

Steuer & Bilanz aktuell - Juni 2021

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Kindergeld bei Erkrankung	2
Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Sachspenden: Erleichterungen für Einzelhändler	4
Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen	5
Kurzarbeitergeld und Lohnsummen bei der Erbschaftsteuer	7
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	7
Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung	7
Firmenwagen: 1 %-Regelung auch ohne Privatnutzung	8
Häusliches Arbeitszimmer: Separate Wohnung im Mehrfamilienhaus	8
Für Bezieher von Kapitaleinkünften	9
Steuerliche Behandlung negativer Einlagezinsen	9
Verlust aus der Veräußerung wertloser Aktien	10
Für Hauseigentümer	10
Zurechnung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung	10
Steuerliche Anerkennung eines Angehörigendarlehens	12
Für Kapitalgesellschaften	14
Verzicht auf Teilnahme an Kapitalerhöhung	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Juni und Juli	16

Editorial



Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser,

dieses Jahr ist nicht nur durch die Herausforderungen der Corona-Pandemie geprägt, sondern ist auch mal wieder ein Jahr mit einer Bundestagswahl. Und die politischen Parteien starten neben der Bekämpfung

der Pandemie auch die heiße Phase des Wahlkampfes. Verschiedenste Ideen zur Gestaltung der zukünftigen Steuerpolitik und im Ergebnis auch zur Refinanzierung der mit der Bekämpfung der Pandemie verbundenen immensen Kosten finden sich in den Wahlprogrammen der Parteien und den Presseinformationen.

Auf unkonkrete Ideen kann man kaum reagieren, bei konkreten und für Sie relevanten Änderungen sind wir für Sie da und stehen Ihnen mit Rat, Tat und Expertenwissen zur Seite.

In dieser Ausgabe informieren wir Sie über die umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden, die Frage, wie das Kurzarbeitergeld bei der Berechnung der Lohnsummen für erbschaftsteuerliche Zwecke zu behandeln ist sowie über die steuerliche Behandlung negativer Einlagezinsen und über viele weitere aktuelle Themen des Steuerrechts.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre. Bei Fragen dazu oder auch zu anderen für Sie relevanten Themen sprechen Sie uns gerne an.

Herzliche Grüße Ihr

Michael Wesemann

Für Steuerpflichtige mit volljährigen Kindern

Für volljährige Kinder unter 25 Jahren wird Kindergeld gewährt, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden.

Ausbildungsunterbrechungen infolge von Krankheiten können zum Verlust des Kindergeldes führen.

BFH: Für eine Berücksichtigung muss das Kind ausbildungsplatzsuchend und das Ende der Krankheit absehbar sein.

Ggf. kommt die Berücksichtigung als behindertes Kind in Betracht.

Streitfall: Ein Freiwilligendienst musste krankheitsbedingt abgebrochen werden.

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeld bei Erkrankung

a) Aufschub des Beginns der Berufsausbildung wegen Erkrankung

Für volljährige Kinder wird Kindergeld nur unter bestimmten Bedingungen gewährt, z.B. im Rahmen einer Berufsausbildung. Zur Berufsausbildung zählen auch Unterbrechungszeiten wegen Erkrankungen oder Mutterschaft, sofern der Wille des Kindes, die Ausbildung zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu beginnen oder fortzusetzen, glaubhaft gemacht wird. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.11.2020 (Az. III R 49/18) zeigt, dass insoweit eine enge Auslegung angezeigt ist. Entschieden wurde, dass ein Kind unter 25 Jahren, das wegen einer Erkrankung keine Berufsausbildung beginnen kann, nur dann als ausbildungsplatzsuchendes Kind zu berücksichtigen ist, wenn das Ende der Erkrankung absehbar ist.

Im konkreten Streitfall hatte der Vater eines im Jahr 1997 geborenen Sohnes (P) auf Gewährung von Kindergeld für den Zeitraum August 2015 bis Mai 2017 geklagt. P brach nach langjährigem Drogenkonsum in der 11. Klasse die Schule ab. Seit Frühjahr 2015 befand sich P teils in ambulanter, teils in stationärer Therapie, unterbrochen von kurzen Minijobtätigkeiten. Im Juni 2017 absolvierte P ein Praktikum bei einer Tischlerei. Die Familienkasse lehnte durch Bescheid vom 31.7.2017 die Gewährung von Kindergeld für den Zeitraum August 2015 bis Mai 2017 ab. Für die Zeit danach gewährte sie Kindergeld, weil P erklärt habe, dass er nach Beendigung der Erkrankung eine Ausbildung anstreben werde und weil die Erkrankung laut ärztlichem Attest vom 12.7.2017 voraussichtlich zum 31.12.2017 beendet sein werde.

Der BFH hat diesen Fall zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Herausgestellt wird jedoch:

- Ein Kind unter 25 Jahren, das wegen einer Erkrankung keine Berufsausbildung beginnen kann, ist nur dann als ausbildungsplatzsuchendes Kind zu berücksichtigen, wenn das Ende der Erkrankung absehbar ist.
- Ist dies nicht absehbar, reicht der Wille des Kindes, sich nach dem Ende der Erkrankung um einen Ausbildungsplatz zu bemühen, nicht aus.
- In solchen Fällen ist jedoch zu prüfen, ob eine Berücksichtigung als behindertes Kind möglich ist.

Hinweis: Die voraussichtliche Dauer der Erkrankung sollte stets durch den behandelnden Arzt dokumentiert werden. Bei längerfristiger Erkrankung ist zu prüfen, ob eine Berücksichtigung als behindertes Kind in Betracht kommt.

b) Krankheitsbedingter Abbruch des Freiwilligendienstes führt zum Verlust des Kindergeldanspruchs

Mit Urteil vom 9.9.2020 (Az. III R 15/20) hat der BFH zur Gewährung von Kindergeld entschieden, dass der krankheitsbedingte Abbruch eines Freiwilligendienstes zum Verlust des Kindergeldanspruchs führt. Die Grundsätze zum Fortbestehen eines Kindergeldanspruchs bei einer Unterbrechung der Berufsausbildung wegen Krankheit sind auf die vorzeitige Beendigung eines Freiwilligendienstes wegen Krankheit nicht entsprechend anwendbar.

