

Steuer & Bilanz aktuell - April 2018

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Kindergeld: Ende der Berufsausbildung	2
Steuererklärung 2017: Wegfall der Belegvorlagepflicht	2
Einkommensteuer-Vorauszahlungen als Nachlassverbindlichkeiten	3
Handwerkerleistung im Falle eines Neubaus	4
Für Personengesellschaften	4
Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“	4
Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb	5
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	6
Doppelte Haushaltsführung – Hauptwohnung am Beschäftigungsort	6
Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung	7
Lohnsteuerliche Behandlung einer BahnCard	8
Für Hauseigentümer	9
Besonderheiten bei Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen	9
Bundesverfassungsgericht stellt Einheitswerte für Grundsteuer infrage	10
Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Zahlung eines überhöhten Entgelts an eine dem Gesellschafter nahestehende Person	12
Nachträgliche Anschaffungskosten bei Auflösung einer Kapitalgesellschaft	13
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für April und Mai	16

Editorial



Verehrte Leserinnen,
verehrte Leser,

als besonderes Ereignis im März 2018 ist die erneute Wahl von Dr. Angela Merkel zur Bundeskanzlerin zu nennen. Genau 171 Tage haben die Gespräche und Verhandlungen gedauert, bis nach der Bundestagswahl im September 2017 eine neue Bundesregierung gebildet werden konnte.

Während nunmehr die vereinbarten Ziele des Koalitionsvertrages – die im Bereich der Steuern keine Revolution vermuten lassen – operationalisiert und umgesetzt werden können, erfolgt die aktuelle Rechtsentwicklung im Steuerrecht in der Regel durch die Gerichte.

In dieser Ausgabe werden aktuelle Urteile von Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof vorgestellt, die für die weitere Steuergestaltung berücksichtigt werden sollten. Bis die Exekutive und Legislative neue Wege beschreitet, werden noch ein paar Monate vergehen.

Ich wünsche Ihnen nach den Ostertagen eine gute Zeit und viel Erfolg im stetig heller und wärmer werdenden zweiten Quartal.

Herzlichst Ihr

Torge Jander

Für Steuerpflichtige mit Kindern

Für Kinder in der Berufsausbildung endet die Kindergeldgewährung mit dessen Beendigung oder mit Vollendung des 25. Lebensjahres.

Bundesfinanzhof:
Die Gewährung von Kindergeld endet nicht mit der Bekanntgabe der Prüfungsergebnisse sondern mit Ablauf der durch Vorschrift festgelegten Ausbildungszeit.

Für alle Steuerpflichtigen

Belege, die bisher zwingend vorgelegt werden mussten, sind jetzt nur noch vorzuhalten.

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeld: Ende der Berufsausbildung

Für ein volljähriges Kind, das noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, wird Kindergeld gewährt. Im Gesetz ist nicht festgelegt, zu welchem Zeitpunkt eine Berufsausbildung beendet ist. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.5.2000 (Aktenzeichen VI R 143/99) endet eine Berufsausbildung spätestens mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, wenn die Ausbildung mit einer Prüfung abschließt. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.9.2017 (Aktenzeichen III R 19/16) konkretisierend entschieden, dass eine Berufsausbildung nicht bereits mit der Bekanntgabe des Ergebnisses der Abschlussprüfung endet, sondern erst mit Ablauf der Ausbildungszeit, wenn diese durch Rechtsvorschrift festgelegt ist.

Im Urteilsfall bezog der Stpfl. Kindergeld für seine im Jahr 1994 geborene Tochter S, die sich in einer Ausbildung zur staatlich anerkannten Heilerziehungspflegerin befand. Der Ausbildungsvertrag hatte eine Laufzeit vom 1.9.2012 bis zum 31.8.2015. S bestand die staatliche Abschlussprüfung im Juli 2015. Noch im Juli 2015 wurden ihr die Prüfungsnoten mitgeteilt. Für den Monat August 2015, in dem S ebenso wie in den Vormonaten ihren Dienst nach Dienstplan zu verrichten hatte, erhielt sie noch die Ausbildungsvergütung. Ab September 2015 war sie berechtigt, die Bezeichnung „Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin“ zu führen. Die Familienkasse hob die Festsetzung des Kindergelds ab August 2015 auf und forderte das für diesen Monat gezahlte Kindergeld zurück. Der Bundesfinanzhof gab dagegen dem Stpfl. Recht, wonach diesem auch für August 2015 noch Kindergeld zustand. Im Streitfall wurde S im August 2015, dem letzten Monat der Ausbildungszeit, noch ausgebildet. Die Fachausbildung dauerte nach der einschlägigen landesrechtlichen Vorschrift drei Jahre, so dass die Berufsausbildung erst mit dem Ablauf der durch Rechtsvorschrift festgelegten Ausbildungszeit ende. Dementsprechend war sie erst ab September 2015 berechtigt, die Berufsbezeichnung „Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin“ zu führen.

Handlungsempfehlung: Generell ist also zu prüfen, ob das Ende der Ausbildung gesetzlich oder in einer Berufsausbildungsverordnung festgelegt ist.

Steuererklärung 2017: Wegfall der Belegvorlagepflicht

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2017 die bislang geltende Belegvorlagepflicht bis auf wenige Ausnahmen in eine **Belegvorhaltepflicht** geändert. Dies bedeutet, dass Steuerzahler mit der Steuererklärung für 2017 dem Finanzamt grundsätzlich nur noch dann Belege vorlegen müssen, wenn das Finanzamt dazu auffordert. Gemeint sind hiermit Belege, die bisher zwingend im Original vorgelegt werden mussten (Spendenbescheinigung, Kapitalertragsteuerbescheinigung, Nachweis über den Grad der Behinderung), und auch sonstige einzureichende Unterlagen, Aufstellungen und Erläuterungen, die für das Besteuerungsverfahren von Bedeutung sind, für die es aber keine gesetzliche Vorlagepflicht gab. Ziel dieser Neuregelung ist die Erleichterung der elektronischen Abgabe der Steuererklärung.

