

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Arbeitszimmer und Badsanierung
- Verdeckter Gewinn bei Pkw-Privatnutzung
- Rückstellung bei Überschreitung der Richtgrößen
- Pauschalsteuer bei Geschenken
- Feststellung von Verlustvorträgen
- Bemessung der Grunderwerbsteuer

Ausgabe Juli 2015

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer Juli-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren.

STEUERRECHT

Unternehmer

Arbeitszimmer und Badsanierung

Zu den abziehbaren Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers gehören auch die Kosten für eine umfassende Badsanierung, durch die der Wert eines Einfamilienhauses dauerhaft erhöht wird. Die Kosten für die Sanierung können anteilig, d. h. im Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur Gesamtfläche des Hauses, abgesetzt werden.

Hintergrund: Zu den abziehbaren Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers im **eigenen Haus** gehören insbesondere die anteilige Abschreibung für das Haus, die anteiligen

laufenden Gebäudekosten und die unmittelbar auf das Zimmer entfallenden Kosten (z. B. für die Einrichtung).

Streitfall: Ein Steuerberater betrieb seine freiberufliche Tätigkeit im Arbeitszimmer seines Hauses. Das Arbeitszimmer stellte den Mittelpunkt seiner gesamten Tätigkeit dar und war daher steuerlich absetzbar. Auf das Arbeitszimmer entfiel ein Flächenanteil von ca. 8 %. Im Streitjahr 2011 sanierte der Steuerberater sein Badezimmer umfassend, indem er es behindertengerecht umbaute und erweiterte. Die Sanierungskosten von insgesamt rund 50.000 € machte er im Umfang von 8 % als Kosten des häuslichen Arbeitszimmers geltend.

Entscheidung: Das Finanzgericht Münster (FG) erkannte die geltend gemachten Kosten als Betriebsausgaben an und gab der Klage statt:

DIE MANDANTEN | INFORMATION

- Zu den Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers gehören Reparatur- und Renovierungsaufwendungen, die das gesamte Haus betreffen. Dies umfasst auch die streitigen Aufwendungen. Denn die umfassende Sanierung und Neugestaltung des Badezimmers führte zu einer Werterhöhung des gesamten Gebäudes. Ein Badezimmer ist zudem für die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers – anders als z. B. ein Schlafzimmer – zwingend erforderlich.
- Mit der Berücksichtigung der anteiligen Sanierungskosten werden Wertungswidersprüche vermieden.
- Das häusliche Arbeitszimmer gehört zum **Betriebsvermögen** des Steuerberaters, so dass sich bei einer späteren Entnahme des Arbeitszimmers der Entnahmewert aufgrund der Badsanierung erhöht. Es wäre daher widersprüchlich, die Kosten für die Badsanierung nicht als Betriebsausgaben anteilig zu berücksichtigen.
- Hätte der Steuerberater das Haus gemietet, könnte der Vermieter die Miete aufgrund der Badsanierung erhöhen; die anteilige höhere Miete wäre unstreitig als Betriebsausgabe absetzbar.

Hinweis: Das FG behandelt die Badsanierung, die nur einen einzigen Raum des Gebäudes betraf, ebenso wie Aufwendungen, die alle Räumlichkeiten betreffen und anteilig als Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers absetzbar sind, z. B. Kosten für die Dachreparatur, die Neugestaltung der Fassade, die Trockenlegung des Kellers oder für neue Haustüren. Für die Richter ist nicht der räumliche Bezug, sondern die **Werterhöhung des Gebäudes** ausschlaggebend. Ob diese Auffassung vom Bundesfinanzhof geteilt wird, bleibt abzuwarten – denn das FG hat die Revision zugelassen.

Verdeckter Gewinn bei Pkw-Privatnutzung

Nutzt ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH oder dessen Angehöriger einen Pkw der GmbH **ausschließlich privat**, obwohl eine Privatnutzung im Anstellungsvertrag nicht geregelt ist, führt dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA), die der Gesellschafter-Geschäftsführer versteuern muss. Der Wert dieser vGA richtet sich nach dem gemeinen Wert und damit nach dem fremdüblichen Preis und nicht nach der niedrigeren 1 %-Methode.

