

Steuer & Bilanz aktuell - April 2020

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für ein Familienheim	2
Prozesskosten zur Erlangung nahehelichen Unterhalts	3
Für Unternehmer und Freiberufler	3
Elektronische Registrierkassen: Bonpflicht, Anzeigepflichten	3
Brexit: Folgen für Unternehmen	5
Gewerbesteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben	6
Umsatzsteuerbefreiung für „Schul- und Hochschulunterricht“	6
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	7
Vergütung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“	7
Doppelte Haushaltsführung von Ledigen	8
Für Hauseigentümer	10
Aufteilung Gesamtkaufpreis für bebautes Grundstück	10
Photovoltaikanlage: Zuordnung zum Unternehmensvermögen	11
Verteilung von Erhaltungsaufwendungen auf mehrere Jahre	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten	12
Übertragung Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds	13
Private Pkw-Nutzung als Gehalt oder vGA	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für April und Mai	16

Editorial



Liebe Leserinnen, liebe Leser, jeden Tag erreichen uns neue Nachrichten. Mittlerweile sind über 100.000 Menschen an COVID-19 erkrankt oder erkrankt gewesen. Gesetzespakete werden innerhalb weniger Stunden durch das ganze Gesetzgebungsverfahren beschlossen und im Alltag gibt es kaum ein anderes Thema als

Corona. Immerhin hat sich mittlerweile die Verdoppelungszeit von fast 2 Tagen auf nunmehr über 10 Tagen verlängert, was sicherlich als ein Erfolg für die bisherigen Schutzmaßnahmen gesehen werden kann. Dennoch kann keiner im Moment vorhersagen, wie lange das strenge Kontaktverbot bestehen bleibt.

Nicht in aller Munde sind die aktuellen Entwicklungen im Steuerrecht. Wir haben Ihnen mit unserer Information einige Urteile zusammengestellt, die sicherlich für den einen oder anderen eine interessante Literatur darstellen.

Wir wünschen Ihnen eine gute Zeit, schöne Ostertage und insbesondere viel Gesundheit in den nächsten Wochen.

Viele Grüße

Torge Jander

Für alle Steuerpflichtigen

Für Erben

Die Erbschaft eines sog. Familienheims ist im Grundsatz steuerfrei, wenn es danach für mindestens zehn Jahre selbst genutzt wird.

Streitfall:

Die Erbin eines selbst genutzten Hauses verschenkte dieses innerhalb der 10-Jahres-Frist an die Tochter unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs und bewohnte es weiter.

Bundesfinanzhof:

Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, da die Erbin ihr Eigentum aufgegeben hat. Die Eigentümerstellung müsse bestehen bleiben.

Für alle Steuerpflichtigen

Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für ein Familienheim

Steuerfrei ist in der Regel der Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem sog. Familienheim von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner. **Familienheim** ist ein bebautes Grundstück, auf dem der Erblasser bis zum Erbfall eine Wohnung oder ein Haus zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Beim Erwerber muss die Immobilie unverzüglich „zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ bestimmt sein. Auf Grund eines sog. Nachversteuerungstatbestands entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

Der Bundesfinanzhof urteilt am 11.7.2019 (Aktenzeichen II R 38/16), dass die **Erbschaftsteuerbefreiung** für den Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner **rückwirkend entfällt**, wenn der Erwerber das Eigentum an dem Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb auf einen Dritten überträgt. Und zwar gilt dies auch dann, wenn er verbunden mit der Veräußerung die Selbstnutzung zu Wohnzwecken auf Grund eines **lebenslangen Nießbrauchs** fortsetzt.

Damit verwirft der Bundesfinanzhof eine Fallgestaltung, die in der Praxis in Erwägung gezogen wird. Im Urteilsfall hatte nach dem Tod ihres Ehemannes die Stpfl. das gemeinsam bewohnte Einfamilienhaus geerbt und war darin wohnen geblieben. Anderthalb Jahre nach dem Erbfall schenkte sie das Haus ihrer Tochter. Sie behielt sich einen lebenslangen Nießbrauch vor und bewohnte weiter das Haus. Das Finanzamt gewährte die Steuerbefreiung für die Übertragung des Familienheims im Rahmen des Erbgangs rückwirkend nicht mehr, weil die Stpfl. das Familienheim verschenkt hatte.

Das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof bestätigten das rückwirkende Entfallen der Steuerbegünstigung. Mit der Steuerbefreiung habe der Gesetzgeber den familiären Lebensraum schützen und die Bildung von Wohneigentum durch die Familie fördern wollen. Deshalb könne die Befreiung nur derjenige überlebende Ehegatte oder Lebenspartner in Anspruch nehmen, der Eigentümer der Immobilie wird und sie selbst zum Wohnen nutzt. Wird die Nutzung innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb aufgegeben, entfällt die Befreiung rückwirkend. Gleiches gilt bei der Aufgabe des Eigentums. Andernfalls könnte eine Immobilie steuerfrei geerbt und kurze Zeit später weiterveräußert werden. Dies würde dem Förderungsziel zuwiderlaufen. Auch eine Unterscheidung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung sei im Nachversteuerungstatbestand nicht angelegt. Der in der Vorschrift verwendete Begriff „Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ spreche dafür, dass sowohl die Nutzung als auch die Eigentümerstellung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners während des Zehnjahreszeitraums bestehen bleiben müssten.

Handlungsempfehlung: Dies verdeutlicht, dass die Steuerbefreiung bei Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem sog. Familienheim von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner an enge Voraussetzungen geknüpft ist. Insbesondere die zehnjährige Bindungsfrist muss beachtet werden.

Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts

Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten können beim Zahlenden unter bestimmten Bedingungen auf Antrag als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden. In diesem Fall sind auf Seite des Empfängers die Unterhaltszahlungen als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer zu unterwerfen (sog. **Realsplitting**). Das Finanzgericht Münster hatte nun die Frage zu klären, ob Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften des Unterhaltsempfängers abgezogen werden können.

Das Finanzgericht hat diese Frage mit Urteil vom 3.12.2019 (Aktenzeichen 1 K 494/18 E) bejaht. Die Prozessführungskosten würden mit dem Ziel aufgewendet, zukünftig (höhere) steuerbare Einkünfte in Form von Unterhaltsleistungen durch den geschiedenen Ehegatten zu erhalten. Daher liegen Werbungskosten vor. Dem Werbungskostenabzug steht nicht entgegen, dass bei Anstrengung der zivilgerichtlichen Verfahren noch nicht feststand, ob durch eine entsprechende Wahlrechtsausübung die Steuerpflicht der Unterhaltszahlungen begründet werden würde, da die steuerliche Erfassung nur auf Antrag erfolgt.