Zu beachten sind aber die **Aufbewahrungsfristen für Belege**:

– Für die meisten Steuerbürger gilt, dass sie Belege grundsätzlich bis zum **Ablauf**

der Einspruchsfrist (einen Monat ab Erhalt des Steuerbescheids) und nach Einlegung eines Einspruchs oder einer Klage bis zum endgültigen Abschluss des Verfahrens aufbewahren sollten. Belege, die für mehrere Jahre von Bedeutung sind (z.B. ärztliche Atteste), sollten entsprechend länger aufbewahrt werden. Sollte der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig sein, sollten die Belege ebenfalls aufbewahrt werden.

– Eine besondere Regelung gilt für **Bescheinigungen für Spenden** und Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Vereine und Einrichtungen: Diese müssen bis zu einem Jahr nach Bekanntgabe des Steuerbescheids aufbewahrt werden, wenn sie nicht zuvor vom Finanzamt angefordert wurden.

– Für Leistungen, die im Zusammenhang mit einem **Grundstück** stehen, sind Rechnungen für die Dauer von **zwei Jahren** aufzubewahren. Das können z.B. Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen sein. Die Frist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

– Soweit eine **gewerbliche Tätigkeit** betrieben wird, wie z.B. aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage, gilt für die Unterlagen eine Aufbewahrungsfrist von **zehn Jahren**.

– Haben Steuerbürger **Überschusseinkünfte** (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus nicht der Abgeltungsteuer unterliegendem Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte), die in der Summe **höher als 500 000 €** pro Jahr sind, müssen Belege und Aufzeichnungen in diesem Zusammenhang grundsätzlich **sechs Jahre** aufbewahrt werden. Das Gleiche gilt ab VZ 2018 auch für Stpfl., die allein oder zusammen mit nahestehenden Personen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle oder geschäftliche Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können.

Hinweis: Abzuwarten bleiben die Reaktionen der jeweiligen Finanzämter. Möglicherweise kann durch die Übersendung der Belege unmittelbar mit der Steuererklärung die Bearbeitung der Erklärung beschleunigt werden, da dann einer Anforderung durch das Finanzamt zuvorgekommen wird.

Einkommensteuer-Vorauszahlungen als Nachlassverbindlichkeiten

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gehören zu den die Bemessungsgrundlage mindernden Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig ist demnach die Einkommensteuer-Abschlusszahlung.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 31.8.2017 (Aktenzeichen 3 K 1641/17 Erb) ausdrücklich entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass dies auch für Vorauszahlungen zur Einkommensteuer gilt. Damit seien Einkommensteuer-Vorauszahlungen, die für ein erst nach dem Tod des Erblassers beginnendes Kalendervierteljahr festgesetzt werden, beim Erben als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Im Urteilsfall war der Abzug der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das III. und IV. Quartal 2014 als Schulden des Erblassers bei den Nachlassverbindlichkeiten strittig. Der Todeszeitpunkt lag im dritten Quar-

Zu beachten sind aber die Aufbewahrungsfristen für Belege.

Für alle Steuerpflichtigen

Bundesfinanzhof:
Steuerverbindlichkeiten des Erblassers sind Nachlassverbindlichkeiten.

Finanzgericht Münster:
Das gilt auch für Einkommensteuer-Vorauszahlungen, die erst nach dem Todeszeitpunkt entstehen.

Für alle Steuerpflichtigen

Finanzgericht Berlin-Brandenburg:
Die Anbringung des Außenputzes nach dem Einzug ist keine begünstigte Handwerkerleistung, da sie Teil der Neubaumaßnahme ist.

Die erstmalige Errichtung einer Außenanlage ist ebenso nicht begünstigt. Berücksichtigt werden nur Renovierungen und Modernisierungen.

Für vermögensverwaltende Personengesellschaften

Eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG sichert die steuerliche Verhaftung der stillen Reserven.

tal 2014.

Das Finanzamt wollte die Vorauszahlung für das IV. Quartal nicht berücksichtigen. Dem widersprach das Finanzgericht. Es führte aus, dass für nach dem Todeszeitpunkt entstandene Vorauszahlungen nichts anderes gelten könne als für die Einkommensteuer-Abschlusszahlung, da die Schuld jeweils vom Erblasser herrühre. Auch würde die Abschlusszahlung höher ausfallen, wenn die Vorauszahlung nicht geleistet worden wäre und diese Abschlusszahlung dann aber in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig sei.

Hinweis: Gegen das Urteil ist die **Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof anhängig** (Aktenzeichen II B 105/17), so dass das Urteil des Finanzgerichts noch nicht rechtskräftig ist. In einschlägigen Fällen sollte ein Ansatz der Nachlassverbindlichkeiten entsprechend der Sichtweise des Finanzgerichts begehrt werden.

Handwerkerleistung im Falle eines Neubaus

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 7.11.2017 (Aktenzeichen 6 K 6199/17) stellt die Anbringung des Fassadenaußenputzes an einem Neubau auch dann keine begünstigte Handwerkerleistung dar, wenn diese nach dem Einzug in das Haus erfolgt. Auch die erstmalige Erstellung von Außenanlagen in zeitlichem Zusammenhang mit der Neuerrichtung eines Einfamilienhauses stellt keine begünstigte Handwerkerleistung dar.

Das Gericht bestätigt zunächst, dass Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts“, also einen Neubau, betreffen, keine Steuerermäßigung erfahren können. Weiterhin wird ausgeführt, dass allein die Tatsache, dass die Stpfl. nach der Teilabnahme und vor Anbringung des Außenputzes in das Einfamilienhaus eingezogen sind, nicht dazu führt, dass es sich um eine begünstigte Handwerkerleistung handelt. Vielmehr ist in wertender Betrachtung zu prüfen, ob die jeweilige Maßnahme noch in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Neuerrichtung des Gebäudes steht oder nicht. Die Putzarbeiten gehörten noch zur Neubaumaßnahme; denn bei Anbringung eines Außenputzes handelte es sich um eine Teilleistung des Werkvertrags zur Errichtung des Einfamilienhauses.