Im Streitfall hatte die Tochter des Stpfl. im September 2017 ein Freiwilliges Soziales Jahr (FSJ) bei der Johanniter-Unfall-Hilfe begonnen, dies aber auf Grund ihres sich deutlich verschlechternden Gesundheitszustands zum Ende Mai 2018 gekündigt; danach befand sie sich praktisch durchgängig in stationärer Behandlung. In der Folge hob die Familienkasse die Festsetzung des Kindergelds ab Juni 2018 auf. Dies hat der BFH bestätigt, da ab diesem Zeitpunkt auf Grund der Erkrankung kein Freiwilligendienst bei einem anerkannten Träger geleistet wurde. Unter anderem komme – anders als bei einer Berufsausbildung (wegen fehlender Vergleichbarkeit) – nicht in Betracht, in der Wartezeit auf eine Stelle für die Ableistung des freiwilligen Dienstes Kindergeld zu gewähren. Ebenso sind bei einem FSJ die Rechtsgrundsätze des BFH nicht entsprechend anwendbar, der die Unterbrechung der Berufsausbildung wegen Erkrankung oder Beschäftigungsverbot nach dem Mutterschutzgesetz für den Berücksichtigungstatbestand als unschädlich angesehen hat.

Hinweis: In solchen Fällen muss also sorgfältig geprüft werden, ob Kindergeldberechtigung besteht. Auch sind die Anzeigepflichten an die Familienkasse zu beachten.

Einer etwaigen Unterhaltspflicht der Eltern wegen mangelnder tatsächlicher Erwerbsmöglichkeiten des Kindes auf Grund von Krankheit kann durch die Steuerentlastung durch außergewöhnlichen Belastungen wegen Unterhaltszahlungen Rechnung getragen werden.

Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung

Der BFH hat in zwei Entscheidungen vom 13.8.2020 (Aktenzeichen VI R 15/18 und VI R 27/18) die restriktive Auslegung der bestehenden gesetzlichen Regelung zum Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung bestätigt. Nach der gesetzlichen Regelung sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Das Gericht bestätigt, dass unter der Existenzgrundlage in diesem Sinne nur die materielle Lebensgrundlage des Stpfl. zu verstehen ist. Aufwendungen für Streitigkeiten, die einen Kernbereich des menschlichen Lebens berühren, mithin die „immaterielle Existenzgrundlage“ des Stpfl. betreffen, seien dagegen nicht abzugsfähig. Daher sind Prozesskosten anlässlich eines Umgangsrechtsstreits und der Rückführung des Kindes aus dem Ausland zurück nach Deutschland vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen. Ein derartiger Rechtsstreit betrifft keine finanziellen Ansprüche. Außerdem begegnet das Abzugsverbot nach Auffassung des BFH auch keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

Hinweis: Damit bestätigt die Rechtsprechung die enge gesetzliche Regelung, welche den Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung nur noch im Ausnahmefall zulässt.

BFH: Anders als bei Unterbrechung einer Berufsausbildung besteht bei Abbruch eines Freiwilligendienstes keine Fortsetzung des Kindergeldanspruches.

Für alle Steuerpflichtigen

Prozesskosten sind in der Regel nicht abzugsfähig, es sei denn, die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen ist gefährdet.

BFH: Zur Existenzgrundlage gehört nur die materielle Lebensgrundlage.

Ein Rechtsstreit ohne finanzielle Ansprüche (z. B. Kindersorgerecht) ist davon ausgeschlossen.

Für Handelsunternehmen

Tätigt ein Händler Sachspenden seiner Ware, die aufgrund der Corona-Krise nicht mehr absetzbar ist, wird diese Spende nicht mit Umsatzsteuer belastet.

Das gilt rückwirkend für Spenden seit dem 1.3.2020. Bereits mit Umsatzsteuer verbuchte Spenden können korrigiert werden.

Finanzverwaltung:
Der Verzicht auf die Besteuerung von Sachspenden kann nur in bestimmten Fällen im Billigkeitswege erfolgen. Im Übrigen sei die Besteuerung im Grundsatz systematisch richtig.

Bei der Bemessung der Umsatzsteuer muss im Zeitpunkt der Sachspende der Zeitwert der Ware beachtet werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

Sachspenden: Erleichterungen für Einzelhändler

a) Keine Umsatzbesteuerung von Sachspenden von Einzelhändlern an steuerbegünstigte Organisationen vom 1.3.2020 bis zum 31.12.2021

Durch die Ausnahmesituation der Corona-Pandemie und der damit einhergehenden Maßnahme des Lockdowns ist der Einzelhandel in besonderer Weise betroffen. Dadurch hat sich vor allem Saisonware in großen Mengen in den Lagern der Einzelhändler angestaut, die teilweise nicht mehr absetzbar ist. Aus diesem Grund hat die Finanzverwaltung nun mit Schreiben vom 18.3.2021 (Az. III C 2 – S 7109/19/10002 :001, Dok 2021/0251343) im Billigkeitswege festgelegt, dass bei Waren, die von Einzelhändlern, die durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen sind, an steuerbegünstigte Organisationen gespendet werden bzw. gespendet worden sind, auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet wird. Die Sachspende wird also nicht mit Umsatzsteuer belastet. Diese Regelung gilt für Spenden, die zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2021 erfolgt sind bzw. erfolgen.

Handlungsempfehlung: Soweit im Zeitraum seit dem 1.3.2020 Sachspenden erfolgt sind und diese als umsatzsteuerpflichtig verbucht und entsprechend in den Umsatzsteuervoranmeldungen behandelt wurden, kann nun eine Korrektur erfolgen. Grundsätzlich sollte angemessen dokumentiert werden, dass der Spender „durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen“ ist. Dies ist insbes. bei behördlich angeordneten Betriebsschließungen der Fall.

b) Grundsätze zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Sachspenden

Nicht selten kommt es (auch ohne Corona-Pandemie) bei Saisonwaren zu Überbeständen, die nicht mehr verkäuflich sind. Dies betrifft bspw. Saisonware in der Modeindustrie, aber auch Lebensmittel. Oftmals ist der Handel bereit, diese Waren zu spenden. Allerdings löst dies eine Belastung mit Umsatzsteuer aus, was die Spende teilweise „teurer“ macht als ein Vernichten der Ware.

Auf diese Problematik hat die Finanzverwaltung mit Schreiben v. 18.3.2021 (Az. III C 2 – S 7109/19/10002 :001, Dok 2021/0251308) reagiert. Festgestellt wird zunächst, dass an der auf der EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) beruhenden Vorgabe, dass Sachspenden als sog. „unentgeltliche Wertabgaben“ der Umsatzsteuer unterliegen, sofern der (später gespendete) Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, auf nationaler Basis keine Änderung erfolgen kann. Die MwStSystRL sieht keine Möglichkeit vor, insoweit auf eine Umsatzbesteuerung zu verzichten. Im Grundsatz ist dies auch systematisch richtig, da die Umsatzbesteuerung der Kompensation des vorangegangenen Vorsteuerabzugs dient und damit verhindert, dass Waren unversteuert an Letztverbraucher gehen. Hiervon abweichend wird nur aktuell für bestimmte Fälle – wie vorstehend dargestellt – im Billigkeitswege von der Finanzverwaltung auf eine Besteuerung verzichtet.