Hintergrund: Die Privatnutzung eines Dienstwagens einer GmbH durch deren Gesellschafter-Geschäftsführer kann Arbeitslohn darstellen, wenn die Privatnutzung im Arbeitsvertrag geregelt ist, oder aber zu einer vGA führen, wenn die Privatnutzung arbeitsvertraglich nicht gestattet ist. Arbeitslohn ist bei der GmbH als Betriebsausgabe abziehbar und führt beim Gesellschafter zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine vGA ist dagegen bei der GmbH einkommenserhöhend anzusetzen und führt beim Gesellschafter zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen.

Streitfall: Ein Alleingesellschafter einer GmbH war auch deren Geschäftsführer. Die GmbH überließ der Frau des Alleingesellschafters einen Pkw, der von dieser ausschließ-

lich privat genutzt wurde. Die Kosten dieses Pkw beliefen sich im Streitjahr auf ca. 33.000 €. Das Finanzamt setzte diesen Betrag im Einkommensteuerbescheid des Alleingesellschafters als vGA an und unterwarf ihn der Abgeltungsteuer von 25 %. Nach der 1 %-Methode hätte sich lediglich ein Betrag von rund 8.200 € ergeben.

Entscheidung: Das Finanzgericht des Saarlandes (FG) wies den Antrag des Alleingesellschafters im einstweiligen Rechtsschutz zurück:

- Der Wert einer vGA aufgrund einer – im Arbeitsvertrag nicht zugelassenen – Pkw-Privatnutzung durch den GmbH-Gesellschafter richtet sich auf Ebene der GmbH nicht nach dem lohnsteuerlichen Wert der 1 %-Methode. Vielmehr ist der Wert nach dem Fremdvergleich zu ermitteln, so dass auch ein angemessener Gewinnaufschlag anzusetzen ist.
- Dieser Wert ist auch für die Einkommensteuer des Gesellschafters zu übernehmen, wenn dieser oder sein Angehöriger den Pkw ausschließlich privat genutzt hat. Die 1 %-Methode kommt nicht zum Ansatz, weil sie voraussetzt, dass der Pkw auch betrieblich genutzt wird.
- Das Finanzamt durfte den gemeinen Wert anhand der entstandenen Kfz-Kosten ermitteln, weil es sich hierbei um den fremdüblichen Preis für die Pkw-Überlassung gehandelt hat. Darüber hinaus hätte das Finanzamt noch einen angemessenen Gewinnaufschlag ansetzen können, hat dies aber zugunsten des Alleingesellschafters unterlassen.

Hinweise: Die Finanzverwaltung lässt zwar auch im Bereich der vGA die Bewertung nach der niedrigeren 1 %-Methode zu. Dies setzt dem FG zufolge jedoch voraus, dass der Pkw im Übrigen betrieblich genutzt wird und nicht ausschließlich privat.

Rückstellung bei Überschreitung der Richtgrößen

Ein bilanzierender Arzt muss eine Rückstellung für eine Honorarrückforderung der Kassenärztlichen Vereinigung (KV) bilden, wenn er die Richtgrößen für ärztliche Verordnungen im abgelaufenen Jahr um mehr als 25 % überschritten und die KV bereits ein Prüfverfahren eingeleitet hat. Nicht erforderlich ist, dass die KV das Prüfverfahren am Bilanzstichtag bereits abgeschlossen hat.

Hintergrund: Für ungewisse Verbindlichkeiten sind Rückstellungen zu bilden. Bei ungewissen Verbindlichkeiten handelt es sich um Verpflichtungen, deren Höhe am Bilanzstichtag noch nicht feststeht oder die dem Grunde nach noch nicht feststehen. Zudem muss der Unternehmer am Bilanzstichtag mit seiner Inanspruchnahme rechnen.