Die erstmalige Errichtung der Außenanlagen (Pflasterarbeiten, Grundstückseinfriedung, Verlegung von Rollrasen) ist nicht begünstigt, da kein vorheriger Zustand verändert wurde. Insofern könne keine Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahme vorliegen.

Hinweis: Gegen dieses Urteil ist nun die **Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig** (Aktenzeichen VI R 53/17), so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

Für Personengesellschaften

Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“

Von der gewerblichen Prägung einer GmbH & Co. KG spricht man, wenn die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Personengesellschaft, bei der keine natürliche Person unbeschränkt für die Schulden der Gesellschaft haftet, sondern eine Komplementär-GmbH in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert wird. Durch eine solche Gestaltung wird die steuerliche Verhaftung der stillen Reserven gesichert. Typi-

scherweise wird in diesen Fällen eine klassische GmbH & Co. KG eingesetzt, bei der die Komplementärstellung von einer GmbH eingenommen wird. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist aber auch der Einsatz einer „Einheits-GmbH & Co. KG“ von Vorteil. Bei dieser Konstruktion hält die Personengesellschaft selbst alle Anteile an der Komplementär-GmbH. Dies vereinfacht Übertragungsvorgänge auf Seiten der Kommanditisten.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 13.7.2017 (Aktenzeichen IV R 42/14) entschieden, dass der gewerblichen Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“ nicht entgegensteht, dass der im Grundsatz allein geschäftsführungsbefugten Komplementärin im Gesellschaftsvertrag der KG **die Geschäftsführungsbefugnis** (betreffend die Ausübung der Gesellschafterrechte aus oder an den von der KG gehaltenen Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH) **entzogen** und diese **auf die Kommanditisten übertragen** wird. Dazu führt der erkennende Senat aus, dass bei einer Einheits-GmbH & Co. KG gesellschaftsrechtliche Regelungen möglich sein müssen, die eine Interessenkollision bei der Willensbildung der Komplementär-GmbH vermeiden. Zudem stehe die „Einheits-GmbH & Co. KG“ als besondere Erscheinungsform einer KG der sog. beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG sehr nahe. Auch bei einer solchen beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG seien die Kommanditisten zwar Gesellschafter der Komplementär-GmbH, nicht aber organschaftliche Geschäftsführer der KG.

Hinweis: Eine gewerbliche Prägung kann z.B. in Betriebsaufspaltungsfällen sinnvoll eingesetzt werden, um die Steuerverhaftung der stillen Reserven unabhängig von den fragilen Voraussetzungen der steuerlichen Betriebsaufspaltung zu sichern. Soweit die gewerbliche Prägung nicht gewünscht ist, kann dies aber auch dadurch vermieden werden, dass z.B. ein Kommanditist als Geschäftsführer berufen wird. In einschlägigen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um die für den jeweiligen Fall günstigste Gestaltung zu finden.

Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen IV R 37/14) klar, dass die Einkünfte aus einem ruhenden Gewerbebetrieb originär gewerbliche Einkünfte darstellen. Eine Betriebsaufgabe liegt nur dann vor, wenn eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung erfolgt.

Im Urteilsfall ging es um eine ehemals als Bauträgerin und Grundstückshändlerin tätige Kommanditgesellschaft (KG). Einziger Komplementär der GmbH & Co. KG war zunächst eine GmbH. Nach einigen Gesellschafterwechseln waren nur noch natürliche Personen beteiligt. Strittig war, welche Einkünfte diese Gesellschaft erzielte. Für das Streitjahr 2003 reichte die KG zunächst eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung und eine Gewerbesteuererklärung ein, in denen sie, wie in den Vorjahren, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte. Mit einem Schreiben aus August 2005 machte die KG dagegen geltend, seit dem 1.1.2003 die Verwaltung fremden Vermögens eingestellt zu haben und ab dem Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt zu haben. Nach der daraufhin erfolgten Außenprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Rechtsauffassung, die KG habe zum 31.12.2003 eine Betriebsaufgabe erklärt und insoweit einen Betriebsaufgabegewinn zu versteuern.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs waren die Einkünfte im Streitjahr mangels einer wirksam gegenüber dem Finanzamt erklärten Aufgabe der originär

Das gilt auch für die sog. Einheits-GmbH & Co. KG.

Für alle Personengesellschaften

Auch ein ruhender Gewerbebetrieb hat gewerbliche Einkünfte.

Bundesfinanzhof:

Ohne ausdrückliche Erklärung der Betriebsaufgabe ist der Gewerbebetrieb lediglich unterbrochen.

Auch die Betriebsverpachtung ist ohne Aufgabekerklärung nur eine Betriebsunterbrechung.

Der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ist von grundsätzlicher Bedeutung für die Aufdeckung stiller Reserven.

Für alle Arbeitnehmer

Bundesfinanzhof:

Keine doppelte Haushaltsführung, wenn die Arbeitsstätte von der Hauptwohnung in zumutbarer Weise täglich erreicht werden kann.

gewerblichen Grundstückshändlertätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, da der Gewerbebetrieb der KG im Streitjahr lediglich unterbrochen war und ruhte. Die KG war jederzeit in der Lage, den Betrieb als Grundstückshändlerin wieder aufzunehmen.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass eine Betriebsaufgabe vorliege, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit auf Grund eines Entschlusses des Stpfl., den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt werde. Dabei werden alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder in das Privatvermögen überführt. Das bedeute, dass dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufhöre zu bestehen.

Stelle ein Unternehmen seine werbende Tätigkeit dagegen ein, liege darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Vielmehr könne die Einstellung der werbenden Tätigkeit auch als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lasse. Eine Betriebsunterbrechung kann auch darin bestehen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen anderen Unternehmer verpachtet werden. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so ist von der Absicht auszugehen, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen.

