

## Weitere Informationen zum S+H Kanzleibrief April 2018

### 1. Wertgutschriften auf Zeitwertkonten als Lohnzufluss?

Auf einer wirksamen schriftlichen Vereinbarung beruhende Wertgutschriften auf einem Zeitwertkonto zugunsten des Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH führen noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer zunächst keinen Anspruch auf die Auszahlung der Versicherungssumme hat, sondern nach den getroffenen Vereinbarungen grundsätzlich erst in der späteren Freistellungsphase sowie nach der Vereinbarung eines Auszahlungsplans mit der GmbH über die angelegten Beträge verfügen kann. Daher führen erst die späteren Auszahlungen aus dem Zeitwertkonto an den Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer bei diesem zu einem Lohnzufluss. Dies stellte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg fest. Die Beteiligten stritten darum, ob Wertgutschriften auf dem Zeitwertkonto des damaligen Geschäftsführers einer GmbH zum Zufluss von Arbeitslohn führten. In diesem Fall hätte die GmbH Lohnsteuern sowie Solidaritätszuschläge anmelden und abführen müssen, was sie nicht getan hatte. Nun sollte sie in Haftung genommen werden. Die GmbH und der Minderheitsgesellschaft-Geschäftsführer hatten eine Vereinbarung abgeschlossen, die es ihm ermöglichen sollte, durch die Einzahlung eines Teils seines Bruttolohns eine spätere Freistellung von der Arbeitsleistung, z.B. für eine Vorruhestandsregelung, eingehen zu können. Die GmbH verpflichtete sich, die Entgeltverzichtse zum Zwecke der Rückdeckung und der Sicherung der Wertguthaben an Stelle der Auszahlung unverzüglich auf ein Investmentdepot (Rückdeckungskonto) einzuzahlen. Das Finanzamt sah hierin bereits einen Lohnzufluss und nahm die GmbH in Haftung. Dabei ging es auch um die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung. Die Richter stellten in ihrem Urteil vorab fest, dass die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, hier unerheblich ist, denn diese würde beim begünstigten Gesellschafter nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, sondern zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Dann käme ohnehin ein Haftungsbescheid nicht in Betracht. Aber auch ein steuerlicher Zufluss sei nicht gegeben. Hier entspräche das Zeitwertkonto der Wertguthabenvereinbarung nach dem Sozialgesetzbuch. Ein Wertguthaben setze eine schriftliche Vereinbarung über den Aufbau des Wertguthabens voraus, nach der Arbeitsentgelt, das mit einer vor oder nach der Freistellung oder der Verringerung der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit erbrachten Arbeitsleistung erzielt wird, eingebracht wird, um es für Zeiten der Freistellung aus dem Wertguthaben zu entnehmen. Die Beteiligten hatten eine derartige schriftliche Vereinbarung getroffen. Ein Zufluss von Arbeitslohn liege vor, wenn und sobald der Arbeitnehmer wirtschaftlich über die Einnahme verfügen könne. Das sei der Fall, wenn die Einnahme in das Vermögen des Arbeitnehmers übergegangen sei. Im vorliegenden Fall habe der in Wertgutschriften umgewandelte Arbeitslohn dem Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer aber noch nicht zur Verfügung gestanden. Die GmbH habe in eigenem Namen und auf eigene Rechnung bei einem Dritten die Beträge aus der Entgeltumwandlung angelegt. Der Geschäftsführer habe nach den versicherungsvertraglichen Bestimmungen zunächst keinen Anspruch auf die Auszahlung der Versicherungssumme gehabt. Er konnte ohne Zustimmung der GmbH nicht über die eingezahlten Beträge wirtschaftlich verfügen. Dies war nach den getroffenen Vereinbarungen grundsätzlich erst in der Freistellungsphase möglich und damit nach der Vereinbarung eines Auszahlungsplans. Infolgedessen sei noch nicht die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto, sondern erst die Auszahlung aus diesem zu versteuern

Quelle: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14. November 2017, 9 K 9235/15

### 2. Kein häusliches Arbeitszimmer bei nur geringfügiger Nutzung

Eine Steuerpflichtige erzielte gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage. Für das Jahr 2010 errechnete sie einen Verlust und machte u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 1.700 € als Betriebsausgaben geltend. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprachen 8,1 % der Gesamtkosten des Wohnhauses und damit dem Flächenanteil des Arbeitszimmers an der Gesamtwohnfläche. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen nicht an, weil für das Betreiben der Photovoltaikanlage kein Arbeitszimmer erforderlich sei. So sah es auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz und versagte den Betriebsausgabenabzug. Nach der Rechtsprechung des BFH sei zwar nicht die „Erforderlichkeit“, aber der Umfang der Privatnutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zu prüfen. Die Richter kamen für den vorliegenden Fall zu dem Ergebnis, dass das Arbeitszimmer allenfalls wenige Stunden pro Jahr für betriebliche Zwecke und im Übrigen entweder privat oder gar nicht genutzt worden war. Der Anteil der Privatnutzung sei zwar nicht zweifelsfrei feststellbar. Erfolge aber – wie hier – eine nur geringfügige betriebliche Nutzung, sei der Betriebsausgabenabzug schon dann zu versagen, wenn der Raum auch nur vereinzelt privat genutzt werde.