Handlungsempfehlung: In vergleichbaren Fällen sollte der steuerliche Abzug der Prozessführungskosten begehrt werden. Zu beachten ist, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts nun unter dem Aktenzeichen VI R 1/20 die Revision anhängig ist, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Da Kosten der Scheidung selbst steuerlich nicht geltend gemacht werden können, ist darauf zu achten, dass die Prozessführungskosten betreffend den nachehelichen Unterhalt getrennt von Kosten für das Scheidungsverfahren und ggf. des Versorgungsausgleichs dokumentiert werden.

Im besprochenen Fall musste das Finanzgericht nicht entscheiden, inwieweit die Kosten der Prozessführung als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Dies wäre ein weiterer Weg, um die Kosten steuerlich berücksichtigen zu können.

Für Unternehmer und Freiberufler

Elektronische Registrierkassen: Bonpflicht, Anzeigepflichten

a) Belegausgabepflicht (Bonpflicht)

Bekanntlich besteht seit dem 1.1.2020 eine Belegausgabepflicht, wenn aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle mit elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen erfasst werden. Ein Beleg ist anlässlich jedes einzelnen Geschäftsvorfalles auszugeben. Der Beleg muss allerdings nicht in Papierform ausgegeben werden, ein elektronischer Beleg reicht aus. So werden am Markt Kassensysteme angeboten, bei denen sich der Kunde unmittelbar nach dem Zahlungsvorgang z.B. mittels des Smartphones einen Beleg abrufen kann. Falls ein Papierbeleg ausgegeben wird, so muss dieser dem am Geschäftsvorfall Beteiligten zur Entgegennahme angeboten werden. Eine Pflicht zur Annahme oder gar Aufbewahrung des Belegs durch den Kunden besteht nicht; verweigert dieser die Annahme, kann der Unternehmer den Beleg vernichten.

Das Gesetz sieht ausdrücklich die Möglichkeit vor, dass die **Finanzbehörden** den Steuerpflichtigen **auf Antrag von der Belegausgabepflicht befreien** können und zwar „aus Zumutbarkeitsgründen“ bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen.

Für geschiedene Eheleute

Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten können als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn der Empfänger diese als Sonstige Einkünfte versteuert.

Kosten des Empfängers für den Prozess auf Unterhalt können als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Die Revision ist anhängig.

Für Unternehmer und Freiberufler mit elektronischer Registrierkasse

Die Belegausgabe an den Kunden muss nicht in Papierform sondern kann auch elektronisch sein.

Eine Befreiung von der Belegausgabepflicht kann beantragt werden, wenn Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen verkauft wird.

Hinweis: Diese Ausnahme ist beim für den Betrieb zuständigen Finanzamt zu beantragen. Abzuwarten bleibt, wie restriktiv die Finanzverwaltung diese Regelung auslegen wird.

Verstöße gegen die Verpflichtung zur Belegausgabe ziehen **keine unmittelbaren Sanktionen** nach sich. Möglich ist für die Finanzverwaltung aber die Durchsetzung der Pflicht zur Belegausgabe mittels Zwangsgeld. Auch könnten nachhaltige Verstöße gegen die Belegausgabepflicht verstärkt zu einer unangekündigten Kassen-Nachschau (Kassenprüfung) veranlassen.

b) Meldung des Einsatzes von Kassensystemen an das Finanzamt

Außerdem besteht eine Mitteilungspflicht über die Verwendung (und Außerbetriebnahme) von elektronischen Kassensystemen. Die Mitteilung muss vom Stpfl. an das zuständige Finanzamt erfolgen. Mitzuteilen sind Name und Steuernummer des Stpfl., Art der zertifizierten Sicherheitseinrichtung, Art, Anzahl und Seriennummern der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme, Datum der Anschaffung oder Datum der Außerbetriebnahme. Die Mitteilung hat innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erfolgen. Für die vor dem 1.1.2020 angeschafften elektronischen Aufzeichnungssysteme läuft die Mitteilungsfrist nach den gesetzlichen Vorgaben bis zum 31.1.2020.

Aktuell ist diese Mitteilungspflicht von der Finanzverwaltung allerdings ausgesetzt. Die Mitteilungspflicht soll erst dann einsetzen, wenn eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit für die Mitteilung eingerichtet ist. Dies wird die Finanzverwaltung dann offiziell mitteilen.

Handlungsempfehlung: Bei Einsatz von elektronischen Kassensystemen muss zwingend darauf geachtet werden, dass diese den Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Dies ist ausreichend zu dokumentieren. Insoweit ist die Verfahrensdokumentation von besonderer Bedeutung. Im Zweifel sollte dafür rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

c) Gefahr der Zuschätzung bei gravierenden Kassenmängeln

Ein aktuelles Urteil des Finanzgerichts Münster bestätigt die Gefahr von Gewinnzuschätzungen bei gravierenden Kassenführungsmängeln.

Im Streitfall ging es um den Betrieb eines Sushi-Restaurants. Der Stpfl. setzte in den Streitjahren eine elektronische Registrierkasse ein. Sie verfügte über ein proprietäres Kassensystem, also ein herstellereigenes Betriebssystem mit geschlossener Firmware. Die Registrierkasse war älterer Bauart. Auf ihr konnte der Stpfl. Fiskaljournaldaten für die Streitjahre nicht speichern. Die in der Kasse zunächst gespeicherten Daten wurden wegen begrenzter Speichermöglichkeiten (während der Streitjahre 2 Megabyte) überschrieben.

Während der Stpfl. die von dieser Kasse am Ende des Geschäftstags ausgedruckten Tagesendsummenbons (Z-Bons) aufbewahrte, vernichtete er die von der Registrierkasse ebenfalls ausgedruckten Warengruppenberichte. Für unbare Kreditkarten- und EC-Karten-Umsätze verfügte er über ein entsprechendes Kartenlesegerät. Im Kassensystem fand aber keine Trennung der baren von den unbaren Einnahmen statt, weshalb sämtliche Einnahmen als Bareinnahmen ausgewiesen wurden. Der Stpfl. erfasste Tageseinnahmen in einem Kassenbuch, das er mittels eines Tabellenkalkulationsprogramms erstellte.

Die Verwendung und Außerbetriebnahme von elektronischen Kassensystemen ist gegenüber dem Finanzamt mitteilungsspflichtig.

Die Mitteilungspflicht ist derzeit ausgesetzt.

Streitfall:
Die Registrierkasse des Steuerpflichtigen hatte nur begrenzte Speichermöglichkeiten.

