

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 1 März 2023

Herzlich willkommen

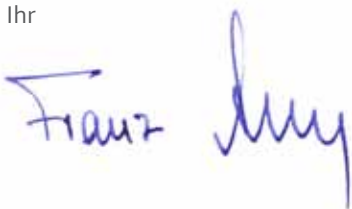
Liebe Leserinnen und Leser,

auch im neuen Jahr werden wir Sie weiterhin mit relevanten steuerlichen Entscheidungen auf dem Laufenden halten und Schwerpunktthemen vorstellen und kommentieren.

In der vorliegenden Ausgabe geht es unter anderem um die eingeschränkte Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung bei nachgewiesenen Fehlern in der Rechnungssoftware, um eine Steuerfalle bei der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs sowie um ein BFH-Urteil zum steuerlichen Abzug von Mieterabfindungen. Wie so oft gibt es einen Schwerpunkt mit aktuellen Entscheidungen zum Gemeinnützigkeitsrecht.

Wir hoffen, Ihnen mit unseren ausgewählten Artikeln einige wichtige und interessante Hinweise geben zu können und stehen Ihnen selbstverständlich bei Fragen gerne zur Verfügung.

Ihr

A handwritten signature in blue ink that reads "Franz May". The signature is written in a cursive style with a large initial 'F' and 'M'.

INHALT

Einkommensteuer	3
Freigebige Zuwendung durch Hingabe eines niedrig verzinslichen Darlehns <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Inkongruenter Vorabgewinnausschüttungsbeschluss <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Sofortabzug von Mieterabfindungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Kann ein bedarfsgerechter Umbau eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33 EStG sein? <i>Johanna Kater, Steuerberaterin</i>	
Vereine	9
Fehlende Gemeinnützigkeit bei Förderung abgeschlossener Personenkreise <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	
Abgabenordnung	11
Keine automatische Schätzungsbefugnis bei manipulierbarer Rechnungssoftware <i>Anne-Christin Rösenberg, Steuerberaterin</i>	
Bilanzsteuerrecht	12
Die Steuerfälle „Kauf eines Firmen-PKWs“ und ihre mögliche Vermeidung <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Wahlrecht zur Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	

Freigebige Zuwendung durch Hingabe eines niedrig verzinslichen Darlehns

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Zinsgünstige Darlehn unter Angehörigen sind nicht selten, können sich aber zum Erstaunen der Betroffenen zur Steuerfalle entwickeln.

Dem Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern wurde folgender Sachverhalt vorgelegt:

Der Vater stirbt und wird auf Grund des Testaments vom Sohn alleine beerbt. Die Tochter wird von ihrem Vater enterbt und macht den Pflichtteil geltend. Der Pflichtteilsanspruch betrug 1,8 Mio. Euro. Der Bruder kann den Pflichtteilsanspruch nicht erfüllen und schließt daher mit seiner minderjährigen Schwester, die durch einen Rechtsanwalt als Ergänzungspfleger vertreten wird, einen schriftlichen Darlehnsvertrag mit einem Zinssatz von 1% und einer Absicherung des Darlehns durch Grundschulden an dem zum Nachlass gehörenden Grundbesitz.

Das Finanzamt erkannte in der Gewährung des zinsgünstigen Darlehns einen Steuertatbestand und setzte eine Schenkungsteuer i.H.v. 229.500 EUR fest. Die Schenkung sei die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 1% und dem gesetzlich festgelegten Zinssatz des § 15 Abs. 1 BewG i.H.v. 5,5 % und betrage somit 4,5 %. Nach Anwendung des Multiplikators von 9,3 für Nutzungen von unbestimmter Dauer aus § 13 Abs. 2 BewG und der Berücksichtigung eines Freibetrages von 20.000 EUR ergab sich nach Berechnung des Finanzamtes ein steuerpflichtiger Erwerb i.H.v. 765.000 EUR. Der daraufhin eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Auch die Klage wurde vom Finanzgericht als unbegründet abgewiesen.

Eine freigebige Zuwendung unter Lebenden verlange nach Auffassung des Finanzgerichtes in objektiver Hinsicht, dass der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert werde und in subjektiver Hinsicht, dass der Zuwendende in dem Bewusstsein handele, die Zuwendung unentgeltlich oder teilentgeltlich vorzunehmen.

Eine hier vorliegende gemischte freigebige Zuwendung sei dann gegeben, wenn einer höherwertigen Leistung eine Leistung von geringerem Wert gegenüberstehe und die höherwertige Zuwendung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrages enthalte. Das zu einem niedrigen Zinssatz als Darlehen überlassene Kapital stelle demnach eine freigebige Zuwendung dar.

In diesem Fall sei der Jahreswert des Nutzungsvorteils mit 5,5 % abzüglich des vereinbarten Zinssatzes zu berechnen, wenn kein anderer Wert feststehe.

Gegen die Anwendung des Zinssatzes von 5,5 % beständen auch keine verfassungsrechtlichen Zweifel. Es sei dem Steuerpflichtigen jedoch unbenommen darzulegen, dass ein niedrigerer Zinssatz zur Anwendung komme. Der Vergleichsmaßstab sei der marktübliche Zinssatz, der bei der Gewährung oder Aufnahme eines Darlehens zu vergleichbaren Bedingungen zu entrichten gewesen wäre. Im Streitfall konnte dieser Nachweis gerade nicht erbracht werden. Die Steuer entstehe einer teilentgeltlichen Kapitalüberlassung im Zeitpunkt der Übergabe bzw. Auszahlung des Kapitals, denn ab diesem Zeitpunkt stehe dem Beschenkten das Kapital zur Nutzung zur Verfügung.

Praxishinweis:

Bei hohen nicht verbrauchten Freibeträgen wie zwischen Eltern und Kindern oder unter Ehegatten ist ein verbilligter Zins i.d.R. unproblematisch. Bei sonstigen Familienangehörigen mit niedrigen Freibeträgen sollte der Nachweis eines niedrigeren, marktüblichen Zinssatzes erbracht werden, um die geringen persönlichen Freibeträge nicht zu überschreiten. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass das alternative Finanzierungsangebot vergleichbaren Konditionen unterliegt (Laufzeit, Tilgung, Sicherheiten, fester/variabler Zinssatz, Kündigungsrechte etc.). Die Vergleichsangebote sollten zudem gleichzeitig mit der Darlehensgewährung eingeholt werden, um sich vor Veränderungen des Zinsumfeldes und der damit fehlenden Vergleichbarkeit zu schützen.