#### Hinweis:

Nach dem Wortlaut der Vorschrift zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer kommt es auf die Erforderlichkeit nicht an. Einige Finanzgerichte vertreten aber die Auffassung, dass aus dem Sinn und Zweck der geltenden Regelungen zu folgern ist, dass die Aufwendungen nur dann abzugsfähig sind, wenn das Arbeitszimmer für die Einkünfteerzielung auch tatsächlich erforderlich ist. So hat das Finanzgericht Nürnberg bereits im Jahr 2012 entschieden, dass ein häusliches Arbeitszimmer für die Verwaltung einer Photovoltaikanlage grundsätzlich nicht erforderlich ist, da die zeitliche Inanspruchnahme des Raumes von untergeordneter Bedeutung ist. Der BFH dagegen hat im Jahr 2017 entschieden, dass die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung für die Abzugsfähigkeit ausreichend ist, sofern der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für berufliche bzw. betriebliche Zwecke genutzt wird. Vergleichbare Fälle sollten daher offengehalten werden. Sprechen Sie uns an, wir beraten Sie gern!

Quelle: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25. Januar 2018, 6 K 2234/17, NZB zugelassen (Az. des BFH: VI R 46/17)

### 3. Dienstwagen für geringfügig beschäftigte Lebensgefährtin

Ein Steuerpflichtiger erzielte als Ingenieur Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und lebte mit seiner Lebensgefährtin und den gemeinsamen Kindern zusammen. Die Lebensgefährtin war als Sekretärin tätig und schloss daneben einen weiteren Arbeitsvertrag mit dem Steuerpflichtigen. Danach sollte sie für wöchentlich sechs Stunden im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung im Ingenieurbüro tätig sein und Aufgaben in der kaufmännischen Verwaltung wahrnehmen. In einem Nachtrag zum Anstellungsvertrag wurde vereinbart, dass ihr ein Firmenwagen, auch zur privaten Nutzung, zur Verfügung

gestellt werden sollte. Der steuer- und sozialversicherungspflichtige Gegenwert der Fahrzeugüberlassung für private Zwecke wurde gegen den baren Vergütungsanspruch aufgerechnet. Dadurch reduzierte sich der vom Steuerpflichtigen zu überweisende Lohn nach Anschaffung eines VW-Tiguan als Firmenwagen auf null €. Das Finanzamt erhöhte nach einer Außenprüfung den Gewinn des Steuerpflichtigen um die Sachlohnaufwendungen und die darüber liegenden Fahrzeugkosten. Auch das Finanzgericht versagte bis auf einen geringen Betrag für betriebliche Botenfahrten den Betriebsausgabenabzug, weil der bestehende Arbeitsvertrag einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dem folgte der BFH. Ein Arbeitgeber würde einem familienfremden geringfügig Beschäftigten regelmäßig kein Fahrzeug überlassen, da dieser durch eine umfangreiche Privatnutzung des PKW die Vergütung für die Arbeitsleistung in erhebliche - und für den Arbeitgeber unkalkulierbare - Höhen steigern könnte. Die Kfz-Überlassung entspräche einem nicht von der Arbeitsmenge abhängigen und in hohem Maße variablen Lohn.

**Hinweis:**

Der BFH sah auch keinen höchstrichterlichen Klärungsbedarf für die vom Steuerpflichtigen aufgeworfene Frage nach der Fremdüblichkeit und wies die Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurück.