Allerdings ist bei der Bemessung der der Umsatzsteuer zu unterwerfenden Sachspende der Zeitwert der Ware zu beachten. Dieser bestimmt sich insbes. nicht nach den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für die Ware.

Vielmehr ist zu berücksichtigen, ob die Ware zum Zeitpunkt der Spende **auf Grund ihrer Beschaffenheit nicht mehr oder nur noch stark eingeschränkt verkehrsfähig** ist. Letzteres gilt in folgenden Fällen:

- Hiervon ist bei **Lebensmitteln** auszugehen, wenn diese kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums (MHD) stehen oder die Verkaufsfähigkeit als Frischware, wie Backwaren, Obst und Gemüse, wegen Mängeln nicht mehr gegeben ist.
- Dies gilt auch für **Non-Food-Artikel mit MHD** wie z.B. Kosmetika, Drogerieartikel, pharmazeutische Artikel, Tierfutter oder Bauchemieprodukte wie Silikon oder Beschichtungen sowie Blumen und andere verderbliche Waren.
- Bei **anderen Gegenständen** ist die Verkehrsfähigkeit eingeschränkt, wenn diese auf Grund von erheblichen Material- oder Verpackungsfehlern (z.B. Befüllungsfehler, Falschetikettierung, beschädigte Retouren) oder fehlender Marktgängigkeit (z.B. Vorjahresware oder saisonale Ware wie Weihnachts- oder Osterartikel) nicht mehr oder nur noch schwer verkäuflich sind.

Werden solche Gegenstände im Rahmen einer Spende abgegeben, kann eine **deutlich geminderte Bemessungsgrundlage** der Umsatzsteuer zu Grunde gelegt werden:

- Die Minderung ist im Umfang der Einschränkung der Verkehrsfähigkeit vorzunehmen, so dass der Ansatz einer Bemessungsgrundlage von 0 € nur bei **wertloser Ware** (z.B. Lebensmittel und Non-Food-Artikel kurz vor Ablauf des MHD oder bei Frischwaren, bei denen die Verkaufsfähigkeit nicht mehr gegeben ist) in Betracht kommt.
- Eine **eingeschränkte Verkehrsfähigkeit** liegt dagegen insbes. nicht vor, wenn Neuware ohne jegliche Beeinträchtigung aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird. Auch wenn diese Neuware ansonsten vernichtet werden würde, weil z.B. Verpackungen beschädigt sind, bei Bekleidung deutliche Spuren einer Anprobe erkennbar sind oder Ware verschmutzt ist, ohne dass sie beschädigt ist, führt dies nicht dazu, dass die Neuware ihre Verkaufsfähigkeit vollständig verliert. In diesen Fällen ist der Wert zu schätzen.

Handlungsempfehlung: In diesen Fällen ist auf eine sorgfältige Dokumentation des Zustands der Waren und damit der Grundlage für die Wertermittlung zu achten.

Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen

Steuernachzahlungen und ebenso Steuererstattungen werden nach aktuellem Rechtsstand mit einem Zinssatz von 6 % p.a. verzinst. Allerdings setzt eine Verzinsung im Grundsatz erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, ein. So begann bspw. die Verzinsung für Einkommensteuer 2018 am 1.4.2020.

Hinweis: Ausnahmsweise beginnt die Verzinsung für Steuerforderungen des Jahres 2019, also beispielsweise der Einkommensteuer 2019, erst am 1.10.2021.

Dabei ist die eingeschränkte Verkehrsfähigkeit der Ware zu berücksichtigen. Dadurch kommt es zu einer deutlich geminderten Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer.

Der Ansatz einer Bemessungsgrundlage von 0 € kommt nur bei wertloser Ware in Betracht; z.B. Lebensmittel kurz vor Ablauf des MHD.

In anderen Fällen ist der Wert zu schätzen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Zinsen auf Steuererstattungen sind steuerpflichtige Einnahmen, während Zinsen auf Steuernachzahlungen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sind.

Beruhend Steuernachzahlungen und Steuererstattungen auf ein und demselben Ereignis, führt diese Regelung zu einem unbilligen Ergebnis.

Finanzverwaltung:

In solchen Fällen ist auf Antrag ein Erlass aus Billigkeitsgründen möglich.

Beispiele für die Verrechnung von Erstattungsziinsen mit Nachzahlungszinsen

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Steuererstattungszinsen zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer steuerlich als Einnahmen erfasst werden, wohingegen Steuernachzahlungszinsen steuerlich ausdrücklich nicht geltend gemacht werden können. Insoweit handelt es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers. Diese Regelung kann jedoch in **Einzelfällen zu einem sachlich unbilligen Ergebnis** führen, wenn – bezogen auf die Steuerbemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer – sowohl Steuernachforderungen als auch Steuererstattungen gegenüber demselben Stpfl. auf ein und demselben Ereignis beruhen. In diesen Fällen ist ein Erlass aus Billigkeitsgründen möglich. Hierauf weist nun die Finanzverwaltung mit dem aktualisierten Schreiben vom 16.3.2021 (Az. IV C 1 – S 2252/19/10012 :011) ausdrücklich hin.

Insoweit ist entscheidend, dass Steuererstattungszinsen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, **die auf ein und demselben Ereignis beruhen**. Ereignis in diesem Sinne ist der einzelne Vorgang, der Ansprüche aus dem Schuldverhältnis im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhöht oder vermindert (z.B. Erhöhung des Warenbestandes eines Jahres / Erhöhung des Wareneinsatzes im Folgejahr).

Beispiel 1:

Eine Betriebsprüfung Ende 2019 umfasst die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 und führt zu folgenden Feststellungen:

Veranlagungszeitraum 2014:

Erhöhung des Warenbestandes = Gewinnerhöhung	100 €
Einkommensteuer 2014 (beispielhaft)	+ 50 €
Nachzahlungszinsen: Zinslauf 1.4.2016 bis 31.12.2019 (45 volle Monate x 0,5 % = 22,5 %)	11,25 €

Veranlagungszeitraum 2015:

Erhöhung des Wareneinsatzes = Gewinnminderung	100 €
Einkommensteuer 2015 (beispielhaft)	- 50 €
Erstattungsziinsen: Zinslauf 1.4.2017 bis 31.12.2019 (33 volle Monate x 0,5 % = 16,5 %)	8,25 €

Die Erstattungsziinsen i.H.v. 8,25 € sind auf Antrag nicht zu versteuern, weil ihnen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen.

Beispiel 2:

Ein Stpfl. erklärt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Rahmen einer Betriebsprüfung werden diese in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Hierdurch ergeben sich auf der einen Seite Nachzahlungszinsen zur Gewerbesteuer, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Auf der anderen Seite führt dies wegen der Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Erstattungsziinsen zur Einkommensteuer, die als Kapitaleinkünfte zu versteuern wären. Die Erstattungsziinsen sind auf Antrag nicht zu versteuern, soweit ihnen auf Grund desselben Ereignisses nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen.

Handlungsempfehlung: In diesen Fällen ist vom Stpfl. beim Finanzamt ein ausdrücklicher **Antrag auf Erlass der Zinsen im Billigkeitswege** zu stellen.

Kurzarbeitergeld und Lohnsummen bei der Erbschaftsteuer

Werden unternehmerisches Vermögen oder Beteiligungen an Kapital- oder Personengesellschaften vererbt oder unentgeltlich übertragen (Schenkung), so können bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer umfangreiche Vergünstigungen genutzt werden. Dies ist vor allem bei der Übertragung von Unternehmen auf die nächste Familiengeneration von Bedeutung. Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung ist allerdings vor allem die Einhaltung der sog. Lohnsummenregelung. Nach der Lohnsummenregelung darf die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des übertragenen Unternehmens innerhalb von fünf (bei Optionsverschonung sieben) Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 % (bei Optionsverschonung 700 %) der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten (Mindestlohnsumme). Unterschreitet die maßgebende jährliche Lohnsumme die Ausgangslohnsumme um die entsprechenden Prozentsätze, erfolgt eine anteilige, rückwirkende Versagung der Verschonung und somit eine Nachversteuerung. Ggf. geht die steuerliche Vergünstigung vollständig verloren.

Insofern stellte sich die Frage, ob sich die Gewährung von Kurzarbeitergeld schädlich bei dieser Lohnsummenprüfung auswirkt. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben zu dieser Frage in gleich lautenden Erlassen vom 14.10.2020 Stellung genommen. Im Ergebnis mindert das von der Bundesagentur für Arbeit erstattete Kurzarbeitergeld die maßgebliche Lohnsumme danach nicht. Die Regelung ist rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen anzuwenden.

Handlungsempfehlung: Abhängig von der Verbuchung kann entweder unmittelbar auf den Lohnausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung zurückgegriffen werden oder für die Lohnsummenprüfung ist das Kurzarbeitergeld wieder hinzuzurechnen. Entscheidend ist, ob das Kurzarbeitergeld gewinnwirksam gebucht wurde oder nicht.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung

Die Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung sind zum 1.1.2021 deutlich erhöht und auch ausgeweitet worden. Dies wirkt sich auch beim Lohnsteuerabzug aus. Begünstigt sind ab 2021 auch Menschen mit einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50, aber mindestens auf 20 festgestellt ist. In diesem Fall muss der Arbeitnehmer beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Lohnsteuerermäßigung stellen. Der **Nachweis des Grads der Behinderung** ist grundsätzlich durch Vorlage einer Bescheinigung oder eines Bescheides der zuständigen Behörde zu erbringen.

Die Finanzverwaltung weist nun mit Schreiben vom 1.3.2021 (Az. IV C 8 – S 2286/19/10002 :006) darauf hin, dass die bislang bestehende Vereinfachungsregel zum Nachweis fortgesetzt wird. Sofern dem Stpfl. wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, kann der Nachweis einer Behinderung alternativ durch den Rentenbescheid oder den andere laufende Bezüge nachweisenden Bescheid erbracht werden.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Bei Erbschaften oder Schenkungen von Unternehmensvermögen können steuerliche Vergünstigungen geltend gemacht werden.

Voraussetzung ist u. a. die Einhaltung der Lohnsummenregelung. Wird die Mindestlohnsumme unterschritten, geht (anteilig) der Steuervorteil verloren.

Finanzverwaltung:
Erstattetes Kurzarbeitergeld mindert die Lohnsumme nicht.

Für Arbeitnehmer mit Behinderung

Die Pauschbeträge wurden ausgeweitet. Für eine Lohnsteuerermäßigung ist der Grad der Behinderung von 50 auf 20 herabgesetzt worden.

Der Nachweis kann vereinfacht durch einen Renten- oder einen anderen, laufende Bezüge nachweisenden Bescheid erfolgen.

Für Arbeitnehmer mit Firmenwagen

BFH: Die 1 %-Regelung ist auch dann anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich nicht für private Zwecke nutzt.

Für Arbeitnehmer mit Arbeitszimmer

Streitfall:

Ein Steuerpflichtiger nutzte neben seiner Privatwohnung zusätzlich eine weitere, abgeschlossene Wohnung in einem Mehrfamilienhaus für seine berufliche Tätigkeit.

Das Finanzgericht begrenzte den Abzug der Aufwendungen auf 1.250 €.

Der BFH hat ernstliche Zweifel an dieser Wertung, da die Einbindung in die häusliche Sphäre fehlt.

Handlungsempfehlung: Betroffene sollten prüfen, ob die erhöhten Pauschbeträge beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden können.

Arbeitnehmer, die den Pauschbetrag für Menschen mit Behinderung nicht beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen lassen möchten, sowie Stpfl., die keine Arbeitnehmer sind, können den erhöhten Pauschbetrag wie bislang im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung geltend machen.

Firmenwagen: 1 %-Regelung auch ohne Privatnutzung

Wird dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt und darf dieser auch für Privatfahrten genutzt werden, so muss die 1 %-Regelung selbst dann angewandt werden, wenn der Arbeitnehmer belastbar vorträgt, er habe das Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt und Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt. Dies hat der BFH mit Bescheid vom 16.10.2020 (Az. VI B 13/20) nochmals bestätigt. Die Überlassung eines betrieblichen Pkw zu einer Privatnutzung führe zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn. Denn der Arbeitnehmer sei um den Betrag bereichert, den er für eine vergleichbare Nutzung aufwenden müsste und den er sich durch die Überlassung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber erspart.

Hinweis: Von der Anwendung der 1 %-Regelung kann – abgesehen von dem Fall, dass ein steuerlich anerkanntes Fahrtenbuch geführt wird – nur abgesehen werden, wenn dem Arbeitnehmer Privatfahrten mit dem Fahrzeug vom Arbeitgeber **verboten sind und belastbar dargelegt wird**, dass eine Nutzung tatsächlich nicht stattfindet.

Häusliches Arbeitszimmer: Separate Wohnung im Mehrfamilienhaus

Im Streitfall wurde – stark vereinfacht – in einem Mehrfamilienhaus neben einer Wohnung zu privaten Wohnzwecken vom Stpfl. auch eine abgeschlossene Wohnung ausschließlich für seine berufliche bzw. betriebliche Tätigkeit genutzt. Das Finanzamt und dem folgend auch das Finanzgericht (FG) sahen den Anwendungsbereich des eingeschränkten steuerlichen Abzugs der diesbezüglichen Aufwendungen nach den Grundsätzen für ein steuerliches Arbeitszimmer als gegeben an. Da die Wohnung nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit bildete, wurde der Abzug auf den Betrag von 1.250 € begrenzt.