Inkongruenter Vorabgewinnausschüttungsbeschluss

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

In unserer Ausgabe *Steuerecht im Focus* vom Juni 2022 haben wir ein Urteil aus 2021 vorgestellt, in dem der BFH entschieden hatte, dass ein Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, aber der auf den Mehrheitsgesellschafter entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist und bei einem beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen führt.

In 2022 hatte der BFH einen ähnlichen Sachverhalt zu beurteilen. Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Kläger war einer K-GmbH mit 50% beteiligt. Weitere zu 50% beteiligte Gesellschafterin war die T-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Kläger war.

Nach dem Gesellschaftsvertrag der K-GmbH hatten deren Gesellschafter über die Gewährung und die Entnahme von Vorschüssen auf die voraussichtlichen Jahresgewinnansprüche während eines laufenden Geschäftsjahres durch Beschluss mit einfacher Mehrheit zu entscheiden. Über die Verwendung des Jahresgewinns hatten die Gesellschafter durch Gesellschafterbeschluss zu entscheiden. Der Gesellschaftsvertrag der K-GmbH enthielt keine Regelung zur Gewinnverteilung. Er sah insbesondere weder vor, dass Entnahmen, Vorschüsse und der Jahresgewinn stets abweichend von den Beteiligungsverhältnissen zu verteilen waren, noch enthielt er eine Öffnungsklausel, die eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung durch gesonderte Beschlussfassung im Einzelfall zuließ.

Die Gesellschafterversammlung der K-GmbH fasste in den Streitjahren jeweils einstimmig Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse. Die Vorabausschüttungen wurden nach den Beschlüssen nur an die T-GmbH verteilt und an diese ausgezahlt. Der Kläger erhielt keine Ausschüttungen und hat daher auch in seinen Einkommensteuererklärungen keine Einkünfte aus Ausschüttungen der K-GmbH erklärt.

Während einer Außenprüfung bei der K-GmbH gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die Vorabausschüttungen der K-GmbH an die T-GmbH beruhten auf zivilrechtlich nichtigen Ausschüttungsbeschlüssen. Die ausgeschütteten Beträge seien dem Kläger entsprechend seiner Beteiligungsquote zur Hälfte zuzurechnen. Die Finanzverwaltung schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ geänderte Einkommensteuerbescheide mit den angenommenen zusätzlichen Kapitalerträgen des Klägers. Das anschließende Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

Das Finanzgericht Münster gab der Klage statt und hob die geänderten Einkommensteuerbescheide wieder auf und änderte sie mit der Maßgabe, dass dem Kläger keine Einkünfte zuzurechnen seien.

Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das Finanzgericht geltend macht. Die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse seien nichtige satzungsdurchbrechende Beschlüsse mit Dauerwirkung, sodass es an den Voraussetzungen für eine offene Gewinnausschüttung fehle. Der Kläger habe Einkünfte aus einer verdeckten Gewinnausschüttung. Würde man von zivilrechtlich wirksamen Vorabgewinnausschüttungsbeschlüssen ausgehen, seien dem Kläger die hälftigen Ausschüttungsbeträge als Gewinnanteile zuzurechnen, da ein Gestaltungsmissbrauch vorliege.

Das Bundesministerium der Finanzen hat die folgende Entscheidung des BFH als so relevant eingestuft, dass es dem Verfahren beigetreten ist, allerdings ohne einen Antrag zu stellen. Es vertrat wie das Finanzamt die Auffassung, dass die Vorabausschüttungsbeschlüsse nichtig seien und der Kläger Einkünfte aus einer verdeckten Gewinnausschüttung erzielt habe.

Der BFH hat die Revision des Finanzamtes als unbegründet zurückgewiesen. Der Kläger hat auf Grund der Vorabgewinnausschüttungen keine Einkünfte aus Gewinnanteilen (Dividenden) erzielt.

Die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen, in denen an den Kläger keine Ausschüttungsbeträge verteilt wurden, sind zivilrechtlich wirksam. Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse, die nicht nichtig sind oder nicht aufgrund einer Anfechtung für nichtig erklärt werden oder von keinem der Gesellschafter angefochten werden können, sind wirksame Gewinnverwendungs- und Gewinnverteilungsbeschlüsse.

Die hierauf beruhenden Ausschüttungen sind Gewinnausschüttungen.

Die in den Streitjahren gefassten Beschlüsse über die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen widersprechen zwar der Satzung der K-GmbH. Sie sind aber entgegen der Auffassung des Finanzamtes und des Bundesministeriums für Finanzen nicht nichtig, sondern als punktuell satzungsdurchbrechende Ausschüttungsbeschlüsse mangels Anfechtbarkeit zivilrechtlich wirksam und bindend.

Enthält ein Gesellschaftsvertrag – wie hier – keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung und keine Öffnungsklausel, sind die Gewinne entsprechend der gesetzlichen Regelung nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile zu verteilen. Wenn die Gesellschafterversammlung durch Beschluss von der gesetzlichen Regelung abweicht, die in der Satzung nicht aufgenommen, in ihr aber auch nicht im Rahmen einer Öffnungsklausel abbedungen wird, liegt ein satzungsdurchbrechender Ausschüttungsbeschluss vor.

Satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse, die einen vom Regelungsinhalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit Dauerwirkung (und sei es auch nur für einen begrenzten Zeitraum) begründen, sind selbst im Fall eines einstimmig gefassten Beschlusses nichtig, wenn bei der Beschlussfassung nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung eingehalten werden. Denn Abweichungen von der Satzung haben nicht nur eine gesellschaftsinterne Bedeutung, sondern berühren auch den Rechtsverkehr mit Gläubigern, Geschäftspartnern und etwaige später eintretende Gesellschafter. Da die gesamte Satzungsurkunde zum Handelsregister einzureichen ist, ist die Eintragung satzungsdurchbrechender Beschlüsse, die einen von der Satzung abweichenden Zustand begründen, geboten, denn die beim Register vorhandene Satzung gibt in einem solchen Fall entgegen dem mit der Registerpublizität verfolgten Zweck den materiellen Satzungsinhalt nicht mehr richtig und vollständig wieder.

Im vorliegenden Fall handelt es sich allerdings um eine Vorabausschüttung.

