

Mandantenbrief

Juni 2021

Steuertermine

10.06. Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer Einkommensteuer Kirchensteuer Körperschaftsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 14.06. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck. Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.
--	---

Alle Angaben ohne Gewähr

Vorschau auf die Steuertermine Juli 2021:

12.07. Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 15.07. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck. Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.
--	---

Alle Angaben ohne Gewähr

Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Juni 2021

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Juni ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 28.06.2021.

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Außergewöhnliche Belastungen bei Unterbringung in einer Pflege-WG	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Verlustrücktrag trotz Kirchensteuerüberhang	4
3. Für (ehemalige) Immobilieneigentümer: Privates Veräußerungsgeschäft auch bei Zwangsversteigerungen?	5
4. Für Immobilieninvestoren: Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude	7
5. Für Vermieter: Abfärbetheorie im Rahmen einer Personengesellschaft	10
6. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Steuerbefreiung bei Handyüberlassung	12
7. Für Ehegatten: Verteilung der Vertragschancen und -Risiken bei Wertguthabenvereinbarungen	14
8. Für Immobilienerwerber: Zur Berücksichtigung der Instandhaltungsrückstellung bei der Grunderwerbsteuer	16
9. Für Zauberkünstler: Die Frage nach dem Umsatzsteuersatz	17

1. Für alle Steuerpflichtigen: Außergewöhnliche Belastungen bei Unterbringung in einer Pflege-WG

In einem Streitfall vor dem Finanzgericht Köln ging es um einen 50-jährigen Kläger, der aufgrund eines Motorradunfalls schwerbehindert ist. Neben einem Grad der Behinderung von 100 ist er auch erheblich gehbehindert. Zudem weist sein Schwerbehindertenausweis ihn als hilflos aus und befindet eine Begleitung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel als nötig. Von der Pflegeklasse ist er in Pflegegrad vier eingestuft worden, welcher für eine schwerste Beeinträchtigung der Selbstständigkeit spricht.

In der Einkommensteuererklärung setzte der Kläger nun Miet- und Verpflegungskosten für seine Unterbringung in einer sogenannten Pflege-WG als außergewöhnliche Belastung an. Das Finanzamt hingegen wollte entsprechende Aufwendungen nicht zum Abzug zulassen, weshalb die Klage erforderlich wurde.

Erfreulicherweise ließ daraufhin das erstinstanzliche Finanzgericht Köln in seinem Urteil vom 30.9.2020 unter dem Aktenzeichen 3 K 1858/18 den Abzug der Kosten als außergewöhnliche Belastung zu. Dabei argumentierte das erstinstanzliche Gericht wie folgt:

Nach § 33 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Exakt dann spricht man von außergewöhnlichen Belastungen.

Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Aufwendungen außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe nach, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen.

Zwar können die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums bereits durch den Grundfreibetrag abgegolten sein sollen, nicht nochmals als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Dazu gehören insbesondere die Kosten der Unterbringung und Verpflegung, insofern regelmäßig auch die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altersheim, wie auch der Bundesfinanzhof bereits in einer Entscheidung vom 14.11.2013 unter dem Aktenzeichen VI R 20/12 klargestellt hat. Demgegenüber sollen durch den Abzug der außergewöhnlichen Belastungen jedoch zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf berücksichtigt werden, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen.

In ständiger Rechtsprechung geht der Bundesfinanzhof davon aus, dass Krankheitskosten dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Solche Aufwendungen werden von der Rechtsprechung daher als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf. Erforderlich ist lediglich, dass die Aufwendungen mit der Krankheit und der zu ihrer Heilung oder Linderung notwendigen Behandlung in einem adäquaten Zusammenhang stehen und nicht außerhalb des Üblichen liegen. Dies hat der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 14.11.2013 unter dem Aktenzeichen VI R 20/12 herausgearbeitet.

Danach gehören zu den Krankheitskosten die Aufwendungen, die unmittelbar zum Zwecke der Heilung der Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen, wie insbesondere Kosten für die eigentliche Heilbehandlung und eine krankheitsbedingte Unterbringung. Entsprechend sind auch krankheits- oder behinderungsbedingte Unterbringungskosten in einer dafür vorgesehenen Einrichtung aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig und daher dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG zu berücksichtigen.

In Anwendung der vorgenannten Grundsätze stellten sich im Streitfall die geltend gemachten Aufwendungen für die durch die Krankheit und die schwere Behinderung mit der Folge der Pflegebedürftigkeit veranlasste Unterbringung des Klägers in der Wohngemeinschaft in dem im Tenor bezeichneten Umfang als nach § 33 EStG abziehbare Krankheitskosten dar. Allerdings sind die Kosten für Unterbringung nur insoweit als außergewöhnliche Belastung abziehbar, als sie die zumutbare Eigenbelastung und die sogenannte Haushaltsersparnis übersteigen.

Hinweis: Das erstinstanzlich entscheidende Gericht hatte die Revision im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache und die Erforderlichkeit einer Entscheidung zur Rechtsfortbildung zugelassen. Unter dem Aktenzeichen VI R 40/20 muss daher nun der Bundesfinanzhof entscheiden, ob entsprechende Aufwendungen für die Unterbringung in einer Pflegewohngemeinschaft als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Betroffenen sei hier dringlichst der Einspruch geraten, da unseres Erachtens die Chancen auf eine positive Entscheidung durchaus gut sind.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Verlustrücktrag trotz Kirchensteuerüberhang

Die Zahlung der Kirchensteuer ist grundsätzlich steuermindernd als Sonderausgabe abzugsfähig. Dabei kommt es auf den Zahlungszeitpunkt an. Ein Kirchensteuerüberhang entsteht nur, wenn die erstattete Kirchensteuer höher ist als die im Veranlagungsjahr gezahlte Kirchensteuer. Ausweislich der Regelung in § 10 Absatz 4b Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist ein solcher Erstattungsüberhang bei den gezahlten Kirchensteuern dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Allerdings erhöht der Hinzurechnungsbetrag nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte. Dies hat bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 12.3.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 34/17 klargestellt.

Dem Zweck der Vorschrift entspricht es, dass Kirchensteuererstattungen, die im Erstattungsjahr nicht mit gleichartigen Zahlungen ausgeglichen werden können, quasi wie negative Sonderausgaben zu behandeln sind. Der Erstattungsüberhang über Kirchensteuern soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur noch im Jahr der Erstattung berücksichtigt werden, um ein „Wiederaufrollen der Steuerfestsetzungen der Vorjahre“ zu vermeiden. Die Vorschrift enthält insoweit eine zulässige Typisierung, welche der Vereinfachung des Steuervollzugs dient. Der Hinzurechnungsbetrag ist deshalb im Berechnungsschema an der Stelle zu berücksichtigen, an der die vorrangige Verrechnung eingreift und an der die Sonderausgabe zu berücksichtigen wäre. Die Hinzurechnung findet dabei auch statt, wenn sich die erstattete Zahlung in den Zahlungsjahren nicht steuermindernd ausgewirkt hat, wie der Bundesfinanzhof ebenfalls im oben bereits zitierten Urteil entschieden hat.