Das Finanzamt führte beim Stpfl. eine Außenprüfung durch, die die Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer für die Streitjahre betraf. Während der Außenprüfung überließ der Stpfl. dem Außenprüfer zwei Speisekarten, die er während des Streitzeitraums eingesetzt hatte. Der Außenprüfer gelangte zu dem Ergebnis, dass die vom Stpfl. eingesetzte Kasse Aufzeichnungsmängel aufwies, weil die erfassten Tageseinnahmen täglich gelöscht, der Stpfl. bis auf das Benutzerhandbuch weder Organisationsunterlagen noch die Verfahrensdokumentation zur elektronischen Registrierkasse habe vorlegen können und die Finanzwege nicht getrennt aufgezeichnet habe (also bar und unbar vereinnahmte Einnahmen nicht gesondert festgehalten habe). Wegen dieser Beanstandungen schätzte der Außenprüfer zusätzliche Betriebseinnahmen hinzu, indem er auf den Wareneinsatz des Stpfl. einen Rohgewinnaufschlagsatz nach der amtlichen Richtsatzsammlung anwandte.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 20.12.2019 (Aktenzeichen 4 K 541/16 E, G, U, F) die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnschätzung. Da vorwiegend Bargeschäfte getätigt wurden, ist das Kassenbuch ein wesentlicher Teil der Buchführung. Damit können Mängel der Kassenführung der gesamten Buchführung die Ordnungsmäßigkeit nehmen. Vorliegend führt das Gericht vor allem folgende Mängel auf:

- Ein **gravierender Mangel** wird bereits in der **Führung des Kassenbuchs mittels eines Tabellenkalkulationsprogramms** gesehen. Derartige Aufzeichnungen bieten mangels entsprechender Festschreibung keinerlei Gewähr für die fortlaufende, vollständige und richtige Erfassung aller Bargeschäfte ähnlich einem Kassenbuch oder einem Kassenbericht. Die Aufzeichnungen sind veränderbar, ohne dass die Veränderungen kenntlich gemacht werden.
- Auch der im Kassenbuch **ausgewiesene Kassenbestand zum Geschäftsjahresende war nicht plausibel**. Nach Aussagen des Stpfl. verblieb am Geschäftstagsende jeweils nur ein Wechselgeldbestand. Im Kassenbuch wurde dagegen ein sehr viel höherer Bestand ausgewiesen. Insoweit sei auch die sog. Kassensturzfähigkeit nicht gewährleistet gewesen.

Handlungsempfehlung: Die Rechtsprechung hat zwar vielfach bestätigt, dass nicht bereits kleinere, sondern erst gravierende Mängel in der Kassenführung zu Hinzuschätzungen führen können. Die Wichtigkeit einer formal ordnungsgemäßen Kassenführung kann dennoch nicht oft genug betont werden. In der Praxis sollte bei bargeldintensiven Betrieben **in regelmäßigen Abständen anhand einer Checkliste die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung überprüft werden.**

Brexit: Folgen für Unternehmer

Mit Ablauf des 31.1.2020 ist das Vereinigte Königreich Großbritannien aus der EU ausgeschieden. Zur Anwendung kommt das zwischen der EU und Großbritannien verhandelte Austrittsabkommen. Dies hat zur Folge, dass nun eine **Übergangszeit bis zum 31.12.2020** in Kraft tritt. Im Grundsatz ist das Vereinigte Königreich im Bundesrecht während des Übergangszeitraums wie ein Mitgliedstaat der Europäischen Union zu behandeln. Der Übergangszeitraum soll Unternehmen und Verwaltungen Gelegenheit geben, sich an den Brexit anzupassen. Dazu gilt das EU-Recht grundsätzlich auch für das Vereinigte Königreich weiter. National wird dieser Übergangszeitraum durch das Brexit-Übergangsgesetz flankiert. Rechtsänderungen treten erst nach Ablauf der Übergangsfrist am 31.12.2020 ein. Möglich ist nach dem Abkommen auch eine Verlängerung der Übergangsfrist.

Die Tageseinnahmen wurden täglich gelöscht. Eine Verfahrensdokumentation lag nicht vor. Die Finanzverwaltung nahm aufgrund gravierender Mängel eine Hinzuschätzung vor.

Das bestätigte das Finanzgericht Münster, da beim Steuerpflichtigen Bargeschäfte einen wesentlichen Teil der Buchführung darstellten.

Auch ein Tabellenkalkulationsprogramm bietet mangels Festschreibung keine Gewähr auf Vollständigkeit.

Für Unternehmer und Freiberufler mit Geschäftskontakten in Großbritannien

In der Übergangszeit bis zum 31.12.2020 gilt das EU-Recht grundsätzlich weiter. Eine Verlängerung der Übergangszeit ist möglich.

Das gilt insbesondere für das Umsatzsteuerrecht und für das Zollrecht.

Für Gewerbetreibende

Betriebsausgaben, die in der Vorbereitungsphase einer Unternehmensgründung getätigt werden, sind gewerbesteuerlich nicht abzugsfähig.

Hierauf hat die Finanzverwaltung in einem Schreiben gesondert hingewiesen.

Entscheidend für die gewerbesteuerliche Behandlung ist der Anlass und der Zeitpunkt der Entstehung der Leistung, nicht der Zahlungszeitpunkt.

Bei unterrichtenden Tätigkeiten

Unterrichtsleistungen sind im nationalen Umsatzsteuerrecht steuerbefreit.

Insbesondere im **Umsatzsteuerrecht** wird damit bis zum 31.12.2020 Großbritannien weiter wie ein EU-Land behandelt. Warenlieferungen nach Großbritannien werden also weiterhin als innergemeinschaftliche Lieferungen eingestuft.

Auch aus **zollrechtlicher Sicht** ergeben sich bis zum Ende der Übergangsfrist am 31.12.2020 keine Änderungen.

Hinweis: Welche Regelungen ab dem 1.1.2021 zur Anwendung kommen (oder ob ggf. die Übergangsfrist verlängert wird) müssen die nun anstehenden Verhandlungen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich zeigen. Dies bleibt zunächst abzuwarten.

Gewerbsteuerliche Behandlung vorbereitender Betriebsausgaben

Wird eine gewerbliche Tätigkeit begründet, so sind einkommensteuerlich auch alle Aufwendungen in der Vorbereitungsphase als vorbereitende Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig. Nicht jedoch in Bezug auf die Gewerbesteuer. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt nach ständiger Rechtsprechung erst dann, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sind und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wurde. Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass das Unternehmen sich mit eigenen gewerblichen Leistungen am Markt beteiligen kann.

Auf diesen Umstand hat jüngst die Finanzverwaltung mit Schreiben des Landesamts für Steuern Niedersachsen v. 12.8.2019 (Aktenzeichen G 1421-17 – St 25/St 251) hingewiesen und die Finanzämter bei Unternehmensgründungen um besondere Prüfung gebeten. Zu den bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen werden z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, Anwaltskosten, Beratungskosten, Inse-ratskosten, Telefon- und Reisekosten, Schulungskosten für Angestellte und Arbeiter, Mieten und sonstige Aufwendungen für noch herzurichtende Geschäftsräume gezählt.