Eine Vorabausschüttung ist eine gesellschaftsrechtlich zulässige vorweggenommene Gewinnausschüttung, die als unterjährige Ausschüttung vor der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen kann und an den Vorbehalt geknüpft ist, dass nach Ablauf des Wirtschaftsjahres tatsächlich ein entsprechend hoher ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden ist. Vorabgewinnausschüttungen einer GmbH stehen nach ganz herrschender Meinung nicht unter einem Satzungs vorbehalt.

Da Vorabausschüttungen auch ohne eine Satzungsgrundlage unter bestimmten weiteren Voraussetzungen zulässig sind, muss der potenzielle Erwerber eines Geschäftsanteils stets damit rechnen, dass es bei der Gesellschaft, an der er Anteile erwerben will, solche Ausschüttungen gegeben hat.

Der Einordnung inkongruenter Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse als nichtige satzungsdurchbrechende Beschlüsse mit Dauerwirkung bedarf es zum Schutz potenzieller Anteilserwerber danach nicht. Ein nennenswertes Interesse des Rechtsverkehrs an einer Offenlegung der inkongruenten Vorabausschüttungen im Register sieht der Senat auch unter diesem Gesichtspunkt nicht.

Die einstimmig gefassten, jeweils nur punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse der Streitjahre sind im Ergebnis zivilrechtlich wirksam und bindend. Es handelt sich um eine offene Ausschüttung von Gewinnanteilen. Offen ausgeschüttete Gewinne sind stets nur bei dem Gesellschafter der Besteuerung zu unterwerfen, dem sie zufließen.

Der BFH hat zudem entschieden, dass die Vorabausschüttungen nur an die T-GmbH keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO darstellen und nicht zu einer Zurechnung der hälftigen Ausschüttungsbeträge als Einkünfte beim Kläger führen können.

Praxishinweis:

Der BFH hat in seinem Urteil deutlich gemacht, dass inkongruente Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse zulässig sind. Ordentliche Ausschüttungsbeschlüsse haben sich an den satzungsmäßigen Regelungen zu orientieren.

Sofortabzug von Mieterabfindungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit Urteil vom 20. September 2022 hat der IX. Senat des BFH entschieden, dass Abfindungszahlungen von Vermietern, die für die vorzeitige Kündigung des Mietvertrages und die Räumung der Wohnung an ihre Mieter gezahlt werden, um das Gebäude umfangreich renovieren zu können, nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gehören, sondern als sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind (AZ IX R 29/21).

Dem o.g. Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Kläger, der im Streitjahr (2017) mit seiner Ehefrau, der Klägerin und Revisionsklägerin, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurde, hatte im Jahr 2012 – gemeinschaftlich mit seiner Schwester – im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ein Erbbaurecht für ein Grundstück erworben. Auf dem Grundstück befindet sich eine Doppelhaushälfte. Das Erbbaurecht war u.a. mit einem Wohnungsrecht (§ 1093 Abs. 1 BGB) zugunsten der aktuellen Mieterin belastet.

Unter dem 31. März 2017 schlossen der Kläger und seine Schwester einen notariell beurkundeten Vertrag über eine Erbteilsübertragung, mit dem die Schwester ihren Anteil an dem Erbbaurecht gegen Zahlung eines Einmalbetrages in Höhe von 30.000 € auf den Kläger übertrug. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am Tag der Beurkundung auf den Kläger über. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 19. September 2017 verzichtete die Mieterin gegen Zahlung einer einmaligen „Ausgleichsentschädigung“ in Höhe von 40.000 € auf ihr Wohnungsrecht und verpflichtete sich, das Gebäude bis zum 30.11.2017 zu räumen. Die Kosten der notariellen Beurkundung in Höhe von insgesamt 3.591,89 € trug der Kläger.

Nach einer umfassenden Renovierung wird die Doppelhaushälfte seit dem 01.05.2018 vom Kläger dauerhaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt.

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger für die Doppelhaushälfte vorab entstandene Werbungskosten in Höhe von insgesamt 46.065,89 € geltend. Diese umfassten neben den Absetzungen für Abnutzung, den Aufwandsbeiträgen für Grundsteuer, der Wasserversorgung und den Erbbauzinsen auch die Ausgleichsentschädigung für das Wohnungsrecht und die Notarkosten für die Beurkundung des Verzichts auf das Wohnungsrecht. Das Finanzamt wertete die Ausgleichsentschädigung für die Aufgabe des Wohnungsrechts und die damit im Zusammenhang stehenden Beurkundungskosten nicht als Werbungskosten, sondern als Anschaffungskosten des Wohngebäudes und berücksichtigte den insoweit vom Kläger getragenen Aufwand durch Erhöhung der im Streitjahr anzusetzenden Absetzung für Abnutzung.

Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.

Auch das Finanzgericht wies die Klage der Kläger im Streitpunkt bzgl. der Anerkennung der Ausgleichsentschädigung und der Notarkosten als Werbungskosten als unbegründet ab. Es ging davon aus, dass die Ausgleichsentschädigung dazu diene, die vom Kläger bezweckte Betriebsbereitschaft der Doppelhaushälfte herzustellen; mithin handele es sich um (nachträgliche) Anschaffungskosten.

Im Revisionsverfahren vertraten die Kläger weiter die Auffassung, dass die Ausgleichsentschädigung für das Wohnungsrecht und die im Zusammenhang mit dessen Löschung angefallenen Beurkundungskosten im Streitjahr in voller Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind, da sie dazu gedient hätten, die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Doppelhaushälfte zu ermöglichen. Die Grundstücksnutzung nach der Ablösung des Erbbaurechts begründe den wirtschaftlichen Zusammenhang der Ablöseaufwendungen mit den vom Kläger erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und überlagere den ursprünglichen dinglichen Bezug; die Ablösung der dinglichen Belastung habe dem alleinigen Zweck gedient, künftig Vermietungseinkünfte zu erzielen. Bei den Zahlungen für den Verzicht auf das Wohnungsrecht handele es sich auch nicht um Betriebsbereitschaftskosten i.S. des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs. Das Gebäude sei bereits im Zeitpunkt der Übernahme 2012 in einem

betriebsbereiten Zustand gewesen, denn es sei bereits zu Wohnzwecken genutzt worden. Die Aufwendungen stellten auch keine nachträglichen Anschaffungskosten auf das langjährig bestehende Erbbaurecht oder das aufstehende, von den Eltern des Klägers bereits 1984 erworbene Gebäude dar. Es verbleibe daher nur eine Einordnung der Zahlung als sofort abzugsfähige Werbungskosten.

