

Sozietät Franz & Näther
Steuerberater • Rechtsanwalt/FA für Steuerrecht

Prenzlauer Allee 39 / Marienburger Str. 1, 10405 Berlin
Telefon: 030 / 44 36 99 0, Fax: 030 / 44 36 99 24, Email: mail@franz-naether.de
Internet: www.franz-naether.de

6

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen
- Überversorgung eines GmbH-Geschäftsführers
- Hinzuschätzung bei Manipulierbarkeit einer Kasse
- Vermietungsverlust bei baufälliger Immobilie
- Ermittlung der zumutbaren Belastung
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe Juni 2017

*Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,*

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

STEUERRECHT

Unternehmer

Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen

Ein Unternehmer, der zwei Praxen unterhält, kann auch ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich geltend machen, wenn er in keiner der beiden Praxen seine Verwaltungsarbeiten erledigen kann, weil er beispielsweise vertrauliche Akten bearbeiten muss, die seine Mitarbeiter nicht sehen dürfen.

Hintergrund: Die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind zum einen nur dann abziehbar, wenn für die berufliche

oder betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht; der Abzug ist dann auf 1.250 € beschränkt. Zum anderen ist ein unbeschränkter Abzug der Kosten möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit darstellt. In allen anderen Fällen sind die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer nicht absetzbar.

Streitfall: Der Kläger war Logopäde und unterhielt zwei Praxen mit mehreren Angestellten. In den Praxen befanden sich ausschließlich Behandlungsräume sowie Tische und Schränke mit Patientenunterlagen für die laufenden Behandlungen. Für seine Verwaltungsarbeiten (Lohnabrechnung und Buchführung) nutzte er ein häusliches Arbeitszimmer. Die Kosten hierfür machte er als Betriebsausgaben geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

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

- Dem Kläger stand für seine Verwaltungsarbeiten kein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung. Denn er konnte die Verwaltungsarbeiten in seinen Praxen nicht erledigen.
- Zwar ist als anderer Arbeitsplatz jeder Arbeitsplatz anzusehen, der für Bürotätigkeiten geeignet ist. Dieser Arbeitsplatz muss dem Steuerpflichtigen auch nicht allein zur Verfügung stehen. Es kann sich hierbei um einen Arbeitsplatz handeln, den er sich mit anderen Personen teilen muss.
- Entscheidend ist jedoch, ob der andere Arbeitsplatz für die konkreten Arbeiten in zumutbarer Weise genutzt werden kann. Dies hängt von der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes (Größe, Lage, Ausstattung) und den Rahmenbedingungen der Nutzung (Art der Nutzung, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes und Zugang zu dem betreffenden Gebäude) ab.
- Im Streitfall konnte der Kläger seine Verwaltungsarbeiten nicht in den Praxen durchführen, weil er sich in der einen Praxis gar nicht aufhielt und in der anderen Praxis ständig Angestellte anwesend waren, die bei der Erledigung der vertraulichen Verwaltungsarbeiten gestört hätten. Zudem waren die Praxisräume nur eingeschränkt für Bürotätigkeiten nutzbar.

Hinweise: Die eigentliche Abwägung, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, wird vom Finanzgericht der ersten Instanz im Rahmen einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls durchgeführt. Diese Abwägung hat der BFH im Streitfall nicht beanstandet. Man hätte vorliegend durchaus auch eine andere Würdigung vornehmen können, der der BFH dann wohl ebenfalls gefolgt wäre.

Betroffene sollten daher die Umstände, die gegen eine zumutbare Nutzung der Praxisräume als Arbeitszimmer sprechen, sorgfältig dokumentieren, damit diese notfalls, wenn es zum Streit kommt, glaubhaft vorgetragen werden können.