Leider stellt der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung ebenso klar, dass der Steuerpflichtige dieses Ergebnis hinnehmen muss. Der Grund: Auch der umgekehrte Fall, dass sich eine Kirchensteuerzahlung in voller Höhe ausgewirkt hat, während der Hinzurechnungsbetrag im Erstattungsjahr eine Erhöhung der Einkommensteuer nicht auslöst (also bei einem hohen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte), kann eintreten.

Nun stellt sich noch die Frage, wie ein entsprechender Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer sich bei Zusammentreffen mit einem Verlustrücktrag darstellt. Daher zunächst einige Ausführungen zum Verlustrücktrag: Ausweislich der Regelungen in § 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Betrag von 1 Million Euro (bei Ehegatten in Zusammenveranlagung verdoppelt sich der Betrag auf 2 Millionen Euro) vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraumes vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise vom Verlustrücktrag abzusehen. Ohne Antrag auf Verlustvortrag wird der Verlustrücktrag allerdings von Amts wegen vorgenommen.

Auf Basis dieser einfachen und grundsätzlichen Einordnung der Thematik hat nun das Finanzgericht München in seinem Urteil vom 22.9.2020 unter dem Aktenzeichen 12 K 1937/19 entschieden, dass ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte bei einem Verlustrücktrag in das Vorjahr nicht durch einen rechnerischen Zwischenschritt im

Verlustentstehungsjahr zu neutralisieren ist, sodass im Verlustentstehungsjahr ein Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer dem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen ist.

Hinweis: Auch wenn diese Einordnung des Finanzgerichtes München aus unserer Sicht durchaus systemlogisch ist, fällt es sicherlich nicht schwer sich vorzustellen, dass die Finanzverwaltung hier gerne eine andere Entscheidung gehabt hätte. Insoweit hat die Finanzverwaltung auch Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, welcher sich nun noch abschließend mit der Entscheidung befassen muss.

Aus unserer Sicht stehen jedoch die Chancen auch hier sehr gut, dass die erstinstanzliche Entscheidung aus München bestätigt wird, weshalb betroffene Steuerpflichtige in einem solchen Fall durchaus Einspruch einlegen sollten und sich an das anhängige Musterverfahren beim obersten Bundesfinanzhof in München anhängen sollten.

3. Für (ehemalige) Immobilieneigentümer: Privates Veräußerungsgeschäft auch bei Zwangsversteigerungen?

Im Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz, also beim Streit um die Aussetzung der Vollziehung, hatte das Finanzgericht Düsseldorf zu entscheiden, ob die Zwangsversteigerung eines Grundstücks auch ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Regelungen § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sein kann.

Besonders prekär an dem Sachverhalt der Entscheidung: Beide Grundstücke wurden im Jahr 2009 im Wege der Zwangsversteigerung erworben und kurz vor Ablauf der zehnjährigen Frist im Jahr 2019 zwangsversteigert. Das Gericht führt daher in seinem Beschluss vom 26.11.2020 unter dem Aktenzeichen 2 V 2664/20 wie folgt aus:

Ausweislich der Regelung in § 22 Nummer 2 des EStG zählen zu den sonstigen Einkünften auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften, welche wiederum ihrerseits in § 23 EStG geregelt sind. Diese umfassen unter anderem Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen unterliegt das in dieser Weise vollzogene Veräußerungsgeschäft der Einkommensbesteuerung, ohne dass es nach der gesetzlichen Definition auf den Grund der Betätigung des Steuerpflichtigen ankommt. So hat bereits der Bundesfinanzhof in einer früheren Entscheidung zur damals noch als Spekulationsgeschäft bezeichneten Regelung entschieden, dass es nicht darauf ankommt, ob tatsächlich eine Spekulationsabsicht bestanden hat oder ob die Veräußerung aufgrund von Krankheit, drohender Enteignung oder sonstigem Zwang durchgeführt wurde.

Unter die Begriffe der Anschaffung und Veräußerung fallen nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs daher nicht nur Kaufverträge, sondern auch wirtschaftlich gleichzustellende Vorgänge, die einen entgeltlichen Erwerb und eine

entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zum Gegenstand haben. Soweit ersichtlich, hat dies der BFH zuletzt am 8.11.2017 unter dem Aktenzeichen IX R 25/15 klargestellt. Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Regelung des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden, soweit sie auf der entgeltlichen Anschaffung und der entgeltlichen Veräußerung des nämlichen Wirtschaftsguts innerhalb der maßgeblichen Haltefrist (bei Immobilien zehn Jahre) beruhen.

Erforderlich ist jedoch, dass der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsgutes, im Streitfall eine Immobilie, auf eine andere Person wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen und mithin Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sind. So auch bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 23.7.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 28/18. An einem solchen willentlichen Erwerb bzw. einer entgeltlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es, wenn die Begründung oder der Verlust des Eigentums an dem Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet. Daher liegt ausweislich der zuvor zitierten Entscheidung des Bundesfinanzhofs in den Fällen einer Enteignung kein Veräußerungsvorgang im Sinne des § 23 EStG vor. Eine Enteignung kann keine willentliche Betätigung sein.

Die Voraussetzung einer willentlichen wirtschaftlichen Betätigung ist im Fall der Abgabe eines Meistgebotes bei der Zwangsversteigerung eines Grundstücks nach der Auffassung in Rechtsprechung und Literatur sowohl bei der Anschaffung durch Ersteigerung als auch bei der Wiederversteigerung erfüllt. Die Abgabe des Meistgebotes im Zwangsversteigerungsverfahren entspricht in ihrer Wirkung dem Abschluss eines schuldrechtlichen Kaufvertrags zwischen Eigentümer und Meistbietendem. Der Meistbietende erwirbt dabei mit der Abgabe des Meistgebots den Anspruch, dass das Eigentum an dem versteigerten Grundstück durch Zuschlagsbeschluss des Versteigerungsgerichts übertragen wird.

Vor diesem Hintergrund kommt das Gericht im Rahmen der summarischen Prüfung (Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung der in Rede stehenden Steuerlast) zu dem Schluss, dass entgegen der Auffassung des Antragstellers sowohl bei der Anschaffung als auch bei der später erneuten Zwangsversteigerung der im Eigentum des Antragstellers stehenden Grundstücke die Voraussetzungen einer willentlichen wirtschaftlichen Betätigung erfüllt sind.

Der Eigentumsverlust im Wege der Zwangsversteigerung ist nicht mit einem Eigentumsverlust im Wege einer Enteignung vergleichbar, so die erstinstanzlichen Richter. Maßgeblich für diese Beurteilung ist, dass dem Schuldner nach den Regelungen des Gesetzes über die Zwangsversteigerung (ZVG) eingeräumt ist, eine einstweilige Einstellung der Zwangsversteigerung zu beantragen, um dadurch eine Fortführung des Zwangsversteigerungsverfahrens durch eine Befriedigung der Gläubiger zu verhindern.

