

Mandantenbrief

Februar 2020

Steuertermine:

10.02.	Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 13.02. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.
17.02.	Gewerbsteuer Grundsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 20.02. 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 März 2020:

10.03.	Umsatzsteuer Lohnsteuer Kirchensteuer zur Lohnsteuer Einkommensteuer Kirchensteuer Körperschaftsteuer	Die dreitägige Zahlungsschonfrist endet am 13.03. 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 Februar 2020

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Februar ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der **26.02.2020.**

Alle Angaben ohne Gewähr

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Aufwendungen für das Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung?	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Bundesfinanzhof weist erstinstanzliche Finanzgerichte in ihre Schranken	4
3. Für alle Steuerpflichtigen: Statische Berechnungen als begünstigte Handwerkerleistungen	5
4. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Anforderungen an ein lohnsteuerpflichtiges Frühstück	7
5. Für grundbesitzverwaltende Kapitalgesellschaften: Keine erweiterte Kürzung bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen	8
6. Für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer: Keine verdeckte Gewinnausschüttung beim Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführervergütung	11
7. Für Erben: Keine Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim bei dreijähriger Renovierungsphase	13
8. Für Gesellschafter-Geschäftsführer: Zur Eindeutigkeit (einer Abfindungsklausel) bei Pensionszusagen	15
9. Für Kommanditisten: Feststellung des berechenbaren Verlustes bei Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrages	16

1. Für alle Steuerpflichtigen: Aufwendungen für das Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung?

Zur Festsetzung der Einkommensteuer wird im Rahmen der Berechnung des zu versteuernden Einkommens ein vorgegebenes Berechnungsschema abgearbeitet. Eine Zwischengröße im Rahmen dieses Berechnungsschemas ist der sogenannte Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser kann unter anderem um die außergewöhnlichen Belastungen gemindert werden. Außergewöhnliche Belastungen (allgemeiner Art) sind in § 33 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) definiert. Danach liegen diese vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. So definiert es zumindest etwas vereinfacht das Gesetz.

Besonders hervorzuheben ist dabei die Tatbestandsvoraussetzung der Zwangsläufigkeit. Aufwendungen erwachsen nämlich in diesem Zusammenhang nur zwangsläufig, wenn ein Steuerpflichtiger sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei spricht man von der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach. Weiterhin besteht eine Zwangsläufigkeit, soweit die Aufwendungen den Umständen

nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. In diesem Zusammenhang spricht man von der Zwangsläufigkeit der Art und Höhe nach.

Für die typischen unmittelbaren Krankheitskosten wird unwiderleglich vermutet, dass sie außergewöhnlich sind und dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach auch zwangsläufig erwachsen. Dies ist im Endeffekt auch logisch, da man sich tatsächlichen Krankheitskosten (ohne Rücksicht auf die Art oder die Ursache der Erkrankung) aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Daher werden im Bereich der Krankheitskosten sowohl Aufwendungen berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit getätigt werden, als auch solche, die mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen. Dies hat bereits der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 26.06.2014 unter dem Aktenzeichen VI R 52/13 herausgearbeitet.

Aus den vorgenannten Gründen werden daher auch Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung typisierend (also grundsätzlich) als außergewöhnliche Belastung anerkannt, ohne dass es im Einzelfall zu einer Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach bedarf, wie der Bundesfinanzhof bereits in seinem Urteil vom 25.04.2017 unter dem Aktenzeichen VIII R 52/13 klargestellt hat.

Eine solch typisierende Behandlung von Krankheitskosten zu Gunsten des Steuerpflichtigen ist allerdings nur dann geboten, wenn die Aufwendungen nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zur Heilung oder Linderung der Krankheit angezeigt bzw. vertretbar sind und auch nach diesen Grundsätzen vorgenommen werden. Insofern muss also eine medizinische Indikation gegeben sein. Im Hinblick auf die Feststellung der medizinischen Notwendigkeit der Aufwendungen hat daher der Steuerpflichtige die Zwangsläufigkeit von entsprechenden Krankheitskosten im Krankheitsfall in einer Reihe von Fällen formalisiert nachzuweisen.

So ist bei krankheitsbedingten Aufwendungen für Arzneimittel, Heil- und Hilfsmittel der Nachweis ausweislich der gesetzlichen Norm in § 64 Abs. 1 Nummer 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers zu führen.

Bei Aufwendungen für Maßnahmen wie beispielsweise Kuren, die unter anderem in § 64 Abs. 1 Nummer 2 EStDV geregelt sind, wird ein im Vorfeld ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung des medizinischen Dienstes der Krankenversicherung verlangt. Diese formalen Voraussetzungen hat der Bundesfinanzhof auch bereits in seiner Entscheidung vom 19.04.2012 unter dem Aktenzeichen VI R 74/10 bestätigt, sodass daran wahrscheinlich nicht mehr zu rütteln ist.

Auf Basis dieser systematischen Subsumtion der Regelungen rund um die außergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art kommt das Finanzgericht Köln in seinem Urteil vom 30.01.2019 unter dem Aktenzeichen 7 K 2297/17 zu dem Schluss, dass Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem Fitness- und Gesundheitsstudio jedenfalls dann nicht als außergewöhnliche Belastung allgemeiner Art zu berücksichtigen sind, wenn der Steuerpflichtige keine ärztliche Verordnung im Sinne der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vorlegt, sondern lediglich eine pauschale ärztliche Bescheinigung, nach der ganz allgemein Sporttherapie, Krankengymnastik, Bewegungsübungen, Massage sowie Bewegungsübungen unter therapeutischer Anleitung benötigt und Aufbau- und Muskeltraining der Muskulatur durch Bewegungsbäder, Muskeltraining sowie Gymnastikkurse angeraten werden. Im Ergebnis wird es daher in der Vielzahl der Fälle nach wie vor so sein, dass Kosten für das Sportstudio nicht als

außergewöhnliche Belastungen steuermindernd abziehbar sein werden. Trotz dieser generellen Aussage können natürlich Ausnahmen im Einzelfall die Regel bestätigen.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Bundesfinanzhof weist erstinstanzliche Finanzgerichte in ihre Schranken