Hinweis: Das Urteil verdeutlicht, dass eine Betriebsaufgabe in der Regel einer ausdrücklichen Aufgabekerklärung des Stpfl. bedarf. Ansonsten liegt bei der Aufgabe der Tätigkeit zunächst ein ruhender Gewerbebetrieb vor. Insoweit sollte der Stpfl. sorgfältig prüfen, welche Situation günstiger ist. Eine Betriebsaufgabe ist jedenfalls regelmäßig mit einem Betriebsaufgabegewinn verbunden, da alle vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Doppelte Haushaltsführung – Hauptwohnung am Beschäftigungsort

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 16.11.2017 (Aktenzeichen VI R 31/16) nicht vor, wenn die Hauptwohnung, d.h. der „eigene Hausstand“, ebenfalls am Beschäftigungsort belegen ist. Denn in dieser Konstellation fallen der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort nicht auseinander. Die Hauptwohnung ist am Beschäftigungsort belegen, wenn der Stpfl. von dieser seine Arbeitsstätte in zumutbarer Weise täglich erreichen kann. Dabei bestätigt der Bundesfinanzhof die frühere Rechtsprechung, wonach der Begriff des Beschäftigungsorts weit auszulegen ist und darunter insbesondere nicht nur die nämliche politische Gemeinde, in der die erste Tätigkeitsstätte liegt, zu verstehen ist. Dementsprechend haben auch die Finanzgerichte, die Finanzverwaltung sowie die Kommentarliteratur eine Wohnung am Beschäftigungsort bejaht, wenn der Arbeitnehmer von dort üblicherweise täglich zu seiner Arbeitsstätte fahren kann.

Eine Mindestentfernung zwischen Haupt- und beruflicher Zweitwohnung bestimmt das Einkommensteuergesetz nicht. Sie können sich deshalb in Ausnahmefällen sogar in derselben politischen Gemeinde befinden, wenn ausnahmsweise

ein tägliches Fahren nicht zumutbar erscheint. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dient eine Wohnung dem Wohnen am Beschäftigungsort, wenn sie dem Arbeitnehmer ungeachtet von Gemeinde- oder Landesgrenzen ermöglicht, seine Arbeitsstätte täglich aufzusuchen und dies bei Wegezeiten von etwa einer Stunde.

Hinweis: Wird eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht, so ist stets der Sachverhalt sorgfältig zu ermitteln und zu dokumentieren.

Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.8.2017 (Aktenzeichen VI R 58/15) klargestellt, dass Beiträge des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung des Arbeitnehmers für eine betriebliche Altersversorgung kein laufend gezahlter Arbeitslohn, sondern ein sonstiger Bezug sind, der in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Dieser Zufluss ist nicht schon mit Erteilung der Einzugsermächtigung durch den Arbeitgeber zugunsten des Versicherungsnehmers erfolgt, sondern erst, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsbeitrag tatsächlich leistet (Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers).

Die Stpfl., eine GmbH, hatte zugunsten ihres Geschäftsführers G bei der L-AG eine betriebliche Direktversicherung (Rentenversicherung) zur Altersversorgung abgeschlossen. Die Ansprüche aus der Direktversicherung standen unmittelbar dem Geschäftsführer zu. Die Direktversicherung beruhte auf einer Entgeltumwandlung. Zusammen mit dem Versicherungsantrag von Dezember 2010 erteilte die GmbH der L-AG eine Einzugsermächtigung für den jährlichen Versicherungsbeitrag von 4 440 € und behielt den Beitrag für den Zeitraum 1.12.2010 bis 30.11.2011 vom Dezemberlohn des G ein. Die L-AG zog den Beitrag erst im Folgejahr, am 5.1.2011, vom Geschäftskonto der Stpfl. ein. Die Belastung des Kontos erfolgte am 7.1.2011. Für den Folgezeitraum erfolgte die Abbuchung des Beitrags im Dezember 2011.

Die Stpfl. berücksichtigte die Versicherungsbeiträge in ihren Lohnsteueranmeldungen 2010 und 2011 jeweils als steuerfreien Arbeitslohn. Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass dem G im Jahr 2011 Beiträge in Höhe von insgesamt 8 880 € als Arbeitslohn zugeflossen waren. Da jährlich nach den gesetzlichen Vorgaben lediglich ein Betrag von 4 440 € steuerfrei sei, sei der Restbetrag in derselben Höhe steuerpflichtig.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Sonstige Bezüge und nicht laufender Arbeitslohn sind auch solche Bezüge, die im Kalenderjahr nur einmal gezahlt werden, auch wenn sie sich in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholen. Bei Beiträgen des Arbeitgebers an eine Direktversicherung zur betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers erfüllt der Arbeitgeber den Anspruch des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt, in dem er den fraglichen Versicherungsbeitrag an die Versicherung leistet. Vorliegend erfolgte die Zahlung jeweils mit der Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers, also am 7.1.2011 und im Dezember 2011. Somit war dem Geschäftsführer in 2011 Arbeitslohn für eine Direktversicherung in Höhe von 8 880 € zugeflossen, wonach aber nur 4 440 € (gesetzlicher Jahreshöchstbetrag) steuerfrei sind.

Der Bundesfinanzhof hält eine Wegezeit von etwa einer Stunde für zumutbar.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Bundesfinanzhof:

Zeitpunkt der Erfassung von Arbeitslohn aus Direktversicherungsbeiträgen ist das Datum der Belastung des Bankkontos beim Arbeitgeber.

Sonstige Bezüge, wie Jahresbeiträge für die Direktversicherung, werden in dem Jahr bezogen, in dem diese dem Arbeitnehmer zufließen.

Durch ungünstige Abbuchungszeitpunkte kann der steuerfreie Jahreshöchstbetrag überschritten werden.

Handlungsempfehlung: Gerade bei solchen Einmalzahlungen ist auf den Zahlungszeitpunkt zu achten. Im Zweifel sollte der Betrag per Überweisung geleistet werden, um Sicherheit beim Zahlungszeitpunkt zu erlangen.