Diese Möglichkeit soll angeblich eine hinreichende Grundlage für die Annahme bieten, dass das Zwangsversteigerungsverfahren als willentliche und wirtschaftliche Betätigung zu bewerten ist und sich nicht als Übertragungsvorgang darstellt, der ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet. Jede andere Beurteilung hätte nach Ansicht des erstinstanzlichen Finanzgerichts Düsseldorf im vorliegenden Verfahren eine nicht gerechtfertigte Einschränkung des in § 23 EStG geregelten Tatbestandes zufolge, wonach dem Grund für die wirtschaftliche Betätigung keine Bedeutung beizumessen ist, solange eine willentliche Betätigung des Steuerpflichtigen nicht in Gänze ausgeschlossen ist.

In Abgrenzung dazu bei der Enteignung: Im Falle einer Enteignung ist eine Möglichkeit zur Abwendung des Eigentumsverlustes regelmäßig ausgeschlossen. In diesem Fall wird die Veräußerung dem Steuerpflichtigen durch den staatlichen Hoheitsakt kraft Gesetzes

aufgezwungen, was zur Folge hat, dass die Annahme eines einem privaten Veräußerungsgeschäft gleichzusetzenden Vorgangs ausscheidet. Der bisherige Eigentümer hat also insoweit nicht einmal theoretisch die Möglichkeit, etwas gegen die Enteignung zu unternehmen.

Das Gericht hält es insoweit (zumindest im Rahmen seiner summarischen Prüfung) sogar für unerheblich, ob der Steuerpflichtige wirtschaftlich zu einer Ablösung der der Zwangsversteigerung zugrunde liegenden Verbindlichkeiten in der Lage gewesen wäre. Denn selbst wenn eine solche wirtschaftliche Zwangslage bestanden haben sollte, würde sie einer willentlichen Betätigung nicht entgegenstehen, da dem Grund für die wirtschaftliche Betätigung im Rahmen des privaten Veräußerungsgeschäftes keine Bedeutung beizumessen sein soll. Dabei bezieht sich das erstinstanzliche Gericht allerdings auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 16.1.1973 unter dem Aktenzeichen VIII R 96/70, welche nicht nur mittlerweile in die Jahre gekommen ist, sondern ebenso auch zur Vorgängerregelung des Spekulationsgeschäftes gefällt wurde.

Im Fazit kommt daher das Gericht zunächst einmal zu dem Schluss, dass auch die Zwangsversteigerung eine Veräußerung sein kann. Um auf ganzer Linie das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäftes auszuschließen, muss schließlich noch der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung jeweils nicht mehr als zehn Jahre betragen haben.

Insoweit subsummiert das Gericht weiterhin, dass für die Berechnung der Veräußerungsfrist grundsätzlich das obligatorische Anschaffungsgeschäft (und nicht der dingliche Vollzug) maßgeblich ist. Der dingliche Vollzug muss zwar nachfolgen, er muss aber nicht innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG nachfolgen. Unerheblich für die Beurteilung ist daher der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten im Rahmen einer Grundstücksübertragung, der häufig an die Zahlung des Kaufpreises anknüpft.

Übertragen auf die Vorgänge im Rahmen einer Zwangsversteigerung dürfte der für die Fristberechnung maßgebliche obligatorische Vorgang bereits mit der Abgabe des Meistgebots abgeschlossen sein. Der nachfolgende Zuschlagsbeschluss des Vollstreckungsgerichts steht allein im Zusammenhang mit dem dinglichen Eigentumserwerb des Meistbietenden. Nach diesem Grundsatz ist für die Fristberechnung der Zeitpunkt der Abgabe des Meistgebots maßgeblich.

Hinweis: Ausdrücklich darauf hinzuweisen ist, dass der vorliegende Beschluss lediglich eine Entscheidung aufgrund summarischer Prüfung im Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung ist. Insoweit dürfte ein Hauptsacheverfahren, sowohl erstinstanzlich als dann auch gegebenenfalls höchstrichterlich, mit Spannung zu erwarten sein. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit werden wir darüber auch wieder berichten.

4. Für Immobilieninvestoren: Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude

Die Höhe der Abschreibung für ein Gebäude richtet sich nach den Anschaffungskosten. Deren Höhe bildet die Grundlage für die Bemessung der Abschreibung. Ihre Ermittlung

obliegt insoweit unter dem Strich dem Finanzgericht als Tatsacheninstanz. Dies gilt auch für die Aufteilung der Anschaffungskosten von Gebäude einerseits und dem dazugehörigen Grund und Boden andererseits.

Regelmäßig bricht an dieser Stelle ein Streit mit dem Finanzamt darüber aus. Grund sind hier natürlich die gegensätzlichen Interessen. Während der Fiskus ein hohen Grund- und Bodenanteil haben möchte, ist dem Immobilienkäufer an einem hohen Gebäudeanteil gelegen, da dieser über die Jahre mittels Abschreibung steuermindernd berücksichtigt werden kann.

Mit Urteil vom 21.7.2020 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 26/19 in diesem Zusammenhang eine sehr erfreuliche Entscheidung getroffen. Danach gilt wesentliches das Folgende:

Wurde eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen, sind diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen. Dies ist nicht neu und entspricht vielmehr der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Dieser Grundsatz gilt jedoch selbst dann, wenn dem Käufer im Hinblick auf seine Abschreibungsberechtigung typischerweise an einem höheren Anschaffungswert des Gebäudes gelegen ist und die entsprechende Aufteilungsvereinbarung zugunsten des Verkäufers gegebenenfalls Einfluss auf eine für ihn positive sonstige Vertragsgestaltung haben kann. Auch wenn dem grundsätzlich so ist, rechtfertigt dies allein noch keine abweichende Verteilung als die im Kaufvertrag Genannte.

Vereinbarungen der Vertragsparteien zu den Einzelpreisen für Einzelwirtschaftsgüter binden allerdings nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, der Kaufpreis sei nur zum Schein bestimmt worden oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne der gesetzlichen Regelung in § 42 der Abgabenordnung (AO) seien gegeben. Auch dies hat der Bundesfinanzhof schon mehrfach entschieden, so beispielsweise mit Beschluss vom 4.12.2008 unter dem Aktenzeichen IX B 149/08).

Auch mit einer nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung zugrunde zu legenden Vereinbarung können die Parteien jedoch angesichts der gebotenen Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht die Höhe der Steuer des Käufers gestalten. Deshalb hat das Finanzgericht im Rahmen der Ermittlung der Abschreibungsbemessungsgrundlage im Einzelfall zu prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Auch dies hat bereits der Bundesfinanzhof in seinem Urteil unter dem Aktenzeichen IX R 86/97 klargestellt. Zudem darf sich das Finanzgericht dabei nicht darauf beschränken, die vertragliche Aufteilung steuerrechtlich nachzuvollziehen, sondern hat das Ergebnis durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise oder Verkehrswerte zu verifizieren.

Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten rechtfertigt es jedoch nicht ohne weiteres, diese an die Stelle der vereinbarten Werte zu setzen oder die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Es handelt sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung möglicherweise die tatsächlichen Werte nicht angemessen wiedergibt. Ein solches Indiz kann durch andere Indizien entkräftet werden. Insoweit müssen die Gesamtumstände des Kaufobjekts aufgeklärt und dahingehend gewürdigt werden, ob besondere Aspekte die Abweichung nachvollziehbar erscheinen lassen. Zu denken ist dabei etwa an besondere Ausstattungsmerkmale des Gebäudes, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, eine gegebenenfalls eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge oder den Wohnwert des Gebäudes im Kontext der Nachbarschaft (beispielsweise Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage). Parallel dazu hat das Finanzgericht die besonderen Kriterien des Grundstücks zu berücksichtigen, etwa eine gepflegte Gartenanlage oder störenden Baumbestand.

Eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Gebäude ist lediglich geboten, wenn die Aufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

Kann nach diesen Grundsätzen eine vereinbarte Kaufpreisaufteilung nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, hat sie das Finanzgericht entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten zu ersetzen. Dabei hat das Finanzgericht die Frage, nach welchen Wertermittlungsverfahren die Kaufpreisaufteilung vorzunehmen ist, unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu beantworten, wie bereits dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 22.10.2007 unter dem Aktenzeichen IV B 11/06 zu entnehmen ist.

Insoweit sind bei der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises zunächst Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Bodenanteil sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen. Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann dabei die Immobilienwertverordnung herangezogen werden. Diese enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken.

Danach ist der Verkehrswert mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens (einschließlich des Verfahrens zur Bodenwertermittlung), des Ertragswertverfahrens, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln. Die Verfahren sind nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu wählen. Die Wahl ist zu begründen. Welches dieser Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden. Dabei stehen die Wertermittlungsverfahren einander allerdings gleichwertig gegenüber.

Im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.7.2020 unter dem Aktenzeichen IX R 26/19 kommen die Richter zu dem Schluss, dass zumindest dann von nennenswerten Zweifeln an der vertraglichen Aufteilung des Kaufpreises ausgegangen werden kann, wenn zwischen dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis für den Grund und Boden und dem Bodenrichtwert ein Unterschied von rund 75 % besteht. Dieser Wert kann insoweit nicht mehr als geringfügig abgetan werden. Zwar sagte der Bundesfinanzhof nicht, welche Abweichung noch toleriert werden kann, jedoch ist insoweit in der Rechtsprechung durch das Thüringer Finanzgericht mit Urteil vom 20.2.2008 unter dem Aktenzeichen III 740/05 einmal entschieden worden, dass ein Unterschreiten des Bodenrichtwerts von bis zu 10 % als unbeachtlich angesehen werden kann.

Insgesamt gilt es jedoch immer zu beachten, dass es sich bei einer Diskrepanz zum Bodenrichtwert nur um ein widerlegbares Indiz handelt. Insoweit könnten durchaus besondere Aspekte vorgetragen werden, die die vertragliche Kaufpreisaufteilung nachvollziehbar erscheinen lassen.

Was jedoch keinesfalls geht, und damit versetzt der Bundesfinanzhof der Finanzverwaltung einen herben Schlag, ist, dass auch falsche vertragliche Kaufpreisaufteilungen durch die mittels der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums ermittelte Aufteilung ersetzt werden dürfen. Dieser Grundsatz gilt selbst dann, wenn die vertraglich vereinbarte Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse üblicherweise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar zu sein scheint.

Folglich stellen die obersten Richter des Bundesfinanzhofs fest, dass die Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Boden nicht erreicht. Dies ist insbesondere deshalb

so, weil bei der Arbeitshilfe eine Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das vereinfachte Sachwertverfahren stattfindet. Zudem berücksichtigt die Arbeitshilfe nicht die Orts- oder Regionalisierungsfaktoren bei der Ermittlung eines Gebäudewerts. Im Endeffekt ist damit die Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums seitens des Bundesfinanzhofs beerdigt worden. Mit Spannung bleibt noch eine Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten.

5. Für Vermieter: Abfärbetheorie im Rahmen einer Personengesellschaft

Wird die Vermietung und Verpachtung einer Immobilie im Rahmen einer Personengesellschaft, beispielsweise einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), durchgeführt, erzielt auch diese Personengesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. So ist es zumindest grundsätzlich. Bei Personengesellschaften ist jedoch die strenge Regelung des § 15 Abs. 3 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu beachten. Danach gelten die Einkünfte einer Personengesellschaft in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte, also als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch (also auch nur nebenbei) eine gewerbliche Tätigkeit ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz eins Nummer 2 EStG bezieht. Weil insoweit die (gegebenenfalls geringfügigen) gewerblichen Einkünfte alle anderen Überschusseinkünfte der Personengesellschaft mit Gewerbesteuer infizieren, spricht man in diesem Zusammenhang auch von der Infektionstheorie. Ein anderer Begriff dafür ist „Abfärbetheorie“, weil die gewerblichen Einkünfte auf alle anderen Einkünfte abfärben.

Möchte man diese Abfärbewirkung vermeiden, hat die Rechtsprechung grundsätzlich eine Ausgliederung einer Unternehmenstätigkeit (nämlich der gewerblichen Tätigkeit) auf eine zweite, neu zu gründende Gesellschaft zugelassen. Auf diese Art und Weise kann eine gleichheitswidrige Belastung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer, welcher die sogenannte Abfärbetheorie nicht kennt, verhindert werden. Diese Grundsätze ergeben sich bereits aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 12.6.2006 unter dem Aktenzeichen XI R 21/99.

In einem vor dem Finanzgericht München mit Urteil vom 26.6.2018 entschiedenen Sachverhalt unter dem Aktenzeichen 2 K 2245/16 ging es um eine Personengesellschaft, welche im Hauptanwendungsfall Einkünfte aus der Vermietung eines Grundstücks erzielte. Weil jedoch auf dem Dach eines Vermietungsobjektes eine Fotovoltaikanlage betrieben wurde, wollte das Finanzamt die Abfärbetheorie anwenden und sämtliche Einkünfte der Gewerbesteuer unterwerfen.

Ob in einem solchen Fall die Aufnahme der Tätigkeit des Betriebs der Fotovoltaikanlage zugleich mit der Gründung einer zweiten Personengesellschaft verbunden ist, also das sogenannte Ausgliederungsmodell zum Zuge kommt, hängt maßgeblich davon ab, ob zum einen der Rechtswille der Gesellschafter auf die Begründung von zwei Gesellschaftsverhältnissen mit unterschiedlichen Zwecken gerichtet ist und ob zum anderen diese Personengesellschaften unterschiedliches Gesellschaftsvermögen gebildet und voneinander abgrenzbare Tätigkeiten entfaltet haben. Ebenso ist entscheidend, ob auch nach außen eine Aufteilung der Tätigkeitsbereiche auf zwei Personengesellschaften erkennbar geworden ist.