Quelle: BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2017, III B 27/17

#### 4. Investitionsabzugsbetrag bei einer Personengesellschaft

Vor dem BFH ging es um die Frage, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag rückwirkend gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die Investition nicht bei der Gesellschaft selber, sondern durch einen ihrer Gesellschafter getätigt wird. In dem vorliegenden Fall ging es um eine GbR, die von einem Ehepaar zum Zweck der gemeinsamen Bewirtschaftung ihres im Weinbau tätigen landwirtschaftlichen Betriebs gegründet wurde. An der GbR waren der Ehemann zu 80 % und die Ehefrau zu 20 % beteiligt. Für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 machte die GbR einen Investitionsabzugsbetrag i.H.v. insgesamt 44.000 € für die geplante Anschaffung zweier Wirtschaftsgüter gewinnmindernd geltend. Im Jahr 2010 schaffte der Ehemann die Wirtschaftsgüter aus eigenen Mitteln an. Er aktivierte die Wirtschaftsgüter in seiner Sonderbilanz für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 und rechnete die von der GbR im Wirtschaftsjahr 2007/2008 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträge seinem Sonderbetriebsgewinn hinzu. Das Finanzamt änderte daraufhin die Feststellungsbescheide für 2007 und 2008. Dabei machte es die im Wirtschaftsjahr 2007/2008 gebildeten Investitionsabzugsbeträge rückgängig und erhöhte den festgestellten Gewinn. Die Gesellschaft selber habe investieren müssen, nicht der Gesellschafter. Der BFH sah das anders. Die Vorschriften zum IAB seien bei Personengesellschaften mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des „Steuerpflichtigen“ die „Gesellschaft“ trete. Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehöre in steuerlicher Hinsicht nicht nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Folglich sei es im Bereich des Investitionsabzugs für die Prüfung, ob eine vorgenommene Investition derjenigen entspreche, für die der Abzugsbetrag in Anspruch genommen werde, ohne Bedeutung, ob im Bereich des Gesamthands- oder des Sonderbetriebsvermögens investiert wurde. Der Investitionsabzugsbetrag stelle eine betriebs- und keine personenbezogene Förderung dar. Auch der Sinn und Zweck spreche für diese Auslegung. Der Förderzweck – Verbesserung der Liquidität und der Eigenkapitalausstattung kleinerer und mittlerer Betriebe – werde auch erreicht, wenn ein Gesellschafter die Investition allein finanziere und das Wirtschaftsgut daher zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehöre. Die Auflösung des Investitionsabzugsbetrages habe entsprechend dort zu erfolgen, wo investiert worden sei, also beim Gesellschafter. Denn nur dort könne die Herabsetzung der Anschaffungskosten sowie die Sonderabschreibungen vorgenommen werden, sodass Hinzurechnung und Minderung der Anschaffungskosten "gleich" laufen würden. Deshalb sei auch eine quotale – nach dem Umfang der Beteiligung des investierenden Gesellschafters bemessene – Rückgängigmachung des IAB nicht möglich.

Quelle: BFH-Beschluss vom 15. November 2017, VI R 44/16

#### 5. Fortlaufende Rechnungsnummer

Allein die Tatsache, dass ein Unternehmer keine lückenlos fortlaufenden Rechnungsnummern verwendet, berechtigt das Finanzamt nicht zur Erhöhung des Gewinns durch Schätzung eines Unsicherheitszuschlags – so das Finanzgericht Köln. Ein Steuerpflichtiger ermittelte seinen Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung. Er verwendete auf seinen elektronischen Rechnungen ausschließlich Buchungsnummern, die aus der Veranstaltungsnummer und einer weiteren Ziffernkombination zusammengesetzt wurden. Die Ziffernkombination wurde computergestützt durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum erzeugt. Damit wurde jede Buchungsnummer zwar unstrittig nur einmalig vergeben, diese bauten aber nicht numerisch aufeinander auf. Eine anderweite lückenlose numerische Rechnungsnummer wurde nicht gesondert vergeben. Nach Meinung des Finanzamtes lag hierin ein schwerwiegender Mangel, der eine Hinzuschätzung rechtfertige. Das sah das Finanzgericht anders und gab der Klage statt. Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen könne, habe sie diese zu schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen sei insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht verletze, seiner gesetzlichen Buchführungspflicht nicht nachkomme oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehe. Verwende ein Unternehmer keine lückenlos fortlaufenden Rechnungsnummern, so berechtige dies alleine nicht zur Erhöhung des Gewinns durch Schätzung eines "Un"-Sicherheitszuschlags. Denn es bestehe keine Pflicht zur Vergabe einer Rechnungsnummer nach einem bestimmten lückenlosen numerischen System

**Hinweis:**

Zu beachten ist aber, dass das Urteil lediglich die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im ertragsteuerlichen Sinn betrifft. Das Umsatzsteuergesetz hingegen fordert sehr wohl eine fortlaufende Rechnungsnummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird. Es sollte daher bei der Vergabe von Rechnungsnummern darauf geachtet werden, dass die Rechnungsnummern fortlaufend vergeben werden.

Quelle: FG Köln, Urteil vom 7. Dezember 2017, 15 K 1122/16, Revision zugelassen

**6. Auslandsstudium ohne eigenen inländischen Hausstand**

Eine an einer deutschen Hochschule eingeschriebene Studentin kann für Zeiträume von Auslandssemestern und Auslandspraktika keine Aufwendungen für die dortige Unterkunft und Verpflegung geltend machen, wenn sie im Inland keinen eigenen Hausstand unterhält. Dies hat das Finanzgerichts Münster entschieden. In dem Urteilsfall absolvierte eine Studentin zwei Auslands- und ein Auslandspraxissemester. Sie blieb in der inländischen Fachhochschule eingeschrieben und besuchte regelmäßig ihre Eltern. In ihrer Einkommensteuererklärung machte die Studentin die Aufwendungen für Wohnung und Verpflegung während der Auslandsaufenthalte als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte den Werbungskostenabzug nicht an.