Lohnsteuerliche Behandlung einer BahnCard

Mit einer BahnCard der Deutschen Bahn AG können 12 Monate lang ermäßigte Fahrausweise erworben werden. Zu der Frage, wie die Überlassung einer BahnCard durch den Arbeitgeber steuerlich zu beurteilen ist, wenn diese zur dienstlichen sowie auch zur privaten Nutzung an den Arbeitnehmer weitergegeben wird, sind nach der bundeseinheitlich abgestimmten Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. v. 31.7.2017 (Aktenzeichen S 2334 A – 80 – St 222) für die BahnCard 100 und die BahnCard 50 zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

1. **Prognose einer Vollamortisation:** Unabhängig von der privaten Nutzungsmöglichkeit kann aus Vereinfachungsgründen ein **überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers** an der Überlassung angenommen werden, wenn nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, die Kosten der BahnCard erreichen oder übersteigen (prognostizierte Vollamortisation). In diesem Fall stellt die Überlassung der BahnCard an den Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn dar. Tritt die prognostizierte Vollamortisation aus unvorhersehbaren Gründen (z.B. Krankheit) nicht ein, ist **keine Nachversteuerung** vorzunehmen; das überwiegend eigenbetriebliche Interesse bei Hingabe der BahnCard wird hierdurch nicht berührt.

Beispiel:

Der Außendienstmitarbeiter A erhält von seinem Arbeitgeber im Januar 2018 eine BahnCard 100 (2. Klasse, Wert: 4 270 €), die von ihm auch privat genutzt wird. Nach der Prognose des Arbeitgebers würden Einzelfahrscheine für die beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten des A im Jahre 2018 insgesamt ca. 4 500 € kosten.

Die Überlassung der BahnCard an Arbeitnehmer A stellt keinen Arbeitslohn dar, da nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine die Kosten der BahnCard übersteigen.

2. **Prognose einer Teilamortisation:** Erreichen die durch die Nutzung der überlassenen BahnCard ersparten Fahrtkosten, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard deren Kosten voraussichtlich **nicht vollständig** (Prognose der Teilamortisation), liegt die Überlassung der BahnCard nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Der Wert der BahnCard ist als **geldwerter Vorteil** zu erfassen. Die Überlassung der BahnCard stellt in diesem Fall zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die während der Gültigkeitsdauer der BahnCard durch deren Nutzung für dienstliche Fahrten ersparten Fahrtkosten können dann ggf. monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraums als **Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern** (als Verrechnung des dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruchs des Arbeitnehmers mit der zunächst steuerpflichtigen Vorauszahlung auf mögliche Reisekosten in Form der BahnCard). Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgrün-

Ist nach Prognose die Ersparnis mit der BahnCard mindestens genauso groß wie die Kosten für die BahnCard selber, ist ihre Überlassung kein steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Werden nach Prognose die Kosten nicht vollständig gedeckt, sind diese in vollem Umfang steuerpflichtig.

Ersparnisse in den Folgemonaten können als Korrekturbeträge den Arbeitslohn mindern.

den – anstelle einer quotalen Aufteilung (Nutzung zu dienstlichen Zwecken im Verhältnis zur Gesamtnutzung) – auch die ersparten Reisekosten für Einzelfahrscheine, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der BahnCard, zu Grunde gelegt werden.

Handlungsanweisung: Im Zeitpunkt der Ausgabe der BahnCard ist also eine Prognose der für den Arbeitgeber ersparten Reisekosten aufzustellen. Diese ist zur Dokumentation zum Lohnkonto zu nehmen.

Hinweis: Nutzt der Arbeitnehmer die BahnCard ausschließlich für private Zwecke, liegt in vollem Umfang steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Nutzt der Arbeitnehmer die BahnCard ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, ist die Erstattung des Arbeitgebers steuerpflichtiger Arbeitslohn, der pauschal mit 15 % versteuert werden kann.

Für Hauseigentümer

Besonderheiten bei Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen

Fallen bei einem Vermietungsobjekt Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an, so ist die Grenze für den sog. **anschaffungsnahen Aufwand** zu beachten. Vereinfacht ausgedrückt sind Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer dann als Herstellungskosten einzustufen und können nur über die Abschreibung (bei Wohngebäuden regelmäßig also über einen Zeitraum von 50 Jahren) zeitlich verteilt geltend gemacht werden, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes anfallen und ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Hinweis: In zeitlicher Hinsicht beginnt diese Frist mit dem Tag der Anschaffung des Gebäudes und endet drei Jahre später, ist also nicht an das Kalenderjahr gebunden. Die Berechnung erfolgt auf den Tag genau.

Der Bundesfinanzhof hatte in drei grundlegenden Urteilen v. 14.6.2016 (Aktenzeichen IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15) zur Abgrenzung des steuerlichen Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten eine weite Auslegung bestätigt. Auch Schönheitsreparaturen (z.B. Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, Streichen von Fußböden, Heizkörper, Innen- und Außentüren sowie Fenster) und Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft sowie Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zählen zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Dies gilt auch dann, wenn sie nicht in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen angefallen sind.

Nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen, wie z.B. Heizungswartung, Aufzugswartung oder Ablesekosten.

Hinweis: Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.10.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2171-c/09/10004 :006) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden ist. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn auf Antrag des Stpfl. abweichend hiervon die bishe-

Für Vermieter von Wohneigentum

Aufwendungen für Gebäude, die innerhalb von drei Jahren nach ihrer Anschaffung entstehen und eine bestimmte Höhe übersteigen, sind nur über die Abschreibung abzugsfähig.

Bundesfinanzhof:
Der Begriff der anschaffungsnahen Herstellungskosten ist weit auszulegen. Auch Schönheitsreparaturen gehören dazu.