Entscheidend sind dabei immer die Gesamtumstände des individuellen Einzelfalles, wobei es maßgebliche Bedeutung hat, dass die Erkennbarkeit von zwei Personengesellschaften nach außen unabdingbar ist. Dies hat schon der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 19.2.1998 unter dem Aktenzeichen IV K 11/97 herausgestellt.

Insoweit kommt es tatsächlich nicht drauf an, ob sich der Tätigkeitsbereich der Vermietung und der Tätigkeitsbereich des Betriebs einer Fotovoltaikanlage gegenseitig bedingen oder sonst in unmittelbarem Zusammenhang stehen, da bei einer solchen (sachlichen) untrennbaren Verflechtung von vornherein von einer originär einheitlichen gewerblichen Tätigkeit auszugehen ist. So schon der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 27.8.2014 unter dem Aktenzeichen VIII R 6/12, welche auch für weitere Hinweise herangezogen werden kann.

Damit nun eine nach außen hin erkennbare Unterscheidung bei einem Ausgliederungsmodell gegeben ist, kann es auf verschiedene indiziell zu wertende Punkte ankommen. Insbesondere kommt dem Auftreten nach außen als nach außen erkennbar und damit feststellbarem Umstand eine maßgebliche Bedeutung zu. So spricht gegen die Anwendung des Ausgliederungsmodells, dass die Einnahmen aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage beispielsweise in Vorjahren als sonstige betriebliche Erträge der Personengesellschaft erfasst worden sind, sowie von Anfang an unter der Steuernummer der Personengesellschaft Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen abgegeben worden sind, in denen auch die Umsätze aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage erklärt sind.

Ebenso spricht es für nur eine einzelne Personengesellschaft, wenn die vorliegenden Verträge zur Installation der Fotovoltaikanlage allesamt nur unter der Bezeichnung der Vermietungs-Personengesellschaft abgeschlossen worden sind. Dies gilt dabei nicht nur für die Verträge hinsichtlich der Anschaffung/Montage der Fotovoltaikanlage, sondern auch für den Abschluss der Darlehensverträge zur Finanzierung der Fotovoltaikanlage, für die Anmeldung bei der Bundesnetzagentur, für den Abschluss des Einspeisevertrags sowie in Bezug auf das Auftreten gegenüber der Versicherung im Zusammenhang mit einer Elektronikversicherung. Damit ein Ausgliederungsmodell tatsächlich hinreichend dokumentiert werden kann, muss hier immer mit der anderen Personengesellschaft, nämlich der Fotovoltaik-Personengesellschaft, aufgetreten werden, auch wenn diese personenidentisch ist.

Da insoweit im vorliegenden Fall das Ausgliederungsmodell nicht mehr greifen konnte, argumentierten die Kläger, dass die originären Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb durch die Fotovoltaikanlage derart gering seien, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Abfärbung ausschließt. Kurzum, die Kläger wollten eine durch den Bundesfinanzhof entwickelte Bagatellgrenze anwenden. Diese hatte der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 27.8.2014 unter dem Aktenzeichen VIII R 6/12 vorgestellt. Insoweit liegt eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß vor, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der gesamten Nettoumsatzerlöse der Gesellschaft und zugleich (kumulativ!) den Betrag von 24.500 Euro im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten.

Das im Regelfall ohne Schwierigkeiten zu ermittelnde Verhältnis der Nettoumsätze der gewerblichen Tätigkeit zu den Gesamtnettoumsätzen ist folglich als geeigneter Vergleichsmaßstab heranzuziehen (relative Grenze). Denn die erwirtschafteten Umsätze erlauben bei typisierender Betrachtung Rückschlüsse auf den auf die verschiedenen Tätigkeiten entfallenden zeitlichen und finanziellen Aufwand der Gesellschaft und damit darauf, ob der gewerblichen Tätigkeit eine völlig untergeordnete Bedeutung zukommt oder eben nicht.

Zur Vermeidung einer Privilegierung von Personengesellschaften mit besonders hohen nicht-gewerblichen Umsätzen, die damit in größerem Umfang gewerblich tätig sein könnten, ist es außerdem zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens erforderlich, den Betrag der gewerblichen Nettoumsatzerlöse, bei dem noch von einem äußerst geringfügigen Umfang ausgegangen werden kann, auf einen Höchstbetrag in Höhe von 24.500 Euro zu begrenzen.

Dies entspricht dem Gewerbesteuerfreibetrag, bei dem auch ein originär gewerbliches Unternehmen keine Gewerbesteuer zahlt.

Tatsächlich war es im vorliegenden Fall so, dass die relative Grenze überschritten war, während die Grenze von 24.500 Euro noch nicht überschritten war. Aus diesem Grund argumentierten die Kläger weiter, dass die relative Umsatzgrenze in Fällen der passiven gewerblichen Tätigkeit nicht anzuwenden bzw. nicht anwendbar sei. Dieser Argumentation folgte das erstinstanzliche Finanzgericht München jedoch nicht, weil das Einkommensteuerrecht schlicht nicht zwischen aktiven und passiven Einkünften unterscheidet. Insoweit kam aufgrund des Urteils des Finanzgerichts München die Abfärbetheorie zum Einsatz, obwohl die Fotovoltaikanlage bisher durchgehend nur negative Einkünfte erzielt hatte. In der Folge wurden daher auch die Vermietungseinkünfte mit Gewerbesteuer belastet.

Hinweis: Das erstinstanzliche Finanzgericht war sogar bei seiner Entscheidung so sicher, dass die Richter die Revision zum Bundesfinanzhof nicht zuließen, weil für sie ein Revisionsgrund nicht ersichtlich war.

Hiergegen legten die Kläger jedoch die Nichtzulassungsbeschwerde ein, welche mittlerweile seitens des Bundesfinanzhofs angenommen wurde. Unter dem Aktenzeichen IV R 42/19 wird daher nun der BFH zu klären haben, ob eine GbR aus der Vermietung eines Grundstücks insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt, weil auf dem Dach des Vermietungsobjektes eine Fotovoltaikanlage betrieben wird, aus der durchgehend negative Einkünfte erzielt werden.

6. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Steuerbefreiung bei Handyüberlassung

Ausweislich der gesetzlichen Regelung in § 3 Nummer 45 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistung von der Lohnsteuer befreit. Vereinfacht gesagt, darf der Arbeitnehmer die entsprechenden Geräte des Chefs auch privat nutzen, ohne dass dafür Lohnsteuer oder in deren Folge die Sozialversicherung auf den Plan käme.