Das Finanzgericht gab dem Finanzamt Recht. Nach Abschluss einer Erstausbildung könnten zwar Aufwendungen für eine zweite Ausbildung (Studium oder Berufsausbildung) grundsätzlich als Werbungskosten abgezogen werden. Voraussetzung für den Abzug der Wohnungskosten sowie der Verpflegungsmehraufwendungen in Bezug auf die Auslandsaufenthalte der Steuerpflichtigen sei aber, dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorlägen. Dies sei der Fall, wenn die Steuerpflichtige außerhalb des Ortes ihrer ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhalten und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gewohnt habe. Die erste Tätigkeitsstätte der Studentin habe während der Aufenthalte im Ausland und nicht mehr an der inländischen FH gelegen. Eine Universität sei nicht nur im Fall eines vollständigen Auslandsstudiums, sondern auch im Fall eines Auslandssemesters als erste Tätigkeitsstätte des Studenten anzusehen. Im Ausland habe sich auch der einzige eigene Hausstand der Steuerpflichtigen befunden, da die reinen Besuchsaufenthalte in der Wohnung der Eltern keinen eigenen Hausstand der Steuerpflichtigen begründet hätten. Insofern lagen nach Auffassung des Gerichts die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht vor.

**Hinweis:**

Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitfrage hat das Finanzgericht die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Quelle: FG Münster, Urteil vom 24. Januar 2018, 7 K 1007/17 E

**7. Einheitliche Vergütung bei Dauertestamentsvollstreckung**

Eine Steuerpflichtige war Alleinerbin ihrer im Jahr 2002 verstorbenen Mutter. Im Nachlass befanden sich zwei vermietete Mehrfamilienhäuser und umfangreiches Kapitalvermögen. Nach der testamentarisch angeordneten Testamentsvollstreckung sollte der Testamentsvollstrecker für die Dauer von 20 Jahren als Vergütung für jedes Jahr 1,5 % vom Bruttornachlass erhalten. Der Nachlass hatte im Zeitpunkt des Erbfalls einen Bruttowert von über 5 Mio. €. Davon entfielen ca. 19 % auf den Grundbesitz und 81 % auf das Kapitalvermögen. Die Steuerpflichtige machte die Vergütungen des Testamentsvollstreckers (monatlich 5.000 €) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung geltend. Bis 2008 teilte sie die Kosten zunächst nach dem Verhältnis der Nachlasswerte im Zeitpunkt des Erbfalls auf (19 % Vermietung, 81 % Kapitalvermögen). In ihren Einkommensteuererklärungen für 2009 bis 2011 machte sie 90 % der Aufwendungen für die Testamentsvollstreckung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, da 90 % der vom Testamentsvollstrecker aufgewandten Zeit auf die Verwaltung der Mehrfamilienhäuser entfiel. Das lehnte das Finanzamt ab und verteilte die Gebühren für die Testamentsvollstreckung nach dem ursprünglichen Schlüssel. Dies führte dazu, dass sich der Teil der Gebühren für die Kapitaleinkünfte steuerlich ab 2009 nicht mehr auswirkte. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Der BFH hob das Urteil auf, verwies die Sache aber zurück an die Vorinstanz, damit diese weitere Feststellungen trifft. Werden aus der Verwaltung des Nachlasses noch andere Einkünfte erzielt, kommt eine Aufteilung der Kosten nach dem anteiligen Zeitaufwand des Testamentsvollstreckers nicht in Betracht, wenn sich der Anspruch des Testamentsvollstreckers nach dem Nachlasswert bemisst, so die BFH-Richter. Für die Aufteilung der einheitlichen Kosten der Testamentsvollstreckung auf verschiedene Einkunftsarten komme es auf die Zusammensetzung des Nachlasses an. Das Finanzgericht war jedoch von der Annahme ausgegangen, dass die Aufteilung der einheitlichen Vergütung auf die einzelnen Einkunftsarten durch die historische Zusammensetzung des Nachlasses im Zeitpunkt des Erbfalls vorgegeben sei. Dem folgte der BFH nicht. Zu berücksichtigen sei vielmehr die Zusammensetzung des Nachlasses in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum.

**Hinweis:**

Der auf das Kapitalvermögen entfallende Teil der Gebühren für den Testamentsvollstrecker führt zwar bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu Werbungskosten. Diese dürfen allerdings seit 2009 nach Einführung der Abgeltungssteuer nicht mehr abgezogen werden. Der BFH wies in seinem Urteil darauf hin, dass eine andere Rechtsauffassung nicht nur dem Abschnittsprinzip widerspreche, sondern auch zu rechtlich nicht haltbaren Ergebnissen führen würde. Denn hätten sich im Zeitpunkt des Erbfalls nur Immobilien im Nachlass befunden, könnte die einheitliche Vergütung auch dann noch in voller Höhe abgezogen werden, wenn sich später nur noch Kapitalvermögen im Nachlass befände. Im umgekehrten Fall wäre der Werbungskostenabzug ab 2009 vollständig ausgeschlossen, auch wenn sich später im Nachlass nur Immobilien befinden würden. Das würde dem objektiven Nettoprinzip widersprechen.