Die Finanzverwaltung wendet die neue Rechtsprechung an.

rige Rechtsprechung zur Behandlung der Schönheitsreparaturen im Zusammenhang mit anschaffungsnahen Herstellungskosten auf Sachverhalte weiter angewendet wird, bei denen der Kaufvertrag bzw. ein ihm gleichstehender Rechtsakt vor dem 1.1.2017 abgeschlossen wurde.

Mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen IX R 6/16) hat der Bundesfinanzhof einschränkend entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung eines Substanzschadens, der nach Anschaffung einer vermieteten Immobilie durch das schuldhaftes Handeln des Mieters verursacht worden ist, als Werbungskosten sofort abziehbar sein können. In diesen Fällen handelt es sich nicht um sog. „anschaffungsnahe Herstellungskosten“.

Im Urteilsfall hatte der Stplf. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs nachweislich in einem betriebsbereiten und mangelfreien Zustand befindliche Eigentumswohnung erworben. Im Jahr nach dem Erwerb hatte eine Mieterin umfangreiche Schäden verursacht, wie eingeschlagene Scheiben an Türen, Schimmelbefall an Wänden und zerstörte Bodenfliesen. Darüber hinaus hatte die Mieterin einen Rohrbruch im Badezimmer nicht gemeldet; dadurch war es zu Folgeschäden gekommen. Der Bundesfinanzhof hat die insoweit erforderlichen Kosten nicht als anschaffungsnahe Herstellungskosten eingestuft. Denn Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Schadens, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht in dem oben genannten Sinne „angelegt“ war, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhaftes Handeln des Mieters am Gebäude verursacht worden ist, sind nicht den anschaffungsnahe Herstellungskosten zuzuordnen. Solche Aufwendungen können als sog. „Erhaltungsaufwand“ und damit als Werbungskosten sofort abgezogen werden.

Hinweis: Auf Grund der Regelung zum anschaffungsnahe Aufwand sind innerhalb der letzten drei Jahre angeschaffte Objekte aufmerksam zu betrachten. Im Einzelnen ist die Abgrenzung der relevanten Aufwendungen, die als anschaffungsnahe Aufwendungen eingestuft werden, schwierig. Daher ist anzuraten, in diesen Fällen stets vor der Tätigkeit der Aufwendungen steuerlichen Rat einzuholen. Als Gestaltungsmaßnahme dürfte nur ein zeitliches Zurückstellen von Maßnahmen bis zum Verstreichen des Dreijahreszeitraums die nachteilige Einstufung als anschaffungsnahe Herstellungskosten vermeiden helfen.

Gerade die angesprochenen Urteile verdeutlichen, dass eine sorgfältige Dokumentation von durchgeführten Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen erforderlich ist.

Bundesfinanzhof:

Nach Anschaffung entstandene Kosten zur Beseitigung umfangreicher Schäden durch einen Mieter sind keine anschaffungsnahe Herstellungskosten sondern sofort abziehbare Werbungskosten.

Für alle Hauseigentümer

Die Höhe der Grundsteuer bemisst sich nach den sog. Einheitswerten.

Bundesverfassungsgericht stellt Einheitswerte für Grundsteuer infrage

Eine nicht unwesentliche Einnahmequelle der Kommunen ist die Grundsteuer. Bei vermieteten Immobilien darf und wird diese regelmäßig den Mietern als Nebenkosten weiterbelastet und trägt so zu den in Deutschland vielfach als hoch empfundenen Mieten bei. Deren Höhe ergibt sich im Wesentlichen aus dem Hebesatz, den die Kommunen festlegen, und der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer, welche die einmalig festgestellten Einheitswerte (aus dem Jahre 1964 in den westlichen und 1935 in den neuen Bundesländern) abbildet. Eine Aktualisierung dieser Werte erfolgt lediglich bei gravierenden Veränderungen an der Immobilie.

Vor dem Bundesverfassungsgericht steht die Berechnungsgrundlage dieser für die Kommunen wichtigen Steuerquelle auf dem Prüfstand. Im Mittelpunkt einer mündlichen Verhandlung vom 16.1.2018 in Karlsruhe stand die Frage, ob die ein-

mal festgestellten Einheitswerte heute noch eine gerechte Steuererhebung zulassen. Nach Überzeugung des Bundesfinanzhofs, der die entsprechenden Verfahren dem Bundesverfassungsgericht vorlegte, verstoßen die Einheitswerte für die mehr als 35 Mio. Grundstücke und Immobilien in Deutschland gegen den Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG.

Der Ausgang der Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht ist noch offen. Allerdings gehen informierte Kreise davon aus, dass das Gericht eine Reform der Grundsteuer für erforderlich halten wird. Der Vorsitzende des Ersten Senats, Ferdinand Kirchhof, wies im Übrigen zu Beginn der Verhandlung darauf hin, dass das Gericht, sollte es einen Verstoß gegen das Grundgesetz feststellen, entscheiden müsse, wie einerseits mit der Zeit bis zu einer Neuregelung und andererseits mit bereits erlassenen Steuerbescheiden umgegangen werden solle. Gesetzgebungsverfahren und Neubewertung der Grundstücke und Immobilien würde mehrere Jahre dauern. Insoweit ergeben sich v.a. für die Kommunen erhebliche Einnahmrisiken. Ein auch nur zeitweiser Ausfall der Grundsteuer wäre für Städte und Gemeinden kaum tragbar, weil die Grundsteuer mehr als 10 % ihrer Steuereinnahmen ausmacht.

Anfang 2017 wurde vom Bundesrat ein Gesetzentwurf zur Reform der Grundstücksbewertung in den Bundestag eingebracht. Danach soll das bisherige Bewertungsziel „gemeiner Wert“ durch den „Kostenwert“ abgelöst werden, der den Investitionsaufwand für die Immobilie abbildet. Damit würde man von der Ermittlung von Verkehrswerten abrücken. Dieser Kostenwert soll den Investitionsaufwand für die Immobilie abbilden. Im Gesetzentwurf ist eine erstmalige Feststellung der Grundstückswerte nach den neuen Regeln zum 1.1.2022 vorgesehen. Das neue Bewertungsverfahren soll danach weitgehend automatisiert durchgeführt werden können. Das Gesetzgebungsverfahren ruht jedoch derzeit.