Der BFH hat in diesem Verfahren mit Beschluss vom 8.10.2020 (Aktenzeichen VIII B 59/20) ernstliche Zweifel an der Wertung des Finanzgerichts geäußert und die Aussetzung der Vollziehung des strittigen Steuerbetrags zugelassen. Der BFH führt aus, dass eine Einbindung in die häusliche Sphäre in der Regel fehlt, wenn der Stpfl. in einem Mehrfamilienhaus zusätzlich zu seiner privaten Wohnung eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Ausnahmsweise kann sich die häusliche Sphäre der Privatwohnung auch auf diese weitere, zu beruflichen Zwecken genutzte Wohnung im selben Haus erstrecken.

Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn bei wertender Betrachtung auf Grund besonderer Umstände im Einzelfall ein innerer Zusammenhang zwischen beiden Wohnungen besteht. Hiervon ist auszugehen, wenn die Wohnungen in unmittel-

barer räumlicher Nähe zueinander liegen, etwa weil die als Arbeitszimmer genutzten Räume unmittelbar an die Privatwohnung angrenzen oder weil sie ihr auf derselben Etage direkt gegenüberliegen. Ist das Arbeitszimmer hingegen nur über eine der Allgemeinheit zugängliche und auch von anderen Personen genutzte Verkehrsfläche zu erreichen, liegt ein außerhäusliches Arbeitszimmer vor, so dass die restriktiven Abzugsbeschränkungen nicht greifen.

Hinweis: Abzuwarten bleibt allerdings die Entscheidung im Hauptverfahren.

Handlungsempfehlung: Wendet die Finanzverwaltung in vergleichbaren Fällen die einschränkenden Regeln zum häuslichen Arbeitszimmer an, so sollte geprüft werden, ob der Fall verfahrensrechtlich mit dem Einspruch angefochten werden sollte und im Hinblick auf das beim BFH anhängige Hauptverfahren ein Ruhen des eigenen Verfahrens beantragt wird.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Steuerliche Behandlung negativer Einlagezinsen

Zunehmend behalten Banken bei größeren Einlagebeständen negative Einlagezinsen für die Überlassung von Kapital ein. Zur steuerlichen Behandlung dieser Sachverhalte hat jüngst die Finanzverwaltung Stellung genommen und das umfangreiche Erläuterungsschreiben zur Abgeltungsteuer insoweit aktualisiert.

Negative Einlagezinsen stellen keine Zinsen bei den Kapitaleinkünften dar, da sie nicht als Entgelt für die Überlassung von Kapital gezahlt werden. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich vielmehr um eine Art Verwahr- und Einlagegebühr, die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten vom Sparer-Pauschbetrag erfasst sind und sich damit im Ergebnis steuerlich nicht auswirken. Bei Anlageprodukten mit gestaffelten Zinskomponenten („**Staffelzinsen**“) ist die Gesamtverzinsung im Zeitpunkt des Zuflusses zu betrachten. Ist die Gesamtverzinsung aus Sicht des Kapitalanlegers positiv, so handelt es sich insgesamt um Kapitaleinkünfte. Eine negative Gesamtverzinsung ist hingegen stets insgesamt als Verwahr- oder Einlagegebühr zu behandeln.

Beispiel:

Die Zinskonditionen für ein Tagesgeldkonto sind wie folgt ausgestaltet:

- von 0,00 € bis 500 000,00 €: positiver Zins (0,1 % p.a.)
- von 500 000,01 € bis 1 000 000,00 €: keine Verzinsung
- ab 1 000 000,01 €: negativer Zins (-0,05 % p.a.)

Es werden 1 500 000,00 € vom 1.1.-31.3. angelegt. Die Zinsgutschrift erfolgt am 31.3.

Lösung:

- Auf den ersten Teilbetrag i.H.v. 500 000,00 € entfällt ein positiver Zins i.H.v. 125,00 € ($500\,000,00\ € \times 0,1\ \% \times 3\ \text{Monate}$).
- Auf den zweiten Teilbetrag (500 000,01 € bis 1 000 000,00 €) entfällt kein Zins.
- Auf den dritten Teilbetrag (1 000 000,01 € bis 1 500 000,00 €) entfällt ein negativer Zins i.H.v. – 62,50 € ($500\,000,00\ € \times 0,05\ \% \times 3\ \text{Monate}$).

Die Entscheidung ist noch offen.

Für alle Kapitalanleger

Finanzverwaltung: Negative Einlagezinsen wirken sich steuerlich nicht aus.

Im Falle von sog. Staffelzinsen entstehen steuerliche Kapitaleinkünfte nur dann, wenn die Gesamtverzinsung positiv ist.

Zur Verdeutlichung wird hierzu ein Beispiel mit Lösung gebracht.

Für alle Kapitalanleger

Verluste aus Aktienverkäufen können nur mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden.

Streitfall:

Ein Steuerpflichtiger verkauft wertlos gewordene Aktien für 10 € und erwirbt im Gegenzug ebenfalls wertlose Aktien.

BFH: Die Veräußerungen sind steuerlich wirksam, da tatsächlich ein Rechtsträgerwechsel stattfand.

Für Vermieter von Grundvermögen

Der Besteuerung ist der positive Saldo aus den Zinsen der drei Guthabenbereiche i.H.v. 62,50 € zu Grunde zu legen (125,00 € + 0,00 € - 62,50 €).

Handlungsempfehlung: Es sollte überprüft werden, ob von der Bank der Steuereinbehalt richtig berechnet wird. Ansonsten muss eine Korrektur bei der späteren Einkommensteuer-Veranlagung erfolgen.

Verlust aus der Veräußerung wertloser Aktien

Verluste aus der Veräußerung von Aktien werden steuerlich mindernd bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst, wobei lediglich eine Verrechnung mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen erfolgt. Im Detail ist allerdings strittig, was insoweit unter „Veräußerung“ zu verstehen ist, insbes. ob das Wertloswerden auch hierunter fällt. Der BFH stellt aber zu Gunsten der Stpfl. mit Urteil vom 29.9.2020 (Az. VIII R 9/17) klar, dass eine Veräußerung in diesem Sinne weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist. Die Veräußerung wertloser Aktien stellt grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar, selbst wenn sich der Verkäufer verpflichtet, vom Käufer wertlose Aktien zu kaufen.

Im Streitfall veräußerte der Stpfl. wertlos gewordene Aktien zu einem Preis von insgesamt 10 € (0,01 € je Aktie) und erwarb im Gegenzug von der Käuferin ebenfalls wertlose Aktien. Der Verlust aus der Veräußerung der Aktien in Höhe der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem erzielten Erlös i.H.v. 10 € war als Verlust bei den Kapitaleinkünften zu berücksichtigen, wie der BFH bestätigt. Die Vereinbarung über den Verkauf der Aktien war als entgeltliche Veräußerung zwischen fremden Dritten zu behandeln, da ein Rechtsträgerwechsel auch tatsächlich stattfand. Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale zur steuerlichen Erfassung des Verlusts lagen somit vor. Auf Grund des Antrags auf Einbezug in die Veranlagung (also keine Anwendung der Abgeltungsteuer) war dieser im Rahmen der (Antrags-)Veranlagung mit Aktiengewinnen zu verrechnen. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt bei dem Verkauf der Aktien nicht vor.

