig, ein Gewerbe oder einen Gewerbebezweig nicht ausüben darf, sofern der Unternehmensgegenstand ganz oder teilweise mit dem Gegenstand des Verbots übereinstimmt.“* Diese Formulierung wurde durch das Registergericht beanstandet.

Nach Auffassung des OLG Frankfurt genügt eine Versicherung mit diesem Wortlaut nicht den gesetzlichen Anforderungen. Vielmehr sollen nach dem Zweck des Gesetzes lediglich zwei Varianten zulässig sein:

- Entweder sei anzugeben, dass keine Untersagung vorliege,
- oder es seien bestehende Untersagungen anzugeben; für diesen Fall sei es explizit Aufgabe des Registergerichts zu entscheiden, wie mit der entsprechenden Untersagung umzugehen ist.

Handlungsempfehlung:

Die umstrittene Formulierung findet sich nach den Feststellungen des OLG in einer Vielzahl von Formularbüchern. Auch wenn eine Entscheidung des BGH dazu noch aussteht, sollte der Beschluss des OLG berücksichtigt und bei der Anmeldung entweder versichert werden, dass es überhaupt keine Untersagung gibt, oder aber bei bestehender Untersagung diese mitgeteilt werden.

Mit freundlichen Grüßen