Hinweis: Teilweise wird die Empfehlung ausgesprochen, gegen entsprechende Bescheide sowohl bei der Kommune Widerspruch als auch beim Finanzamt Einspruch einzulegen bzw. eine Neufestsetzung des Grundsteuerermessbetrags zu beantragen. Insoweit ist allerdings Vorsicht geboten, da die derzeit angewandten Bemessungsgrundlagen häufig zu niedrig ansetzen. Derzeit ist nicht absehbar, welche Grundstückseigentümer bei dieser möglichen Reform besser gestellt werden und welche nicht. Auch müssen verfahrensrechtliche Aspekte beachtet werden. Im Übrigen werden seit Oktober 2014 die Einheitswerte und damit auch die Grundsteuerermess- und Grundsteuerbescheide ohnehin vorläufig erlassen.

Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie

Steuerlich werden private Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken erfasst, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind Gebäude, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 27.6.2017 (Aktenzeichen IX R 37/16) klargestellt, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch bei Zweit- und Ferienwohnungen gegeben sein kann. Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Stöpl. nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Daher werden auch Zweitwohnun-

Bundesfinanzhof:
Die Einheitswerte verstoßen gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes.

Das Bundesverfassungsgericht prüft.
Im Falle eines Verstoßes könnten sich Umsetzungsprobleme in der Übergangsphase ergeben.

Nach einem Gesetzentwurf soll der Kostenwert, der den Investitionsaufwand eines Objektes abbildet, den derzeitigen Verkehrswert ersetzen.

Für alle Hauseigentümer

Gewinne aus Grundstücksverkäufen sind steuerpflichtig, wenn zwischen Anschaffung und Verkauf nicht mehr als zehn Jahre liegen, es sei denn, das Gebäude wurde selbst genutzt.

Bundesfinanzhof:

Eine steuerfreie Selbstnutzung liegt auch dann vor, wenn es sich um eine nicht vermietete Zweit- oder Ferienwohnung handelt.

Für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

Bundesfinanzhof:

Verdeckte Gewinnausschüttungen durch überhöhte Entgelte an nahestehende Personen sind keine Schenkungen der GmbH.

gen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, erfasst. Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ in diesem Sinne setzt also weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden.

Hinweis: Eine Selbstnutzung des Stpfl. in diesem Sinne liegt auch vor, wenn der Stpfl. die Immobilie gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hingegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Unschädlich ist die unentgeltliche Überlassung an ein Kind, für das der Stpfl. Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat.

Darüber hinaus verdeutlicht der Bundesfinanzhof, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken „im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren“ dann vorliegt, wenn das Gebäude in einem zusammenhängenden Zeitraum genutzt wird, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahrs – voll auszufüllen. Im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr vor der Veräußerung muss die Nutzung also nicht ganzjährig erfolgen.

Handlungsempfehlung Im Einzelfall können sich bei dieser Frage große materielle Auswirkungen ergeben. Steht eine Immobilie, bei der die Zehnjahresfrist noch nicht abgelaufen ist, zum Verkauf an, so ist dringend eine individuelle steuerliche Prüfung angezeigt.

Für Kapitalgesellschaften

Zahlung eines überhöhten Entgelts an eine dem Gesellschafter nahestehende Person

Mit drei Grundsatzurteilen vom 13.9.2017 (Aktenzeichen II R 54/15, II R 42/16 und II R 32/16) hat der Bundesfinanzhof (gegen die Auffassung der Finanzverwaltung) entschieden, dass überhöhte vertragliche Entgelte, die eine GmbH einer einem Gesellschafter nahestehenden Person gewährt und die deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, **keine Schenkungen der GmbH sind**, wenn der Gesellschafter, dem die bevorteilte Person nahesteht, an der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. In derartigen Fällen kann nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs vielmehr eine Schenkung des Gesellschafters an die ihm (z.B. als Ehegatte) nahestehende Person gegeben sein.

In den Streitfällen mit den Aktenzeichen II R 54/15 und II R 32/16 hatten die Stpfl. Grundstücke an eine GmbH vermietet; sie waren jeweils die Ehegatten der GmbH-Gesellschafter. Die Gesellschafter hatten die Verträge mitunterschrieben oder als Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen. Im Streitfall II R 42/16 veräußerte der Stpfl. Aktien an eine GmbH; er war der Bruder des Gesellschafters, der den Kaufpreis bestimmt hatte. Im Zuge von steuerlichen Außenprüfungen hatte sich jeweils ergeben, dass Mietzins bzw. Kaufpreis überhöht waren und insoweit ertragsteuerrechtlich verdeckte Gewinnausschüttungen der GmbHs an ihre Gesellschafter vorlagen. Die Finanzämter sahen die überhöhten Zahlungen zudem schenkungsteuerrechtlich als gemischte freigebige Zuwendungen der GmbHs an die nahestehenden Personen an und setzten Schenkungssteuer fest.

Dieser Beurteilung ist der Bundesfinanzhof in **Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung** nicht gefolgt: Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist danach keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. Die Mitwirkung des Gesellschafters kann darin bestehen, dass er den Vertrag zwischen der GmbH und der nahestehenden Person als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mitunterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.

Grund für die Zahlung des überhöhten Mietzinses oder Kaufpreises durch die GmbH an die nahestehende Person (in den Streitfällen an den Ehegatten bzw. Bruder) ist in einem solchen Fall das bestehende Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter. Dies gilt auch, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind und zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat. Denn die GmbH kommt mit dem Vertragsabschluss und der Zahlung der überhöhten Entgelte an die dem Gesellschafter nahestehende Person dem Begehren des Gesellschafters nach und erfüllt dessen Rechte aus dem Gesellschaftsverhältnis auf Vorabauschüttung oder Entnahme. **Die GmbH erbringt insoweit** neben dem vertraglichen Entgelt an die nahestehende Person zugleich – im Rahmen eines abgekürzten Zahlungswegs – **eine Leistung an den Gesellschafter**.