Für die gewerbesteuerliche Behandlung dieser Aufwendungen sind allein der Anlass und der Zeitpunkt ihrer Entstehung, nicht aber der Zeitpunkt der Zahlung maßgebend. Unbeachtlich ist deshalb, ob die Aufwendungen vor oder nach Beginn der Gewerbesteuerpflicht in Rechnung gestellt und beglichen werden und ob der Gewerbetreibende seinen Gewinn durch Bestandsvergleich oder Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt.

Handlungsempfehlung: Da diese Aufwendungen gewerbesteuerlich nicht geltend gemacht werden können, ist zu prüfen, ob entsprechende Leistungen durch den Stpfl. zeitlich erst nach Ingangsetzung des Gewerbebetriebs in Anspruch genommen werden können.

Umsatzsteuerbefreiung für „Schul- und Hochschulunterricht“

Für Unterrichtsleistungen existiert im nationalen Umsatzsteuerrecht eine Steuerbefreiungsvorschrift. Diese setzt die entsprechende Steuerbefreiungsvorschrift der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie um. Letztere ist begrifflich umfassender als

die nationale Vorschrift und der Stpfl. kann sich im Zweifel auf die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie berufen.

Nun wird allerdings der dort verwendete Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ zunehmend enger ausgelegt. Dies dahingehend, dass es sich um „ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen systembildenden Stufen“ handeln muss. Auf dieser Basis hat der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 7.10.2019 (Rechtssache C-47/19) entschieden, dass Surf- und Segelschulunterricht nicht steuerfrei ist, auch wenn die Leistungen den Unterricht der Teilnehmer an Schulen und Hochschulen vorbereiten bzw. ergänzen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Gesetzgeber jüngst die nationale Befreiungsvorschrift an die zunehmend engere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs anpassen wollte. Diese gesetzliche Anpassung ist nun nicht erfolgt, sondern wurde aufgeschoben. Stpfl. müssen sich aber darauf einstellen, dass die Entwicklung der Rechtsprechung auch von der Finanzverwaltung umgesetzt werden wird.

Handlungsempfehlung: Derzeit besteht Ungewissheit über das Ausmaß der Steuerbefreiung. Unklar ist auch die Haltung der Finanzverwaltung. So ist offen, ob eine verschärfende Anwendung möglicherweise mit einer Übergangsregelung verbunden wird.

Letztlich muss der konkrete Fall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats daraufhin geprüft werden, welches Risiko hinsichtlich der Behandlung als steuerfreie Unterrichtsleistungen besteht.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Vergütungen „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“

Vielfach sind steuerliche Vergünstigungen für Vergütungen an Arbeitnehmer davon abhängig, dass sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden. Der **Bundesfinanzhof** hatte in Änderung der Rechtsprechung und entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung die Voraussetzungen auch dann als erfüllt angesehen, wenn die Bezüge an die Stelle steuerpflichtigen Bruttolohns treten (wir berichteten in der vorigen Ausgabe von Steuer & Bilanz aktuell). Schädlich seien nur Gehaltsumwandlungen im engen Sinne (Urteile vom 1.8.2019, Aktenzeichen VI R 32/18, VI R 21/17 und VI R 40/17).

Im Urteilsfall traf der Arbeitgeber mit einigen Arbeitnehmern Vereinbarungen, dass das bis dahin vereinbarte Bruttogehalt herabgesetzt wurde. Die Differenz zu dem bisherigen Bruttogehalt wurde dann für **freiwillige** Zusatzleistungen verwendet, welche günstig pauschal versteuert wurden. Im Rahmen einer beim Stpfl. durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, eine Pauschalversteuerung der streitigen Zusatzleistungen sei nicht zulässig, da sich die Neugestaltung der Arbeitsverträge als steuerschädliche Gehaltsumwandlung darstelle. Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Ansicht des Arbeitgebers.

Der Europäische Gerichtshof legt den Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ zunehmend enger aus.

Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung der engeren Auslegung folgen wird.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Laut Bundesfinanzhof sind Sachbezüge unter weiteren Voraussetzungen auch dann steuerlich begünstigt, wenn sie anstelle des Bruttolohns vergütet werden.

Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechung auf andere Fälle nicht an. Eine Gesetzesänderung ist in Planung.

Die Anrechnung des Arbeitslohnes oder ihre Herabsetzung zugunsten einer Zusatzleistung soll danach nicht begünstigt sein.

Für alle Arbeitnehmer

Kosten für eine berufsbedingte Zweitwohnung können als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Voraussetzung für die doppelte Haushaltsführung ist eine Kostenbeteiligung auch an der Erstwohnung.

Streitfall:

Ein lediger Arbeitnehmer wohnt in der Woche in einer Wohnung am Arbeitsplatz und am Wochenende bei seinen Eltern in einem gemeinsamen Haus. An den Haushaltskosten im Elternhaus beteiligt er sich durch Lebensmitteleinkäufe und Einmalzahlungen.

Dieser Rechtsprechung soll kurzfristig mit einer **gesetzlichen Änderung** kurzfristig begegnet werden.

Im Vorgriff auf diese gesetzliche Änderung hat die **Finanzverwaltung** mit Schreiben vom 5.2.2020 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/19/10017 :002) mitgeteilt, dass vorgenannte Rechtsprechung über die entschiedenen Fälle hinaus nicht angewandt wird. Vielmehr vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, die im Übrigen dann gesetzlich so festgeschrieben werden soll, dass Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ im Sinne des Einkommensteuergesetzes erbracht werden, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zu Gunsten der Leistung herabgesetzt,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Hinweis: Gestaltungen nach der für Arbeitgeber und Arbeitnehmer günstigen Rechtsprechung werden von der Finanzverwaltung somit nicht mehr anerkannt.

Doppelte Haushaltsführung von Ledigen

Liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, so können hierdurch entstehende Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies betrifft z.B. die Kosten der Wohnung am Tätigkeitsort und Fahrtkosten zur Zweitwohnung. Hat der Arbeitnehmer eine Familie, so lässt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit die Erstwohnung regelmäßig leicht anhand der Familienwohnung festmachen. Schwieriger ist dies bei Ledigen, die am Wochenende z.B. im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnen oder wenn dem Arbeitnehmer eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. In diesen Fällen prüft die Finanzverwaltung, in Auslegung der gesetzlichen Regelung für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung, ob sich **der Arbeitnehmer auch finanziell an den Kosten der Lebensführung (laufende Kosten der Haushaltsführung) beteiligt**.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 18.9.2019 (Aktenzeichen 9 K 209/19) diese enge Sichtweise teilweise zurückgewiesen. Entschieden wurde:

- Wohnt ein lediger Arbeitnehmer, der in der Woche in einer gemieteten Wohnung am Arbeitsort lebt, an den Wochenenden und in seiner übrigen Freizeit zusammen mit seinem Bruder und seinen Eltern in einem Mehrgenerationenhaus, so sind die Aufwendungen für die wöchentlichen Familienheimfahrten sowie die Mietaufwendungen der Zweitwohnung als Kosten einer doppelten Haushaltsführung anzuerkennen, wenn er sich an den haushaltsbezogenen Lebensführungskosten dieses Haupthaushaltes mehr als nur unwesentlich, d.h. oberhalb einer Geringfügigkeitsgrenze von 10 %, finanziell beteiligt.
- Unter Lebensführungskosten sind (nur) diejenigen Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens zu verstehen, die einen Haushaltsbezug aufweisen.