Handlungsempfehlung: In solchen Konstellationen kann also ein Wertverlust steuerlich geltend gemacht werden. Allerdings ist dann regelmäßig ein Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Veranlagung zu stellen. Insoweit sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Hauseigentümer

Zurechnungen von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung

Das Finanzgericht (FG) Münster hatte über Höhe und Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu entscheiden. Es handelte sich um zwei Mietobjekte, die Eltern an ihre Kinder übertragen hatten. Die Einkünftermittlung wies diverse Besonderheiten auf und kann zumindest als schwer nachvollziehbar bezeichnet werden. Im Zusammenhang mit der Entscheidung vom 10.12.2019 (Aktenzeichen 2 K 2497/17 E) können aus zwei Sachverhalten, über den entschiedenen Fall hinaus, wichtige Erkenntnisse abgeleitet werden.

Anerkennung von Schenkungsverträgen

Mit notariellem Vertrag vom 5.12.2009 übertrugen die Eltern die Immobilie „C-Straße“ durch **Schenkung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge** auf ihre Tochter. Die Besitzübergabe sollte noch am gleichen Tag erfolgen. Mit notariellem Vertrag vom 27.7.2011 übertrugen sie die Immobilie „X-Straße“ ebenfalls durch Schenkung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter Einbeziehung eines Ergänzungspflegers auf ihren zu diesem Zeitpunkt noch minderjährigen Sohn. Die Besitzübergabe sollte am 1.8.2011 erfolgen.

Das Finanzamt wollte die Übertragungsverträge steuerlich nicht anerkennen und die Einkünfte weiterhin den Eltern zurechnen. Als Begründung wurde geltend gemacht, dass wegen diverser **Rückforderungsvorbehalte** in den notariellen Verträgen diese einem bei nahen Angehörigen erforderlichen Fremdvergleich nicht standhielten. Des Weiteren wurden die Mieter zwar über den Eigentümerwechsel informiert und gebeten, die Mieten auf Konten der Kinder zu überweisen, die Mieten flossen tatsächlich aber noch auf Konten der Eltern und diese Beträge wurden von den Eltern offensichtlich nicht auf Konten der Kinder weitergeleitet.

Hierzu äußert sich das FG wie folgt:

- Gegen die zivilrechtliche Wirksamkeit der Übertragungsverträge bestehen keine Bedenken. Darüber hinaus sind die Kinder der Stpfl. auch wirtschaftliche Eigentümer der auf sie übertragenen Immobilien geworden. Dagegen sprechen insbesondere nicht die von dem Stpfl. benannten Klauseln in den notariellen Verträgen. Nur für den Eintritt bestimmter Ereignisse behielten sich die Eltern das Recht vor, die Übertragung zu widerrufen. Diese Vereinbarung stand der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums durch die Eltern an ihre Kinder nicht entgegen. Sie schränkte insbesondere die Rechtsmacht der Kinder zur Nutzung der Immobilien nach ihrem Willen nicht ein.
- Die Übertragungsverträge sind jedoch steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da sie nicht tatsächlich wie unter Fremden üblich durchgeführt worden sind. Verträge unter Angehörigen sind nach der ständigen Rechtsprechung des BFH der Besteuerung nur dann zugrunde zu legen, wenn sie zum einen bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (sog. Fremdvergleich). Gegen die Fremdüblichkeit der Durchführung der Übertragungsverträge spricht zunächst, dass diejenigen Mietzahlungen, die die Mieter nach den Übertragungszeitpunkten noch auf die Konten der Stpfl. überwiesen haben, von diesen jedenfalls nicht konsequent an die Kinder weiterüberwiesen worden sind. Auch einige Aufwendungen für die übertragenen Mietobjekte flossen weiter von dem Bankkonto der Eltern ab, ohne dass ein Ausgleich erfolgte.

Handlungsempfehlung: Bei der Übertragung von Einkunftsquellen unter nahen Angehörigen ist also streng darauf zu achten, dass die getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich wie unter fremden Dritten üblich durchgeführt werden. Vorliegend hätten noch von den Eltern vereinnahmte Miete bzw. verausgabte Kosten zeitnah gegenüber den Kindern abgerechnet werden müssen.

Streitfall:

Die Eltern schenkten Tochter und Sohn jeweils eine Immobilie. Die Verträge beinhalteten auch Rückforderungsvorbehalte, weshalb das Finanzamt die Verträge nicht anerkannte.

Die Mieter wurden zwar informiert, überwiesen aber weiterhin die Miete an die Eltern. Eine Weiterleitung der Miete an die Kinder unterblieb.

Finanzgericht Münster: Die Klauseln in den Verträgen stehen der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nicht entgegen.

Die tatsächliche Durchführung der Verträge war aber hinsichtlich der fehlenden Weiterleitung der Mieten nicht fremdüblich, weshalb diese steuerlich nicht anzuerkennen waren.

Weiterhin strittig war die steuerliche Erfassung der Mietkautionen.

Unabhängig davon, auf welches Konto die Kautionsfließt, sind diese bei Zahlung keine steuerlichen Einnahmen.

Im Falle der Verrechnung der Kautions mit Aufwendungen verringern sich die Werbungskosten.

Die Verrechnung der Kautions mit ausstehenden Mieten ist wirtschaftlich betrachtet eine Mietzahlung.

Für Eigentümer von Mietobjekten

Ein Darlehensvertrag über die Finanzierung eines Vermietungsobjekts mit einem nahen Angehörigen findet steuerlich nur dann Anerkennung, wenn die Vereinbarung und Durchführung wie unter fremden Dritten erfolgt.