Quelle: BFH-Urteil vom 8. November 2017, IX R 32/16

**8. Kosten eines privaten Sicherheitsdienstes**

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass Kosten für die Beauftragung eines privaten Sicherheitsdienstes außergewöhnliche Belastungen sein können. Im vorliegenden Fall wurde eine Steuerpflichtige von ihrer Adoptivtochter mit Medikamenten „ruhig gestellt“ und in einen körperlichen Dämmerzustand versetzt, der nur dann durch weitere Medikamente unterbrochen wurde, wenn sie wichtige Termine, wie z.B. Notarbesuche für die Erbeinsetzung der Adoptivtochter, wahr-

nehmen musste. Nachdem die Steuerpflichtige sich befreien konnte, widerrief sie die Vollmachten und die Erbeinsetzung und zog in eine Seniorenresidenz. Dort ließ sie sich 24 Stunden am Tag durch einen privaten Sicherheitsdienst bewachen, weil ihre Adoptivtochter und von dieser beauftragte Personen mehrfach versucht hatten, die Steuerpflichtige dort aufzusuchen. Die Berücksichtigung der hierfür entstandenen Kosten als außergewöhnliche Belastungen lehnte das Finanzamt ab. Das Finanzgericht gab der hiergegen erhobenen Klage statt, nachdem es eine umfangreiche Beweisaufnahme durch Zeugenvernehmungen zur Bedrohungslage der Steuerpflichtigen durchgeführt hatte. Die Aufwendungen für den privaten Sicherheitsdienst seien der Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Sie sei aufgrund der Behandlung durch ihre Adoptivtochter einer schweren gesundheitlichen Bedrohung ausgesetzt gewesen und in ihrer persönlichen Freiheit unzumutbar eingeschränkt worden. Es habe auch die Gefahr einer Entführung und damit einer Wiederholung der körperlichen Übergriffe bestanden. Die Steuerpflichtige sei gezwungen gewesen, sich vor weiteren möglichen Angriffen gegen Leib und Leben zu schützen. Da es sich bei der Seniorenresidenz nicht um eine geschlossene Anlage gehandelt habe, seien die Aufwendungen für den Sicherheitsdienst auch den Umständen nach notwendig und angemessen gewesen.

Quelle: FG Münster, Urteil vom 11. Dezember 2017, 13 K 1045/15 E

## 9. Künstliche Befruchtung in gleichgeschlechtlicher Partnerschaft

Eine Steuerpflichtige lebte im Jahr 2011 in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft. Eine eingetragene Partnerschaft bestand zu dieser Zeit noch nicht. Aufgrund einer primären Sterilität (Unfruchtbarkeit) konnte sie ohne medizinischen Eingriff nicht schwanger werden. Deshalb ließ sie in einer Klinik in Dänemark eine In-vitro-Fertilisation (IVF) unter Verwendung von Spendersamen durchführen. Die Klinik unterlag der Kontrolle der dänischen Gesundheitsbehörden. Durch die Behandlung entstanden ihr Kosten von 8.500 € für Medikamente, Durchführung der In-vitro-Fertilisation sowie Fahrt- und Übernachtungskosten, die die Steuerpflichtige in ihrer Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastung geltend machte. Das Finanzamt ließ den Abzug nicht zu und führte zur Begründung an, die Maßnahme sei nicht entsprechend den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen vorgenommen worden. Auch die Klage blieb erfolglos, da das Finanzgericht die Auffassung vertrat, die Kinderlosigkeit der Steuerpflichtigen sei nicht unmittelbare und ausschließliche Folge ihrer Unfruchtbarkeit gewesen, sondern sei zugleich maßgeblich darin begründet, dass sie in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebe, in der die Zeugung eines Kindes auf natürlichem Wege ausgeschlossen sei. Der BFH gab der Klage aber statt. Krankheitskosten erwachsen - unabhängig von Art und Ursache der Erkrankung - aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, so die Richter. Bereits in früheren Urteilen sei entschieden worden, dass die Empfängnisunfähigkeit einer Frau eine Krankheit sei - unabhängig von ihrem Familienstand. Dementsprechend seien Aufwendungen für die künstliche Befruchtung als Behandlung bei Sterilität als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese in Übereinstimmung mit den Richtlinien der Berufsordnungen für Ärzte vorgenommen werde und die Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang stehe. Daher seien im vorliegenden Fall die Behandlungskosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Eine Aufteilung der Kosten komme nicht in Betracht, da die Aufwendungen insgesamt dazu dienen, die Fertilitätsstörung der Steuerpflichtigen auszugleichen.

### Hinweis:

Der BFH ist am selben Tag in einem ähnlichen Fall zu einem im Wesentlichen inhaltsgleichen Urteil gekommen. In dem Fall hatte das Hessische Finanzgericht entschieden, dass die im Anschluss an die Entnahme der Eizellen vorgenommene Befruchtung und Wiedereinsetzung keine Heilbehandlung sei, da die Kinderlosigkeit auf der Gleichgeschlechtlichkeit der Partner beruhe und auch eine gesunde Frau in diesem Fall immer auf eine Fremdsamenspende angewiesen sei. Aber anders als das Hessische Finanzgericht sieht der BFH die Behandlung als untrennbare Einheit an mit der Folge des vollen Abzugs der mit der Behandlung insgesamt verbundenen Kosten.