Diese Rechtsgrundsätze sollen i.Ü. entsprechend gelten, wenn ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der GmbH beteiligt ist und er an dem Vertragsabschluss zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.

Über die sich anschließende Frage, ob eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vorgelegen hat, hatte der Bundesfinanzhof in den Streitfällen nicht abschließend zu entscheiden.

Hinweis: Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung nach diesen Urteilen ihre abweichende Auffassung aufgeben, zugleich aber auch die Frage aufgreifen wird, inwieweit nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls eine Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person anzunehmen und steuerlich zu erfassen ist. Dies wird nach expliziter Feststellung des Bundesfinanzhofs von der Ausgestaltung der zwischen diesen bestehenden Rechtsbeziehungen abhängen, bei der verschiedene Gestaltungen denkbar seien, z.B. Schenkungsabrede, Darlehen, Kaufvertrag.

Nachträgliche Anschaffungskosten bei Auflösung einer Kapitalgesellschaft

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Im Rahmen der Gewinnermittlung sind dabei auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd zu berücksichtigen. Nach bisheriger Rechtsprechung zählten auch die durch Gesellschafter geleisteten **eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen** zu den nachträglichen Anschaffungskosten.

Zu dieser Problematik hat der **Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung** mit Urteil

Voraussetzung ist, dass der Gesellschafter an den Vereinbarungen zwischen GmbH und Angehörigen mitgewirkt hat.

Nicht entschieden wurde, ob eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter und dem Angehörigen vorliegen könnte.

Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

Gewinne und Verluste aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft sind im Grundsatz steuerpflichtig.

Nach alter Rechtsprechung konnten auch eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen (hier „Altdarlehen“) als nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd berücksichtigt werden.

Das soll nach heutiger, neuer Rechtslage auch dann gelten, wenn schon vor Verkündung des Urteils eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen vorlagen.

vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15) **entscheidend geändert**. Zugleich hat der Bundesfinanzhof mit diesem Urteil (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“) entschieden, dass die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nur noch dann angewandt werden können, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum **Tag der Veröffentlichung dieses Urteils** vom 11.7.2017 (d.h. bis zum 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist das – nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene – Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen IX R 51/15) zu sehen, mit dem der Bundesfinanzhof seine jüngste Rechtsprechung zur Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Auflösungsgewinns unter besonderer Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bestätigt und fortgeführt hat.

Dieses Urteil betrifft das Streitjahr 2009; konkret war umstritten, ob im Zuge der Auflösung einer GmbH Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen waren, die vom Alleingesellschafter bereits im Jahr der Gründung der GmbH (1988) gewährt worden waren. Im November 2000 hatte der Alleingesellschafter gegenüber der GmbH den Rangrücktritt mit seinen Forderungen erklärt. In 2009 beschloss der Alleingesellschafter die Auflösung der (nachfolgend im Jahr 2011 gelöschten) GmbH und machte in seiner Einkommensteuererklärung 2009 einen Verlust geltend, der neben dem Stammkapital auch den gesamten Darlehensausfall berücksichtigte. Demgegenüber berücksichtigte die Finanzverwaltung nur die nach der Rangrücktrittserklärung in 2000 gewährten Darlehen. Diese Auffassung bestätigte auch das Finanzgericht.

Der Bundesfinanzhof hat die Revision des Stpfl. als unbegründet zurückgewiesen und dabei ausgeführt, dass

- im vorliegenden Streitfall „Vertrauensschutz“ zu gewähren ist und daher die bislang geltenden Rechtsgrundsätze anzuwenden sind,
- Darlehen mit eigenkapitalersetzendem Charakter (Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, die der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise gewährt) zum sog. funktionellen Eigenkapital zählen,
- sich im vorliegenden Streitfall die GmbH (nach der Gesamtwürdigung des Finanzgerichts, an die der Bundesfinanzhof gebunden ist) aber bis zur Rangrücktrittserklärung nicht in der Krise befunden habe,
- der Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals auch nur ein Indiz für eine Krise der GmbH ist und
- die GmbH im Streitfall bis zum Jahr 2000 nicht in einer Krise war, weil der Verlust des Stammkapitals nur vorübergehend war und die GmbH stets positive Jahresergebnisse erzielt hatte.

Hinweis: Das vorliegende Urteil bestätigt, dass sich der Bundesfinanzhof an den von ihm selbst formulierten Bestandsschutz hält. Stpfl. sollten daher in einschlägigen Altfällen (weiterhin) die steuermindernde Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten begehren. Im Einzelfall ist sorgfältig zu dokumentieren, zu welchem Zeitpunkt die GmbH in eine Krise geraten ist.

In eigener Sache

Im April gibt es in **Bremen** zwei Jubiläen zu feiern:

Wir freuen uns über die 25-jährige Betriebszugehörigkeit von Frau Andrea Schlopath und das 15-jährige Dienstjubiläum von Herrn Torge Jander und sagen Danke für ihren unermüdlichen Einsatz für unser Unternehmen und alles Gute und viel Freude im weiteren Berufsleben!

Unsere Niederlassung in **Stade** wird im Mai umziehen und ab dem 22.05.2018 unter folgender neuer Adresse zu erreichen sein (Telefonnummer, Fax, Email und Postfach bleiben bestehen):

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Schiffertorsstraße 12
21682 Stade

Termine für Steuerzahlungen

April 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.4. (Dienstag)	13.4. (Freitag)	7.4. (Samstag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			
Mai 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.5. (Freitag)	14.5. (Montag)	8.5. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.5. (Dienstag)	19.5. (Samstag)	12.5. (Samstag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p>⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Linzer Straße 9a
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen
Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
giessen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

Stade
Seminarstr. 1
21682 Stade
T 04141 9916-0
stade@wpe-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen