

Steuer & Bilanz aktuell - Juni 2018

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben	2
Studiengebühren als Sonderausgaben („Schulgeldzahlungen“)	2
Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung durch Miterben	3
Erbschaftsteuer: Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit	4
Für Unternehmer und Freiberufler	5
Anschaffung „angemessener“ Wirtschaftsgüter	5
Fortlaufende Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung	6
Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR	7
Häusliches Arbeitszimmer	8
Für Personengesellschaften	8
Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften	8
Erbringung von Leistungen durch Gesellschafter	9
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	10
Beitragerstattung durch berufsständische Versorgungseinrichtungen	10
Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug	11
Unfallbedingte Entschädigungsleistungen	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH	12
Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschafterdarlehen	14
Berichtigung des steuerlichen Einlagenkontos	15
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Juni und Juli	16

Editorial



Verehrte Leserinnen und Leser,

noch in der letzten Ausgabe von „Steuer & Bilanz aktuell“ berichteten wir über das für den Steuerpflichtigen ernüchternde Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH), welches feststellte, dass die Zinshöhe von 6 % auf Steuernachzahlungen trotz der langen Niedrigzinsphase verfassungsgemäß sei.

Das Urteil bezog sich auf Zinszeiträume bis einschließlich 2013. So mancher fragte sich dabei, wie lang denn für den BFH eine Niedrigzinsphase sein muss, bis die Verhältnismäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes zur wirtschaftlichen Realität durchbrochen ist.

Erst kürzlich, also nur wenige Wochen nach dem Urteil, fasste der BFH einen Beschluss, der die bis dato verschlossene Tür nun doch öffnet. Das Gericht hatte schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Nachzahlungszinsen geäußert. Für den Zeitraum zwischen 2015 und 2017 überschreite der Zinssatz von 6 % angesichts der bereits eingetretenen nachhaltigen Verfestigung des niedrigen Marktzinssniveaus den angemessenen Rahmen in erheblichem Maße, so der BFH.

Zwar ging es in dem Fall nur um die Frage der Aussetzung der Vollziehung der strittigen Zinsen. Über die Hauptsache, der Verfassungsmäßigkeit an sich, wurde noch nicht entschieden. Dennoch wird dieser jüngste Beschluss möglicherweise der Impuls für künftige Entscheidungen sein, insbesondere für Entscheidungen über Verzinsungszeiträume ab 2014. So liegen beim Bundesverfassungsgericht zwei Verfassungsbeschwerden, über die noch in diesem Jahr entschieden werden soll. Für Spannung ist also gesorgt.

Für die Praxis heißt das, dass Zinsfestsetzungen mittels Einspruch möglichst offen gehalten werden sollten. Noch besser wäre es, Nachzahlungszinsen von vornherein durch Anpassung der Vorauszahlungen zu vermeiden – schon aus dem Grund, weil Nachzahlungszinsen steuerlich nicht abzugsfähig sind, während Erstattungszinsen aber versteuert werden müssen. Drohen Besteuerungsänderungen bspw. durch eine Betriebsprüfung, kann der Zinslauf durch eine freiwillige Steuerzahlung gestoppt werden.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre,

Olaf Seidel

Olaf Seidel

Für alle Steuerpflichtigen

Nur in Höhe der sog. Basisabsicherung sind Krankenversicherungsbeiträge unbeschränkt als Sonderausgaben abzugsfähig.

Bundesfinanzhof:
Entscheidend für den Abzug als Sonderausgabe ist die Erforderlichkeit der Beiträge.
Darüber hinaus gezahlte Beiträge sind auch nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig.

Für Steuerpflichtige mit Kindern

Schulgeldzahlungen sind als Sonderausgabe abzugsfähig.

Für alle Steuerpflichtigen

Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben

Krankenversicherungsbeiträge sind grundsätzlich als Sonderausgaben abzugsfähig. Allerdings ist dies beschränkt auf Beiträge, die zur Erlangung eines durch das SGB XII bestimmten sozialhilfgleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind, sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht (sog. Basisabsicherung).

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 5/17) nochmals klargestellt. Die zusammenveranlagten Stpfl. waren als Rentner in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert. Zusätzlich waren beide Stpfl. privat krankenversichert und entrichteten insoweit Beiträge. Zu Recht habe das Finanzamt nur die in die gesetzliche Krankenkasse gezahlten Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt, entschied der BFH. Hinsichtlich der übrigen geleisteten Beiträge lägen auch keine außergewöhnlichen Belastungen vor, da es sich nicht um Krankheitskosten handele.

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind Beiträge zu Krankenversicherungen, soweit diese zur Erlangung eines durch das Sozialgesetzbuch (SGB) XII bestimmten sozialhilfgleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind und sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht. Für gesetzlich Versicherte sind die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung erforderlich, die nach SGB V oder nach den Regelungen über die Krankenversicherung der Landwirte festgesetzt werden.

Für Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung sind es die Beitragsanteile, die auf Vertragsleistungen entfallen, die, mit Ausnahme der auf das Krankengeld entfallenden Beitragsanteile, in Art, Umfang und Höhe den Leistungen nach SGB V vergleichbar sind. **Entscheidendes Kriterium für den Abzug ist daher die Erforderlichkeit der Beiträge.** Beiträge zur doppelten oder sogar mehrfachen Absicherung des verfassungsrechtlich gebotenen Versorgungsniveaus sind indes nicht erforderlich, da die Basisversorgung bereits durch eine Krankenversicherung gewährleistet ist.

Hinweis: Im Übrigen hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 26/16) Folgendes entschieden: Falls im Versicherungstarif einer privaten Krankenkasse sowohl Leistungen versichert sind, die der Basisabsicherung dienen, als auch nicht als Sonderausgaben begünstigte Wahlleistungen, bedarf es einer Aufteilung der Beiträge auf Grundlage der Krankenversicherungsbeitragsanteil-Ermittlungsverordnung (KVBEVO). Selbst wenn der so ermittelte Beitrag zur Basisabsicherung geringer sein sollte als ein vergleichbarer Beitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung, sind lediglich die auf der Grundlage der KVBEVO ermittelten Beiträge zur Basisabsicherung als Sonderausgaben abziehbar. Es können also nur die tatsächlich für die Basisabsicherung gezahlten Beträge geltend gemacht werden.

Studiengebühren als Sonderausgaben („Schulgeldzahlungen“)

Entgelte für ein Studium an einer privaten (Fach-)Hochschule können nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 32/15) entschieden hat. Im Urteilsfall studierte die Tochter des Stpfl. an einer nichtstaatlichen, akademischen Bildungseinrichtung, die durch das damalige Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen nach Maßgabe der Vorschriften des entsprechenden Hochschulgesetzes als Fachhochschule staatlich anerkannt war. Der Stpfl. begehr-

te den Sonderausgabenabzug für die entrichteten Studiengebühren.

Dies lehnte das Finanzamt ab, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte. Als Sonderausgabe abzugsfähig ist lediglich das Entgelt für eine private Schule, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet. Hochschulen und Fachhochschulen fallen allerdings nicht unter diesen Begriff der „Schule“, da diese nicht zu einem entsprechend anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul- oder Berufsabschluss führen.

Hinweis: Das Gericht weist im Übrigen darauf hin, dass Eltern Aufwendungen für die Berufsausbildung ihrer Kinder grundsätzlich auch nicht als außergewöhnliche Belastungen in Abzug bringen können. Als außergewöhnliche Belastungen werden nur solche Unterhaltskosten erfasst, die einem über den üblichen Lebensunterhalt hinausgehenden besonderen und damit außergewöhnlichen Bedarf, z.B. einem krankheitsbedingten Ausbildungsmehrbedarf, dienen. Ausbildungsunterhalt – zu dem wie im Streitfall auch Studiengebühren gehören können – ist hingegen kein atypischer Unterhaltsaufwand.

Ggf. kann das Kind selber die Studiengebühren als Sonderausgaben („Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung“) geltend machen, was sich allerdings nur dann auswirken würde, wenn das Kind auch entsprechende Einkünfte, z.B. aus einer Nebentätigkeit erzielen würde.

Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung durch Miterben

Dass ein Erbfall steuerliche Risiken in verschiedenen Bereichen mit sich bringen kann, zeigt das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.8.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/15). Im Streitfall war die Stpfl. gemeinsam mit ihrer Schwester Erbin ihrer verstorbenen Mutter. Die Erblasserin hatte in den Jahren 1993 bis 1999 Kapitaleinkünfte im Ausland erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte. Seit 1995 war sie auf Grund einer Demenzerkrankung nicht mehr in der Lage, wirksame Steuererklärungen abzugeben.

Die Steuererklärungen der Erblasserin waren unter Beteiligung der Schwester der Stpfl. (Miterbin) erstellt worden. Dieser war spätestens ab Eintritt des Erbfalls bekannt, dass die Mutter (Erblasserin) ihre Kapitaleinkünfte in den Erklärungen zu niedrig angegeben hatte. Das Finanzamt erließ gegenüber der Stpfl. als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es die Steuer für nicht erklärte Zinsen für die letzten zehn Jahre nachforderte. Das Finanzamt berief sich hierbei auf die verlängerten Festsetzungsfristen auf Grund von Steuerhinterziehung.

Diese Vorgehensweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Festsetzungsfrist auf Grund einer Steuerhinterziehung verlängert sich bei einem Erbfall auch dann, wenn der demenzerkrankte Erblasser ausländische Kapitaleinkünfte nicht erklärt, jedoch ein Miterbe von der Verkürzung der Einkommensteuer wusste und damit selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre wirkt dabei auch zu Lasten des Miterben, der von der Steuerhinterziehung keine Kenntnis hat.

War der Erblasser zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer Demenzerkrankung geschäftsunfähig, ist seine Steuererklärung zwar unwirksam. Dies hat auf die Höhe der gesetzlich entstandenen Steuer jedoch keine Auswirkung. Erfährt ein Erbe vor oder nach dem Erbfall, dass die Steuern des Erblassers zu niedrig festgesetzt wurden, ist er verpflichtet, die (unwirksame) Einkommen-

Bundesfinanzhof:

Kosten für ein Studium an einer privaten Hochschule sind nicht abzugsfähig, da diese nicht zu einem allgemeinbildenden oder berufsbildenden Abschluss führt.

Für alle Steuerpflichtigen

Sachverhalt:

Eine Erblasserin hatte Kapitaleinkünfte aus dem Ausland viele Jahre steuerlich nicht deklariert. Eine Miterbin war an der Erstellung der Steuererklärungen beteiligt. Im Zeitpunkt des Erbfalls war ihr die Steuerverkürzung bekannt.

Bundesfinanzhof:

Die Festsetzungsfrist verlängert sich aufgrund einer Steuerhinterziehung auch dann, wenn ein Miterbe von der Steuerverkürzung wusste.

Die Verlängerung der Festsetzungsfrist gilt für alle Miterben, auch wenn nicht alle von der Steuerverkürzung wussten.

Für alle Steuerpflichtigen

Nachlassverbindlichkeiten mindern die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer.

Bundesfinanzhof:
Reparaturaufwendungen für Schäden, die erst nach dem Erbfall bekannt werden, sind keine Nachlassverbindlichkeiten.

Etwas anderes gilt dann, wenn schon vor dem Erbfall eine Verpflichtung zur Schadensbeseitigung bestand.

steuererklärung des Erblassers zu berichtigen. Diese Berichtigungspflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass er bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis davon hatte, dass dessen Steuererklärung unrichtig ist. Unterlässt er dies, begeht er eine Steuerhinterziehung. Diese Steuerhinterziehung führt dazu, dass sich bei allen Miterben die Festsetzungsfrist für die verkürzte Steuer auf zehn Jahre verlängert. Wie das Gericht hervorhebt, trifft dies auch den Miterben, der weder selbst eine Steuerhinterziehung begangen hat noch von dieser wusste.

Hinweis: Dies zeigt, dass im Erbfall eine sorgfältige Analyse der steuerlichen Situation des Erblassers erfolgen muss. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der vom Erblasser abgegebenen Erklärungen, so trifft die Erben eine Berichtigungspflicht gegenüber dem Finanzamt. Wird dies unterlassen, so kann dies als vorsätzliche Steuerhinterziehung eingestuft werden.

Erbschaftsteuer: Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit

Gehen auf den Erben vom Erblasser begründete Verpflichtungen über, so mindern diese als Nachlassverbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Allerdings gilt dies auf Grund des Stichtagsprinzips bei der Erbschaftsteuer nur für solche Verbindlichkeiten, die bereits zu Lebzeiten des Erblassers begründet wurden. Daher ist sorgfältig zu differenzieren, wie der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 26.7.2017 (Aktenzeichen II R 33/15) herausstellt.

Es ging um folgenden Sachverhalt: Zum Nachlass des im April 2006 verstorbenen O gehörte ein Zweifamilienhaus, in dem der Erblasser eine Wohnung selbst bewohnt und die andere vermietet hatte. Im Oktober 2006 stellte sich heraus, dass O noch vor seinem Tod Heizöl für die Ölheizung seines Hauses bezogen hatte, das eine veränderte Qualität aufwies. Auf Grund dieser veränderten Heizölqualität war ein Großteil des Heizöls ohne Störmeldung aus einem Tank der Heizanlage ausgetreten und hatte sich im Ölauffangraum gesammelt. Eine von der Mieterin beauftragte Firma beseitigte das ausgetretene Öl, so dass die Heizung weiter genutzt werden konnte. Zu einem späteren Zeitpunkt ersetzte eine Firma die alten Tanks der Anlage und reinigte den Öllagerraum. Das Finanzamt setzte gegen den Erben Erbschaftsteuer fest, ohne die vom Erben geltend gemachten, anteiligen Reparaturaufwendungen für die Heizungsanlage zum Abzug zuzulassen.

Diese Sichtweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Das Gericht entschied, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst **nach dessen Tod in Erscheinung treten, nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar** sind. Der Bundesfinanzhof hatte bereits mit früheren Urteilen entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Mängeln und Schäden an geerbten Grundstücken oder Gebäuden – etwa unter dem Gesichtspunkt eines aufgelaufenen Reparaturbedarfs – grundsätzlich keine Erblässerschulden darstellen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn schon zu Lebzeiten des Erblassers eine öffentlichrechtliche oder eine privatrechtliche Verpflichtung (etwa gegenüber einem Mieter) zur Mängel- oder Schadensbeseitigung bestand.

Hinweis: In der Praxis ist also sorgfältig zu prüfen, ob bereits zum Zeitpunkt des Erbfalls eine Verpflichtung bestanden hat. Insoweit ist eine stichtagsbezogene Prüfung vorzunehmen. Eine durch aufgelaufenen Reparaturaufwand resultierende Wertminderung eines

Gebäudes kann ggf. bei der für erbschaftsteuerliche Zwecke vorzunehmenden Grundstücksbewertung Berücksichtigung finden.

Für Unternehmer und Freiberufler

Anschaffung „angemessener“ Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich steht es dem Stpfl. frei, welche Ausgaben er im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit vornimmt. Insoweit gibt es keine generelle Beschränkung etwa auf „angemessene“ oder „sinnvolle“ Betriebsausgaben. Allerdings sind nach dem Steuerrecht solche Betriebsausgaben vom Abzug ausgeschlossen, „die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“. Häufiger Streitpunkt in Bezug auf dieses gesetzliche Abzugsverbot sind Aufwendungen für teure Fahrzeuge. Mit einem solchen Fall hatte sich jüngst der Bundesfinanzhof zu beschäftigen.

Der Fall war auch insoweit interessant, als es nicht unmittelbar um getätigte Aufwendungen ging, sondern der Stpfl. gewinnmindernd eine Ansparabschreibung für die Anschaffung mehrerer Fahrzeuge geltend machte. Eine Ansparabschreibung (nun: Investitionsrücklage) kann geltend gemacht werden für die zukünftige Anschaffung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter. Im Ergebnis erfolgt mittels der Ansparabschreibung ein Vorziehen der zukünftigen Abschreibungen, so dass zu einem früheren Zeitpunkt eine Steuerminderung geltend gemacht wird, was zu einem Liquiditätsvorteil führt.

Für nach dem 17.8.2007 endende Wirtschaftsjahre wurde die bilanziell zu bildende Ansparabschreibung durch den außerbilanziell zu bildenden Investitionsabzugsbetrag ersetzt. Dieser hat die gleiche Zielsetzung, so dass sich die Feststellungen des Bundesfinanzhofs auch auf die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags übertragen lassen.

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 33/16) klar, dass die Bildung einer den Gewinn mindernden Ansparabschreibung ausgeschlossen ist, soweit die geplanten Aufwendungen (hier: Anschaffung mehrerer Pkw aus dem höchsten Preissegment) als unangemessen im Sinne des vorstehend dargestellten Betriebsausgabenabzugsverbots anzusehen sind. Im Urteilsfall erzielte die Stpfl. gewerbliche Einkünfte aus der Vermittlung von Finanzanlagen. Der Betrieb wurde 2004 gegründet. In der Einnahmen-Überschussrechnung für 2006 wurden Ansparabschreibungen für die vorgesehene Anschaffung einer Limousine i.H.v. 400 000 €, eines Sportwagens i.H.v. 450 000 € und schließlich eines SUV i.H.v. 120 000 € begehrt.

Im Rahmen einer im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Ansparabschreibung für die Limousine und den Sportwagen nicht anerkannt werden könne. Die Bildung einer Ansparrücklage sei nur zulässig, soweit die Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts als angemessen angesehen werden könnten. Die Ansparabschreibung für den SUV wurde nicht beanstandet. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Auch die durch Bildung einer Ansparabschreibung eintretende Gewinnminderung unterliegt der Angemessenheitsprüfung. Ansonsten würde der Zweck dieser Vorschrift unterlaufen.

Hinsichtlich der Frage, wann ein Aufwand als „unangemessen“ einzustufen sei,

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Betriebsausgaben sind vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen, soweit sie als unangemessen anzusehen sind. Das gilt häufig für teure Fahrzeuge.

Der Sachverhalt betraf eine sog. Ansparabschreibung (heute: Investitionsrücklage), mit der ein in Zukunft eintretender Aufwand steuerlich vorgezogen werden kann.

Bundesfinanzhof:
Auch im Falle einer Ansparabschreibung ist eine Angemessenheitsprüfung erforderlich.

Der Repräsentationsaufwand ist nur eine von mehreren Tatsachen, die für die Prüfung der Angemessenheit zu würdigen ist.

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer und Freiberufler

Sachverhalt:

Ein Steuerpflichtiger ermittelt seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung. Seine Ausgangsrechnungen sind nicht fortlaufend nummeriert. Das Finanzamt hatte daraufhin die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verworfen und in Folge dessen den Gewinn durch Hinzuschätzung erhöht.

betont das Gericht, dass die Anschaffung eines teuren und schnellen Pkw nicht stets unangemessen in diesem Sinne ist, wenn die Benutzung eines repräsentativen Fahrzeugs für den Geschäftserfolg keine Bedeutung hat. Vielmehr ist die Bedeutung des Repräsentationsaufwands nur eine von mehreren Tatsachen, die im Einzelfall zu würdigen und gegeneinander abzuwägen sind.

Hinweis: Dies verdeutlicht, dass bei Betriebsausgaben, die auch die Privatsphäre berühren, stets darauf geachtet werden muss, dass diese einer Angemessenheitsprüfung unterliegen. Ggf. sollte im konkreten Fall nachgewiesen werden, aus welchen betrieblichen Gründen gerade ein solches Fahrzeug (oder anderes Wirtschaftsgut) für den Betrieb eine sinnvolle Anschaffung darstellt.

Fortlaufende Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung

Vor dem Finanzgericht Köln ging es um einen Unternehmer, der den Gewinn seines Gewerbebetriebs zulässigerweise mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Im Nachgang zu einer steuerlichen Außenprüfung kam es im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 und 2013 zum Streit über Gewinnhinzuschätzungen. Im Kern ging es um die Frage, ob die Buchführung formell und sachlich ordnungsgemäß war, insbesondere ob Ausgangsrechnungen eine ordnungsgemäße (fortlaufende) Rechnungsnummer enthalten müssen.

Die vom Stpfl. erstellten Ausgangsrechnungen enthielten eine eindeutige und einmalig vergebene Nummer, jedoch bezogen auf die vorhergehende Rechnung keine fortlaufende (numerisch um 1 oder eine andere feste Zahl erhöhte) Zahlenangabe. Die Nummer wurde vielmehr computergestützt durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum erzeugt. Die Rechnungsbeträge wurden vom Stpfl. ganz überwiegend über die benannten Girokonten vereinnahmt; unter 2 % des Gesamtumsatzes wurden in bar vereinnahmt. Für in bar vereinnahmte Beträge erteilte der Stpfl. Quittungen.

Die Betriebsprüfung sichtete – neben anderen unstrittigen Prüfungsfeststellungen – auch die Rechnungen sowie die auf den Erlöskonten verbuchten Beträge. Konkrete Anhaltspunkte für nicht erfasste Einnahmen stellte die Betriebsprüfung nicht fest. Auf Grund der bloßen Angabe von Buchungsnummern auf den Rechnungen bei gleichzeitigem **Fehlen eines lückenlosen numerischen Systems** von Rechnungsnummern vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei und dieser, auch sachlich schwerwiegende, Fehler eine Hinzuschätzung rechtfertige.

Auch bei einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung setze das Gesetz eine Einzelaufzeichnung der Einnahmen voraus. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene die Überschussrechnung das Vertrauen. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gälten auch die Aufzeichnungspflichten des Umsatzsteuergesetzes. Der Grundsatz der Einzelaufzeichnung sehe die Vergabe einer (fortlaufenden) Rechnungsnummer vor, um die Vollständigkeit kontrollieren zu können. Eine ausdrückliche Rechnungsnummer enthielten die Rechnungen im Streitfall jedoch nicht. Die Buchungsnummer entspreche diesen Anforderungen auch nicht, weshalb in jedem Streitjahr als griffweise bemessener (Un-) Sicherheitszuschlag eine Gewinnerhöhung von jeweils 4 000 € vorzunehmen sei.

Das Finanzgericht Köln entschied mit Urteil vom 7.12.2017 (Aktenzeichen

15 K 1122/16), dass eine gesetzlich konkretisierte Pflicht zur Vergabe einer nicht bloß einmaligen, sondern zudem fortlaufenden lückenlosen Rechnungsnummer sich aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften zur Aufzeichnungspflicht sowie aus den Ordnungsvorschriften der Abgabenordnung für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nicht herleiten lässt. Dies alleine berechtigt nicht zur Erhöhung des Gewinns durch Schätzung eines Unsicherheitszuschlags. Auch **aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften kann keine Vergabe einer lückenlosen fortlaufenden Rechnungsnummer für ertragsteuerliche Zwecke hergeleitet werden.**

Im Streitfall ergaben sich auch keine sonstigen Anhaltspunkte, die eine Hinzuschätzung hätten gerechtfertigt erscheinen lassen. Die in der Betriebsprüfung vorgelegten Aufzeichnungen (Rechnungen, Kontoauszüge, Buchungsunterlagen, Quittungen über Bareinnahmen) waren geordnet und nicht erkennbar unvollständig. Konkrete Anhaltspunkte für nicht oder falsch erfasste Betriebseinnahmen, fehlende Rechnungsstellung, fehlende Vorlage erteilter Rechnungen oder ungeklärte Zuflüsse auf dem Girokonto oder in bar hat die Betriebsprüfung nicht benannt und sind auch vom Gericht nicht feststellbar. Konkrete Feststellungen zu Fehlern in den Buchungsnummern, z.B. doppelt oder nicht vergebene Buchungsnummern, lagen ebenso nicht vor. Es lagen auch (unabhängig von der Frage, ob allein dies zur Hinzuschätzung berechtigen würde) keine Verprobungen durch Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung oder (internen/externen) Betriebsvergleich vor, die Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Stpfl. gemachten Angaben bieten.

Hinweis: Essenziell bei einer Einnahmen-Überschussrechnung ist die Möglichkeit der Vorlage geordneter und vollständiger Belege. Nach der Rechtsprechung rechtfertigen auch Lücken in den Rechnungsnummern nur im Ausnahmefall eine Hinzuschätzung zum Gewinn. Dennoch sollte eine Übersicht über die vergebenen Rechnungsnummern erstellt werden bzw. bei Lücken im Nummernsystem z.B. wegen Stornierungen oder Eingabefehlern die Lücke und der Grund für deren Entstehung dokumentiert werden.

Verpflichtende Abgabe der Anlage EÜR

Die Finanzbehörde Hamburg weist in der Verfügung vom 11.10.2017 (Aktenzeichen S 2142 – 2017/004 – 52) auf den Bund-Länder-Beschluss hin, dass ab der Steuererklärung 2017 eine formlose Gewinnermittlung bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € nicht mehr eingereicht werden darf. Ab dem Jahr 2017 sind daher grundsätzlich alle Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) ermitteln, zur Übermittlung der standardisierten Anlage EÜR ebenso wie des Anlageverzeichnisses zur Anlage EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verpflichtet. Eine Ausnahme gilt lediglich, wenn eine elektronische Übermittlung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (sog. Härtefälle).

Hinweis: Diese Änderung ist bei der Steuererklärung für 2017 zu beachten. In diesen Fällen ist die Steuererklärung zwingend elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

Finanzgericht Köln:

Eine Pflicht zur Vergabe einer fortlaufenden lückenlosen Rechnungsnummer für Einnahmen-Überschussrechnungen lassen sich aus den steuerlichen Vorschriften nicht herleiten.

Da keine anderen Anhaltspunkte für Verfehlungen vorlagen, war die Gewinnerhöhung nicht berechtigt.

Für Unternehmer und Freiberufler, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln

„Einnahmen-Überschussrechner“ müssen ab 2017 auch dann eine Anlage EÜR übermitteln, wenn ihre Betriebseinnahmen weniger als 17.500 € betragen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Streitfall:

Der Steuerpflichtige machte für den Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem eigenen Haus Kosten für ein Arbeitszimmer geltend.

Finanzgericht Rheinland-Pfalz:
Im Falle einer nur sehr geringen betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers ist schon eine private Nutzung in allergeringstem Umfang schädlich, so dass in diesem Fall kein Abzug von Aufwendungen anzuerkennen war.

Für alle Personengesellschaften

Häusliches Arbeitszimmer

Mittels eines häuslichen Arbeitszimmers wird nach wie vor versucht, Steuern zu sparen. So auch in folgendem Fall vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz. Im Streitfall betrieb der Stpfl. eine Photovoltaikanlage auf dem eigenen Haus. Er machte ein steuerliches Arbeitszimmer für diese Tätigkeit geltend. Das Finanzgericht stellt in dem Urteil vom 25.1.2018 (Aktenzeichen 6 K 2234/17) fest, dass grundsätzlich die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 1 250 € berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage genutzt wird. Allerdings machte das Gericht sodann eine wesentliche Einschränkung, die letztlich im Streitfall auch zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führte:

Bei einer **extrem geringen betrieblichen Nutzung** sei bereits eine minimale anderweitige Nutzung des Raums schädlich.

Vorliegend war bei einer angekündigten Ortsbesichtigung festgestellt worden, dass der streitbefangene Raum dem Typus des Arbeitszimmers entsprach. Das Finanzamt machte geltend, dass für die Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage ein Arbeitszimmer nicht erforderlich sei. Das Finanzgericht verwarf aber dieses Argument. Die Erforderlichkeit des Arbeitszimmers für die betriebliche/berufliche Tätigkeit ist nicht Tatbestandsmerkmal für die Abzugsfähigkeit.

Allerdings sei – wie schon erwähnt – in Anbetracht der äußerst geringfügigen betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers bereits eine private Nutzung in allergeringstem Umfang schädlich. Auf Grund der „Erfahrung eines nicht an der Entscheidung mitwirkenden Senatsmitglieds“ betrage der Verwaltungsaufwand maximal zwei Stunden im Jahr, so das Gericht.

Dem Vortrag der Stpfl., das Zimmer werde in keiner Weise privat genutzt, schenkte das Finanzgericht keinen Glauben. Entscheidend wie kurios war letztlich, dass nach dem Ergebnis der (angekündigten) Besichtigung – ein leerstehender und somit nicht betrieblich genutzter Spiegelschrank in dem Arbeitszimmer vorgefunden wurde. Daher lag in nicht unerheblichem Umfang eine private Mitbenutzung vor. Auf Grund der gemischten Nutzung versagte das Gericht die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Streitfall insgesamt.

Hinweis: Dies verdeutlicht, dass bei nur ganz geringer betrieblicher bzw. beruflicher Nutzung die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers zwar theoretisch möglich ist, aber an der Maßgabe, dass dann eine auch nur sehr geringfügige private Mitbenutzung schädlich ist, der Abzug der Aufwendungen insgesamt regelmäßig scheitern dürfte.

Für Personengesellschaften

Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften

Die Finanzverwaltung lässt nach aktuellem Recht eine unmittelbare Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften nicht zu. Ob die bestehenden gesetzlichen Rahmenbedingungen tatsächlich so auszulegen sind, ist strittig und wird derzeit vom Bundesfinanzhof geklärt. In der Praxis hilft eine ausweichende Gestaltung durch Nutzung der besonderen

Gewinnübertragungsvorschrift des § 6b EStG. Diese Vorschrift erlaubt bei Grundstücken und auch Beteiligungen die Übertragung eines realisierten Veräußerungsgewinns auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter, so dass sich die Anschaffungskosten des angeschafften Wirtschaftsguts um die aufgedeckten stillen Reserven mindern und die Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven im Ergebnis aufgeschoben wird.

Diese Vorschrift ist jedoch **gesellschafterbezogen** anzuwenden. Die Übertragung von entsprechend begünstigten Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften kann nun so ausgestaltet werden, dass das Wirtschaftsgut zwischen den Schwester-Personengesellschaften verkauft wird, hinsichtlich des entstehenden Gewinns eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet und diese **Rücklage auf die Schwester-Personengesellschaft übertragen** und dort mit den entstehenden Anschaffungskosten dieses Wirtschaftsguts verrechnet wird. Im Ergebnis wird dann das Wirtschaftsgut steuerlich erfolgsneutral übertragen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen IV R 19/14) diese Vorgehensweise bestätigt. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung, die auf eine Schwester-Personengesellschaft übertragen wurde.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof bestätigt mithin die Möglichkeit der gewinnneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels Einsatz von § 6b EStG, soweit der Veräußerungsgewinn und die Anschaffungskosten auf die gleichen Mitunternehmer entfallen. Stets ist aber zu prüfen, ob bei der Ermittlung des steuerlichen Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsguts in früheren Jahren vorgenommene Teilwertabschreibungen zu einer Wertaufholung führen. Insoweit mindert sich der Betrag der steuerneutral übertragbaren stillen Reserven.

Erbringung von Leistungen durch Gesellschafter

Die Besteuerung der Gesellschafter einer Personengesellschaft (Mitunternehmer) wird weitgehend einem vergleichbar unternehmerisch tätigen Einzelunternehmer gleichgestellt. Dies hat insbesondere zur Konsequenz, dass Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem Gesellschafter, welche zivilrechtlich bestehen können, steuerlich nicht anerkannt werden.

Dies gilt für Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat – sog. Sondervergütungen. Insoweit ist unerheblich, ob diese auf einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung beruhen oder als Gewinn vorab vereinbart wurden. Folge ist, dass diese Sondervergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die der Gesellschafter aus der Beteiligung an der Personengesellschaft bezieht, zählen und damit auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Qualifizierung solcher Vergütungen als Sondervergütungen und damit Gewinnbestandteil der Personengesellschaft erfolgt auch dann, wenn diese Tätigkeiten im Rahmen eines anderen Gewerbebetriebs oder einer freiberuflichen Tätigkeit des Gesellschafters erbracht und insoweit steuerlich bereits erfasst wurden. So wird z.B. das Honorar eines freiberuflich tätigen Steuerberaters, das dieser für Beratungsleistungen von einer Kommanditgesellschaft, an der er beteiligt ist, er-

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften (Schwestern) kann nach Auslegung des jetzigen Rechts nicht zum Buchwert und damit nicht erfolgsneutral erfolgen.

Die Spezialvorschrift des § 6b im Einkommensteuergesetz sieht zumindest für Grundstücke und Beteiligungen vor, dass unter weiteren Voraussetzungen eine erfolgsneutrale Übertragung möglich ist.

Bundesfinanzhof:
Obwohl die Vorschrift gesellschafterbezogen anzuwenden ist, gilt sie auch bei Übertragung zwischen Schwestergesellschaften.

Für Mitunternehmer von Personengesellschaften

Vergütungen, die ein Gesellschafter für bestimmte Leistungen von der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, erhält, sind für ihn Sondervergütungen, die seinen Beteiligungserträgen zuzurechnen sind.

Das gilt auch für Leistungen, die ein Freiberufler (hier: Steuerberater) im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit für die Gesellschaft erbringt.

hält, als Sondervergütung eingestuft. Dies gilt ungeachtet der Frage, ob die Leistung ihre zivilrechtliche Grundlage im Gesellschaftsverhältnis oder in einem daneben bestehenden schuldrechtlichen Rechtsverhältnis (Geschäftsbesorgungsvertrag) hat. Insoweit liegen beim Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und keine freiberuflichen Einkünfte.

Der Bundesfinanzhof hatte sich in dem Urteil vom 21.12.2017 (Aktenzeichen IV R 44/14) mit der bilanziellen Abbildung einer solchen Leistungsbeziehung auseinanderzusetzen. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Vergütung für die Erstellung des Jahresabschlusses als Sondervergütung einzustufen sei. Da für Sondervergütungen eine sog. korrespondierende Bilanzierung gilt, sei zu der Rückstellung in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft eine entsprechend hohe Forderung in der steuerlichen Sonderbilanz des Gesellschafters einzustellen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Auffassung. Insbesondere ist insoweit unerheblich, dass die Leistungen des Gesellschafters erst im Folgejahr erbracht werden und bei Anwendung der üblichen Bilanzierungsgrundsätzen auch erst im Folgejahr bei diesem realisiert und auszuweisen wären. Entscheidender Ausgangspunkt ist die Rückstellung für Jahresabschlusskosten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft. Wird die Leistung als Sondervergütung eingestuft, so erfolgt ein zeitlich korrespondierender Ausweis in der Sonderbilanz des Gesellschafters, so dass im Ergebnis der Aufwand der Gesellschaft steuerlich wieder neutralisiert wird.

Hinweis: Im Ergebnis führt bereits die Passivierung einer Rückstellung in der Gesamthands(Steuer-)Bilanz der Personengesellschaft bei der Sondervergütungen zum Ausweis einer korrespondierenden Forderung in der Sonderbilanz des Gesellschafters. Entsprechend wird die Vergütung für die vom Gesellschafter erbrachte Leistung aus der Gewinnermittlung seiner freiberuflichen Tätigkeit herausgerechnet. Konsequenterweise müsste dann auch der mit der Tätigkeit des Gesellschafters bei ihm verbundene Aufwand in der Sonderbilanz (als Rückstellung) berücksichtigt werden. Dies verdeutlicht, dass eine enge Absprache zwischen Gesellschaft und Gesellschafter hinsichtlich der steuerlichen Erfassung erfolgen muss, um sicherzustellen, dass Erträge richtig und auch nur einmal steuerlich erfasst werden.

Bundesfinanzhof:

Es gilt die sog. korrespondierende Bilanzierung: Führt die Vergütung zu einer Rückstellung in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft, hat der Gesellschafter in seiner Sonderbilanz den entsprechenden Betrag gleichzeitig als Forderung zu aktivieren.

Für Arbeitnehmer mit Rentenversicherungspflicht in ein berufsständisches Versorgungswerk

Bundesfinanzhof:

Die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung sind auch ohne Einhaltung einer Wartezeit steuerfrei.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Beitragerstattung durch berufsständische Versorgungseinrichtungen

In einem bis zum Bundesfinanzhof getragenen Streitfall hatte der Stpfl. als angestellter Rechtsanwalt Pflichtbeiträge zu einem berufsständischen Versorgungswerk geleistet. Nach seinem Ausscheiden aus der Anwaltschaft – er wurde Beamter und damit versicherungsfrei – wurden ihm antragsgemäß 90 % seiner Pflichtbeiträge erstattet. Das Finanzamt unterwarf die Beitragsrückgewähr der Besteuerung, da zwischen dem Ende der Beitragspflicht und der **Erstattung keine 24 Monate vergangen seien**. Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Er entschied mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 3/17), dass eine gesetzlich vorgesehene Steuerbefreiung der Beitragsrückgewähr aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen nicht von der Einhaltung einer Wartezeit zwischen dem Ende der Beitragspflicht und der Erstattung abhängt. Damit entschied das Gericht ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.

Hinweis: In vergleichbaren Fällen ist also darauf zu achten, dass die Beitragsrückerstattung steuerlich nicht erfasst wird.

Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug

Nach den gesetzlichen Vorgaben ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Entsprechendes gilt für ein betriebliches Fahrzeug, das einem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Der Bundesfinanzhof konkretisiert dies mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen III R 20/16):

Handelt es sich bei dem Fahrzeug um ein Importfahrzeug und ist weder ein inländischer Bruttolistenpreis noch eine Vergleichbarkeit mit einem bau- und typengleichen inländischen Fahrzeug gegeben, ist der inländische Bruttolistenpreis zu schätzen. Der inländische Bruttolistenpreis ist jedenfalls dann nicht zu hoch geschätzt, wenn sich die Schätzung an den **typischen Bruttoabgabepreisen** orientiert, die Importfahrzeughändler, welche das betreffende Fahrzeug selbst importieren, von ihren Endkunden verlangen. Nicht maßgeblich ist der Bruttolistenpreis im Ausland.

Handlungsempfehlung: In diesen Fällen sollte die Ermittlung des angesetzten Bruttolistenpreises dokumentiert werden.

Unfallbedingte Entschädigungsleistungen

Streitig war die tarifermäßigte Besteuerung von unfallbedingten Zahlungen einer Versicherung. Der Stpfl. wurde im Jahr 1993 als Fahrradfahrer bei einem Verkehrsunfall schwer verletzt und ist seitdem schwerbehindert. In einem Rechtsstreit vertrat das Oberlandesgericht die Auffassung, der Stpfl. wäre ohne den Unfall als Gymnasiallehrer verbeamtet worden. Im Jahr 2006 und zu Beginn des Jahres 2012 wurden durch die Versicherung des Schädigers diverse Zahlungen als Vorschuss auf den Schadenersatz an den Stpfl. geleistet.

Im Jahr 2012 schlossen der Stpfl. und die Versicherung einen Vergleich, wonach die Versicherung an den Stpfl. ab dem 1.9.2008 regelmäßige monatliche Zahlungen auf den Erwerbs- und Fortkommensschaden zu leisten habe. Die in 2006 geleisteten Zahlungen wurden hierauf angerechnet. Im Rahmen der Abwicklung des Vergleichs für die Vergangenheit und die Zukunft ermittelte die Versicherung den laufenden Verdienstaufschlag für Dezember 2012. Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2012 keine Tarifermäßigung für die Entschädigungszahlungen.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen IX R 11/17) entschieden, dass eine **tarifbegünstigt zu versteuernde Entschädigung** vorlag:

– Bei Entschädigungen wegen Körperverletzung ist zu unterscheiden zwischen Beträgen, die den Verdienstaufschlag ersetzen und solchen, die als Ersatz für Arzt- und Heilungskosten und die Mehraufwendungen während der Krankheit sowie als Ausgleich für immaterielle Einbußen in Form eines Schmerzensgeldes gewährt werden. Nur so weit entgangene oder entgehende Einnahmen auf Grund der ver-

Für Arbeitnehmer und Unternehmer mit Firmenfahrzeug

Bundesfinanzhof:
Auf Importfahrzeuge wird kein inländischer Bruttolistenpreis geführt. Dieser ist im Wege der Schätzung zu ermitteln.

Für alle Arbeitnehmer

Entschädigungsleistungen einer Versicherung können tarifbegünstigt zu versteuernde Einkünfte sein.

Streitfall:
Es wurden Entschädigungen für den Verdienstaufschlag und für andere Kosten und Einbußen geleistet.

Bundesfinanzhof:

Nur Entschädigungen im Zusammenhang mit einer verminderten Erwerbstätigkeit sind steuerpflichtig.

Im Streitfall führen die zwei Entschädigungszahlungen nicht dazu, dass sie in Summe eine Gesamtentschädigung darstellen. Deshalb gilt die tarifbegünstigte Besteuerung, obwohl sie in zwei verschiedenen Jahren zugeflossen sind.

Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

Im Falle von Umstrukturierungen oder Übertragungen von Kapitalgesellschaften können Pensionszusagen für den berechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer verfügbar werden, was zu einer Versteuerung des Pensionsanspruchs führt.

minderten Erwerbsfähigkeit ersetzt werden, ist eine steuerpflichtige Entschädigung gegeben.

– Tarifbegünstigt werden solche Entschädigungen, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den jeweiligen Stpfl. (im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung) einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führen.

– Dementsprechend sind solche Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte zu behandeln, deren **zusammengeballter Zufluss zu einer Ausnahmesituation** in der Progressionsbelastung des jeweiligen Stpfl. führt. Zwar liegt sie typischerweise nicht vor, wenn eine einheitliche Entschädigungsleistung in mehreren Veranlagungszeiträumen zufließt; es ist indes nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung auszugehen, wenn zwei Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadenserignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, gezahlt wurden.

– Im Streitfall liegt darüber hinaus hinsichtlich der Entschädigungszahlungen im Jahr 2006 einerseits und den Entschädigungszahlungen im Streitjahr andererseits keine einheitliche Gesamtentschädigung vor, deren ratenweise Auszahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen einer tarifbegünstigten Besteuerung entgegenstünde. Die im Jahr 2006 geleisteten Zahlungen standen nicht mit der auf der Grundlage des Vergleichs vom 9.7.2012 geleisteten Entschädigung im Zusammenhang. Es handelt sich vielmehr um zwei selbständig zu beurteilende Entschädigungen, die dem Stpfl. jeweils in einem Veranlagungszeitraum, 2006 und 2012, zusammengeballt zugeflossen sind. Im Übrigen fehlt bei einem zeitlichen Abstand zweier selbständiger Entschädigungszahlungen von sechs Jahren – wie im Streitfall – auch der für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Entschädigungsleistung erforderliche zeitliche Zusammenhang.

Hinweis: Deutlich wird, dass im jeweiligen Einzelfall anhand der getroffenen Vereinbarungen oder der gerichtlichen Entscheidung sorgfältig zu analysieren ist, aus welchem Grund Zahlungen fließen. Nur so weit diese entgangene Einnahmen ausgleichen, welche steuerpflichtig gewesen wären, liegen steuerpflichtige Entschädigungen vor.

Die Frage des zusammengeballten Zuflusses ist im jeweiligen Einzelfall sorgfältig zu prüfen.

Für Kapitalgesellschaften

Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH

Nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen wurden in der Vergangenheit Gesellschafter-Geschäftsführern häufig Pensionszusagen erteilt. Der steuerliche Vorteil liegt darin, dass der Aufbau der Pensionszusage während des Arbeitslebens des Geschäftsführers zu Gewinn- und damit Steuererminderungen bei der GmbH führt. Zu versteuernde Einnahmen beim Gesellschafter entstehen dagegen erst zeitlich später bei Bezug der Pensionszahlungen. Damit entsteht ein Steuerstundungseffekt ggf. über viele Jahrzehnte.

Problematisch sind solche Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer dann, wenn ein Verkauf der GmbH-Anteile oder eine Umstrukturierung ansteht. In diesen Fällen besteht die Gefahr, dass eine Verfügung des Pensionsberechtigten über seine Ansprüche angenommen wird, was zu einer Ver-

steuerung des erworbenen Pensionsanspruchs führt. Insoweit hat sich die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs positiv entwickelt. So bestätigt das Finanzgericht Düsseldorf (13.7.2017, Aktenzeichen 9 K 1804/16 E), dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH als Entgelt für die Übertragung von Anlagevermögen grundsätzlich nicht zu einer Realisierung der Pensionsansprüche durch den Berechtigten führt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Minderheitsgesellschafter war sein Sohn. Die GmbH zahlte ihm Versorgungsbezüge auf Grund einer Pensionszusage. Im Streitjahr 2012 wurden die Beratungsmandate und das Inventar der X-GmbH auf die GmbH-Neu übertragen. Der Mandantenstamm wurde mit 1 Mio. € brutto und das Inventar mit 100 000 € brutto bewertet. Der Gesamtkaufpreis wurde auf 1,1 Mio. € beziffert. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der GmbH-Neu war der Sohn des Stpfl.

Die Begleichung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der zivilrechtlich bestehenden Pensionsverpflichtung der veräußernden X-GmbH durch die GmbH-Neu. Da der Rentenbarwert der Verpflichtung den vereinbarten Kaufpreis überstieg, übernahm die GmbH-Neu nur einen Teil der Verpflichtung. Soweit die bestehende Pensionsverpflichtung den Kaufpreis überstieg, verblieb die Verpflichtung bei der X-GmbH. Sie war aber letztlich uneinbringlich. Die X-GmbH zahlte zuletzt für März 2012 eine Monatspension, die den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zugerechnet wurde. Die GmbH-Neu zahlte im Streitjahr an den Stpfl. wie vereinbart 7 777 € mtl. Diese Zahlungen wurden durch den Beklagten als Leibrente behandelt und nur mit ihrem Ertragsanteil der Besteuerung unterworfen.

Das Finanzamt wollte die „Übernahme“ der Pensionsverpflichtung durch die GmbH-Neu als Zufluss des gesamten Rentenbarwerts der Versorgungsrechte beim Stpfl. annehmen. Das Finanzgericht verwarf diese Meinung des Finanzamts und entschied, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung nicht zu einem Zufluss beim Stpfl. führe.

Der Bundesfinanzhof kam in der neueren Rechtsprechung (Urteil vom 18.8.2016, Aktenzeichen VI R 18/13, und vom 18.8.2016, Aktenzeichen VI R 46/13) zu dem Ergebnis, dass ohne das Wahlrecht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, der Anspruch des Arbeitnehmers auf die künftigen Pensionszahlungen nicht wirtschaftlich erfüllt war, mithin kein Zufluss bewirkt wurde. Dies gilt vorliegend für den Stpfl. erst recht.

Er hatte zum einen kein derartiges Wahlrecht. Zum anderen kam es dann, anders als in den zuvor beschriebenen Sachverhalten, zu keiner Zahlung. Eine Zahlung hätte mangels ausreichender Liquidität auch gar nicht bewirkt werden können. Der Übergang hat deshalb „nur auf dem Papier“ stattgefunden. Daran ändert nichts, dass, wie der Beklagte zutreffend beschrieben hat, die Verpflichtung modifiziert übernommen wurde. Auch wenn man darin, wie das Finanzamt, eine gänzlich neue Verpflichtung der GmbH-Neu sehen wollte, führte dies nicht zu einem Zufluss des Rentenbarwertes der bestehenden Verpflichtung beim Stpfl.

Hinweis: Nach der neueren Rechtsprechung bieten sich Möglichkeiten, Pensionsverpflichtung aus einer GmbH heraus in eine andere Gesellschaft zu verlagern, ohne dass dies zu einem steuerpflichtigen Zufluss beim Pensionsberechtigten führt. Im Einzelfall sollte jedoch auf Grund der Komplexität steuerlicher Rat eingeholt werden.

Streitfall:

Die Pensionsverpflichtung wurde von der erwerbenden Kapitalgesellschaft nur zu einem Teil übernommen. Der verbleibende Teil verblieb in der alten GmbH und war uneinbringlich.

Das Finanzamt sah ein steuerpflichtigen Zufluss des gesamten Rentenbarwertes beim Gesellschafter.

Bundesfinanzhof:

Der Anspruch des Arbeitnehmers auf Pensionszahlungen war nicht erfüllt, weshalb kein steuerpflichtiger Zufluss vorlag.

Für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften

Bei Veräußerung von GmbH-Anteilen konnten bislang sog. eigenkapitalersetzende Darlehen steuermindernd geltend gemacht werden.

Krisenbestimmte Gesellschafterdarlehen sind mit dem Nennwert als nachträgliche Anschaffungskosten anzusetzen, wenn sie bis zum 27.9.2017 geleistet wurden. Das gilt auch für Darlehen, die in einen Finanzplan eingebunden wurden.

Finanzgericht Rheinland-Pfalz: Wertlos gewordene Darlehen, die (nur) in der Krise stehengelassen wurden, sind mit dem gemeinen Wert, also 0 Euro, anzusetzen.

Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschafterdarlehen

Im Falle der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft unterliegt ein daraus resultierender Gewinn oder Verlust den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Gesellschafter zu mindestens einem Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt war selbst wenn er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Nach der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung können zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bislang auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd berücksichtigt werden, wenn der Gesellschafter die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe **bis zum 27.9.2017** geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund hat sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit noch nicht rechtskräftigem Urteil vom 18.7.2017 (Aktenzeichen 5 K 1003/16) mit der – die Ermittlung der Höhe eines Auflösungsgewinns betreffenden – Frage befasst, mit welchem Wert in der Krise der GmbH stehengelassene Gesellschafterdarlehen, die zunächst nicht krisenbestimmt gewesen waren, anzusetzen sind.

Verkürzt dargestellt wendet das Finanzgericht Rheinland-Pfalz vorliegend die vom Bundesfinanzhof aufgestellten Regeln zum Bestandsschutz (Urteil vom 11.7.2017, Aktenzeichen IX R 36/15) an und kommt zu dem Ergebnis, dass – nach der bisherigen Rechtsprechung – nur dann mit dem Nennwert anzusetzende nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen können, wenn die Gesellschafterdarlehen von vornherein krisenbestimmt oder in einen Finanzplan eingebunden gewesen sind. Sollte es sich hingegen um in der Krise der GmbH stehen gelassene Gesellschafterdarlehen handeln, so seien diese mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Krise, regelmäßig also mit 0 €, anzusetzen.

Im Streitfall hatte der Stpfl. für das Jahr 2012 einen Verlust aus der Auflösung einer GmbH steuerlich geltend gemacht und bei dessen Ermittlung sowohl die Kapitalanteile als auch den Wert von im Jahr 2009 gewährten unverzinslichen Darlehen berücksichtigt. Das Finanzgericht lehnte die Berücksichtigung der an die GmbH gewährten Darlehen ab:

– Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind. Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital zählen Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft übernimmt, eine Sicherheit bestellt oder eine andere Rechtshandlung i.S.d. § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a.F. unternimmt und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat.

– Ist ein Darlehen von vornherein krisenbestimmt gewesen oder aber im Rahmen eines erkennbaren Finanzplans vom Stpfl. übernommen worden, so ist der Nennwert der wertlos gewordenen Rückgriffsforderung anzusetzen.

– Nicht mit den Nennwerten, sondern mit den gemeinen Werten zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise als nachträgliche Anschaffungskosten sind demgegenüber solche Darlehen anzusetzen, die in der Krise stehen gelassen wurden. Gerade die-

ser Sachverhalt lag im Streitfall nach Auffassung des Finanzgerichts vor, da die GmbH bereits zum 31.12.2010 überschuldet gewesen und ihr Stammkapital zu diesem Zeitpunkt bereits vollständig aufgebraucht war („sie war im Grunde insolvent“). Gleichwohl habe der Gesellschafter die im Jahr 2009 gewährten Darlehen stehen gelassen.

Hinweis: Die weitere Rechtsentwicklung ist sorgfältig zu beobachten, da die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist.

Berichtigung des steuerlichen Einlagenkontos

In dem steuerlichen Einlagenkonto werden Zuzahlungen des Gesellschafters außerhalb des Nennkapitals, also z.B. Zuschüsse, verdeckte Einlagen oder freiwillige Zuzahlungen, festgehalten. Deren spätere Auskehrung ist steuerfrei. In der Praxis kommt es immer wieder zu fehlerhaften Feststellungen zum steuerlichen Einlagenkonto. Insbesondere werden Zugänge oftmals fehlerhaft nicht erfasst. Solche Fehler können später regelmäßig nicht korrigiert werden, so dass bei einer späteren Auskehrung dieser Beträge eine Steuerpflicht droht.

Das Finanzgericht Münster hat in zwei Urteilen vom 13.10.2017 (Aktenzeichen 13 K 3113/16 F) entschieden, dass in eng umgrenzten Fällen eine Korrektur der Feststellungen des Einlagenkontos möglich ist:

- Hat der Stpfl. eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos über 0 € abgegeben, kann ein auf 0 € lautender Feststellungsbescheid zugunsten des Stpfl. berichtigt werden, wenn sich die tatsächliche Höhe des steuerlichen Eigenkapitals zweifelsfrei aus der eingereichten Bilanz ergibt.
- Hat der Stpfl. keine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos abgegeben, kann ein Feststellungsbescheid über 0 € nicht auf Grund eines Übernahmefehlers zugunsten des Stpfl. berichtigt werden. Ohne Vorliegen einer Feststellungserklärung ist nicht auszuschließen, dass die Behörde bei der Feststellung des steuerlichen Eigenkapitals auf 0 € eigene rechtliche Überlegungen angestellt hat.

Hinweis: Bislang hat die Rechtsprechung Korrekturen wegen offenkundiger Unrichtigkeit überwiegend abgelehnt. Daher muss dazu geraten werden, bei der Erklärung zur Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos äußerst sorgfältig vorzugehen. Steht ein Bescheid noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so können eventuelle Fehler korrigiert werden. Ein Fehler kann nicht in einem späteren Jahr korrigiert werden, auch wenn sich dieser in dem fortgeschriebenen Bestand auswirkt.

In eigene Sache

Niederlassung Stade:

Unsere Kolleginnen und Kollegen in Stade sind in ihre neuen Büroräume in der **Schiffertorsstraße 12 in 21682 Stade** umgezogen –

wir freuen uns mit Ihnen und wünschen Ihnen, dass Sie sich dort sehr wohl fühlen!



Die Revision beim Bundesfinanzhof ist anhängig.

Für alle Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

Im steuerlichen Einlagenkonto werden alle Zuzahlungen außerhalb des Nennkapitals erfasst.

Finanzgericht Münster:
Ist eine Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagenkonto fehlerhaft über 0 Euro eingereicht worden, kann der gleichlautende Bescheid berichtigt werden, wenn aus der Bilanz der korrekte Betrag ersichtlich ist.

Termine für Steuerzahlungen

Juni 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.6. (Montag)	14.6. (Donnerstag)	8.6. (Freitag)
<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</p>			

Juli 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} 	10.7. (Dienstag)	13.7. (Freitag)	7.7. (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>			

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