Verwendung von Mietkautionen

Weiterhin stand im Streit die steuerliche Erfassung von „Mietkautionen“, sowohl bei deren Vereinnahmung von den Mietern als auch bei deren „Verwendung“ bei Auszug der Mieter durch Verrechnung mit Aufwendungen aus Schäden an der Mietsache. Hierzu stellt das Finanzgericht fest:

- Werden Mietkautionen von den Mietern gezahlt, so handelt es sich nicht um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Insoweit handelt es sich nur um Mietsicherheiten, über die der Vermieter nicht verfügen kann. Dabei ist es steuerrechtlich unerheblich, auf welche Konten die Kautionsbeträge zunächst geflossen sind, also ob für sie ein eigens eingerichtetes Kautionskonto besteht.
- Erst soweit der Vermieter die Kautions nach Ende des Mietverhältnisses einbehält, ist sie bei diesem als Einnahme zu behandeln. Korrespondierend hierzu müssen die damit finanzierten Aufwendungen bis zu dem Betrag der einbehaltenen Kautions als Werbungskosten berücksichtigt werden.
- Bei Verrechnung von Mietsicherheiten ist zu unterscheiden: Soweit eine Verrechnung mit Werbungskosten, d.h. Renovierungsleistungen, Müllbeseitigung, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten etc. stattgefunden hat, sind die einbehaltenen Kautionsbeträge zwar zugeflossen, haben aber wegen der gleichzeitig zu berücksichtigenden Werbungskosten in gleicher Höhe im Ergebnis keine steuererhöhende Wirkung. Eines Nachweises der Werbungskosten bedarf es insoweit nicht, da bereits die Einbehaltung der Kautions entsprechende Werbungskosten indiziert bzw. – andersherum – ohne das Bestehen von entsprechenden Werbungskosten kein Zufluss der Kautions in dieser Höhe angenommen werden kann. Entsprechendes gilt für die Aufrechnung von Schadensersatzansprüchen der Stpfl. gegen die Mieter wegen Schäden an der Mietsubstanz mit den Kautionsrückzahlungsansprüchen der Mieter.
- Soweit aber eine Verrechnung mit noch ausstehenden Mieten erfolgt sein sollte, handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung um eine „Umwandlung“ in Mietzahlungen, sodass die Kautions im Zeitpunkt dieser Umwandlung auch als Mietzahlungen zu behandeln wären.

Handlungsempfehlung: Über die Kautionsbeträge sollte bei Beendigung des Mietverhältnisses der Vermieter gegenüber dem Mieter per Brief oder Mail abrechnen, damit klar dokumentiert ist, wie die einbehaltene Kautions verwendet worden ist.

Steuerliche Anerkennung eines Angehörigendarlehens

Das FG Köln hatte über die steuerliche Anerkennung eines Angehörigendarlehens zur Finanzierung eines Vermietungsobjektes zu entscheiden. Der Stpfl. machte Zinsaufwendungen aus einem Darlehen seiner Mutter über 250 000 € geltend. In diesem Fall werden die Besonderheiten hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen deutlich. Solche Verträge werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgt sein.

Im Streitfall war dem Stpfl. von seiner 1922 geborenen Mutter am 10.10.1985 eine notarielle Generalvollmacht erteilt worden, die für alle Rechtsgeschäfte und —handlungen sowie über den Tod der Mutter hinaus galt und den Stpfl. von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite. Am 15.3.2015 schloss der Stpfl. als Vertreter seiner Mutter als Darlehensgeberin mit sich selbst als Darlehensnehmer einen „Darlehensvertrag“ über 250 000 €, den er für beide Vertragspartner unterzeichnete. Das Darlehen war verzinslich. Während der ersten 15 Jahre sollte keine Tilgung erfolgen; sodann eine solche von 5 % p.a. Die Generalvollmacht war noch im Jahr 2015, jedenfalls vor dem 14.9.2015, widerrufen worden.

Das FG kommt mit Urteil vom 25.2.2021 (Az. 14 K 1414/19) zu dem Ergebnis, dass das Darlehensverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen sei. Es fehle an der zivilrechtlichen Wirksamkeit. Zunächst konnte schon nicht festgestellt werden, wann der Darlehensvertrag tatsächlich geschlossen wurde, also dass er im Vorfeld der ersten „Zinszahlung“ am 30.6.2015 zustande kam. Insbesondere jedoch sei nicht nachgewiesen, dass eine Vereinbarung wie die vorliegende im Innenverhältnis zwischen dem Stpfl. und seiner Mutter durch die Generalvollmacht aus 1985 gedeckt war.

Zwar sei die Darlehensvereinbarung im Außenverhältnis durch die Generalvollmacht gedeckt. Dies gelte aber nicht für das Innenverhältnis. Schließt ein Vertreter **kollusiv mit dem Vertragsgegner zum Nachteil des Vertretenen** ein Geschäft ab, verstoße das Geschäft wegen einer sittenwidrigen Kollusion gegen die guten Sitten und sei nichtig. Aus diesem Grund sei auch ein Vertrag nichtig, wenn ein von den Voraussetzungen des § 181 BGB befreiter Bevollmächtigter seine Vollmacht missbraucht, um mit sich als Geschäftsgegner ein (Insich-)Geschäft zum Nachteil des Vertretenen abzuschließen.

Vorliegend war aber über das Innenverhältnis nichts Konkretes bekannt. Die bekannten Umstände sprechen gegen eine entsprechende Befugnis im Innenverhältnis. Typischerweise werde eine solche Vollmacht gerade nicht im Interesse des Bevollmächtigten, also im Streitfall des Stpfl., sondern im Interesse des Vollmachtgebers erteilt. Dem entspreche der vorliegende Darlehensvertrag vom 15.3.2015 jedoch nicht, da er für die Vertretene nachteilig war, nämlich ihr hierdurch der Betrag von 250 000 € für einen tilgungsfreien Zeitraum von 15 Jahren vollständig und für weitere 20 Jahre teilweise entzogen wurde. Im Ergebnis hatte die vertretene Mutter damit angesichts ihres Alters lebenslang auf diesen nicht unerheblichen Teil ihres Vermögens keinen Zugriff mehr.

Weiter führt das Gericht aus, dass selbst wenn die zivilrechtliche Wirksamkeit des Darlehensvertrages unterstellt würde, der Vertrag **nicht dem unter fremden Dritten Üblichen** entspräche. Der Vorgang wäre als verschleierte Schenkung und nicht als Darlehensvertrag zu beurteilen. Der Werbungskostenabzug der geleisteten Zahlungen als Schuldzinsen scheidet damit aus. Maßgeblich für diese Annahme sei die Tilgungsvereinbarung, wonach der Stpfl. erst nach 15 Jahren zur Rückzahlung des Darlehensbetrags i.H.v. 5 % jährlich verpflichtet war. Diese Regelung führt in Anbetracht des hohen Alters der Mutter bei Vertragsschluss von 93 Jahren und ihrer statistischen (Rest-)Lebenserwartung bei normalem Verlauf dazu, dass eine Rückzahlung des Darlehens zu Lebzeiten der Mutter nicht mehr erfolgen wird.

Streitfall: Eine Mutter hatte ihrem Sohn im Jahr 1985 eine Generalvollmacht erteilt. In 2015 schloss der Sohn als ihr Vertreter einen Darlehensvertrag mit sich selbst über 250 TEUR ab.

Das Finanzgericht erkannte das Darlehensverhältnis steuerlich nicht an.

Die Vereinbarung war zum Nachteil der vertretenen Mutter und damit sittenwidrig.