- Eine **regelmäßige Beteiligung an den laufenden Wohnungs- und Verbrauchskosten** fordert die gesetzliche Neuregelung entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung nicht. Auch unregelmäßige Zahlungen oder nur Einmalzahlungen können – ungeachtet des Zeitpunkts der Zahlung (Anfang, Mitte oder Ende des Jahres) – als finanzielle Beteiligung angesehen werden.

Im Urteilsfall bewohnte der als Elektroingenieur tätige Stpfl. am Arbeitsort eine eigene Mietwohnung. Daneben bewohnt er in seinem Elternhaus, welches an einem anderen Ort gelegen war, eine nicht abgeschlossene Wohnung im Obergeschoss gemeinsam mit seinem Bruder. Der Stpfl. verbrachte dort seine Wochenenden und die Zeiten des Jahresurlaubs. Geltend gemacht wurde eine doppelte Haushaltsführung. Dabei wurden Kosten für die Miete der Wohnung am Beschäftigungsort, Abschreibungsbeträge für die Einbauküche und andere Einrichtungsgegenstände und Kosten für Familienheimfahrten geltend gemacht. An den Kosten des Haushalts in dem elterlichen Haus beteiligte sich der Stpfl. nach seinen Angaben z.B. durch Lebensmitteleinkäufe und Einmalzahlungen für Nebenkosten.

Das Finanzamt erkannte die doppelte Haushaltsführung aber wegen Fehlens von Nachweisen über eine finanzielle Beteiligung nicht an. Es vertrat die Auffassung, dass die Lebensmitteleinkäufe für den eigenen Bedarf erfolgt seien, möglicherweise auch für seine Wohnung am Beschäftigungsort. Er sei nicht verpflichtet gewesen, sich an den Kosten der Lebensführung zu beteiligen. Auch die nachweislich erbrachten Einmalzahlungen an den Vater könnten in diesem Zusammenhang nicht als finanzielle Beteiligung angesehen werden.

Das Finanzgericht lehnt diese enge Sichtweise ab. Das neu ab dem Jahr 2014 ins Gesetz aufgenommene Merkmal des „Innehabens einer Wohnung“ als Voraussetzung für das Vorliegen eines eigenen Hausstands enthält keine substantiell verschärfende Wirkung gegenüber der vorherigen Rechtslage, insbesondere für die Fälle des Wohnens in einem Mehrgenerationenhaushalt. Der Arbeitnehmer müsse die Wohnung oder das Haus, in dem sich der Haushalt befindet, aus eigenem Recht nutzen (Eigentum, Miete, sonstige Nutzungsgestattung). Neu ist allerdings das gesetzliche Tatbestandsmerkmal „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“. Daraus schließt das Finanzgericht, dass das Merkmal der finanziellen Beteiligung nunmehr ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal ist und damit zwingende gesetzliche Voraussetzung für das Vorliegen eines eigenen Hausstands. Eine weitergehende Verschärfung ergebe sich aber nicht.

Die nun geforderte Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erfordere aber keine laufenden Mietzahlungen. Ausreichend ist auch eine Beteiligung an den übrigen Lebensführungskosten, also Aufwendungen zur Gestaltung des privaten Lebens, die einen Haushaltsbezug aufweisen, im Wesentlichen also Miet- und Hauskosten, Verbrauchs- und sonstige Nebenkosten, Aufwendungen für die Anschaffung und Reparatur von Haushaltsgeräten und -gegenständen, Kosten für Lebensmittel und Telekommunikation. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann aus Sicht des Gerichts eine gleichmäßige Beteiligung an den monatlichen laufenden Aufwendungen für Miete usw. nicht gefordert werden.

Vorliegend reichten die teilweise durch Kreditkartenabrechnungen sowie Einkaufsbelege nachgewiesenen Lebensmitteleinkäufe, welche im Wesentlichen an Wochenenden am Ort des Mehrgenerationenhaushalts erfolgten, sowie die erfolgten Einmalzahlungen aus, um eine angemessene finanzielle Beteiligung anzunehmen.

Das Finanzamt erkannte die doppelte Haushaltsführung nicht an. Es bestünde keine Verpflichtung zur Kostenbeteiligung zum Elternhaushalt.

Niedersächsisches Finanzgericht:
Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung ist zwingende Voraussetzung für das Vorliegen eines eigenen Hausstands.

Dabei reicht es aus, sich an den laufenden Lebenshaltungskosten zu beteiligen. Eine regelmäßige und gleichmäßige Beteiligung ist nicht erforderlich.

Voraussetzung ist eine Kostenbeteiligung über eine Bagatellgrenze von 10 % der gesamten Haushaltskosten. Die Kosten müssen nachweisbar sein.

Die Revision ist anhängig.

Für Vermieter von Immobilien

Bei Kauf einer Immobilie sind die Anschaffungskosten auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits aufzuteilen. Zur Wertermittlung verwendet die Finanzverwaltung eine Arbeitshilfe.

Die Arbeitshilfe führte in einem Streitfall zu einem weit vom Kaufvertrag abweichenden Ergebnis.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat die Vorgehensweise der Finanzverwaltung bestätigt. Das Ergebnis der Arbeitshilfe bewege sich im Rahmen zulässiger Typisierung.

Die finanzielle Beteiligung lag hiernach über der Bagatellgrenze von 10 % der gesamten haushaltsbezogenen Lebensführungskosten.

Handlungsempfehlung: Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen VI R 39/19), so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist. Strittige Fälle sollten mit Hinweis auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren offengehalten werden.

Die übernommenen Kosten der Lebensführung im gemeinsamen Haushalt sollten sorgfältig dokumentiert werden. Übernommene Dienstleistungen werden allerdings nicht anerkannt.