Der Bundesfinanzhof gab den Klägern Recht. Das Finanzgericht ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Kläger die Ausgleichsentschädigung für das gelöschte Wohnungsrecht und die in diesem Zusammenhang angefallenen Beurkundungskosten nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen kann.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen, und das heißt, durch sie veranlasst sind. Fallen Aufwendungen mit der beabsichtigten Vermietung eines noch zu renovierenden Wohngrundstücks an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Derartige Aufwendungen sind dann nicht als Werbungskosten sofort abziehbar, wenn es sich um Anschaffungskosten handelt. In diesem Fall sind sie nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG). Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten zählen, bestimmt sich auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 HGB. Anschaffungskosten sind danach diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Der Kläger hat das maßgebliche Erbbaurecht an dem Grundstück teilweise unentgeltlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und teilweise durch entgeltliche Erbteilsübertragung erworben. Im Zeitpunkt des Erwerbs war das Erbbaurecht mit einem dinglich gesicherten Wohnrecht zugunsten der Mieterin belastet. In der Gewährung des Wohnungsrechts liegt eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung seitens des Klägers (Senatsurteil vom 17.12.2003 – IX R 60/98) vor. Diese unentgeltliche Überlassung hat der Kläger durch eine entgeltliche Nutzungsüberlassung ersetzt. Hierzu

war er in der Lage, weil die Doppelhaushälfte durch den Verzicht der Mieterin frei geworden war und nunmehr an Dritte vermietet werden konnte. Der hierdurch entstandene Aufwand steht in einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem aus der Vermietung erzielten Einnahmen und ist mithin als (vorab entstandene) Werbungskosten zu berücksichtigen. Denn die Grundstücksnutzung nach Ablösung des Wohnungsrechts stellt den Zusammenhang der insoweit getätigten Aufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung her.

Kann ein bedarfsgerechter Umbau eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33 EStG sein?

Johanna Kater
Steuerberaterin

Ein aktuelles BFH-Urteil aus 2022 beschäftigt sich mit der Frage, ob ein rollstuhlgerechter Ausbau eines Gartenwegs eine außergewöhnliche Belastung darstellen kann.

Im vorliegenden Sachverhalt ist eine Steuerpflichtige aufgrund einer Behinderung auf einen Rollstuhl angewiesen. In ihrem Schwerbehindertenausweis ist im Streitjahr ein Grad der Behinderung von 70 mit den Merkzeichen G und aG ausgewiesen. Die Steuerpflichtige konnte die vor ihrem Einfamilienhaus liegenden Beete aus Zeiten vor der Gehbehinderung mit dem Rollstuhl nicht mehr erreichen und somit die Beete wegen ihrer Behinderung nicht mehr pflegen. Daher ließen die Eheleute den Weg vor ihrem Haus in eine gepflasterte Fläche ausbauen und Hochbeete anlegen. Für diese Maßnahmen sind insgesamt 7.000 EUR Umbaukosten entstanden, welche die Steuerpflichtigen im Rahmen Ihrer Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastung geltend machten.

Diese Kosten wurden jedoch nicht durch die Finanzverwaltung anerkannt. Hiergegen wurde Klage erhoben. Das Finanzgericht wies jedoch auch die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung zurück, da bei Aufwendungen zur Ermöglichung einer bestimmten Gartennutzung der existenznotwendige Wohnbedarf nicht betroffen sei. Allerdings berücksichtigte das Finanzgericht die für die Umbaumaßnahmen angefallenen Lohnkosten als steuerbegünstigte Handwerkerleistungen i.S.v. § 35a Abs. 3 EStG in Höhe von 1.200 EUR (20 % von 6.000 EUR).

Der BFH schließt sich der Auffassung des Finanzgerichtes an. Die Umbaukosten sind nicht zwangsläufig entstanden, da diese nicht vorrangig auf der Krankheit bzw. Behinderung der Steuerpflichtigen beruhen, sondern eine Folge ihres frei gewählten Freizeitverhaltens sind und somit nicht unter die Anwendung des § 33 EStG fallen.

Sinn und Zweck des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die wegen ihrer Außergewöhnlichkeit in Höhe des Existenzminimums nicht bereits durch den Grundfreibetrag abgegolten sind. Eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen liegt nur vor, wenn rechtliche, tatsächliche oder sittliche Gründe von außen auf die Entschließung des Steuerpflichtigen in einer Weise einwirken, dass er sich ihnen nicht entziehen kann.

Erfolgen Umbaumaßnahmen, um einen existenznotwendigen Wohnbedarf zu schaffen oder um z.B. Gesundheitsgefahren zu beseitigen, erkennt der BFH die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen an. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn Aufwendungen vor allem Folge des freien Konsumverhaltens sind. Beispiele des freien Konsumverhaltens sind, wenn z.B. ein größeres Grundstück zum Bau eines behindertengerechten Bungalows angeschafft wird oder wenn eine Motoryacht behindertengerecht umgebaut wird. Auch die behindertengerechte Gartengestaltung wird als Folge eines frei gewählten Freizeit- und Konsumverhaltens gesehen. Die Umbaumaßnahme war zwar eine Folge der Verschlechterung des Gesundheitszustands der Steuerpflichtigen, jedoch war sie nicht gezwungen, derartige Konsumaufwendungen zu tragen.

Von dem Sachverhalt ist klar abzugrenzen, dass die Schaffung eines behindertengerechten Zugangs zum Garten sehr wohl außergewöhnliche Belastungen darstellen können, da solche Aufwendungen die Nutzung des Wohngebäudes und somit auch den existenznotwendigen Bedarf betreffen. Anders ist es, wenn es sich – wie im Streitfall – um die Ermöglichung einer bestimmten Art der Gartennutzung handelt.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Fehlende Gemeinnützigkeit bei Förderung abgeschlossener Personenkreise

Dieser Punkt führt immer wieder zu Unstimmigkeiten bei der Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Geklagt hatte eine in 2008 gegründete GmbH, die mehrere Kindertagesstätten betreibt. Diese standen in erster Linie offen für Beschäftigte von Unternehmen, mit denen die GmbH entsprechende Verträge abgeschlossen hatte. Sofern die gesetzlichen Bestimmungen, die behördlichen Auflagen und das pädagogische Konzept mit den Belegungspräferenzen der Unternehmen vereinbar war, sollte die GmbH darauf Rücksicht nehmen. Personen, die nicht bei diesen Unternehmen beschäftigt waren, bekamen nur dann einen Betreuungsplatz zugewiesen, wenn die Unternehmen keinen Bedarf hatten oder wenn Plätze längere Zeit unbesetzt blieben.