Streitfall: Ein Arzt ermittelte seinen Gewinn freiwillig durch Bilanzierung. Er überschritt im Jahr 2003 die Richtgrößen für ärztliche Verordnungen um mehr als 25 %, so dass die KV zu einer Rückforderung berechtigt war. Zum Bilanzstichtag war das für die Rückforderung erforderliche Prüfverfahren zwar eingeleitet, aber noch nicht abgeschlossen. Der Arzt bildete eine Rückstellung über den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab dem Arzt grundsätzlich Recht, erkannte die Bildung der Rückstellung an und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück, das nun die Höhe der Rückstellung noch ermitteln muss:

- Am Bilanzstichtag bestand eine **Pflicht zur Honorarrückzahlung**, weil der Arzt die Richtgrößen um mehr als 25 % überschritten hatte. Diese Rückzahlungspflicht ergibt sich aus dem Sozialgesetzbuch.
- Der Arzt musste auch mit einer **Inanspruchnahme rechnen**, denn die KV hatte ihm bereits mitgeteilt, dass er die Richtgrößen deutlich überschritten hatte. Zudem hatte sie ein Prüfverfahren eingeleitet.
- Zwar war das Prüfverfahren am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen. Das Überschreiten der Richtgrößen um mehr als 25 % hatte jedoch die Wirkung eines sog. Anscheinsbeweises, so dass der Arzt sich hätte entlasten müssen, um einer Rückforderung zu entgehen. Mangels Entlastung war die Inanspruchnahme des Arztes am Bilanzstichtag wahrscheinlich.

Hinweise: Das Urteil erleichtert die gewinnmindernde Bildung von Rückstellungen bei bilanzierenden Ärzten. Denn die Bildung der Rückstellung ist bereits vor Abschluss des Prüfverfahrens zulässig. Es hat jedoch keine Bedeutung für Ärzte, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln – diese dürfen keine Rückstellung bilden, sondern können erst im Zeitpunkt der Rückzahlung der Honorare eine Betriebsausgabe geltend machen.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Pauschalsteuer bei Geschenken

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen Stellung genommen. Hierbei ist es auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu diesem Thema eingegangen (lesen Sie hierzu unsere Mandanten-Info März 2014).

Hintergrund: Arbeitgeber können für bestimmte Sachzuwendungen die Steuer für den Zuwendungsempfänger übernehmen. Sie entrichten dann eine pauschale Einkommensteuer von 30 % zzgl. Kirchensteuer auf den Wert der Zuwendung. Eine derartige Pauschalsteuer kommt zum einen bei Geschenken an Geschäftsfreunde oder bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, die zusätzlich zum Arbeitslohn geleistet werden, in Betracht.

Wichtige Aussagen des BMF:

- Pauschalierbar sind nur **betrieblich veranlasste** Sachzuwendungen. Nicht pauschaliert werden können demnach Zuwendungen, die der Gesellschafter einer GmbH aus **privaten Mitteln** an die Arbeitnehmer der GmbH erbringt. Insoweit folgt das BMF dem BFH.
- Die Zuwendung muss beim Empfänger grundsätzlich **steuerbar und steuerpflichtig** sein. Eine Pauschalsteuer ist daher nicht möglich, wenn der Empfänger in Deutschland gar nicht steuerpflichtig ist. Auch hier übernimmt das BMF die Rechtsprechung des BFH.

- Die **Bewirtung** eines Geschäftsfreundes führt nicht zu einer Pauschalsteuer, es sei denn, sie ist Teil einer sog. Incentive-Reise oder einer Repräsentationsveranstaltung, wie einem Golfturnier. Das BMF hält hier an seiner bisherigen Auffassung fest und folgt den Bedenken des BFH nicht, der bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden generell von einer pauschalierbaren Zuwendung ausgeht.
- Für **Streuwerbeartikel** mit einem Wert von bis zu 10 € (z. B. Kalender und Kugelschreiber mit Werbeaufdruck) muss ebenfalls keine Pauschalsteuer entrichtet werden. Der BFH hingegen sieht dies anders.