Für Hauseigentümer

Aufteilung Gesamtkaufpreis für bebautes Grundstück

Bei einer Immobilie können Abschreibungen nur auf die Anschaffungskosten des Gebäudes geltend gemacht werden. Da beim Kauf— insbesondere bei Eigentumswohnungen – regelmäßig ein Gesamtkaufpreis festgesetzt wird, muss dieser für steuerliche Zwecke auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits aufgeteilt werden. Zu diesem Zweck hat die Finanzverwaltung eine „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ in Form eines Excel-Formulars veröffentlicht, die von den Finanzämtern regelmäßig strikt umgesetzt wird. Problematisch an dieser Vorgehensweise ist, dass die einerseits vielfach deutlich gestiegenen Bodenrichtwerte, welche in die Berechnung einfließen, und andererseits aber eher zurückhaltend angesetzte Baupreissteigerungen, vielfach zu sehr hohen Bodenwertanteilen führen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte nun über einen Fall zu entscheiden, bei dem sich nach dieser Kaufpreisaufteilung der Finanzverwaltung ein Bodenwertanteil von fast 70 % ergab. Der Stpfl. begehrte jedoch 81,8 % Gebäudeanteil entsprechend der vertraglichen Kaufpreisaufteilung und machte Ausführungen, warum die Lage in der Bodenrichtwertzone schlecht, das Gebäude hingegen besonders gut sei und warum die Arbeitshilfe des BMF grundsätzlich zu unsachgemäßen Ergebnissen komme.

Das Finanzgericht hat mit Urteil vom 14.8.2019 (Aktenzeichen 3 K 3137/19) die Vorgehensweise der Finanzverwaltung aber bestätigt. Die „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ der Finanzverwaltung sei für die Kaufpreisaufteilung, insbesondere für die Ermittlung des Sachwerts des Gebäudes, methodisch geeignet und führe zu nachvollziehbaren Ergebnissen. Das Finanzgericht sieht, dass die Arbeitshilfe zwar die Bodenpreissteigerung örtlich exakt erfasst, die Baupreissteigerung jedoch nur im deutschlandweiten Mittel. Dies führe nach Ansicht des Gerichts jedoch nicht zu nennenswerten Verschiebungen und bewege sich noch im Rahmen zulässiger Typisierung.

Handlungsempfehlung: Gegen dieses Urteil ist unter dem Aktenzeichen IX R 26/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Vergleichbare Fälle können unter Hinweis auf dieses anhängige Verfahren offengehalten werden.

Grundsätzlich ist stets anzuraten, im Kaufvertrag eine Kaufpreisaufteilung vorzunehmen. Dies ist auch im Streitfall erfolgt. Solche vertraglichen Kaufpreisaufteilungen sind grundsätzlich der Berechnung der Abschreibung zu Grunde zu legen, sofern sie nicht nur zum Schein getroffen wurde und keinen Gestaltungsmissbrauch darstellen. Insbesondere darf die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse nicht in grundsätzlicher Weise verfehlen. Letzteres hat das Finanzgericht im Streitfall aber bejaht.

Photovoltaikanlage: Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Wird der durch eine auf einem Privathaus installierten Photovoltaikanlage erzeugte Strom teils für eigene Zwecke des Hauseigentümers verwendet, teils aber auch in das öffentliche Stromnetz eingespeist, so liegt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vor. Dies hat zur Folge, dass Vorsteuern aus der Errichtung der Anlage beim Finanzamt geltend gemacht werden können, andererseits aber auch die Stromeinspeisung und auch der Selbstverbrauch von Strom der Umsatzsteuer unterliegt. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig vorteilhaft, da hiermit die Anlage zu einem Teil finanziert werden kann bzw. sich die Anschaffungskosten auf den Nettopreis reduzieren.

Von besonderer Bedeutung ist, dass der Vorsteuerabzug in diesem Fall an die Bedingung geknüpft ist, dass die Photovoltaikanlage dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden muss. Diese Zuordnungsentscheidung muss nach Auffassung der Finanzverwaltung zwingend spätestens bis zum 31.7. des auf die Installation der Anlage folgenden Jahres gegenüber dem Finanzamt erfolgen. Die Frist entspricht der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung.

Insoweit ist von Bedeutung, dass der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 18.9.2019 (Aktenzeichen XI R 7/19) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt hat, ob das Unionsrecht einer nationalen Rechtsprechung entgegensteht, nach der im Falle eines sog. Zuordnungswahlrechts beim Leistungsbezug der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, wenn bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung die Zuordnungsentscheidung gegenüber dem Finanzamt nicht getroffen wurde. Damit wird die Handhabung der Finanzverwaltung in Frage gestellt und die Klärung durch den Europäischen Gerichtshof bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung: Auch wenn diese Rechtsfrage nun offen ist, sollten in der Praxis nach einer steuerlichen Beratung über die Vorteilhaftigkeit der umsatzsteuerlichen Behandlung der Anlage die Vorsteuern zeitnah in einer Umsatzsteuervoranmeldung oder einer rechtzeitig abgegebenen Umsatzsteuererklärung geltend gemacht werden.

Verteilung von Erhaltungsaufwendungen auf mehrere Jahre

Der Stpfl. kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von den Grundregeln, nach denen der Abzug in dem Jahr zu erfolgen hat, in dem die Kosten anfallen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Diese Verteilung von größeren Erhaltungsaufwendungen kann steuerlich v.a. dann sinnvoll sein, wenn ansonsten die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer so stark gemindert würde, dass sich z.B. Sonderausgaben gar nicht mehr auswirken oder sich Progressionsnachteile ergeben.

Die Revision ist anhängig.

Für alle Eigentümer von Immobilien

Die Einspeisung von Strom aus der eigenen Photovoltaikanlage in das öffentliche Netz unterliegt der Umsatzsteuer.

Gleichzeitig kann Vorsteuer aus der Errichtung der Anlage geltend gemacht werden, wenn die Anlage dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird.

Die Zuordnung muss dem Finanzamt bis zum 31.7. des Folgejahres auf die Errichtung bekannt gemacht werden.

Ob diese Frist gegen europäisches Recht verstößt, wird derzeit geprüft.

Für Vermieter von Immobilien

Größere Erhaltungsaufwendungen können auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden.

Wird das Gebäude veräußert, ist der noch nicht verbrauchte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Verkaufs als Werbungskosten abzuziehen.

Strittig ist es im Falle des Verschenkens und im Fall des Ablebens des Eigentümers.

Finanzgericht Münster
Beim Erblasser ist der nicht verbrauchte Teil als Werbungskosten abzusetzen.

Für Kapitalgesellschaften mit Organisationsverhältnissen

Im Falle einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag werden die Ergebnisse der Organgesellschaft dem Organträger steuerlich zugerechnet.

Bei Neubegründung einer Organschaft unterliegen die Ergebniszuwendungen aus vororganschaftlicher Zeit dem Teileinkünfteverfahren, wenn der Organträger eine Personengesellschaft oder natürliche Person ist.