Der Bundesfinanzhof hat in einem Urteil entschieden, dass diese GmbH nicht die Allgemeinheit i.S. von § 52 Abs. 1 Satz 2 AO fördert und daher ist sie auch nicht wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der Körperschaftsteuer befreit. Berücksichtigt eine Betreuungseinrichtung bei der Belegung der Betreuungsplätze primär die Präferenzen ihrer Vertragspartner, fördert sie nicht die Allgemeinheit, denn der geförderte Personenkreis stellt sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit dar. Durch die Berücksichtigung der Belegungspräferenz stehen die Betreuungsplätze vorrangig den Beschäftigten der Vertragspartner zur Verfügung und kommen so nicht der Allgemeinheit zugute.

Das vorgeschaltete Finanzgericht sieht es auch als unerheblich an, dass die Einrichtung einen geringen Anteil von Plätzen der Stadt zur Verfügung stellt. Angesichts der bestehenden Gesamtkapazität der Einrichtung führen die wenigen, der Stadt zur Verfügung gestellten Plätze nicht dazu, dass der geförderte Personenkreis einen Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt. Auch ist die GmbH nicht wegen der Verfolgung mildtätiger Zwecke steuerbefreit. In diesem Punkt entspricht die Satzung nicht den gesetzlichen Anforderungen.

In einer Satzung sind die verfolgten steuerbegünstigten Zwecke soweit wie möglich zu konkretisieren. Das ist in der vorgelegten Satzung der GmbH jedoch nicht erfolgt.

Aufwands- und Rückspenden

Die fehlerhafte Ausstellung von Spendenquittungen kann zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen. Darüber hinaus kann die gemeinnützige Organisation in die Spendenhaftung genommen werden und wegen Steuerhinterziehung belangt werden.

Daher müssen die Voraussetzungen für Aufwands- und Rückspenden sowie die Vorgaben für die Ausstellung korrekter Spendenquittungen genauestens eingehalten werden.

Unter einer Aufwandsspende versteht man den Verzicht auf einen zuvor rechtswirksam vereinbarten Ersatz von Aufwendungen, die man für den Verein getätigt hat. Demgegenüber spricht man von einer Rückspende, wenn auf einen rechtswirksamen Anspruch, wie z.B. eine Honorarforderung verzichtet wird. Dazu zählt auch, wenn ein ehrenamtlich tätiges Mitglied der Organisation dieser gegenüber auf seine Ehrenamts- bzw. Übungsleiterpauschale verzichtet. Trotz des fehlenden Geldflusses handelt es sich sowohl bei der Aufwands- als auch bei der Rückspende um eine Geldspende. Es wird lediglich der Zahlungsweg verkürzt. Statt einer Auszahlung des Betrages mit anschließender Rücküberweisung verbleibt das Geld sofort bei der gemeinnützigen Organisation.

Daher ist für die Spendenquittung eine Geldspendenquittung zu verwenden. Diese muss zwingend eine Angabe enthalten, dass es sich um einen Verzicht von Aufwendungen handelt. Es muss nicht angegeben werden, um welche Art von Aufwendungen es dabei geht. Für eine abzugsfähige Aufwands- bzw. Rückspende müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Zunächst muss der Spender einen wirksam eingeräumten Aufwendungsersatzanspruch oder sonstigen Anspruch besitzen. Wirksam eingeräumt ist der Anspruch dann, wenn er durch eine Satzung, einen auf der Grundlage einer Satzung gefassten Vorstandsbeschluss oder im Fall von Reisekosten durch eine auf der Grundlage der Satzung erlassenen Reisekostenverordnung entstanden ist. Ein sonstiger Anspruch bedarf einer vertraglichen Vereinbarung. Dieser sollte schriftlich und widerspruchsfrei formuliert sein. Die Schriftform ist insbesondere notwendig beim Verzicht ehrenamtlich tätiger Mitglieder auf z.B. die Ehrenamts- bzw. Übungsleiterpauschale.
2. Die vorgenannten Ansprüche müssen sich zwingend auf Leistungen bzw. Aufwendungen beziehen, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke der gemeinnützigen Organisation erforderlich sind. Das impliziert, dass für einen Aufwandsersatz oder den Ersatz von sonstigen Ansprüchen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keine Spendenquittungen ausgestellt werden dürfen. Das ist insbesondere im Zusammenhang mit Benefizveranstaltungen eine häufig gestellte Frage. Auch sind Arbeitsleistungen oder die Nutzung von Wirtschaftsgütern explizit ausgenommen.
3. Des Weiteren muss der Aufwendungsersatzanspruch bzw. der sonstige Anspruch der Höhe nach angemessen und verhältnismäßig sein. Zudem muss er zwingend vor der Erbringung der Leistung oder der Aufwendung bereits bestanden haben. Eine nachträgliche Begründung ist nicht zulässig.
4. Die Ansprüche müssen ernsthaft gewollt sein. Sie dürfen nicht unter den Bedingungen eines Verzichts eingeräumt worden sein. Davon ist auszugehen, wenn die gemeinnützige Organisation zum Zeitpunkt der Anspruchseineräumung finanziell in der Lage war, den Anspruch befriedigen zu können und die wirtschaftlichen Verhältnisse auch nicht erwarten lassen, dass sich an der Zahlungsfähigkeit etwas ändert. Anderenfalls fehlt es an der für eine Spende notwendigen Freiwilligkeit der Zuwendung. In diesem Fall würde die Ausstellung der Spendenquittung einen Missbrauch darstellen und das kann zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen.
5. Der Verzicht muss freiwillig und zeitnah erfolgen. Er darf nicht im Voraus eingeräumt werden. Vielmehr muss er nachträglich gegenüber der gemeinnützigen Organisation erklärt werden, z.B. muss der Verzicht auf ein Honorar nach der Rechnungsstellung erfolgen. Sind diese 5 Voraussetzungen kumulativ erfüllt, kann seitens des Spendenempfängers eine Spendenquittung ausgestellt werden. Maßgeblich ist dabei das Datum

der Verzichtserklärung und nicht das Datum der Leistungserbringung bzw. der Aufwendungen, denn erst mit der Verzichtserklärung ist die für die Anerkennung einer Spende erforderliche freiwillige Entreichung des Spenders vollzogen worden. Sofern in der zugrunde liegenden Rechnung Umsatzsteuer ausgewiesen ist, ist in der Spendenquittung der Bruttobetrag anzusetzen.