Im Hinweis 3.45 der Lohnsteuer-Hinweise (LStH) hat die Finanzverwaltung insoweit geregelt, was alles begünstigte Geräte und Leistungen sind. So sind als betriebliche Datenverarbeitungsgeräte und Telekommunikationsgeräte insbesondere Personal Computer, Laptops, Handys, Smartphones, Tablets oder Autotelefone gemeint. Regelmäßig nicht begünstigt in diesem Zusammenhang sind Smart TV, Konsole, MP3-Player, Spielautomaten, E-Book Reader, Gebrauchsgegenstand mit eingebautem Mikrochip, Digitalkamera und digitaler Video Camcorder. Nicht begünstigt sind auch vorinstallierte Navigationsgeräte im Pkw, wie der Bundesfinanzhof bereits in einer Entscheidung vom 16.2.2005 herausgearbeitet hatte.

Im Bereich System- und Anwendungsprogramme sind unter anderem im Betrieb des Arbeitgebers eingesetzte Betriebssysteme, Browser, Virens Scanner, Softwareprogramme begünstigt. Regelmäßig nicht begünstigt in dieser Kategorie sind mangels Einsatz im Betrieb des Arbeitgebers unter anderem Computerspiele.

Zum ebenfalls lohnsteuerfreien Zubehör gehören dann natürlich auch noch betriebliche Monitore, Drucker, Beamer, Scanner, Modems, Netzwerk Switches, Router, Hubs, ISDN-Karten, SIM-Karten, UMTS Karten, LTE Karten oder Ladegeräte und Transportbehältnisse.

Im Rahmen der Dienstleistung ist weiterhin insbesondere die Installation oder Inbetriebnahme der begünstigten Geräte und Programme durch einen externen IT-Service des Arbeitgebers von der Lohnsteuer befreit.

Besonders erfreulich stellt die Finanzverwaltung in den zuvor genannten Hinweisen ebenso dar, dass die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nummer 45 EStG keine Zusätzlichkeitsvoraussetzung enthält. Dies bedeutet, dass die Steuerbefreiung nicht nur dann greift, wenn entsprechende Vorteile zusätzlich zum Arbeitslohn erbracht werden. Daher ist die Herabsetzung des Bruttogehalts im Wege der Gehaltsumwandlung auch immer anzuerkennen und die Steuerbefreiung greift.

Weiterhin gibt die Finanzverwaltung in ihren Hinweisen jedoch auch noch ein etwas absonderliches Beispiel. Sofern nämlich der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ein Mobiltelefon zu einem nicht marktüblichen Preis kauft und dieses anschließend dem Arbeitnehmer wieder zur privaten Nutzung zur Verfügung stellt sowie im Anschluss die Verbindungsentgelte übernimmt, soll dies nicht im Rahmen der Steuerbefreiung anzuerkennen sein. Ganz konkret sagt die Finanzverwaltung, dass eine Steuerbefreiung der Verbindungsentgelte nach § 3 Nummer 45 EStG nicht in Betracht kommen soll, da der Kaufvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält und es sich somit bei der Zurverfügungstellung des Mobiltelefons nicht um ein betriebliches Telekommunikationsgerät des Arbeitgebers handeln soll. Wohlgermerkt ist dies zunächst nicht mehr und nicht weniger als die offizielle Meinung der Finanzverwaltung.

Ob diese Auffassung wirklich haltbar ist, wird aktuell der Bundesfinanzhof in drei Verfahren unter den Aktenzeichen VI R 49, 50 und 51/20 zu klären haben. Konkret lautet die Rechtsfrage: Ist stets von einem rechtlichen Gestaltungsmissbrauch im Sinne der Regelung des § 42 der Abgabenordnung (AO) auszugehen, wenn der Arbeitnehmer sein Handy an seinen Arbeitgeber zu einem Kaufpreis von einem Euro verkauft und der Arbeitgeber anschließend im Rahmen eines Vertrages das Handy dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung wieder zur Verfügung stellt und die entstehenden Kosten für den privaten Mobilfunkvertrag übernimmt? Es bleibt also spannend bei der Thematik.

Unserer Auffassung nach muss der eventuell nicht fremdübliche Verkauf des Handys definitiv von der Übernahme der Verbindungsentgelte getrennt werden. Folglich sollten zwei Verträge vorliegen, welche auch unterschiedlich beurteilt werden müssen. Selbst wenn die Finanzbehörden davon ausgehen, dass der Kauf einem Fremdvergleich nicht standhält, bedeutet dies jedoch noch lange nicht, dass es sich dann nicht um ein betriebliches Handy des Arbeitgebers handelt. Zivilrechtlich hat nämlich auch bei einem nicht fremdüblichen oder marktüblichen Kaufpreis das Eigentum gewechselt. Ebenso würde die Auffassung der Finanzverwaltung bedeuten, dass das günstig erworbene Handy nicht zum Betriebsvermögen des Arbeitgebers gehören würde. Aus unserer Sicht kann dies nicht sein, weshalb die Entscheidung der oben genannten Verfahren mit Spannung zu erwarten sein dürfte.

Hinweis: Auch wenn viel dafür spricht, dass der Bundesfinanzhof auch bei einem nicht fremdüblichen Kauf des Handys dennoch die Steuerfreiheit auf die Übernahme

der Verbindungsentgelte anwendet, ist es an dieser Stelle noch für Gestaltungen in diese Richtung zu früh. Insoweit sollte sicherlich das Urteil der obersten Finanzrichter der Republik in dieser Sache abgewartet werden. Oder das Handy muss zu einem Preis an den Arbeitgeber verkauft werden, der zumindest nicht augenscheinlich zu niedrig ist. Dann sollte die Gestaltung auch jetzt schon funktionieren.

7. Für Ehegatten: Verteilung der Vertragschancen und - Risiken bei Wertguthabenvereinbarungen

Wird im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses eine zusätzliche Leistung an den Arbeitnehmer vereinbart, ist grundsätzlich immer gesondert zu prüfen, ob die hierfür erforderlichen Aufwendungen den Grundsätzen über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Das gilt auch für Zahlungen aufgrund einer Wertguthabenvereinbarung.

Für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkünfteerzielung veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen motiviert sind, ist grundsätzlich die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten maßgebend. Dies hat bereits seinerzeit das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 7.11.1995 unter dem Aktenzeichen 2 BvR 802/90 herausgearbeitet.

Zwar ist weiterhin Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten auch durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht mehr jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Dies ist in der Praxis eine erhebliche Erleichterung. Vielmehr sind nämlich einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen.

Angesichts des bei nahen Angehörigen vielfach fehlenden natürlichen Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen Bereich des Unternehmer-Ehegatten zuzurechnen sind. Diese Wertung geschieht häufig anhand einer indiziellen Beurteilung.