Mit Beschluss vom 17.07.2019 stellen die obersten Finanzrichter des Bundesfinanzhofs unter den Aktenzeichen II B 30, 32-34, 38/18 klar, dass die freie Beweiswürdigung eines Richters sich auch an allen Details orientieren muss. So ist insbesondere die Regelung in § 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gemeint, wonach ein Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis der im Verfahren gewonnenen Überzeugung entscheidet. Das Gericht darf dabei über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der gestellten Anträge nicht gebunden. Zudem ist in dieser gesetzlichen Norm geregelt: In dem Urteil muss das Gericht die Gründe angeben, die für die richterliche Überzeugung leitend gewesen sind. Das Urteil darf dabei nur auf Tatsachen oder Beweisergebnisse gestützt werden, zu denen die Beteiligten sich äußern.

In diesem Zusammenhang stellt der Bundesfinanzhof klar: Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt jedoch unter anderem dann vor, wenn das Finanzgericht eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht. Entsprechendes gilt, wenn die Entscheidung des Finanzgerichts auf einer Zeugenaussage beruht, die mit den protokollierten Bekundungen eines Zeugen nicht im Einklang steht.

Für die Praxis zeigt die Entscheidung, dass sich auch ein Richter trotz seiner freien Beweiswürdigung an die Fakten des jeweiligen Einzelfalles halten muss und diese nicht ignorieren kann. Ebenso wird dabei herausgearbeitet, dass der Akteninhalt im finanzgerichtlichen Verfahren von enormer Bedeutung ist, weshalb entsprechende Fakten auch immer aktenkundig gemacht werden sollten.

Über die Frage, ob ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten vorliegt, machte der Bundesfinanzhof in seinem vorliegenden Beschluss jedoch noch eine weitere wichtige Aussage. Beantragt der Beschwerdeführer nämlich im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde nur eine teilweise Aufhebung des angefochtenen Urteils, soweit er beschwert ist, betrifft die Entscheidung aber einen nicht teilbaren Streitgegenstand, ist der Antrag dahingehend auszulegen, dass die vollständige Aufhebung des Urteils und die Zurückverweisung der Streitsache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht begehrt wird. Die Gerichtsbarkeit kann sich daher nicht auf den Standpunkt stellen, dass eine entsprechende Beschwerde nicht zulässig ist, weil sie nur teilweise untermauert wurde.

Hinweis: Eine weitere interessante verfahrensrechtliche Entscheidung hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 17.07.2019 unter dem Aktenzeichen II B 35-37/18 gefällt. Diesmal stärkt der Bundesfinanzhof jedoch die

Finanzrichter, welche ausweislich der Vorschrift des § 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) eine sogenannte richterliche Hinweispflicht haben.

Danach gilt: Der vorsitzende Richter hat darauf hinzuwirken, dass Formfehler beseitigt, sachdienliche Anträge gestellt, unklare Anträge erläutert, ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt, ferner alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden. Diese Aufzählung hört sich im Allgemeinen sehr allumfänglich an, hat aber ihre Grenzen, wie sich im aktuellen Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 17.07.2019 zeigt.

Darin stellt der Bundesfinanzhof nämlich leider sehr deutlich klar, dass nicht unbedingt von einer Verletzung der richterlichen Hinweispflicht ausgegangen werden kann. Wurden beispielsweise die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte im finanzgerichtlichen Verfahren angesprochen und ist der Kläger vor dem Finanzgericht rechtskundig vertreten, bedarf es in der mündlichen Verhandlung keines (weiteren) richterlichen Hinweises, sich zu diesem entscheidungserheblichen Sachverhalt zu äußern.

Immer dann, wenn eine entsprechende Vertretung durch einen fach- und sachkundigen Prozessbevollmächtigten besteht, wie es bei Steuerberatern und Rechtsanwälten der Fall ist, sind die Anforderungen an die richterliche Hinweispflicht geringer. So stellt das Unterlassen eines Hinweises gemäß § 76 Abs. 2 FGO in diesem Fall regelmäßig keinen Verfahrensmangel dar.

3. Für alle Steuerpflichtigen: Statische Berechnungen als begünstigte Handwerkerleistungen

Ausweislich der Regelung in § 35 b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Ausweislich des Gesetzestextes ist die Steuerermäßigung jedoch auf höchstens 1.200 Euro gedeckelt.

In diesem Zusammenhang urteilte aktuell das Finanzgericht Baden-Württemberg in seiner Entscheidung vom 04.07.2019 und dem Aktenzeichen 1 K 1384/19, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch Aufwendungen für die statische Berechnung umfasst, die zur Durchführung der Handwerkerleistungen erforderlich sind.

Zum Hintergrund: Die Norm des § 35 a Abs. 3 EStG umfasst nach dem Wortlaut, dem Zweck und ihrer Entstehungsgeschichte grundsätzlich alle handwerklichen Tätigkeiten, jedoch müssen gutachterliche Tätigkeiten, wie beispielsweise die Wertermittlung eines Grundstücks und das Erstellen eines Energieausweises, außen vor bleiben und können nicht steuerermäßigend wirken.

Im Streitfall waren die verheirateten Kläger jeweils zur Hälfte Miteigentümer eines eigengenutzten Hauses. Schadhafte Holzstützen wurden durch Stahlstützen ersetzt.

Hierzu beauftragten die Kläger einen Handwerker. Nach dessen Ansicht war eine vorherige statische Berechnung unbedingt erforderlich. Hierzu fand eine Besprechung vor Ort und eine Inaugenscheinnahme des Hauses statt. Die Kläger überwiesen den für die statische Berechnung in Rechnung gestellten Betrag für Arbeitskosten einschließlich Umsatzsteuer. Sie erklärten in ihrer Einkommensteuererklärung eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt, die auch die Kosten für die statische Berechnung umfasste. Zur Begründung führten sie an, dass die statische Berechnung eine für den Austausch der Stützbalken erforderliche und eine unselbstständige, untrennbar mit der Hauptleistung verbundene Nebenleistungen darstellt. Insoweit liege eine einheitliche Handwerkerleistungen vor, für die die Steuerermäßigung gewährt werden muss. Insgesamt erscheint damit eine durchaus nachvollziehbare Begründung vorzuliegen.