Für die Richtigkeit der Spendenquittung ist die ausstellende Organisation verantwortlich. Sie muss gegenüber dem Finanzamt die tatsächliche Höhe des Aufwundersersatz- oder Rückvergütungsanspruchs belegen können. Daher sollten zur Dokumentation sehr detaillierte und ordnungsgemäße Aufzeichnungen geführt werden.

Wahlen in Vereinen als Blockwahl

In vielen Vereinen stehen bald wieder Wahlen an. Dabei sind die Allianzen oft schon gebildet, so dass sich eigentlich keine Einzelpersonen zur Wahl stellen, sondern direkt ein Team. Sogenannte Blockwahlen können jedoch ungültig sein, wenn es an einer entsprechenden Satzungsregel fehlt.

Blockwahlen sind Wahlen, bei denen in einem Wahlgang mehrere Personen gleichzeitig gewählt werden. In der Blockwahl birgt sich die große Gefahr, dass einzelne Mitglieder ihr Wahlrecht nicht in vollem Umfang ausüben können, da sie bei einer Blockwahl u.U. gezwungen sind, Personen zu wählen, mit denen sie nicht einverstanden sind.

Daher hat der Bundesgerichtshof bereits in 1973 entschieden, unter welchen Umständen Blockwahlen zulässig sind. Grundsätzlich verstößt eine Blockwahl nicht gegen die Grundsätze der Freiheit und Gleichheit einer Wahl. Sie ist jedoch dann ungültig, wenn sie in der Satzung eines Vereins nicht explizit geregelt ist. Durch die Blockwahl wird nämlich vom Mehrheitsprinzip abgewichen. Dies stellt für das Vereinsleben eine grundlegende Entscheidung dar.

Daher ist eine Satzungsregelung verpflichtend vorzunehmen. Auch wenn das Verfahren der Blockwahl zu Beginn einer Mitgliederversammlung per Akklamation bestätigt worden ist, ist die Blockwahl ungültig, sollte sie nicht in der Satzung geregelt sein. Soll die Satzung diesbezüglich in einer Mitgliederversammlung geändert werden, reicht dazu die Akklamation auch nicht aus, da eine Satzungsänderung grundsätzlich in der Einladung zur Mitgliederversammlung angekündigt werden muss.

Keine automatische Schätzungsbefugnis bei manipulierbarer Rechnungssoftware

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Das niedersächsische Finanzgericht hatte in einem Fall zu entscheiden, ob allein der Umstand, dass eine Rechnungs- und Buchhaltungssoftware die Löschung bzw. Änderung einzelner Rechnungen ermöglicht, automatisch eine Schätzung durch das Finanzamt ermöglicht.

Sachverhalt

Der Kläger war ein selbständiger Service-Techniker und nutzte eine Rechnungs- und Buchhaltungssoftware, die unstreitig nicht den GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff) entsprochen hat, da sie es ermöglichte, Rechnungen zu ändern und zu löschen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung war dem Prüfer aufgefallen, dass der Kläger in der Rechnungssoftware eine Rechnungsnummer doppelt vergeben hatte. Weiterhin fehlten zwei der automatisch fortlaufend nummerierten Rechnungen. Der Prüfer kalkulierte einen erheblichen Sicherheitsaufschlag von rund 100 %.

Der Kläger machte geltend, dass er die Software nur für das Schreiben der Rechnungen nutze, die er nach einem Speichern stets ausdrücke. Eine gedruckte Rechnung erhielt dann jeweils der Kunde und eine Kopie der Steuerberater. Die Buchhaltung erfolgte durch den Steuerberater. Nach Ansicht des Klägers war er wegen des Ausdrucks der Rechnungen nicht zur elektronischen Archivierung verpflichtet. Die Schätzung sei unverhältnismäßig hoch. Die wenigen beanstandeten Fehler seien damit zu erklären, dass in diesen Fällen nicht die Bürokraft, sondern er selbst das Rechnungsprogramm bedient hatte.

Die Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg.

Es lagen nach Ansicht des Finanzgerichts keine hinreichenden Mängel in den Aufzeichnungen des Klägers vor, die eine Hinzuschätzung gem. § 162 Abs. 1 AO dem Grunde nach hätten rechtfertigen können. Die vom Kläger eingesetzte Software, die die Rechnungen zwar automatisch fortlaufend nummeriert, jedoch – ähnlich wie mit MS Word bzw. MS Excel geschriebene Rechnungen – die Löschung bzw. Änderung einzelner Rechnungen ermöglicht, ohne dies zu dokumentieren, stellt keinen hinreichenden formellen Mangel in der Buchführung bzw. den Aufzeichnungen des Klägers im Streitjahr dar, der zu einer (Hinzus-)Schätzung berechtigt.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sind die Grundsätze, die für Kassensysteme entwickelt worden sind, auf den vorliegenden Fall in keiner Weise übertragbar. Der Kläger rechnete seine erbrachten Leistungen im Anschluss an die Leistungserbringungen zeitnah unbar per Rechnungen ab.

Formelle Mängel in der Buchführung und den Aufzeichnungen eines Steuerpflichtigen führen nur dann zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach, wenn diese wesentlich sind und daher Anlass geben, an der sachlichen Richtigkeit des Buchführungsergebnisses, d. h. an dem ermittelten Gewinn bzw. Umsatz, zu zweifeln. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall.

Fazit

Das Urteil zeigt, dass Unternehmer überhöhten Schätzungen keineswegs schutzlos ausgeliefert sind. Im Rahmen dieses Urteils hat sich das Gericht damit auseinandergesetzt, wie und in welcher Funktion die jeweilige Software eingesetzt worden ist. Dennoch ist es sinnvoll eine GoBD-konforme Software zu nutzen.

Die Steuerfalle „Kauf eines Firmen-PKWs“ und ihre mögliche Vermeidung

Manfred Kröger
Steuerberater

Wer einen PKW für betriebliche Zwecke erwirbt und zulässigerweise seinem Betriebsvermögen zuordnet, kann den Kaufpreis im Wege der AfA absetzen und auch die laufenden Kosten geltend machen, soweit die Aufwendungen auf betriebliche Fahrten entfallen. Auf der anderen Seite ist zu beachten, dass ein Erlös aus dem späteren Verkauf des Kfz zu versteuern ist, und zwar selbst dann in voller Höhe, wenn das Fahrzeug beispielsweise zu 20, 30 oder 40 Prozent privat genutzt wurde.