Quelle: BFH-Urteile vom 5. Oktober 2017, VI R 47/15, VI R 2/17

## 10. Keine Berücksichtigung einer künftigen Steuerbelastung

Die zukünftige ertragsteuerliche Belastung mit Körperschaftsteuer aufgrund einer lediglich beabsichtigten, aber noch nicht beschlossenen Liquidation der Kapitalgesellschaft ist bei der Ermittlung des Substanzwerts als Mindestwert nicht wertmindernd zu berücksichtigen – so der BFH in einem jetzt veröffentlichten Urteil. Ein Steuerpflichtiger erhielt eine Beteiligung an einer Immobilien-GmbH von einer nahen Verwandten geschenkt. Die Erblasserin war bis zu ihrem Tod im Juni 2012 Alleingesellschafterin dieser GmbH. Im Juli 2014 fasste der Steuerpflichtige den Beschluss, die GmbH zu liquidieren und schüttete die Kapitalrücklage an sich aus. Das Finanzamt stellte den Wert der GmbH-Anteile für die Erbschaftsteuer auf 1,3 Mio. € fest. Bei der Ermittlung des Substanzwerts für die GmbH-Anteile berücksichtigte es die auf die stillen Reserven im Grundstücksbuchwert entfallende latente Ertragsteuer Belastung nicht. Hiergegen klagte der Steuerpflichtige. Der BFH wies die Klage ab. Bei der Ermittlung des Substanzwerts sind Schulden und sonstige Abzüge, die zum Betriebsvermögen gehören, zu berücksichtigen, soweit sie mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der Umfang des Betriebsvermögens einschließlich Schulden und Rückstellungen richtet sich weitgehend danach, was ertragsteuerlich dem Betriebsvermögen zugerechnet wird. Steuern, die aufgrund der Liquidation und der damit zusammenhängenden Aufdeckung stiller Reserven entstehen könnten, seien im Bewertungszeitpunkt weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen in der Steuerbilanz auszuweisen, so der BFH in seinem Urteil. Dem Ausweis als Verbindlichkeiten stehe entgegen, dass diese Steuern zu diesem Zeitpunkt noch nicht entstanden seien. Auch Rückstellungen könnten nicht gebildet werden, da zum Bewertungsstichtag das Entstehen nicht überwiegend wahrscheinlich gewesen sei. Bei einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten Liquidation lasse sich noch nicht absehen, ob, wann und in welcher Höhe es zu einer tatsächlichen steuerlichen Belastung kommen werde. Aufgrund einer bloßen Liquidationsabsicht seien zudem die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen von Ertragsteuern auf einen etwaigen künftigen Liquidationsgewinn noch nicht erfüllt und könnten bei der Ermittlung des Substanzwerts nicht wertmindernd berücksichtigt werden.

**Hinweis:**

Der BFH sah eine Berücksichtigung etwaiger zukünftiger Steuerschulden auch aus Verfassungsgründen als nicht geboten an. Einen Verfassungsrechtssatz des Inhalts, dass alle Steuern zur Vermeidung von Lücken oder von Mehrfachbelastung aufeinander abgestimmt werden müssten, gebe es nicht.

Quelle: BFH-Urteil vom 27. September 2017, II R 15/15

**11. Tarifiermäßigung für Vorschuss**

Ein Steuerpflichtiger war aufgrund eines fremdverschuldeten Verkehrsunfalls schwerbehindert. Im Jahr 2006 wurden durch die Versicherung des Schädigers Zahlungen i.H.v. 15.000 € und 10.000 € an den Steuerpflichtigen geleistet. Der wegen Schadenersatz geführte Rechtsstreit des Steuerpflichtigen mit der Versicherung des Schädigers dauerte bis zum Jahr 2012. Ende 2012 schlossen der Steuerpflichtige und die Versicherung einen Vergleich, wonach die Versicherung an den Geschädigten ab September 2008 regelmäßige monatliche Zahlungen leisten sollte. Für den Zeitraum vom September 2008 bis September 2012 sollte dem Geschädigten ein Geldbetrag von 68.000 € zustehen. Die Parteien waren sich einig, dass die Versicherung berechtigt sein sollte, im Wege der Verrechnung eine Überzahlung für den Zeitraum bis Ende August 2008 i.H.v. 5.500 € sowie eine bereits geleistete Zahlung i.H.v. 10.000 € von den auszahlenden Beträgen in Abzug zu bringen. Das Finanzamt unterwarf jedoch nur einen Teil der Entschädigungszahlungen der ermäßigten Besteuerung. Zu dem Überweisungsbetrag nach Vergleich addierte es den Vorschuss von 10.000 € aus 2012 sowie die Überzahlung von 5.500 € aus Vorjahren und setzte davon die „laufenden“ Entschädigungen ab. Das Finanzgericht sah lediglich in dem Überweisungsbetrag von 55.000 € eine ermäßigt zu besteuern Entschädigung. Das Finanzamt habe die aufgrund des Vergleichs ausgezahlten Beträge zu Unrecht in „laufende“ und zusammengeballte Entschädigungsleistungen unterteilt. In dem vor Abschluss des Vergleichs gezahlten Vorschuss von 10.000 € sah das Finanzgericht jedoch keine ermäßigt zu besteuern Entschädigungszahlung, es fehle an der Zusammenballung. Der BFH gab der Klage im Revisionsverfahren statt. Die auf der Rechtsgrundlage des gerichtlichen Vergleichs vereinnahmten Entschädigungszahlungen seien für den Verdienstaufschlag des Steuerpflichtigen und damit als Ersatz für entgangene Einnahmen geleistet worden. Dies gelte auch für den gezahlten Vorschuss in Höhe von 10.000 €, da der Vergleich ausdrücklich dessen Anrechnung auf die für den Verdienstaufschlag auszahlende Entschädigungsleistung vorsehe. Ohne den Vorschuss hätte die Versicherung auf der Grundlage des Vergleichs eine entsprechend höhere Entschädigung auszahlen müssen. Die Zahlung eines zu verrechnenden Vorschusses auf die in demselben Jahr vereinnahmte Entschädigung sei eine die Abwicklung betreffende Zahlungsmodalität und für die Zusammenballung der außerordentlichen Einkünfte unschädlich.