Gesetzlich ist bestimmt, dass, bei Veräußerung des Gebäudes während des Verteilungszeitraums, der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen ist. Strittig ist dagegen der Fall, dass der Stpfl. während des Verteilungszeitraums verstirbt oder die Immobilie verschenkt wird. Die Finanzverwaltung geht für diesen Fall davon aus, dass der Rechtsnachfolger Erhaltungsaufwand noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen kann. Die Rechtsprechung lehnt diese Ansicht der Finanzverwaltung allerdings ab und geht davon aus, dass die noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Todes oder der Schenkung noch beim Rechtsvorgänger als Erhaltungsaufwendungen anzusetzen sind, also keine Fortführung der Verteilung durch die Rechtsnachfolger erfolgt.

Dies hat nun das Finanzgericht Münster in der Entscheidung vom 11.10.2019 (Aktenzeichen 10 K 3350/18 E) bestätigt für einen Fall, bei dem eine Immobilie wegen Todes auf eine Erbengemeinschaft übergang und beim Erblasser noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen vorlagen.

Handlungsempfehlung: Das Finanzgericht hat wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Rechtsfrage die Revision (Aktenzeichen IX R 31/19) zugelassen. In der Praxis sind die Unsicherheiten hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung zu beachten und die Konsequenzen im Einzelfall zu prüfen.

Für Kapitalgesellschaften

Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten

Die körperschaftsteuerliche Organschaft bietet die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital-, einer Personengesellschaft oder einer natürlichen Person) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns zu verrechnen). Für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist neben der sog. finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, auch der Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag) Voraussetzung.

Eine der Konsequenzen des Organschaftsverhältnisses besteht dann darin, dass das Organeinkommen dem Organträger unmittelbar zugerechnet wird. Ist der Organträger eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, so ist das zugerechnete Organeinkommen folglich nicht etwa als (teilweise steuerbefreite) Gewinnausschüttung anzusehen. Wäre das Organeinkommen hingegen als beim Organträger teilweise steuerbefreit anzusehen, so käme das sog. Teilabzugsverbot zum Zuge. Danach dürften Betriebsausgaben, die mit den Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nur zum Teil abgezogen werden.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.7.2019 (Aktenzeichen IV R 61/16) zu sehen. Dabei ist der Bundesfinanzhof für das **Teilabzugsverbot** (vorliegend waren Finanzierungskosten umstritten) zu dem Ergebnis gekommen, dass

- Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Beteiligung dennoch dem Teilabzugsverbot unterliegen, wenn mit der Beteiligung in einem späteren Veranlagungszeitraum ein Organschaftsverhältnis begründet wird und insoweit die Kapitalgesellschaft während des Bestehens der Organschaft Gewinne aus vororganschaftlicher Zeit ausschüttet und
- der sich dem Teilabzugsverbot unterliegende Teil der Schuldzinsen aus dem Verhältnis der Gewinnausschüttung zu dem in demselben Jahr zugerechneten Organeinkommen ergibt.

Im Streitfall waren darlehensfinanziert Kapitalgesellschaftsanteile erworben worden, auf die in der Folge Gewinnausschüttungen entfielen, die zu teilweise steuerbefreiten Einnahmen führten. Daher konnten die Darlehenszinsen auch nur teilweise steuerlich geltend gemacht werden, wobei die Aufteilung nach Auffassung des Bundesfinanzhofs im Rahmen einer wertenden Betrachtung entsprechend dem rechtlichen und wirtschaftlichen Gehalt des Gesamtvorgangs zu erfolgen hatte (anteilig nach dem Verhältnis der Gewinnausschüttung zu dem in demselben Jahr zugerechneten Organeinkommen).

Hinweis: Das vom Bundesfinanzhof abgeleitete Ergebnis erscheint zwingend, da – wenn der Organträger eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person ist – nur so die vom Gesetzgeber gewollte Kombination einer Körperschaftsteuer auf das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Einkommen und einer teilweisen Dividendenbesteuerung auf der Ebene des Organträgers erreicht wird. Die Rechtsfolgen des sog. Teilabzugsverbots sind i.Ü. über Organschaftsfälle hinaus zu beachten.

Übertragung Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds

Mit rechtskräftigem Urteil vom 21.8.2019 (Aktenzeichen 4 K 320/17) hat das Hessische Finanzgericht entschieden, dass die Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds nicht zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führt, wenn die bisherige Rückstellung korrekt gebildet war und mit der Übertragung lediglich die auszahlende Stelle wechselt. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die laufenden Pensionsleistungen im Jahr der Übertragung der Pensionsverpflichtung von der GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt worden sind, obgleich der Gesellschafter-Geschäftsführer entgegen den Regelungen des Versorgungsvertrags nicht aus den Diensten der GmbH ausgeschieden ist.

Im konkreten Streitfall sah die Versorgungszusage zwischen der GmbH und der Gesellschafter-Geschäftsführerin aus den 1980er Jahren vor, dass sie diese erhalten sollte, wenn sie das 65. Lebensjahr vollendet und aus den Diensten der GmbH ausscheidet. Während ihrer Tätigkeit für die GmbH in der Zeit bis zum Erreichen ihres 65. Lebensjahres bildete die GmbH vereinbarungsgemäß Rückstellungen nach § 6a EStG. Weil ein Nachfolger fehlte, führte die Gesellschafter-Geschäftsführerin auch nach Erreichen der Altersgrenze zunächst zwar unter Verzicht auf Pensionszahlungen, aber unter Fortgewährung ihrer Bezüge, dann unter Kürzung des Gehalts um die Pensionszahlungen und schließlich ohne Gehaltsbezüge mit Ausnahme der Dienstwagengestellung und voller Pensionszahlung die Geschäfte fort.

Schuldzinsen des Organträgers aus vororganschaftlicher Zeit unterliegen entsprechend dem Teilabzugsverbot.

Bundesfinanzhof:

Im Falle der Ausschüttung von vororganschaftlichen Gewinnen sind Darlehenszinsen nach dem Verhältnis von Gewinnausschüttung und Organeinkommen aufzuteilen.

Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Streitfall:

Entgegen der Pensionsvereinbarung schied die Gesellschafter-Geschäftsführerin nach Eintritt der Altersgrenze nicht aus der Gesellschaft aus. Ihr Gehalt wurde um die Pensionsleistung gekürzt. Die Pensionszusage wurde dann auf einen Pensionsfonds entgeltlich übertragen. Darin sah das Finanzamt eine vGA.

Hessisches Finanzgericht:

Sofern die Bewertungsmaßstäbe für die Pensionszusage erfüllt sind und diese den Anforderungen an den Fremdvergleich standhält, ist die Übertragung keine vGA.

Durch die Übertragung erhalte die Gesellschafter-Geschäftsführerin keinen Vorteil.

Für Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft

Die private Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer stellt dann eine vGA dar, wenn die Nutzung vertraglich nicht geregelt ist.

Ein Verkauf der Anteile an der GmbH war der Gesellschafter-Geschäftsführerin erst nach Herauslösung der auf der GmbH lastenden Pensionsverpflichtungen möglich, dies erfolgte durch Übertragung an einen Pensionsfonds gegen Zahlung von rd. 600 T€ durch die GmbH.