Wenn ein Kfz im Zeitpunkt des Verkaufs bereits voll abgeschrieben ist, führt der Verkauf also zu einer hohen einkommen- und gegebenenfalls gewerbesteuerlichen Belastung. Um diese Steuerfalle zu entgehen, bietet sich natürlich an, den Firmen-PKW nicht zu kaufen, sondern zu leasen. Auch aus diesem Grund, ist das Fahrzeugleasing gerade im gewerblichen Bereich weit verbreitet. Denn im Leasing-Fall ergibt sich kein Verkaufsgewinn, der versteuert werden muss. Allerdings ist Leasing grundsätzlich teuer, da ja auch die Leasing-Gesellschaft ihre nicht unerhebliche Gewinnmarge in der Leasingrate einrechnet. Zudem sind beim Kauf von PKWs häufig hohe Rabatte oder niedrige „Hauspreise“ seitens der Autohändler möglich.

Was also machen, wenn man einerseits einen PKW kaufen möchte, der zwar zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird und damit notwendiges Betriebsvermögen darstellt, aber doch zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt wird. Denn dann ist der geldwerte Vorteil der Privatnutzung des PKWs entweder durch die 1 % Regelung oder durch eine Fahrtenbuchlösung zu versteuern. Dies führt dann aber zu dem schon bereits beschriebenen Nachteil, das sich die Kosten und damit auch die AfA auf Grund des Eigenverbrauchs im

schlimmsten Fall überhaupt nicht steuerlich auswirken, der sogenannte Fall der Kostendeckelung, während der Verkaufserlös in vollem Umfang zu versteuern ist.

Diese „Steuerfalle“ soll das nachfolgende Beispiel verdeutlichen:

Der von zu Hause aus arbeitende Handelsvertreter V kauft für sein Unternehmen einen PKW, dessen Bruttolistenpreis bei 100.000 EUR liegt. V kann den Wagen als Jahreswagen für einen Bruttopreis in Höhe von 59.500 EUR erwerben (50.000 EUR netto zzgl. Umsatzsteuer). V nutzt den Wagen zu 60 % für seine betriebliche Tätigkeit. Die laufenden Kosten betragen 5.000 EUR pro Jahr. Die Nutzungsdauer des PKWs beträgt 5 Jahre. Nach 7 Jahren veräußert V den PKW wieder für 30.000 EUR netto zzgl. Umsatzsteuer.

Lösung:

Da V den PKW zu mehr als 50 % betrieblich nutzt, handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen. V hat somit keine Möglichkeit, den PKW ertragsteuerlich dem Privatvermögen zuzuordnen und die betrieblichen Kosten über eine Kosteneinlage steuerlich geltend zu machen. Da der PKW auch privat genutzt wird, ist der Eigenverbrauch zu versteuern. Dies geschieht entweder nach der tatsächlichen Nutzung, hierfür ist allerdings ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch notwendig, oder im Rahmen der pauschalierenden sogenannten 1-Prozent-Regelung.

Da V kein Fahrtenbuch geführt hat, muss er bei der Einkommen- und Umsatzsteuer die 1%-Regelung anwenden. Bei der Bemessung der Umsatzsteuer dürfen pauschal 20 % abgezogen werden, weil nicht in allen Kfz-Kosten Vorsteuerbeträge enthalten sind. Maßgebend ist der Bruttolistenpreis, so dass die jährliche Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch wie folgt zu rechnen ist: $100.000 \text{ EUR} \times 1 \% \times 12 = 12.000 \text{ EUR}$ $\times 0,8 \times 19 \% = 1.824 \text{ EUR}$.

V kann steuerlich alle Kosten in Höhe von 15.000 EUR (5.000 EUR laufende Kosten zzgl. Abschreibung in Höhe von 10.000 EUR (50.000 \times 20 %)) geltend machen. V muss allerdings den Eigenverbrauch in Höhe von 12.000 EUR netto (1 % von 100.000 EUR \times 12 Monate) als Betriebseinnahme versteuern. Somit wirken sich lediglich 3.000 EUR seiner 15.000 EUR Kosten aus. Dies sind lediglich ca. 20 % trotz einer betrieblichen Nutzung von 60 %. Und es wird noch schlimmer.

Nach 5 Jahren ist zu beachten, dass der Wagen voll abgeschrieben ist. Der Eigenverbrauch reduziert sich zwar auch auf 5.000 EUR (Höhe der verbliebenen sonstigen Kosten), da die sogenannte Kostendeckelung greift. Das bedeutet allerdings auch, dass sich der Firmenwagen ertragsteuerlich nicht mehr auswirkt.

Aber es wird immer noch schlimmer. Der Veräußerungserlös in Höhe von 35.000 EUR ist im Jahr 7 voll zu versteuern. V hat somit lediglich 15.000 EUR ertragsteuerlich absetzen können (5 \times 3.000 EUR), muss aber den vollen Verkaufserlös in Höhe von 35.000 EUR ertragsteuerlich berücksichtigen.

Um dem zu entgehen, wurde schon vor vielen Jahren das Steuermodell „PKW-Vermietung unter Ehegatten“ „entworfen“. Nun hat der Bundesfinanzhof das „Modell“ in einem aktuellen Fall genehmigt.

Das „Modell“ hat beispielsweise folgenden Ablauf:

- Die Ehefrau kauft einen PKW mit eigenen Mitteln und überlässt das Fahrzeug ihrem Ehemann, der als selbständig oder gewerblich tätig ist, im Rahmen eines Leasingvertrages entgeltlich zur Nutzung. Die Ehefrau ist von ihrem Ehegatten finanziell unabhängig. Als Laufzeit des Leasingvertrages werden 36 Monate vorgesehen. Die vereinbarten Leasingraten sind marktüblich, entsprechen also den Raten, die auch ein klassisches Leasingunternehmen verlangen würde. Der Ehemann verpflichtet sich, das Leasinggut in regelmäßigen Abständen zu warten, alle erforderlichen Reparaturarbeiten durchzuführen und das Fahrzeug auf eigene Kosten angemessen zu versichern. Der PKW wird auf den Ehemann zugelassen und dieser leistet in der Folgezeit vertragsgemäß die vereinbarten Leasingraten an die Ehefrau. Der Ehemann wird Versicherungsnehmer und gilt auch als Halter des Kfz. Eine mögliche Eigennutzung durch die Ehefrau sieht der Leasingvertrag nicht vor. Der Ehemann nutzt den Wagen überwiegend betrieblich. Der Leasingvertrag ist – wie üblich – so ausgestaltet, dass die Ehefrau nicht nur zivilrechtlich, sondern auch wirtschaftlich als Eigentümerin des PKW gilt.
- Der Ehemann als Leasingnehmer kann die Leasingraten – vorbehaltlich eines Privatanteils – als Betriebsausgaben abziehen. Er muss allerdings bei Beendigung der Nutzung, also des Leasingvertrages, keinen Veräußerungsgewinn versteuern.