**Hinweis:**

Der BFH sah in den Entschädigungszahlungen keine einheitliche Gesamtentschädigung, deren ratenweise Auszahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen einer tarifbegünstigten Besteuerung entgegensteht. Es handele sich vielmehr um zwei selbstständig zu beurteilende Entschädigungen. Im Übrigen fehle bei einem zeitlichen Abstand von sechs Jahren auch der für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Entschädigungsleistung erforderliche zeitliche Zusammenhang.

Quelle: BFH-Urteil vom 11. Oktober 2017, IX R 11/17

**12. Kaufpreisaufteilung auf Grund u. Boden und Gebäude bei denkmalgeschützten Objekten**

Der einheitliche Kaufpreis für ein bebautes Grundstück ist für die Berechnung der Abschreibung grundsätzlich nach dem Verhältnis der gemeinen Werte von Grund u. Boden und Gebäude aufzuteilen. Ungeklärt ist bei denkmalgeschützten Objekten, ob überhaupt ein Wert auf den Grund und Boden entfällt, wenn es sich um ein denkmalgeschütztes Objekt mit „ewiger Gebäudeerhaltungspflicht“ handelt. In einem Streitfall hierzu hat es ein Finanzgericht nicht akzeptiert, dass der gesamte Kaufpreis dem Gebäude zugerechnet wird. Das Gericht hatte die Revision gegen sein Urteil nicht zugelassen, die Frage wird aber dennoch höchstrichterlich geklärt, denn der Bundesfinanzhof hat der hiergegen erhobenen Nichtzulassungsbeschwerde stattgegeben.

Quelle: FG Köln, Urteil vom 7.9.2016 – 5 K 925/08 – Az. BFH: IX R 43/17

**13. Zufluss einer Tantieme beim beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer**

Tantiemen sind grundsätzlich im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Für den maßgeblichen Zeitpunkt stellt die Rechtsprechung darauf ab, wann die tatsächliche Verfügungsmacht vom Empfänger erlangt wird. Bei einem beherrschenden Gesellschafter wird der Zufluss bereits in dem Zeitpunkt angenommen, in dem der Anspruch fällig ist, es sei denn die GmbH ist zu diesem Zeitpunkt zahlungsunfähig. Ein Finanzgericht hat hierzu in einem nicht rechtskräftigen Urteil „ergänzend“ entschieden: „Wird der Jahresabschluss einer GmbH nicht innerhalb der Frist des § 42a Abs. 2 Satz 1 GmbHG festgestellt, so ist für die Fälligkeit der Tantieme des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers die fristgerechte Feststellung des Jahresabschlusses zu fingieren.“ Nach § 42a GmbHG hat die Feststellung bis zum Ablauf der ersten acht Monate bzw. der ersten elf Monaten bei kleinen Gesellschaften zu erfolgen.

Quelle: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.8.2017 – 6 K 1418/14 – Revision anhängig

**14. Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung ?**

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat entschieden, dass eine einheitliche Leistung, die aus zwei separaten Bestandteilen besteht (einem Haupt- und einem Nebenbestandteil), zu dem für den Hauptbestandteil geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern ist. Dies gilt selbst dann, wenn der Preis für die einzelnen Bestandteile bestimmt werden kann. Die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil bleibt abzuwarten. Insbesondere bei Beherbergungsleistungen (Vermietung von Wohn- und Schlafräumen) stellt sich die Frage, welche Leistungen als Nebenbestandteile (z.B. Frühstück) unter dem Gesichtspunkt der einheitlichen Leistung auch nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

**Anmerkung:**

Bis zur Stellungnahme der Finanzverwaltung empfiehlt es sich für den leistenden Unternehmer, die bisherige Handhabung (z.B. Frühstück mit 19% Umsatzsteuer) beizubehalten.