Übersorgung eines GmbH-Geschäftsführers

Eine Pensionszusage für einen GmbH-Geschäftsführer kann zu einer sog. Übersorgung führen, wenn die Pensionszusage zusammen mit einem etwaigen Anspruch aus der gesetzlichen Rentenversicherung zu einer Pension bzw. Rente führen wird, die mehr als 75 % des laufenden Gehalts am Bilanzstichtag beträgt. Der Anspruch aus der gesetzlichen Rentenversicherung wird zu Lasten der GmbH auch dann berücksichtigt, wenn ausschließlich der Geschäftsführer in der Zeit vor der Gründung der GmbH Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet hat.

Hintergrund: Erteilt eine GmbH ihrem Geschäftsführer eine Pensionszusage, kann und muss sie hierfür eine Pensionsrückstellung gewinnmindernd bilden.

Streitfall: Die Klägerin war eine GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der 1941 geborene C war. Die GmbH erteilte ihm im Jahr 1993 eine Pensionszusage in Höhe von

monatlich 6.000 DM ab Vollendung des 65. Lebensjahres. C erhielt zum damaligen Zeitpunkt ein Bruttomonatsgehalt von 7.000 DM. Im Jahr 1999 wurden die Söhne des C ebenfalls Geschäftsführer. Die Arbeitszeit des C wurde auf 30 Wochenstunden und sein Gehalt auf 6.000 DM gesenkt. Im März 2006 vollendete C sein 65. Lebensjahr. Er erhielt nun eine monatliche Pension von der GmbH in Höhe von 3.067 € (= 6.000 DM) und bezog aus der Rentenversicherung eine Rente von ca. 800 €; die Beiträge hierfür hatte er als selbständiger Handwerksmeister in der Zeit vor der Gründung der GmbH entrichtet. Das Finanzamt nahm eine Übersorgung an, kürzte zum einen die Pensionsrückstellung und setzte zum anderen einen Teil der Pensionszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Eine zu hohe Pensionszusage führt zu einer Übersorgung und ist steuerlich nicht anzuerkennen. Eine Übersorgung ist anzunehmen, wenn die Anwartschaft aus der Pensionszusage der GmbH zusammen mit der Anwartschaft aus einer gesetzlichen Rentenversicherung mehr als 75 % des am Bilanzstichtag bezogenen laufenden Gehalts beträgt. Die Pensionszusage soll nämlich dazu dienen, eine Versorgungslücke zu schließen.
- Im Streitfall wurde diese Grenze überschritten. Zusätzlich zur Pensionsanwartschaft aus der Pensionszusage der GmbH hatte C auch einen Anspruch auf eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Unbeachtlich war, dass er die Beiträge hierfür als damaliger Selbständiger vollständig selbst geleistet hatte, also ohne Beteiligung eines Arbeitgebers.
- Damit war zum einen die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend zu kürzen. Zum anderen waren die Pensionszahlungen teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren, soweit sie die Übersorgungsgrenze (75 % des Gehalts im letzten Arbeitsjahr abzüglich der gesetzlichen Rente) überschritten.

Hinweise: Die Vorinstanz wollte von den Übersorgungsgrundsätzen abweichen. Der BFH folgte dieser Argumentation aber nicht, sondern bestätigte seine Rechtsprechung zur Übersorgung. Die Grundsätze zur Übersorgung sind vor allem dann zu beachten, wenn das laufende Gehalt des Geschäftsführers herabgesetzt wird. Dies kann dann unfreiwillig zu einer Übersorgung führen, wenn die Pensionszusage nicht angepasst wird.

Hinzuschätzung bei Manipulierbarkeit einer Kasse

Das Finanzamt darf in einem Unternehmen, das überwiegend Bareinnahmen erzielt, Hinzuschätzungen vornehmen, wenn die Programmierprotokolle für die elektronische Registrierkasse nicht vorgelegt werden und die Manipulierbarkeit des verwendeten Kassensystems nicht ausgeschlossen ist.

Hintergrund: Eine Kassenbuchführung, in der die Bareinnahmen erfasst werden, muss ordnungsgemäß sein. Die Finanzverwaltung stellt hohe Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und fordert u. a. die Vorlage der Bedie-

nungsanleitung sowie der Programmierprotokolle, aus denen sich nachträgliche Änderungen am Kassensystem ergeben.