- Bei der Ehefrau als Leasinggeberin liegen nach Verwaltungsauffassung gem. R 15.7 Abs. 3 EStR sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG – und somit weder Vermietungseinkünfte noch gewerbliche Einkünfte – vor. Wichtig ist, dass im Zusammenhang mit der Vermietung keine Sonderleistungen erbracht werden und die Tätigkeit keine unternehmerische Organisation erfordert. Denn sonst würden die Einkünfte als gewerblich angesehen werden und der Vorteil des Modells wäre dahin, denn
- Der Vorteil liegt darin, dass auf Grund der Einstufung als sonstige Einkünfte ein späterer Veräußerungsgewinn nicht besteuert werden muss. Das liegt daran, dass der PKW bei der Ehefrau nicht zu einem Betriebsvermögen wird und ein Verkauf aus dem Privatvermögen heraus steuerfrei ist, da ein PKW als „Gegenstand des täglichen Gebrauchs“ gilt (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- Umsatzsteuerlich besteht für die Ehefrau ein voller Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten, wenn sie auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet. Dadurch ist der Verkaufserlös grundsätzlich allerdings auch umsatzsteuerpflichtig.

In einem aktuellen Urteil hat der Bundesfinanzhof das Modell für zulässig erachtet. In dem zugrundeliegenden Fall ging es um die Frage, ob der Ehefrau der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des PKW zusteht, wenn das Kfz umsatzsteuerpflichtig vermietet wird. Der BFH führt dazu aus, dass der Vorsteuerabzug des Vermieters eines PKW, hier der Ehefrau, nicht systemwidrig und daher auch nicht missbräuchlich ist (BFH-Urteil vom 29.9.2022, V R 29/20). Auch wenn es „nur“ um den Vorsteuerabzug ging, so hat der BFH das Modell aber letztlich insgesamt begutachtet und sieht darin eine steuerlich wirksame Gestaltung. Allerdings muss das Modell tatsächlich durchgeführt werden; es darf kein Scheingeschäft vorliegen. Und die Überlassung des Fahrzeugs zur Nutzung durch den Ehegatten darf nicht

auf rein familienrechtlicher Grundlage erfolgen. Das heißt: Es ist zwar unschädlich, wenn die Ehefrau das Kfz hin und wieder selbst nutzt, doch das muss die Ausnahme sein. Das Fahrzeug darf nicht als „Familienauto“ zur Verfügung stehen. Da ist es hilfreich, wenn der Leasinggeber, hier also die Ehefrau, ein eigenes Fahrzeug besitzt.

Weiterhin sollte der mit dem Modell verbundene Aufwand (Erstellen einer Einnahmen-Überschussrechnung; Abgabe einer Umsatzsteuererklärung bzw. von Umsatzsteuer-Voranmeldungen; Diskussionen im Rahmen von Außenprüfungen) nicht unterschätzt werden. Und das Modell muss einem Fremdvergleich standhalten. Kann der vermietende Ehegatte, also der Leasinggeber, zum Beispiel den Kaufpreis nicht aus eigenen Mitteln aufbringen, wird es mit der steuerlichen Anerkennung schwierig. Auch dürfen die Leasingraten weder zu hoch noch zu niedrig sein. Und die Leasingraten müssen auch tatsächlich auf ein eigenes Konto des Leasinggebers gezahlt werden.

Wahlrecht zur Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

Manfred Kröger
Steuerberater

Bei der Bilanzierung sind mitunter so genannte aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu bilden. Damit werden Ausgaben und Einnahmen demjenigen Wirtschaftsjahr zugeordnet, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Ein aktiver RAP ist anzusetzen, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag getätigt werden, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ein passiver RAP ist anzusetzen, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag vereinnahmt werden, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG).

Der Bundesfinanzhof hat im Jahre 2021 verlangt, dass ein aktiver RAP auch in Fällen von geringer Bedeutung gebildet werden müsse. Mangels gesetzlicher Grundlage sei ein Verzicht auf die RAP-Bildung in Bagatellfällen nicht möglich. Steuerbilanziell müssen demnach auch Kleinstbeträge, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, aktiv abgegrenzt werden (BFH-Urteil vom 16.3.2021, X R 34/19). Nachdem die Tatbestandsmerkmale von aktiven und passiven RAP gleich auszulegen sind, gilt dies auch für passive RAP. Dies führt zu erheblichem Bürokratieaufwand bei nahezu allen bilanzierenden Unternehmen und damit auch bei den steuerlichen Beratern und auf Seiten der Finanzverwaltung.

Dies ist nun gesetzlich gelöst worden. Ab dem 1.1.2023 wird per Gesetz eine Wesentlichkeitsgrenze für den Ansatz von RAP bestimmt, die sich betragsmäßig an der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter orientiert. Aktive und passive RAP müssen damit nur noch dann gebildet werden, wenn die einzelne Ausgabe oder Einnahme den Betrag von 800 EUR übersteigt (§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG, eingefügt durch das „Jahressteuergesetz 2022“ vom 16.12.2022).

Mit der Neuregelung wird im Gleichklang mit den GWG auf die periodengerechte Gewinnabgrenzung zugunsten von Vereinfachung und Bürokratieabbau verzichtet. Das Wahlrecht zum Verzicht auf eine RAP-Bildung kann nun einheitlich für sämtliche Abgrenzungsfälle und damit für alle dem Wahlrecht unterliegenden Einnahmen und Ausgaben ausgeübt werden. Diese gesetzliche Neuregelung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 enden.

Impressum:

Herausgeber: Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh
Oberntorwall 23a, 33602 Bielefeld

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus“ finden Sie unter www.anwey.de in der Rubrik „Aktuelles“.

Die Informationen des vorliegenden Mandantenbriefes sind nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Sie enthalten aber ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und sind daher nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Die Komplexität, die unterschiedliche Beurteilung im Einzelfall sowie der ständige Wechsel der Rechtsprechung machen es daher notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.