Indizien für die Zuordnung der Vertragsbeziehung zum betrieblichen Bereich sind insbesondere, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen fremden Dritten üblich ist. Im Zuge der erforderlichen Gesamtwürdigung erlangt der Umstand, ob die Vertragschancen und Vertragsrisiken in fremdüblicher Weise verteilt sind, eine wesentliche Bedeutung, wie der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 25.1.2000 unter dem Aktenzeichen VIII R 50/97 herausgearbeitet hat. So spricht beispielsweise gegen die Fremdüblichkeit, wenn das Gesamtbild der Vereinbarung belegt, dass die weitaus meisten Chancen des Vertrages der einen Seite und die weitaus meisten Risiken des Vertrages der anderen Seite zugewiesen werden. Eine solche Unausgewogenheit ist regelmäßig ein Problem bei der Anerkennung eines Vertrages unter nahen Angehörigen.

Speziell bei Arbeitsverhältnissen geht die Rechtsprechung davon aus, dass Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen als Betriebsausgabe

abziehbar sind, wenn der Angehörige aufgrund eines wirksamen, inhaltlich fremdüblichen Arbeitsvertrags beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und der Steuerpflichtige seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt. So im Wesentlichen der Tenor der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 25.1.1989 unter dem Aktenzeichen X R 168/87.

Für die Beurteilung der Fremdüblichkeit kann es daher sehr bedeutsam sein, wie der Arbeitgeber die Leistung gegenüber fremden Arbeitnehmern gestaltet hat bzw. ob er dieselben Regelung auch bei diesen verwendet hat.

Verfassungsrechtlich ist es insoweit nicht zu beanstanden, gelöst durch einen Fremdvergleich bei Vermögenszuwendungen zwischen nahestehenden Personen das Vorliegen von Betriebsausgaben sachgerecht von nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung abzugrenzen. So ist es ganz ausdrücklich dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27.11.2002 unter dem Aktenzeichen 2 BvR 483/00 zu entnehmen.

Ob der betriebliche Aufwand für eine im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen zusätzlich vereinbarte Leistung steuerlich anzuerkennen ist, ist gesondert nach den allgemein geltenden Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen zu prüfen.

Ein Betriebsausgabenabzug für eine zusätzliche Leistung an den Ehegatten des Arbeitgebers setzt daher voraus, dass zunächst das Arbeitsverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen ist und sodann gesondert auch, dass die Aufwendungen für die zusätzliche Leistung nicht auf privaten Erwägungen beruhen. So ist es ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass bei tatsächlicher Durchführung eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen ein Abzug von Betriebsausgaben für den laufenden Lohn anerkannt wird und lediglich die Aufwendungen für eine übliche zusätzliche Leistung, beispielsweise eine Direktversicherung oder Versorgungszusage, ganz oder teilweise als nicht betrieblich veranlasst gewertet werden können, weshalb auch insoweit der Betriebsausgabenabzug entfällt.

Eine Anwendung der Grundsätze über Verträge zwischen nahen Angehörigen auf eine zusätzliche Leistung kommt nur dann nicht in Betracht, wenn der Fall einer sogenannten echten Barlohnnumwandlung vorliegt. Diese setzt allerdings voraus, dass ein bereits bestehender, nach den Grundsätzen über die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen anerkannter Lohnanspruch lediglich in eine andere Leistung umgewandelt wird. Die Aufwendungen sind dann weiterhin durch den betrieblich veranlassten Austausch im Arbeitsfeld verursacht.

Nach diesen Grundsätzen ist die Vereinbarung bei Wertguthaben einer gesonderten Prüfung zu unterziehen, wie es vorliegend der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 28.10.2020 unter dem Aktenzeichen X R 1/19 auch getan hat. Dies gilt auch dann, wenn (wie im Streitfall) das Arbeitsverhältnis als solches dem Grunde nach ertragsteuerlich anzuerkennen ist. Auch dann ist die zwischen den Eheleuten getroffene Wertguthabenvereinbarung gesondert auf ihre Fremdüblichkeit zu prüfen.

Im Endeffekt kommt der Bundesfinanzhof in der vorgenannten Entscheidung zu dem Schluss, dass er die erforderliche Gesamtwürdigung nicht selbst vornehmen kann, da auf erstinstanzlicher Ebene keine ausreichende Feststellung zu den verschiedenen Tatbestandsmerkmalen getroffen wurden. Insoweit wurde die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Tipp: Auch wenn der Bundesfinanzhof daher an dieser Stelle keine konkrete Entscheidung trifft, subsumiert er an zahlreichen Tatbestandsmerkmalen einer Wertguthabenvereinbarung durch, worauf zu achten ist. Insoweit kann die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzhofs in Praxisfällen sehr hilfreich sein. Für entsprechende Sachverhalte sei daher auf die weitere Begründung des Urteilsfalls verwiesen.

8. Für Immobilienerwerber: Zur Berücksichtigung der Instandhaltungsrückstellung bei der Grunderwerbsteuer

Im Hinblick auf die teils sehr hohen Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer (welche jeweils länderspezifisch gelten und insoweit unterschiedlich sind) kann es sich durchaus lohnen, beim Erwerb einer Immobilie ganz genau hinzuschauen. Andere Wirtschaftsgüter, die nicht zur Immobilie gehören, können nämlich bei der Grunderwerbsteuer herausgerechnet werden, sodass insoweit eine Steuerersparnis erreicht werden kann. Ein Paradebeispiel ist hier in der Praxis immer wieder die Einbauküche. Insbesondere bei der Anschaffung von Wohneigentum im Rahmen einer Wohneigentumsgemeinschaft stellt sich jedoch auch die Frage, ob die Instandhaltungsrücklage der Grunderwerbsteuer unterliegt. Diese Frage hat aktuell der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 16.9.2020 unter dem Aktenzeichen II R 45/2 17 beantwortet:

Zunächst einmal muss festgestellt werden, dass ausweislich der Regelung im Grunderwerbsteuergesetz der Grunderwerbsteuer unter anderem ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft unterliegt, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet. Gegenstand des steuerbaren Verpflichtungsgeschäftes ist insoweit ein Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts (BGB). Ebenso unterliegt entsprechend der Regelungen im Wohneigentumsgesetz auch das Teileigentum dem Grundstücksbegriff, weshalb auch insoweit bei Erwerb von Teileigentum Grunderwerbsteuer anfällt. Dies ist für den Praktiker nichts Neues.

Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer ist nun grundsätzlich die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt als Gegenleistung dabei fast immer der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Ausweislich dieser Regelung gehören alle Leistungen des Erwerbers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung, also zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, die der Erwerber nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erhalten. Dies hatte seinerzeit bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 25.4.2018 unter dem Aktenzeichen II R 52/15 herausgearbeitet.

Beim Erwerb von Teileigentum ist der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer dabei ausweislich der aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht (!) um die anteilige Instandhaltungsrücklage zu mindern. Diese ernüchternde Entscheidung begründen die obersten Finanzrichter im Weiteren sogar sehr gut, was ehrlich gesagt ebenfalls wieder ein wenig ernüchternd ist.