Dem widersprach das Finanzamt dennoch und versagte hinsichtlich der Leistungen für die statische Berechnung die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen. Das Finanzamt argumentierte insoweit, dass es sich dabei um eine nicht steuerlich begünstigte Gutachterleistung handle.

Im Streitfall erkannte jedoch das erstinstanzliche Gericht ebenso wie die Kläger eine enge sachliche Verzahnung zwischen den statischen Berechnungen und den folgenden unstreitig erbrachten Handwerkerleistungen. Die statische Berechnung habe der ordnungsgemäßen und sicheren Durchführung des Austausches von tragenden Stützelementen für das Dach des Wohnhauses gedient und sei in einem Haushalt erbracht worden. Ein unmittelbarer räumlicher Zusammenhang zu einem Haushalt bestehe insoweit sehr wohl, so das erstinstanzliche Gericht. Ein solcher ergebe sich auch schon aus der Besprechung vor Ort und der Inaugenscheinnahme des Hauses durch den Statiker. Eine Aufspaltung nach dem Leistungsort der Berechnung erscheint dem Finanzgericht sehr gekünstelt und soll daher dem Gesetzeszweck widersprechen. Immerhin wurde die Steuerermäßigung seinerzeit mal eingeführt, um die Schwarzarbeit zu bekämpfen. Entscheidend ist daher nach der Auffassung des erstinstanzlichen Gerichtes, dass die Leistung der Wohnung der Kläger zugutekommt.

Hinweis: Abschließend geklärt ist der Sachverhalt damit jedoch leider noch nicht. Das erstinstanzliche Gericht hat an seiner (aus unserer Sicht praxisfernen) Ansicht festgehalten und die Revision beim Bundesfinanzhof in München eingelegt. Unter dem Aktenzeichen VI R 29/19 müssen daher noch die obersten Finanzrichter der Republik darüber entscheiden, ob bei einer entsprechenden engen Verzahnung auch statische Berechnungen unter die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen fallen dürfen.

Betroffenen sei daher geraten, in entsprechenden Fällen Einspruch einzulegen und auf das höchstrichterliche Verfahren zu verweisen. Aus unserer Sicht stehen hier die Chancen durchaus positiv, dass auch der Bundesfinanzhof dem erstinstanzlichen Finanzgericht folgen wird. Dennoch bleibt zu bedenken: Vor Gericht und auf hoher See ist man immer in Gottes Hand.

4. Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber: Anforderungen an ein lohnsteuerpflichtiges Frühstück

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören neben den Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Dabei ist es irrelevant, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt. Die Folge: Zum steuerbaren Arbeitslohn zählen daher auch Sachbezüge. Ein solcher Sachbezug kann beispielsweise auch in Kost, also der Zurverfügungstellung einer Mahlzeit, bestehen. All dies ist unstrittig.

Entsprechende Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete einzelne Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde gelegt werden muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr schon zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich daher als Einkünfte aus der nichtselbstständigen Arbeit darstellen. Dies ist immer dann der Fall, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Auch dies ist insoweit unstrittig.

Diese Grundsätze kommen auch zur Anwendung, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Speisen und Getränke unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt und zwar ungeachtet der Tatsache, dass Verpflegungsaufwendungen grundsätzlich den für die Einkünfteermittlung unbeachtlichen Bereich der Lebensführung betreffen.

Relevant war diese Einordnung für den Sachverhalt eines Urteils des Bundesfinanzhofs vom 03.07.2019 unter dem Aktenzeichen VI R 36/17. In diesem Verfahren hatte der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern unbelegte Brötchen und Rosinenbrot neben Heißgetränken zum sofortigen Verzehr im Betrieb kostenlos bereitgestellt. Das Finanzamt erkannte darin ein Frühstück, welches mit den amtlichen Sachbezugswerten lohnversteuert werden sollte. Insoweit ist in dem Streitfall nämlich strittig gewesen, was ein Frühstück ist und was nicht.

Schon in erster Instanz stellte das Finanzgericht Münster in seiner Entscheidung vom 31.5.2017 unter dem Aktenzeichen 11 K 4108/14 fest, dass die Bereitstellung trockener Brötchen und Heißgetränke durch den Arbeitgeber keinen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form eines Frühstücks darstellt. Gegen diese erstinstanzliche Entscheidung hatte das Finanzgericht Münster jedoch die Revision zugelassen, da es in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung nicht ausreichend geklärt ist, ob ein Frühstück bzw. eine Mahlzeit vorliegt und dies hier von grundsätzlicher Bedeutung war. Zu klären ist also an diesem Verfahrensstand nach wie vor, ob ein trockenes Brötchen mit Kaffee oder Tee tatsächlich schon ein Frühstück ist. Dies ist an dieser Stelle weiterhin strittig.

Auch wenn man meinen sollte, dass es wichtigere Probleme gibt, ist die Finanzverwaltung gegen die erstinstanzliche Entscheidung in Revision gegangen. Unter dem oben genannten Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs ist nun eine Entscheidung zu dieser Thematik ergangen. Insoweit stellte der Bundesfinanzhof klar, dass die kostenlose Überlassung der Backwaren und des Heißgetränkes im Streitzeitraum zwar für die Arbeitnehmer ein Vorteil darstellte, diese jedoch keine Gegenleistung für die

Zurverfügungstellung der Arbeitskraft ist. Hierfür spricht im Streitfall insbesondere, dass der Arbeitgeber die Backwaren und Heißgetränke nur zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereitstellte. Sie wurden auch allen Arbeitnehmern ohne Unterschied gewährt. Der Verzehr fand in der Regel außerdem nicht während echter Pausen, sondern in der bezahlten Arbeitszeit statt. Die Arbeitnehmer sollten beim Verzehr der Backwaren und Heißgetränke in der Kantine zusammenkommen und sich über berufliche Angelegenheiten untereinander sowie mit der Führungsetage austauschen.

Bei dieser Sachlage war die Überlassung der Backwaren nebst Heißgetränke mit Aufwendungen des Arbeitgebers zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und zur Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen vergleichbar, denen keine Entlohnungsfunktion zukommt. Aufgrund dieser Einschätzung kamen die obersten Finanzrichter der Republik (auch schon früher) zu dem Schluss, dass die unentgeltliche Abgabe von Getränken an Arbeitnehmer zum Verbrauch im Betrieb als nicht steuerbare Aufmerksamkeiten angesehen werden können.

Das Besondere daran: Der Bundesfinanzhof sieht sich bei dieser Beurteilung im Einklang mit der Auffassung der Finanzverwaltung. Tatsächlich ist der Richtlinie 19.6 Abs. 2 Satz 1 der Lohnsteuerrichtlinien in der im Streitzeitraum und auch weiterhin geltenden Fassung zu entnehmen, dass Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt, nicht zum Arbeitslohn gehören. Der Bundesfinanzhof stellt daher in der aktuellen Entscheidung ausdrücklich klar, dass er dies für eine im Grundsatz zutreffende Auslegung des Arbeitslohnbegriffes hält. Zumindest ist dies dann der Fall, wenn die zugewandten Vorteile (wie im Streitfall) nur ein geringes Ausmaß erreichen.

Insoweit konnten die hochbezahlten Richter des Bundesfinanzhofs in ihrer Entscheidung aus Juli 2019 unter dem oben bereits zitierten Aktenzeichen klar und deutlich festlegen: Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern unbelegte Backwaren wie Brötchen und Rosinenbrot nebst Heißgetränken zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereit, handelt es sich bei den zugewandten Vorteilen grundsätzlich nicht um Arbeitslohn, sondern um nicht steuerbare Aufmerksamkeiten. Damit ist der Streit beigelegt, denn unbelegte Backwaren wie Brötchen und Rosinenbrot mit einem Heißgetränk stellen kein Frühstück im Sinne der Sozialversicherungsentgeltverordnung dar. Bei dieser Abgrenzung geht der Bundesfinanzhof sogar noch einen Schritt weiter und definiert, dass für die Annahme eines (wohlgemerkt nur einfachen) Frühstücks jedenfalls noch ein Aufstrich oder Belag auf die Backwaren hinzukommen muss.

In diesem Sinne wünschen wir einen guten Appetit, denn nun wissen wir, wann ein Frühstück gegeben ist und wann nicht.

5. Für grundbesitzverwaltende Kapitalgesellschaften: Keine erweiterte Kürzung bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Eine Kapitalgesellschaft hat kraft Rechtsform grundsätzlich gewerbliche Einkünfte. Dies bedeutet, dass auch hier grundsätzlich Gewerbesteuer anfällt. Wohl gemerkt grundsätzlich, denn es gibt insbesondere bei grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaften interessante Ausnahmen.

Gemäß § 9 Nummer 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnung um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Dies ist aber nicht alles.

Darüber hinaus gibt es auch noch die sogenannte erweiterte Gewerbesteuerkürzung. Danach können Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern ausweislich der Gesetzesfundstelle in § 9 Nummer 1 Satz 2 GewStG auf Antrag die Summe des Gewinns und der Hinzurechnung um den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Dies gilt zumindest dann, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit nicht überschreitet.

Greift im Ergebnis die erweiterte Gewerbesteuerkürzung und sind neben der eigenen Verwaltung des Grundbesitzes keine weiteren Tätigkeiten gegeben, führt die erweiterte Gewerbesteuerkürzung im Ergebnis zur Befreiung von der Gewerbesteuer. Durchaus also ein anzustrebendes Ziel!

Es ist jedoch auch möglich, dass tatsächlich weitere Tätigkeiten vorhanden sind, die zwar nicht unter die erweiterte Gewerbesteuerkürzung fallen, jedoch durchaus erlaubt und für die weitere Kürzung nicht schädlich sind. Diesbezüglich hat jedoch leider der Bundesfinanzhof bereits in einer Entscheidung vom 14.06.2005 unter dem Aktenzeichen VIII R 3/03 klargestellt, dass die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten in der Gesetzesfundstelle in § 9 Nummer 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt sind. Mit anderen Worten: Ist eine Tätigkeit dort nicht *expressis verbis* genannt, führt diese Tätigkeit auch zwangsläufig dazu, dass die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nicht angewendet werden darf. Exakt um diese Problematik geht es in der aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11.04.2019 unter dem Aktenzeichen III R 36/15.

Im Urteilsfall wurden nämlich neben der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes auch Betriebsvorrichtungen mitvermietet. Tatsächlich wird dies in einer Vielzahl der gewerblichen Vermietungen nicht gerade selten vorkommen, was die Bedeutung der aktuellen Entscheidung nochmals deutlich erhöht. Zu klären ist daher, ob die Betriebsvorrichtungen auch zum Grundvermögen zählen können. Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich dabei aus § 68 des Bewertungsgesetzes (BewG). Danach gehören zum Grundvermögen unter anderem der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Nicht dazu gehören hingegen Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (also entsprechende Betriebsvorrichtungen), selbst wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundvermögens sind.

Im Ergebnis kommt daher der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung aus 2019 zu dem in vielen Praxisfällen verheerenden, jedoch leider nachvollziehbaren Schluss, dass eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen nicht möglich ist.

Entsprechend hart fällt auch der Leitsatz der höchstrichterlichen Entscheidung aus: Eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG scheidet aus, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH neben einem Hotelgebäude auch

Ausstattungsgegenstände (im Urteilsfall ging es um eine Bierkellerkühlanlage, verschiedene Kühlräume sowie Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen) mitvermietet, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind.

Leider lassen sich in der Praxis entsprechende Problemfälle auch nicht über eine Nichtaufgriffsgrenze oder eine Bagatellgrenze lösen. Insoweit stellen die obersten Finanzrichter des Bundesfinanzhofs in der vorgenannten Entscheidung nämlich auch deutlich klar, dass die gesetzliche Regelung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung in § 9 Nummer 1 Satz 2 GewStG keinen Raum für eine allgemeine Bagatellgrenze lässt.

Dazu die Richter konkret: Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn die Betriebsvorrichtungen gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert sind oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete oder Pacht entfällt, kommt aufgrund des dem Gesetzeswortlaut zu entnehmenden strengen Ausschließlichkeitsgebots nicht in Betracht.

Tatsächlich spricht nämlich das Gewerbesteuergesetz insoweit von einer "ausschließlichen" Vermögensverwaltung. Eine Geringfügigkeitsgrenze hätte eine Formulierung wie "nahezu ausschließlich", "überwiegend" oder "hauptsächlich" erfordert oder alternativ hätte das Wort "ausschließlich" nicht auftauchen dürfen. Zudem hat der Gesetzgeber durch die im Gesetzestext enthaltene Aufzählung der neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes erlaubten, aber nicht begünstigten Tätigkeiten, die Ausnahme vom Ausschließlichkeitsgebots eingegrenzt.

Auf Basis dieser Argumentation kommen daher die Richter zu dem Schluss, dass Ausnahmen wegen Geringfügigkeit deshalb auch nicht aufgrund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes geboten sind. Vielmehr stellt sich die enge Ausgestaltung der Tatbestandsvoraussetzungen der erweiterten Kürzung als folgerichtige Umsetzung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes dar.

Für Praxisfälle, in denen Betriebsvorrichtungen mitvermietet werden müssen, sollte geprüft werden, ob nicht die Gründung einer zweiten Kapitalgesellschaft sinnvoll sein könnte. In diesem Fall könnte dann die eine Kapitalgesellschaft weiterhin vermögensverwaltend tätig werden und in den Genuss der erweiterten Gewerbesteuerkürzung kommen, während die zweite Kapitalgesellschaft lediglich die Betriebsvorrichtungen (oder auch andere Umsätze) gewerbesteuerpflichtig durchführt. Fraglich bleibt dabei natürlich immer, ob dieser zusätzliche administrative Aufwand lohnenswert ist. Diese Frage kann jedoch nur anhand der Kriterien des jeweiligen Einzelfalles beantwortet werden.

Hinweis: Im Zusammenhang mit der erweiterten Gewerbesteuerkürzung ist an dieser Stelle auch noch ein weiteres Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.06.2019 unter dem Aktenzeichen IV R 44/2 16 zu erwähnen.

Als kleiner Exkurs geht es dabei jedoch nicht um vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften, sondern vielmehr um gewerblich geprägte Personengesellschaften, welche im Sinne der Gewerbesteuerkürzung im Wesentlichen vermögensverwaltend tätig sind und daher bei dieser Thematik in den Fokus rutschen. Leider ist jedoch auch hier eine negative Entscheidung gegeben, denn der Bundesfinanzhof grenzt ebenso deutlich wie strikt ab. Insofern verstößt nämlich bereits das Halten einer Beteiligung an

einer gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft gegen das Ausschließlichkeitsgebot der erweiterten Gewerbesteuerkürzung. Die reine Beteiligung an einem gewerblichen bzw. gewerblich geprägten Unternehmen ist daher in diesem Falle schädlich und führt direkten Weges zur Gewerbesteuer.

6. Für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer: Keine verdeckte Gewinnausschüttung beim Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführervergütung

Der zehnte Senat des Finanzgerichtes Münster hat mit seinem Urteil vom 25.07.2019 unter dem Aktenzeichen 10 K 1583/19 K entschieden, dass Pensionszahlungen an einen beherrschenden Gesellschafter, der daneben als Geschäftsführer tätig ist und hierfür ein Gehalt bezieht, nicht zwingend eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die Finanzverwaltung möchte hingegen in entsprechenden Fällen grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung entsprechend der gesetzlichen Fundstelle in § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (oder auch verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG (also den Gewinn) auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht.

Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat die Rechtsprechung die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt.

Zu Pensionsleistungen an einen Geschäftsführer vertritt der Bundesfinanzhof dabei die (aus unserer Sicht abzulehnende) Auffassung, dass die Altersbezüge zwar auch zum Teil Entgelt für die geleistete Tätigkeit in der Vergangenheit sind, vor allem aber den Versorgungsbedarf des Geschäftsführers bei Wegfall der Gehaltsbezüge aus der Anstellung decken sollen. Werden bei fortbestehender entgeltlicher Geschäftsführeranstellung Altersbezüge geleistet, werde der eigentliche Zweck der betrieblichen Pensionszusage und Altersabsicherung verfehlt. So verheerend argumentiert der Bundesfinanzhof insbesondere in seiner Entscheidung vom 05.03.2008 unter dem Aktenzeichen I R 12/07. Steuerrechtlich sei danach maßgebend auf die Sicht der leistenden Kapitalgesellschaft abzustellen, die Sicht und Interessenlage des Geschäftsführers sei hingegen unbeachtlich. Angesichts des Zwecks der Alterssicherung würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft entweder verlangen, dass das Gehalt aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsbezüge angerechnet wird, oder aber

der vereinbarte Eintritt des Versorgungsfalles bis zur endgültigen Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit aufgeschoben wird. Diese restriktive Auffassung hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 23.10.2013 unter dem Aktenzeichen I R 62/12 leider erneut bestätigt.

Die vorgenannten Grundsätze hat der Bundesfinanzhof insgesamt zu Sachverhalten herausgearbeitet, in denen die Anstellung des Geschäftsführers neben Altersversicherungsleistungen fortgeführt und nicht beendet wurde. Tatsächlich muss daher in diesem Zusammenhang angeführt werden, dass der entschiedene Sachverhalt einige Besonderheiten enthält. Insoweit geht es im vorliegenden Streitfall nicht um einen Sachverhalt, bei dem der Gesellschafter-Geschäftsführer das Pensionsalter erreicht und die Geschäfte schlicht weiterführt und es aus diesem Grunde zu einem Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführervergütung kommt.

Der vorliegende Fall gestaltet sich vielmehr wie folgt: Der Alleingesellschafter der Klägerin, einer GmbH, war bis zum Jahr 2010 zu deren Geschäftsführer bestellt. Nach seiner Abberufung aus Altersgründen erhielt der Alleingesellschafter auf der Grundlage einer Pensionszusage von der Klägerin monatliche Pensionszahlungen. Im Jahr 2011 wurde der Alleingesellschafter erneut zum Geschäftsführer bestellt. Als Vergütung erhielt er monatliche Zahlungen, die weniger als 10% seiner früheren Geschäftsführervergütung betragen. Die Pension zahlte die Klägerin ebenfalls weiter. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Pensionszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren seien und änderte den Körperschaftsteuerbescheid entsprechend. Im Rahmen ihrer hiergegen erhobenen Klage machte die Klägerin unter anderem geltend, dass die Wiedereinstellung ihres Gesellschafters als Geschäftsführer ausschließlich aus betrieblichen Gründen erfolgt sei. Die Tätigkeit seiner Nachfolgerin als Geschäftsführerin habe zu Konflikten mit den Auftraggebern geführt und es habe die Gefahr des Verlustes von Aufträgen bestanden.

Aufgrund des insoweit von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweichenden Sachverhaltes hatte der zehnte Senat des Finanzgerichtes Münster der Klage stattgegeben. Die gleichzeitige Zahlung des Geschäftsführergehaltes und der Pension führe nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Zwar vertrete der Bundesfinanzhof die Auffassung, dass der eigentliche Zweck einer Pensionszusage verfehlt werde, wenn bei fortbestehender entgeltlicher Geschäftsführeranstellung Altersbezüge geleistet würden. Im Streitfall sei aber dennoch der Fremdvergleich als gewahrt anzusehen und die Zahlung des Geschäftsführergehaltes neben den Pensionsleistungen nicht als gesellschaftlich veranlasste Vorteilszuwendung einzuordnen. Bei Beginn der Pensionszahlung sei die Wiedereinstellung des Alleingesellschafters noch nicht beabsichtigt oder geplant gewesen. Die erneute Geschäftsführertätigkeit sei allein im Interesse der Klägerin erfolgt. Das vereinbarte neue Geschäftsführergehalt habe letztlich nur Anerkennungscharakter und sei kein vollwertiges Gehalt, da Gehalt und Pension in der Summe nur ca.26 % der vorherigen Gesamtbezüge betragen hätten. Auch fremde Dritte hätten eine Anstellung zu einem geringen Gehalt zusätzlich zur Zahlung der Pensionsbezüge vereinbart.

Abschließend ist jedoch dieser Sachverhalt damit leider immer noch nicht geklärt. Denn auch in einem solchen Sachverhalt möchte die Finanzverwaltung nicht nachgeben und nach wie vor grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung erkennen. Weil der hier erkennende Senat wegen der Umstände des Sachverhalts im vorliegenden Streitfall von den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abgewichen ist, musste er die Revision zulassen. Wie nicht anders zu erwarten, wurde auch die Revision

unverzüglich seitens der Finanzverwaltung eingelegt. Eine abschließende Entscheidung wird daher in diesem Spezialfall erst vom Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 41/19 zu erwarten sein.

Hinweis: Insgesamt ist nicht nur die Entscheidung im vorliegenden Verfahren mit Spannung zu erwarten. Zudem muss auch immer wieder deutlich darauf hingewiesen werden, dass die vorhergehenden Entscheidungen des Bundesfinanzhofes schlichtweg falsch sind, was sich an einem einfachen Argument zeigt: Die Pensionszahlungen sind nämlich durch die Tätigkeiten in der Vergangenheit verdient. Das weitere Geschäftsführungsgehalt wird hingegen wegen des Interesses der Kapitalgesellschaft an der Weiterbeschäftigung des Geschäftsführers gezahlt. Insoweit sind zwei vollkommen unterschiedliche Sachverhalte gegeben, die nach vernünftiger Würdigung nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen dürfen.

Man stelle sich nur einmal vor, dass der Richter des Bundesfinanzhofs seine Altersgrenze erreicht hat und dementsprechend seine Pension ausgezahlt wird. Aus welchen Gründen auch immer, soll er jedoch weiter als Richter arbeiten. Beim besten Willen ist an dieser Stelle nicht vorzustellen, dass der Richter dann argumentiert, dass Pensionszahlungen (aufgrund der früheren Arbeit als Richter) und das weitere Richter Gehalt (aufgrund der jetzigen und weiteren Arbeit als Richter) nicht gerechtfertigt sind und somit an einer Stelle eine Kürzung stattzufinden hat.

7. Für Erben: Keine Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim bei dreijähriger Renovierungsphase

Ausweislich der Regelung im Erbschaftsteuergesetz in § 13 Abs. 1 Nummer 4c ErbStG ist der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegenen bebauten Grundstück durch Kinder und Kinder verstorbener Kinder von der Erbschaftsteuer befreit, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Zentrale Voraussetzung der Steuerbefreiung ist dabei, dass die Immobilie beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist. Zudem ist die Steuerbefreiung auf eine Wohnfläche der Wohnung von 200 Quadratmeter begrenzt.

Streitbefangen ist in diesem Zusammenhang in der Praxis regelmäßig, ob der Erbe das Familienheim tatsächlich unverzüglich, also quasi sofort, zur Selbstnutzung nutzt. Die Finanzverwaltung versteht darunter grundsätzlich einen Zeitraum innerhalb von sechs Monaten nach dem Tod des Elternteils.

Mit Urteil vom 24.10.2019 hat der dritte Senat des Finanzgerichts Münster unter dem Aktenzeichen Az. 3 K 3184/17 Erb entschieden, dass der Erwerb eines Familienheims nicht steuerbefreit ist, wenn der Erbe das Objekt erst nach einer dreijährigen Renovierungsphase bezieht.

Der Sachverhalt dieser für Steuerpflichtige negativen Entscheidung gestaltet sich dabei wie folgt: Der Kläger ist Alleinerbe seines Vaters, der eine Doppelhaushälfte bis zu seinem Tod im Jahr 2013 bewohnt hatte. Die angrenzende Doppelhaushälfte bewohnte der Kläger bereits mit seiner Familie. Nach dem Tod des Vaters verband der Kläger beide Doppelhaushälften und nahm in der Hälfte des Vaters umfangreiche Sanierungs- und Renovierungsarbeiten, teilweise sogar auch in Eigenleistung, vor. Seit Abschluss dieser Arbeiten im Jahr 2016 nutzt der Kläger das gesamte Haus als einheitliche Wohnung.

Das beklagte Finanzamt versagte die Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim unter Hinweis auf die dem Kläger anzulastende Verzögerung. Demgegenüber führte der Kläger aus, dass er unmittelbar nach dem Tod seines Vaters mit der Renovierung begonnen habe. Die Maßnahmen hätten allerdings eine vorherige Trockenlegung des Hauses erfordert und sich aufgrund der angespannten Auftragslage der beauftragten Handwerker weiter verzögert. Der Senat hat die Klage abgewiesen, weil der Kläger die geerbte Doppelhaushälfte nicht unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt habe. Dies erfordere nämlich nicht nur die Absicht, das Haus zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, sondern auch die entsprechende Umsetzung dieser Absicht in Form eines tatsächlichen Einzugs.

Das Finanzgericht argumentierte: Bei den Renovierungsmaßnahmen handele es sich lediglich um Vorbereitungshandlungen, die bei Überschreitung eines angemessenen Zeitraums von sechs Monaten nur dann eine unverzügliche Selbstnutzung darstellten, wenn die Verzögerung nicht dem Erwerber anzulasten sei. Im Streitfall sei dieser Sechsmonatszeitraum deutlich überschritten worden. Dem Kläger sei daher anzulasten, dass er keine schnelleren Möglichkeiten, das Haus trockenenzulegen, erfragt, gefunden und angewandt habe.

Tatsächlich liegen im vorliegenden Fall jedoch auch Anhaltspunkte dafür vor, dass innerhalb von sechs Monaten nach dem Tod des Elternteils nicht wirklich viel passiert ist. So ist das Haus sowohl nach dem vorgelegten Bildmaterial erst mehr als sechs Monate nach dem Tod des Vaters geräumt und entrümpelt worden. Der Kläger hat wohl ebenso die angespannte Auftragslage der von ihm ins Auge gefassten Unternehmer hingenommen und nicht versucht, andere Handwerker zu finden. Das am meisten belastende Merkmal ist jedoch, dass es ausweislich der vorgelegten Handwerkerrechnungen so aussieht, als hätten die maßgeblichen Umbauarbeiten erst Anfang 2016 und damit erst über zwei Jahre nach dem Tod des Vaters begonnen.

Tatsächlich hat der Senat sogar noch die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Zum Redaktionsschluss war nicht ersichtlich, ob diese Revision eingelegt wurde. Hinsichtlich der Details des Sachverhaltes wird jedoch zu erwarten sein, dass eine entsprechende Revision nicht eingelegt werden wird.

Hinweis: Für andere Fälle mit entsprechenden Verzögerungen sei daher angemerkt, dass auch bei der deutlichen Überschreitung der sechs Monate noch die Steuerbefreiung für das Familienheim erreicht werden kann, wenn anhand der äußeren Umstände dargelegt wird, dass eine entsprechende Verzögerung nicht den oder dem Erben anzulasten ist. Beweisvorsorge ist daher an dieser Stelle (wieder einmal) besonders wichtig.

8. Für Gesellschafter-Geschäftsführer: Zur Eindeutigkeit (einer Abfindungsklausel) bei Pensionszusagen

Eine Pensionsrückstellung darf ausweislich der strengen gesetzlichen Regelung in § 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur unter bestimmten Voraussetzungen gebildet werden. Konkret werden hier in § 6a EStG drei verschiedenen Voraussetzungen genannt:

1. Eine Pensionsrückstellung darf nur gebildet werden, wenn und soweit der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat.
2. Weiterhin darf die Pensionszusage keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen Gewinnen abhängigen Bezügen vorsehen und keinen Vorbehalt enthalten, dass die Pensionsanwartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann oder ein solcher Vorbehalt sich nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung zulässig ist.
3. Zuletzt muss die Pensionszusage schriftlich erteilt sein, worunter auch fällt, dass die Pensionszusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzung und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten muss.

Gerade in der letzten Voraussetzung ist ein enormes Streitpotenzial enthalten. Ausweislich der Auffassung der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28.08.2001 sind insoweit nämlich auch Angaben für die versicherungsmathematische Ermittlung der Höhe der Versorgungsverpflichtungen schriftlich festzulegen, sofern es zur eindeutigen Ermittlung der in Aussicht gestellten Leistung erforderlich ist. Diese Regelung gilt ausweislich des Verwaltungserlasses auch entsprechend für in Pensionszusagen enthaltene Abfindungsklauseln.

In diesem Zusammenhang hat bereits das erstinstanzlich erkennende Schleswig-Holsteinische Finanzgericht mit Urteil vom 20.02.2017 unter dem Aktenzeichen 1 K 68/14 entschieden, dass die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung im Hinblick auf das Eindeutigkeitsgebot in einer Pensionszusage enthaltenen Abfindungsklauseln nicht die Festlegung und Benennung der für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendenden Sterbetafel voraussetzt. Insoweit sind Pensionszusagen auch nach der Einfügung des Eindeutigkeitsgebotes im Einkommensteuergesetz anhand der allgemein geltenden Auslegungsregel auszulegen, soweit die Inhalte nicht klar und eindeutig sind.