Hinweise: Das neue BMF-Schreiben ist erfreulich, denn es übernimmt die BFH-Rechtsprechung, soweit sie für den Steuerzahler positiv ist, und weicht von ihr ab, soweit sie für diesen nachteilig ist. Eine Pflicht zur Pauschalierung besteht übrigens nicht. Entscheidet sich der Arbeitgeber bzw. Unternehmer gegen eine Pauschalierung, muss der Zuwendungsempfänger die Zuwendung versteuern.

Alle Steuerzahler

Feststellung von Verlustvorträgen

Ein Steuerpflichtiger kann auch dann noch die Feststellung eines Verlustvortrags beantragen, wenn keine Einkommensteuer für das Verlustentstehungsjahr festgesetzt worden ist und die vierjährige Verjährungsfrist für die Einkommensteuerfestsetzung bereits abgelaufen ist.

Hintergrund: Verluste, die im Jahr ihrer Entstehung nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden, können in Folgejahre vorgetragen und dort mit positiven Einkünften verrechnet werden. Hierzu erlässt das Finanzamt einen sog. Verlustfeststellungsbescheid. Seit einer Gesetzesänderung im Jahr 2010 richtet sich die Höhe des festzustellenden Verlustes nach dem sich aus dem Einkommensteuerbescheid ergebenden Verlust.

Streitfall: Die Klägerin beantragte im Jahr 2012 die Feststellung von Verlusten zum 31. 12. 2005 bis 31. 12. 2007, die ihr aufgrund ihrer Erstausbildung entstanden waren. In den Jahren 2005 bis 2007 hatte sie keine Einkommensteuererklärungen abgegeben, so dass auch keine Einkommensteuer festgesetzt worden war. Das Finanzamt lehnte die Verlustfeststellung ab, weil es keine Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 gab, in denen Verluste angesetzt worden waren.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Zwar ist der Einkommensteuerbescheid für die Verlustfeststellung grundsätzlich bindend, weil der Verlust nur in der Höhe festgestellt werden darf, die sich aus dem Einkommensteuerbescheid ergibt. Diese Bindung besteht allerdings nur dann, wenn es tatsächlich einen Einkommensteuerbescheid gibt. Im Streitfall waren jedoch keine Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 ergangen.
- Liegt kein Einkommensteuerbescheid vor, gibt es keinen verfahrensrechtlichen Grund, der gegen eine Verlustfeststellung spricht. Der Gesetzgeber wollte

DIE MANDANTEN | INFORMATION

lediglich verhindern, dass der Steuerpflichtige eine Verlustfeststellung beantragen kann, obwohl im Einkommensteuerbescheid nur positive Einkünfte angesetzt worden sind und der Einkommensteuerbescheid bestandskräftig ist.

Hinweise: Das Urteil ist für Steuerpflichtige bedeutsam, die nachträglich Verluste im Zusammenhang mit ihrer Ausbildung geltend machen wollen. Hier fehlt es meist an einer Steuerfestsetzung im Ausbildungsjahr, weil keine Einnahmen erzielt wurden und dementsprechend keine Einkommensteuererklärungen abgegeben wurde. Die Einkommensteuererklärung kann nachträglich nur für die letzten vier Jahre abgegeben werden, weil die Verjährungsfrist bei fehlender Verpflichtung zur Abgabe (sog. Antragsveranlagung) vier Jahre beträgt. Dem BFH zufolge ist die fehlende Steuerfestsetzung nun unschädlich, selbst wenn die Verjährungsfrist für die Einkommensteuerfestsetzung bereits abgelaufen ist.

Demgegenüber beläuft sich die **Feststellungsfrist** für Verlustfeststellungen auf insgesamt sieben Jahre, weil eine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe von Verlustfeststellungserklärungen besteht. Im Jahr 2015 könnte deshalb noch eine Verlustfeststellung für die Jahre 2008 bis 2010 beantragt werden (für Jahre ab 2011 ist die Antragsveranlagung noch möglich).