Streitfall: Der Kläger betrieb zwei Friseursalons und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Seine Bareinnahmen erfasste er durch PC-Kassen mit der Kassensoftware „S-Software“. Es wurden täglich Kassenberichte erstellt, die jedoch nicht fortlaufend nummeriert waren. Trinkgelder wurden nicht in der Kasse erfasst, sondern in gesonderten Sparschweinen für den Kläger sowie für jeden einzelnen Arbeitnehmer. In einer Außenprüfung beanstandete der Prüfer u. a. die fehlende Nummerierung der Kassenberichte, das Fehlen der Programmierprotokolle und die Manipulationsmöglichkeit der Kasse. Der Prüfer erhöhte den Gewinn in den drei Prüfungsjahren um bis zu 100.000 € jährlich.

Entscheidung: Das Finanzgericht Münster (FG) gab der Klage teilweise statt:

- Das Finanzamt war zu einer Hinzuschätzung berechtigt, weil die Kassenbuchführung nicht ordnungsgemäß war. So fehlten die Programmierprotokolle, aus denen sich nachträgliche Änderungen der elektronischen Kasse ergeben konnten. Ein Prüfer muss nämlich erkennen können, ob und wie die Programmierung der Kasse verändert worden ist.
- Das Fehlen von Programmierprotokollen bei einem bargeldintensiven Betrieb ist nur dann unschädlich, wenn Manipulationsmöglichkeiten ausgeschlossen sind. Die Kassen des Klägers waren aber manipulierbar. Dies hat ein Gutachten ergeben, das vom FG eingeholt worden ist. Unbeachtlich ist dabei, ob eine Manipulation einfach ist und von einem PC-Laien durchgeführt werden kann oder ob eine Manipulation schwierig ist und nur von einem EDV-Spezialisten vorgenommen werden kann. Auf eine tatsächliche Manipulation der Kasse kommt es ebenfalls nicht an.
- Außerdem hat der Kläger Gutscheine, die er ausgegeben hatte und die von den Kunden eingelöst worden waren, nicht aufbewahrt. Schließlich gehörte auch das dem Kläger gezahlte Trinkgeld – nicht aber das seinen Arbeitnehmern gezahlte Trinkgeld – zu den Einnahmen.
- Die Höhe der Schätzung war im Streitfall allerdings nach unten zu korrigieren. Das FG erhöhte die erklärten Umsätze um 7,5 %. Damit kam es zu Hinzuschätzungen von „lediglich“ 28.000 € pro Jahr.

Hinweise: Das Urteil macht die Bedeutung einer ordnungsgemäßen Kassenbuchführung deutlich. Insbesondere sollten die Programmierprotokolle einer elektronischen Kasse aufbewahrt werden. Aufmerksamkeit ist beim Kauf einer gebrauchten Kasse geboten, denn hier sollte man sich vom Verkäufer unbedingt dessen Programmierprotokolle aushändigen lassen.

Per Gesetz ist nur die nachträgliche Veränderung der Buchführung verboten, also eine tatsächliche Manipulation. Die Finanzverwaltung und auch die meisten Finanzgerichte leiten hieraus jedoch ab, dass die Kasse nicht manipulierbar sein darf. Ob die Kasse im konkreten Einzelfall tatsächlich manipuliert worden ist, spielt dann keine Rolle.

Vermieter

Vermietungsverlust bei baufälliger Immobilie

Ein Verlust aus der beabsichtigten Vermietung einer Immobilie wird steuerlich nicht anerkannt, wenn die Immobilie aufgrund ihres baulichen Zustands nicht vermietbar ist. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige nur Miteigentümer ist und eine Sanierung gegenüber den anderen Miteigentümern rechtlich nicht durchsetzen kann.

Hintergrund: Während des Leerstands einer Immobilie kann der Eigentümer die Aufwendungen für die Immobilie als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung absetzen, wenn er die Immobilie vermieten will und die Vermietungsabsicht nicht aufgegeben hat.

Streitfall: Der Kläger erwarb 1993 eine Eigentumswohnung in einer baufälligen Wohnanlage. Die Wohnung stand seit 1999 durchgängig leer. Eine geplante Instandsetzung der Wohnanlage scheiterte, weil nicht alle Miteigentümer die Sonderumlage zahlten und weil die Hausverwaltung die eingezahlten Sonderumlagen veruntreute. Der vom Kläger beauftragte Makler teilte dem Kläger im Jahr 2012 mit, dass eine Vermietung angesichts der unvollständigen Sanierung nicht möglich sei. Eine Sanierung scheiterte mittlerweile daran, dass die meisten Miteigentümer nicht mehr erreichbar oder unbekannt verzogen waren. Der Kläger machte seine Aufwendungen im Zeitraum 2006 bis 2010 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung geltend, insgesamt ca. 35.000 €. Das Finanzamt erkannte die Werbungskosten nicht an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) verneinte die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers und wies die Klage ab:

- Die Einkünfteerzielungsabsicht scheiterte daran, dass sich die Immobilie in einem nicht mehr vermietbaren Zustand befand. Ohne den Abschluss der Sanierung, insbesondere ohne den Einbau einer Heizungsanlage und TV-Anschlüssen, war eine Vermietung nicht herbeizuführen. Dieser Zustand bestand nicht nur vorübergehend, sondern bereits seit 1999 und war im Zeitpunkt des Klageverfahrens im Jahr 2016, d. h. nach 17 Jahren, immer noch nicht beendet.
- Zwar hat der Kläger eine Sanierung der Wohnanlage angestrebt. Ohne die Mitwirkung der übrigen Miteigentümer war ihm eine Sanierung aber nicht möglich. Diese mussten der Sanierung zustimmen und sich finanziell beteiligen. Die Einschaltung des Maklers war angesichts der unvollständigen Sanierung nicht geeignet, eine Vermietung herbeizuführen, und sollte lediglich die Prüfung ermöglichen, ob es für das Objekt überhaupt Mietinteressenten gab.

Hinweise: Im Ergebnis waren die Vermietungsbemühungen des Klägers nicht ernsthaft. Die Verluste sind damit nicht absetzbar. Der BFH verlangt bei sanierungsbedürftigen Immobilien eine Sanierung des Gebäudes, um eine Vermietung zu ermöglichen, oder eine Reduzierung der Miete oder sonstige Zugeständnisse an Mietinteressenten, um

DIE MANDANTEN | INFORMATION

eine Vermietung herbeizuführen. Bei einer baufälligen Immobilie, die nicht einmal eine Heizung hat, wird jedoch nur eine Sanierung helfen.

Bei einer Wohnungseigentümergeinschaft ist daran zu denken, dass die Sanierung eine Mehrheit der Wohnungseigentümer und eine finanzielle Beteiligung aller Miteigentümer in Gestalt von Sonderumlagen voraussetzt. Ist eine Stimmenmehrheit oder eine finanzielle Beteiligung nicht zu erwarten, droht die Versagung der steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung.

Alle Steuerpflichtigen

Ermittlung der zumutbaren Belastung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat seine Rechtsprechung geändert und die Berechnung der zumutbaren Belastung zugunsten der Steuerpflichtigen neu geregelt. Danach wird die zumutbare Belastung nur noch gestaffelt berechnet und nicht mehr nach dem Prozentsatz, der sich für den Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt.

Hintergrund: Außergewöhnliche Belastungen, wie z. B. Krankheitskosten, sind zwar steuerlich absetzbar. Der Gesetzgeber zieht aber von den außergewöhnlichen Belastungen eine sog. zumutbare Belastung ab, deren Höhe sich nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte und nach dem Familienstand einschließlich der Anzahl der Kinder richtet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wird dabei in drei Stufen unterteilt: Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen mit einem oder zwei Kindern werden von einem Gesamtbetrag der Einkünfte bis 15.340 € 2 % der Einkünfte als zumutbare Belastung von den Krankheitskosten abgezogen, bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte über 15.340 € bis 51.130 € werden 3 % der Einkünfte und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte über 51.130 € werden 4 % der Einkünfte von den Krankheitskosten abgezogen.