Dieser erstinstanzlichen Entscheidung hat sich nun schließlich der Bundesfinanzhof in München mit Beschluss vom 10.07.2019 unter dem Aktenzeichen XI R 47/17 angeschlossen. Auch nach Meinung der obersten Finanzrichter der Republik sind Pensionszusagen auch nach Einführung des sogenannten Eindeutigkeitsgebotes in § 6a Abs. 1 Nummer 3 EStG anhand der allgemein geltenden Auslegungsregel auszulegen, soweit Inhalte nicht klar und eindeutig sind. Der Bundesfinanzhof ist daher seinen erstinstanzlichen Kollegen erfreulicherweise voll und ganz gefolgt.

Aus diesem Grundsatz folgt dabei auch: Lässt sich eine Abfindungsklausel dahingehend auslegen, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende Sterbetafel trotz fehlender ausdrücklicher Benennung eindeutig bestimmbar ist, ist die Pensionsrückstellung auch steuerrechtlich anzuerkennen.

Finanzbeamte, die die Pensionsrückstellung aufgrund des Eindeutigkeitsgebots in einem entsprechenden Sachverhalt nicht anerkennen wollen, sollten daher auf den aktuellen Beschluss des Bundesfinanzhofs hingewiesen werden.

9. Für Kommanditisten: Feststellung des berechenbaren Verlustes bei Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrages

Unter dem Aktenzeichen IV R 26/19 muss der Bundesfinanzhof in München prüfen, ob sich durch die gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags bei einer Kommanditgesellschaft im Jahr der Investition das Kapitalkonto ihres einzigen Kommanditisten im Sinne von § 15 a des Einkommensteuergesetzes (EStG) erhöht.

Das erstinstanzliche Finanzgericht hatte dies bisher verneint. Mit Entscheidung vom 14.08.2019 hatte das Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 13 K 2320/1215 F entschieden, dass die gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7b Abs. 2 Satz 1 EStG als außerbilanzielle Korrektur nicht in die Berechnung des nach der Kapitalkontenentwicklung und der Kapitalveränderung maßgebenden Verlustes einbezogen wird und sich somit nicht auf die Feststellung des berechenbaren Verlustes gemäß § 15 a Abs. 4 EStG auswirkt.

Zum thematischen Hintergrund: Ausweislich der gesetzlichen Bestimmungen in § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit anderen Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ein hiernach nicht berücksichtigungsfähiger, nur verrechenbarer Verlust mindert jedoch gemäß der Regelung in § 15 a Abs. 2 EStG die Gewinne, die den Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus einer Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

In diesem Zusammenhang ist nach der vom hier erstinstanzlich erkennenden Senat des Finanzgerichtes Münster für zutreffend gehaltenen ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sowie der ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur unter dem Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft nur der Verlustanteil zu verstehen, der sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich einer eventuellen Ergänzungsbilanz ergibt. So auch im Tenor bereits der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 14.05.2002 unter dem Aktenzeichen VIII R 30/98.

Aufwand und Ertrag des in Sonderbilanzen ausgewiesenen aktiven und passiven Sonderbetriebsvermögens sowie die sonstigen Sonderbetriebseinnahmen und Betriebsausgaben bleiben bei der Ermittlung des Anteils am Verlust der Kommanditgesellschaft außer Betracht. Der so bestimmte Verlustanteil nimmt insofern Einfluss auf die Bestimmung des (negativen) Kapitalkontos im Sinne des § 15 a EStG,

als dieser Begriff lediglich darauf gerichtet ist, die Beteiligung des Gesellschafters am steuerlichen Eigenkapital der Gesellschaft abzubilden.

Da sich danach im Ergebnis das Kapitalkonto im Sinne des § 15 a EStG lediglich aus dem Kapitalkonto aus der Steuerbilanz der Kommanditgesellschaft zuzüglich des Mehr- oder Minderkapitalkontos aus der für einen Gesellschafter geführten Ergänzungsbilanzen zusammensetzt, beeinflussen weder außerbilanzielle Korrekturen noch Vorgänge aus dem Sonderbereich die Höhe des auf der Grundlage der Steuerbilanz zu ermittelten Kapitalkontos im Sinne von § 15 a EStG.

Insoweit sieht es das erstinstanzliche Finanzgericht Münster für korrekt an, dass der Hinzurechnungsbetrag aufgrund des Investitionsabzugsbetrags nicht beim maßgeblichen Kapitalkonto im Sinne von § 15 a EStG berücksichtigt werden kann. Die erstinstanzlichen Richter sind insoweit bereits der Meinung, dass die fehlende Relevanz des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g EStG für die Höhe des Kapitalkontos im Sinne von § 15 a EStG bereits daraus folgt, dass der Hinzurechnungsbetrag ebenso wie der Investitionsabzugsbetrag keine handels- oder steuerrechtlichen Bilanzpositionen darstellt und daher außerbilanziell zu erfassen ist. Da sich diese außerbilanzielle Korrektur indessen nicht innerhalb der Steuerbilanz durch eine Aufwands- oder Ertragsbuchung auswirkt, werden durch die Beträge weder die Steuerbilanz der Gesellschaft noch die steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten berührt. Der Investitionsabzugsbetrag ändert somit weder das Betriebsvermögen der Kommanditgesellschaft noch beeinflusst er die Außenhaftung der Kommanditisten. Dementsprechend kann durch den Abzug des Investitionsabzugsbetrags weder ein negatives Kapitalkonto im Sinne des § 15 a Abs. 1 EStG entstehen oder sich erhöhen, noch kann ein negatives Kapitalkonto durch einen Hinzurechnungsbetrag ausgeglichen werden.

Hinweis: Auch wenn gegen diese negative erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichtes Münster die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist, so spricht in der Auslegung des Gesetzes und des Gesetzeszweckes doch sehr viel dafür, dass die Einschätzung des erstinstanzlich erkennenden Gerichtes zutreffend ist und sich auch der Bundesfinanzhof hier anschließen wird. Dennoch bleibt die Entscheidung der obersten Finanzrichter der Republik im Einzelfall abzuwarten, weshalb man sich in vergleichbaren Fällen auf das anhängige Musterverfahren berufen kann.

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.