Aufgrund der langen Laufzeit und der Tilgungsfreiheit von 15 Jahren hatte die Mutter faktisch lebenslang keinen Zugriff auf einen erheblichen Teil ihres Vermögens.

Die Darlehenszinsen sind keine Werbungskosten. Der Vorgang wäre als verschleierte Schenkung zu beurteilen.

Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Streitfall:

Drei gleichberechtigte Anteilseigner regelten in der Satzung, dass jeder Gesellschafter disquotale Einlagen in die Rücklagen erbringen kann und über seinen Teil frei verfügen darf.

Die Gesellschafter beschlossen eine Stammkapitalerhöhung, wobei ein Gesellschafter, der Vater, verzichtete.

Da der Vater zuvor hohe Einlagen getätigt hatte, wurden ihm von den beiden übrigen Gesellschaftern (zwei Söhne) als Ausgleich lebenslange Zahlungen versprochen.

Das Finanzamt würdigte den Wertverlust des Vaters als (steuerbare) gemischte Schenkung.

Hinweis: Im Ergebnis liegt daher vorliegend eine verschleierte Schenkung vor. „Darlehenszinsen“ können also nicht geltend gemacht werden. Dies verdeutlicht, dass bei solchen Geschäften zwischen nahen Angehörigen sehr sorgfältig vorgegangen werden muss, damit diese steuerlich anerkannt werden.

Für Kapitalgesellschaften

Verzicht auf Teilnahme an Kapitalerhöhung

Mit seinem Urteil v. 24.6.2020 (Az. 7 K 2352/17) hat das Finanzgericht Baden-Württemberg entschieden, dass ein gegen Wertausgleich erfolgender Verzicht eines Gesellschafters auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung einer GmbH keine gemischte Schenkung an die Mitgesellschafter darstellt.

Im konkreten Streitfall hatten – abstrakt dargestellt – der Stpfl., sein Vater V und sein Bruder B eine Verwaltungs-GmbH errichtet. Das Stammkapital der Gesellschaft, deren Gegenstand des Unternehmens der Erwerb, die Verwaltung, die Nutzung und Verwertung eigenen Vermögens und die Beteiligung an anderen Unternehmen war, wurde von den Gesellschaftern zu gleichen Teilen übernommen. In der Satzung war geregelt, dass der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern grundsätzlich im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft zusteht, soweit sie nicht unter Zustimmung jedes benachteiligten Gesellschafters eine andere Verteilung beschließen. Dies galt sinngemäß für die Zuweisung und Auflösung von Kapitalrücklagen.

Es bestand Einigkeit darüber, dass jeder Gesellschafter über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen kann und insbesondere bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleibt, die Kapitalrücklagen also nicht im Verhältnis der Beteiligungen zu je 1/3 den Gesellschaftern zugerechnet werden. Nachfolgend übertrug der Vater Depotvermögen i.H.v. über 4 Mio. € auf die Verwaltungs-GmbH; der Betrag wurde als „Verbindlichkeit“ verbucht. In der Folge wurden auf Basis mehrerer gleichlautender Gesellschafterbeschlüsse die auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto des Vaters bestehenden Verbindlichkeiten in die Kapitalrücklage der GmbH umgebucht. Danach beschlossen die Gesellschafter der Verwaltungs-GmbH, das Stammkapital zu erhöhen, wobei der Vater auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung verzichtete, so dass sich seine Beteiligungsquote am Gesellschaftsvermögen auf rd. 1,62 % verminderte.

Um die Verwässerung des väterlichen Gesellschaftsanteils auszugleichen, versprachen die beiden Söhne mit notariellem Vertrag lebenslängliche Zahlungen an ihren Vater und ihre Mutter. Bei der Berechnung des Wertverlustes des Vaters wurde die Kapitalrücklage den Gesellschaftern mit jeweils 1/3 zugerechnet.

Das Finanzamt würdigte den Wertverlust des Vaters beim Verzicht auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung als gemischte Schenkung an die Söhne; die Ausgleichszahlung sei zu niedrig berechnet worden.

Das Finanzgericht hat der dagegen gerichteten Klage stattgegeben und ausgeführt, dass zwar als freigiebige Zuwendungen auch gemischte Schenkungen zu erfassen sind. Diese seien gegeben, wenn einer höherwertigen Leistung eine Gegenleistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Leistung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrags ent-

hält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt. Ein Missverhältnis werde regelmäßig angenommen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 20 bis 25 % unterschreitet.

Nehme ein Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil, kann dieser Verzicht auf das Bezugsrecht als steuerbare freigebige Zuwendung an die an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter zu qualifizieren sein. Erfolge ein offensichtlich unzureichender Wertausgleich, könne dies also auch zu einer gemischten Schenkung führen. Im Streitfall sei aber die Berechnung des Finanzamts fehlerhaft gewesen und der tatsächliche Wertverlust des Vaters durch eine angemessene Gegenleistung ausgeglichen worden, so dass keine Schenkung vorlag. Auch die gleichmäßige Aufteilung der Kapitalrücklage auf alle Gesellschafter entsprechend der Beteiligungsquoten sei zutreffend, da insoweit ein Übergang des Vermögens in das Kapital der Verwaltungs-GmbH erfolgt sei, das allein der Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern zustehe.

Hinweis: Der Streitfall betrifft zwar eine mittlerweile modifizierte Rechtslage (auf Grund der Einfügung des § 7 Abs. 8 ErbStG für solche Erwerbstatbestände, die ab dem 14.12.2011 stattgefunden haben), gleichwohl sollte die weitere Rechtsentwicklung (unter dem Az. II B 55/20 ist die Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH anhängig) aufmerksam verfolgt werden.

In eigener Sache

Allgemein

Der diesjährige HLB Community Day steht im Zeichen der Bienen. Wir verteilen Blumensamen, damit wir die Lebensräume dieser wichtigen Insekten vergrößern. Bilder der Blumenwiesen werden unter www.HLB-Deutschland.de veröffentlicht.

Bremen

Am 1. Juni 2021 feierte Frau Thekla Bockelmann ihr 30jähriges Jubiläum, zu dem wir alle herzlich gratulieren. Wir möchten uns auch an dieser Stelle bei Frau Bockelmann für ihren stets sehr engagierten Einsatz und ihre tatkräftige Unterstützung bedanken. Wir wünschen ihr alles Gute und freuen uns auf die nächsten Jahre.

Finanzgericht Baden Württemberg: Es liegt keine Schenkung vor. Die gleichmäßige Aufteilung der Rücklage ist auch dann zutreffend, wenn zuvor disquotale eingelegt wurde.

Termine für Steuerzahlungen

Juni 2021			
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} 	10.6. (Donnerstag)	14.6. (Montag)	7.6. (Montag)
<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 2021			
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} 	12.7. (Montag)	15.7. (Donnerstag)	9.7. (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; 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
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