Das Hessische Finanzgericht führt dazu aus, dass unmittelbare Pensionszusagen steuerlich grundsätzlich nur anerkannt werden können, wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung nach § 6a EStG (Schriftform, keine Widerrufsklauseln, keine Anknüpfung an gewinnabhängige Bezüge, keine Überversorgung, zutreffende Teilwertberechnung und Nachholverbot) erfüllt sind und die Zusage insbesondere hinsichtlich Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit, Unverfallbarkeit und Angemessenheit einem Fremdvergleich standhält. Halte die Zusage einem Fremdvergleich nicht stand, führe dies zu einer vGA. Bei der Übernahme einer Versorgungsverpflichtung durch einen Pensionsfonds sei der Fremdvergleichsmaßstab nach § 4e EStG anzulegen, so dass eine vGA nicht anzunehmen sei, wenn die durch den Pensionsfonds übernommene unmittelbare Versorgungszusage ihrerseits keine vGA ausgelöst hätte. Im Streitfall werde nun durch die Übertragung der Pensionsverpflichtung nur die Zahlstelle für die Pensionsleistungen ausgetauscht. Während die Rente im Streitjahr zunächst von der GmbH ausgezahlt wurde, so werde sie nach der Übertragung auf den Pensionsfonds von diesem ausgezahlt. Für die Gesellschafter-Geschäftsführerin mache es keinen Unterschied, ob die Zahlung durch die GmbH als Zahlstelle oder den Pensionsfonds als Zahlstelle erfolge. Und durch die Übertragung auf den Pensionsfonds erhalte die Gesellschafter-Geschäftsführerin keinen (ungerechtfertigten) Vorteil.

Hinweis: I.Ü. wurde und wird auch in dem Nebeneinander von Pensionszahlung und (Geschäftsführer-)Gehalt kein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz gesehen, wenn – wie im Streitfall – das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführerin auf die Versorgungsleistung angerechnet wird.

Private Pkw-Nutzung als Gehalt oder vGA

Mit Urteil vom 11.10.2019 (Aktenzeichen 13 K 172/17 E) hat sich das Finanzgericht Münster mit der Problematik der Privatnutzung betrieblicher Pkw durch den Gesellschafter-Geschäftsführer befasst und in Fortführung der höchstrichterlichen Rechtsprechung entschieden,

- dass die vertraglich nicht geregelte private Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellt. Denn nur diejenige Nutzung des Pkw sei betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung (z.B. im Geschäftsführervertrag) abgedeckt ist. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung sei hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst.
- Für den Fall, dass das Finanzamt die private Nutzung des Pkw einer GmbH als vGA angesehen und dem Gesellschafter-Geschäftsführer die Einkünfte erhöhend zugerechnet habe, könne, wenn sich im Nachhinein diese Zurechnung als vGA als unzutreffend herausstelle, der Wert der Privatnutzung des Pkw als Gehaltsbestandteil kompensierend zugerechnet werden.

Im Urteilsfall war die steuerliche Behandlung zweier Pkw der Marke Porsche in den Jahren 2009 und 2010 strittig. Der Stpfl. betrieb ein Einzelunternehmen und war zudem alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH; die Anteile waren dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zugeordnet. Im Anstellungsvertrag mit der GmbH war geregelt, dass ihm ein Pkw – auch zur privaten Nutzung – zur Verfügung gestellt werden sollte. Im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens wies er ein zweites Fahrzeug aus, das er ebenfalls privat nutzte; für beide Fahrzeuge wurde jeweils ein Fahrtenbuch geführt. Das Finanzamt erkannte beide Fahrtenbücher nicht an und erhöhte den Gewinn des Einzelunternehmens und rechnete dem Stpfl. eine vGA aus der privaten Nutzung des Pkw der GmbH zu.

Das Finanzgericht hat zu diesem Sachverhalt festgestellt,

- dass der Gewinn des Stpfl. zu Recht um den Wert der Privatnutzung des im Einzelunternehmen geführten Pkw (ermittelt nach der 1 %-Regelung) erhöht wurde, weil das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß war. Denn dieses müsse zeitnah und in geschlossener Form geführt werden und neben dem Datum sowie den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufführen.
- Hinsichtlich der Privatnutzung des von der GmbH geführten Pkw sei dem Stpfl. jedoch keine vGA zuzurechnen, weil eine Privatnutzung nur vorliegen würde bei einer vertraglich nicht geregelten privaten Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer. Im Streitfall liege jedoch mit dem Geschäftsführer-Anstellungsvertrag eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung vor, so dass die Nutzung betrieblich veranlasst sei.

Hinweis: Für die Praxis hervorzuheben ist der Verweis des Finanzgericht auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der sich Stpfl. nicht mit Erfolg darauf berufen können, entsprechende Fahrtenbücher seien von der Vorbetriebsprüfung anerkannt worden. Denn die Finanzbehörde hat die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung ohne Rücksicht auf die Behandlung desselben Sachverhalts in Vorjahren selbständig festzustellen und die Rechtslage neu zu beurteilen. Sie ist an die Sach- oder Rechtsbehandlung in früheren Jahren auf Grund des einkommensteuerlichen Abschnittsprinzips nicht gebunden.

In eigener Sache

Standort Bremen

Seit 1. April 2020 verstärkt uns **Herr Waldemar Spitzer**, Steuerfachangestellter, im Bereich der Steuerberatung und wird ab 1. Oktober 2020 auch als Prüfer tätig sein. Wir freuen uns auf die Zusammenarbeit mit Herrn Spitzer und wünschen ihm viel Erfolg.

Standort Gießen

Wir begrüßen recht herzlich **Frau Angela Heuser**. Frau Heuser kehrt aus der Elternzeit zurück und ist ab 1. Mai 2020 im Front Office tätig. Wir wünschen ihr einen guten Start und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Streitfall:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer führte für einen auch privat genutzten Pkw ein Fahrtenbuch. Das Finanzamt erkannte das Fahrtenbuch nicht an. Es behandelte die Privatnutzung als vGA.

Finanzgericht Münster:

Da eine fremdübliche Nutzungsvereinbarung vorliegt, ist die Privatnutzung keine vGA. Sie ist aber als Gehaltsbestandteil zuzurechnen.

Termine für Steuerzahlungen

April 2020

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} 	14.4. (Dienstag)	17.4. (Freitag)	11.4. (Samstag)

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

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

Mai 2020

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 (Montag)	14.05. (Donnerstag)	08.05. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Grundsteuer ▶ Gewerbesteuer 	15.05. (Freitag)	18.05. (Montag)	12.05. (Dienstag)

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

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

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
Wilhelm-Herbst-Straße 8
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

A member of



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