Quelle: EuGH, Urteil vom 18.1.2018 – C – 463/16

### 15. Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch (Rechtsprechungsabweichung)

„Die Besteuerung der Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch zahlt, richtet sich nach der zwischen den Erben maßgebenden Steuerklasse (Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung). Vorerwerbe vom künftigen Erblasser sind nicht zu berücksichtigen.“ Nach dieser neuen Rechtsprechung ist künftig danach zu unterscheiden, ob die gesetzlichen Erben den Verzichtsvertrag schon zu Lebzeiten des Erblassers vereinbart haben oder erst nach dessen Tod. Vereinbarungen zwischen zwei Kindern (Geschwistern) des Erblassers werden damit zukünftig nur noch dann nach der günstigen Steuerklasse I besteuert, wenn der Verzicht nach dem Tod des Erblassers erfolgt. Bei Verzichtsvereinbarungen zu Lebzeiten des Erblassers findet hingegen die ungünstigere Steuerklasse II (Geschwister) Anwendung.

Quelle: BFH-Urteil vom 10.05.2017 – II R 25/15

### 16. Erbschaftsteuerliche Risiken bei Einsetzung eines nicht befreiten Vorerben

Sollte das Urteil eines Finanzgerichts in der Revision vor dem Bundesfinanzhof Bestand haben, wird der Fall als Muster „schlechter“ Testamentsgestaltung dienen können. In einem notariell beglaubigten Testament wurde die langjährige Lebensgefährtin als nicht befreite Vorerbin eingesetzt. Zudem wurde Dauertestamentsvollstreckung angeordnet. Nacherben waren drei gemeinnützige Organisationen. Der Erwerb des Vorerben unterliegt in vollem Umfang der Erbschaftsteuer; dies gilt auch für den nicht befreiten Vorerben. Verfügungsbeschränkungen können nicht steuermindernd berücksichtigt werden. Als nicht befreite Vorerbin konnte die Lebensgefährtin lediglich die Nachlassgegenstände nutzen und die Erträge des Nachlasses verbrauchen. Im Streitfall bestand dieser nur in Geldvermögen, die Erträge waren gering. Die Lebensgefährtin musste gleichwohl den ungekürzten Wert des Geldvermögens der Besteuerung unterwerfen und dies im strittigen Fall auch noch zum Steuersatz in der ungünstigsten Steuerklasse. Die unmittelbare Einsetzung der gemeinnützigen Organisationen als Erben und die Lebensgefährtin „nur“ mit einem Vermächtnisnießbrauch zu bedenken, wäre aus erbschaftsteuerlicher Sicht erheblich günstiger gewesen.

**Anmerkung:**

Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen sind nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG steuerbefreit.

Quelle: FG Köln, Urteil vom 29.6.2017 – 7 K 2587/15, Revision eingelegt, Az. BFH: II R 39/17 (ZEVI 2017 S. 727)

### 17. Berücksichtigung von Sanierungskosten in einem Sachverständigengutachten

Wenn bei Schenkungen und Erbschaften von Grundstücken unterschiedliche Wertauffassungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung bestehen, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit z.B. durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen, dass der gemeine Wert des Grundstücks geringer ist als der nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Wert. Der Steuerpflichtige trägt insoweit die Nachweislast. Hinsichtlich der Anforderungen an ein solches Gutachten hat der BFH in einem Streitfall entschieden: „1. Zur Ordnungsmäßigkeit eines Sachverständigengutachtens gehören methodische Qualität und eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen. 2. Ist im Ertragswertverfahren dem schlechten Zustand eines Gebäudes bei Erträgen, Bewirtschaftungskosten und Restnutzungsdauer nicht Rechnung getragen worden, können Instandsetzungskosten durch Abschläge zu berücksichtigen sein. Aus dem Gutachten muss sich jedoch ergeben, wie sich die Mängel und Schäden auf den Verkehrswert auswirken. 3. Je weniger unmittelbare tatsächliche Erkenntnisse des Sachverständigen vorliegen, umso geringer ist der Nachweiswert des Gutachtens.“ Im Streitfall hatte der Gutachter vor dem ermittelten Ertragswert nach überschlägiger Schätzung pauschale Kosten für die Beseitigung eines Reparaturstaus an einem Teil der Wohnungen abgezogen. Diese Argumentation wurde vom BFH verworfen, weil der Gutachter sich nicht mit dem Zustand sämtlicher Wohnungen auseinandersetzte und nicht berücksichtigte, welcher Einfluss sich aus dem Instandhaltungsstau auf die Mieten ergab.

**Hinweis:**

Bei Beauftragung eines Gutachtens müssen die Gutachter auf diese Grundsätze der Anforderungen an ein Gutachten hingewiesen werden.

Quelle: BFH-Urteil vom 24.10.2017 – II R 40/15

### Hinweis

Die Informationen in diesem Kanzleibrief wurden sorgfältig ausgewählt und zusammengestellt. Bitte beachten Sie, dass dieser Service weder eine Beratung ersetzt, noch einen Beratervertrag darstellt. Haben Sie daher bitte Verständnis, dass wir daher keine Gewährleistung übernehmen können. Soweit bei Ihnen individueller Informations- oder Beratungsbedarf vorliegt, vereinbaren Sie bitte einen Termin in unserer Kanzlei. Nur hier erhalten Sie eine verbindliche und auf Ihre individuellen Bedürfnisse zugeschnittene Beratung.