Nach dem Wortlaut des Grunderwerbsteuergesetzes ist grundsätzlich der Kaufpreis als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Eine Aufteilung des Kaufpreises entsprechend den Grundsätzen zur Aufteilung einer Gesamtgegenleistung ist nur dann geboten, wenn der Kaufvertrag Gegenstände umfasst, deren Erwerb nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, wie bereits der Bundesfinanzhof in einer früheren Entscheidung vom 9.10.1991 unter dem Aktenzeichen II R 20/89 geklärt hatte.

Leistungen des Erwerbers, die nicht den der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang betreffen, insbesondere also für eine andere Leistung aufgewendet werden als für die Verpflichtung, Besitz und Eigentum an dem Grundstück zu verschaffen, scheiden daher aus der Gegenleistung aus. So auch bereits eine höchstrichterliche Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 6.12.2017 unter dem Aktenzeichen II R 55/15.

Die anteilige Instandhaltungsrücklage ist Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft und damit nicht Vermögen des Wohnungseigentümers, sondern Vermögen eines anderen Rechtssubjekts. Die Wohnungseigentümergeinschaft ist ein vom jeweiligen Mitgliederbestand unabhängiger teilrechtsfähiger und parteifähiger Verband. Ihr (und eben nicht dem jeweiligen Teileigentümer) gehört das Verwaltungsvermögen. Dieses besteht aus den im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gesetzlich begründeten und rechtsgeschäftlich erworbenen Sachen und Rechten sowie den entstandenen Verbindlichkeiten.

Anders als das Zubehör eines Grundstücks, welches nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, kann damit die anteilige Instandhaltungsrückstellung beim Eigentumserwerb durch Rechtsgeschäft auch bei entsprechender Einigung der Veräußerer und Erwerber über den Übergang der Instandhaltungsrückstellung nicht auf den Erwerber übergehen.

Ein für die Grunderwerbsteuer als rechtsverkehrssteuertypischer Rechtsträgerwechsel findet bezüglich der Instandhaltungsrückstellung nicht statt. Die Wohnungseigentümer haben insoweit keinen Anteil am Verwaltungsvermögen, über den sie verfügen können. Auch wenn die Vertragsparteien vereinbart haben, dass ein Teil des Kaufpreises für die Übernahme des in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Guthabens geleistet wird, und der Instandhaltungsrückstellung im Kaufvertrag folglich ein eigenständiger Wert zugemessen wurde, handelt es sich dabei nicht um Aufwand für die Übertragung einer geldwerten nicht unter den Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fallenden Vermögensposition. Ein rechtsgeschäftlicher Erwerb dieser Position ist zivilrechtlich schlicht nicht möglich.

Vor diesem Hintergrund gehört auch das Entgelt, das der Erwerber bei wirtschaftlicher Betrachtung für die anteilige Instandhaltungsrücklage aufwendet, zu denjenigen Leistungen, die er gewährt, um das Grundstück zu erwerben. Unbeachtlich ist dabei, wie die Instandhaltungsrücklage ertragssteuerrechtlich zu behandeln ist.

9. Für Zauberkünstler: Die Frage nach dem Umsatzsteuersatz

In der Tat ist es keine Zauberei. Mit Urteil vom 26.11.2020 hat das erstinstanzliche Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 5 K 2414/19 U entschieden, dass die Umsätze aus der Darbietung auf dem Gebiet der Zauberei und der Ballonmodellage nicht dem Regelsteuersatz von aktuell (wieder) 19 % unterliegen, sondern nur mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % besteuert werden dürfen.

Der Kläger war in den Streitjahren als selbständiger Zauberkünstler tätig. Seine Dienstleistungen stellte er für betriebliche und private Feierlichkeiten zur Verfügung. Der Kläger bot neben der klassischen Bühnenzauberei die sogenannte „Close-up“-Zauberei, die klassische „Manipulation“ sowie das Fertigen von Ballonskulpturen. Außerdem trat der Kläger jährlich als Nikolaus auf und veröffentlichte mehrere Bücher.

In seinen Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2017 und 2018 erklärte der Kläger im Hinblick auf die Tätigkeiten als Zauberer und seine Auftritte als Nikolaus ermäßigt besteuerte und hinsichtlich seiner übrigen Tätigkeiten regelbesteuerte Umsätze. Das Finanzamt war

demgegenüber der Auffassung, dass die Umsätze des Klägers aus seinen Tätigkeiten als Zauberkünstler und Nikolaus dem Regelsteuersatz unterliegen würden, da es sich nicht um theaterähnliche Leistungen handele, und erließ entsprechende Umsatzsteuerbescheide. Man könnte auch sagen, an dieser Stelle machte der Fiskus mal wieder Theater.

Der hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab der 5. Senat des erstinstanzlichen Finanzgerichtes Münster im Hinblick auf die Umsätze des Klägers als Zauberkünstler statt. Die Leistungen des Klägers in Gestalt von Darbietungen auf dem Gebiet der Zauberei und der Ballonmodellage unterfielen nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG dem ermäßigten Steuersatz. Nach dieser Vorschrift ermäßige sich der Steuersatz für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler. Bei der Auslegung der Begriffe „Theater“ und „den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbare Darbietungen“ seien speziell diejenigen Leistungen einheitlich zu behandeln, die aufgrund ihrer Gleichartigkeit in einem Wettbewerb stünden. Bei dem Kläger handele es sich um einen ausübenden Künstler, der mit seiner Tätigkeit als Zauberer und auf dem Gebiet der Ballonmodellage eine einer Theatervorführung vergleichbare Darbietung erbringe, denn er habe eigenschöpferische Leistungen in einem theaterähnlichen Rahmen erbracht.

Ganz anders sieht es hingegen aus bei den Vorführungen des Klägers als Nikolaus. Ein Nikolaus wird schlicht nicht ermäßigt besteuert, da insoweit (vereinfacht gesagt) ein zu geringer Anteil der künstlerischen Darbietung gegeben ist. Somit unterliegt der Nikolaus dem umsatzsteuerlichen Regelsteuersatz.

Impressum

Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH | Sitz der Gesellschaft: Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Geschäftsführer: Christoph Schmidt, Stefan Wahle | Telefon: 0621/ 8 62 62 62, Fax: 0621/8 62 62 63, E-Mail: akademische.info@wolterskluwer.com | Handelsregister beim Amtsgericht Mannheim: 729500 | Umsatzsteuer-ID-Nummer: DE318 945 162

Verantwortlich für den Inhalt (nach § 55 Abs.2 RStV): Dr. Torsten Hahn, Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH, Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Internet: www.akademische.de

Alternative Streitbeilegung (Online-Streitbeilegung und Verbraucherschlichtungsstelle)

Die Europäische Kommission hat eine Plattform zur Online-Streitbeilegung eingerichtet, die unter folgendem Link abgerufen werden kann: www.ec.europa.eu/consumers/odr. Wolters Kluwer ist nicht bereit und nicht verpflichtet, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle teilzunehmen.

Hinweis: Die in diesem Mandantenbrief enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Sie dienen nur der allgemeinen Information und ersetzen keine qualifizierte Beratung in konkreten Fällen. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsschreibens kann daher nicht übernommen werden.