Nicht entschieden hat der BFH die Frage, ob Kosten für eine Erstausbildung tatsächlich zu steuerlichen Verlusten führen. Der Gesetzgeber hat dies grundsätzlich verneint. Der BFH hält dieses gesetzliche Abzugsverbot jedoch für verfassungswidrig und hat das Bundesverfassungsgericht angerufen. Bis zu dessen Entscheidung sollten Verluste vorsorglich für abgelaufene Jahre (ab 2008) geltend gemacht werden.

Bemessung der Grunderwerbsteuer

Die Kosten für den **Innenausbau** eines Neubaus erhöhen die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, wenn der Verkäufer des unbebauten Grundstücks oder ein Unternehmer, der mit dem Verkäufer wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich verbunden ist, dem Käufer den Innenausbau vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags angeboten und der Käufer dieses Angebot angenommen hat.

Hintergrund: Die Grunderwerbsteuer richtet sich grundsätzlich nach dem Kaufpreis. Beim Kauf eines unbebauten Grundstücks, das der Käufer anschließend selbst bebaut, ist die Grunderwerbsteuer demnach niedriger als beim Kauf eines bereits bebauten Grundstücks. Eine Ausnahme gilt

beim sog. **einheitlichen Erwerbsgegenstand**, wenn bereits bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags feststeht, dass der Käufer ein bebautes Grundstück erhalten soll. Dies ist z. B. der Fall, wenn sich der Verkäufer zur Bebauung verpflichtet. Die Grunderwerbsteuer richtet sich dann nach dem Preis für das Grundstück und dem Preis für das Gebäude.

Streitfall: Die Klägerin erwarb 2007 ein unbebautes Grundstück von der X-GmbH, die sich zugleich verpflichtete, einen Rohbau auf dem Grundstück zu errichten. Der Preis für das Grundstück einschließlich Rohbau betrug ca. 525.000 €. Die X-GmbH empfahl dem Ehemann der Klägerin den Z als Bauleiter für den Innenausbau. Der Ehemann folgte der Empfehlung und beauftragte Z. Das Finanzamt erhöhte die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um geschätzte Innenausbaukosten in Höhe von 180.000 €.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab dem Finanzamt grundsätzlich Recht, verwies die Sache aber zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurück:

- Die Kosten für den Rohbau gehören unstreitig zur Bemessungsgrundlage, weil sich die X-GmbH als Verkäuferin zur Errichtung des Rohbaus verpflichtete.
- Auch die Kosten des Innenausbaus können die Bemessungsgrundlage erhöhen, wenn entweder die X-GmbH oder ein mit ihr verbundenes Unternehmen sich bereits bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags zum Innenausbau verpflichtet hatte. Der Z als Bauleiter ist als verbundenes Unternehmen anzusehen, weil er von der X-GmbH empfohlen worden war und daher mit der X-GmbH zusammenarbeitete. Unbeachtlich ist, dass Z nicht von der Klägerin selbst sondern von deren Ehemann beauftragt worden war. Denn die Klägerin war mit der Beauftragung ersichtlich einverstanden.
- Zu prüfen ist nun noch, ob der Klägerin die Gestaltung des Innenausbaus bereits vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags angeboten worden war; nur dann wäre die Einbeziehung der Innenausbaukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt. Außerdem muss die Höhe der Innenausbaukosten ermittelt werden; in jedem Fall gehört zur Bemessungsgrundlage die Bauleitervergütung an den Z.

Hinweise: Die Beweislast für den einheitlichen Vertragsgegenstand trägt das Finanzamt. Die Finanzämter ermitteln aber häufig, mit welchen Unternehmen gewerbliche Verkäufer zusammenarbeiten und erhöhen dann die Grunderwerbsteuer.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Juli 2015

- | | |
|--------------------|---|
| 10. 7. 2015 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag
Zahlungsschonfrist bis zum 13. 7. 2015 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 29. 7. 2015 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 29. 7. 2015
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 27. 7. 2015 |