Streitfall: Der Kläger war verheiratet, hatte zwei Kinder und musste im Streitjahr 2006 Krankheitskosten in Höhe von 4.148 € zahlen. Seine gesamten Einkünfte betragen 51.835 €. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte höher war als der Betrag der 3. Stufe der zumutbaren Belastung (51.130 €), zog das Finanzamt 4 % von 51.835 €, d. h. 2.073 €, von den Krankheitskosten ab. Damit konnte der Kläger lediglich 2.075 € (4.148 € abzüglich 2.073 €) als außergewöhnliche Belastungen abziehen. Gegen diese Berechnung ging der Kläger vor.

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

■ Die Staffelung der zumutbaren Belastung entspricht der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Je mehr der Steuerpflichtige verdient hat, desto höher ist seine zumutbare Belastung und desto geringer sind seine abziehbaren außergewöhnlichen Belastungen.

■ Entgegen der Auffassung des Finanzamts richtet sich der Prozentsatz der zumutbaren Belastung jedoch nicht nach dem Prozentsatz, der sich für den Gesamtbetrag der Einkünfte von 51.835 € ergibt. Stattdessen ist eine Staffelung vorzunehmen, d. h. bis zu einem Gesamtbetrag von 15.340 € ist der hierfür maßgebliche Prozentsatz abzuziehen, der vom Familienstand abhängig ist, für den übersteigenden Betrag bis zur Grenze von 51.130 € ist der sich nunmehr ergebende Prozentsatz abzuziehen und nur für den über 51.130 € liegenden Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte ist der höchste Prozentsatz anzusetzen.

■ Diese Staffelung ergibt sich aus dem Wortlaut, der den jeweiligen Prozentsatz nur für die jeweiligen Stufen vorsieht, nicht aber für die gesamten Einkünfte. Auch der Zweck des Gesetzes spricht für eine Staffelung, weil hierdurch Härtefälle vermieden werden, die bei einer nur geringfügigen Überschreitung des jeweiligen Stufenbetrags entstehen könnten.

Hinweise: Im Streitfall ergab sich damit angesichts eines Gesamtbetrags der Einkünfte von 51.835 € folgende zumutbare Belastung:

- Bis zu einem Teilbetrag von 15.340 € werden 2 % als zumutbare Belastung angesetzt, d. h. 306,80 €.
- Für den Teilbetrag von 15.340 € bis 51.130 € (= 35.790 €) werden 3 % als zumutbare Belastung angesetzt, d. h. 1.073,70 €.
- Und für den 51.130 € übersteigenden Betrag (hier: 705 €) werden 4 % als zumutbare Eigenbelastung angesetzt, d. h. 28,20 €.

Insgesamt ergab dies eine zumutbare Belastung von 1.408,70 € (306,80 € + 1.073,70 € + 28,20 €). Das Finanzamt hatte hingegen 4 % von 51.835 € angesetzt, mithin 2.073 €, so dass sich nun eine Erhöhung der außergewöhnlichen Belastungen von 664,30 € ergibt.

Der BFH ändert mit diesem Urteil seine langjährige Rechtsprechung und widerspricht zugleich der Auffassung der Finanzverwaltung. Aufgrund der neuen Staffelung ergeben sich höhere außergewöhnliche Belastungen, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte über 15.340 € liegt. Die neue Berechnung ist zwar etwas komplizierter als die bisherige; sie führt jedoch zu einem höheren Abzug außergewöhnlicher Belastungen.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Juni 2017

- 12. 6. 2017** Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer
Zahlungsschonfrist bis zum **15. 6. 2017*** (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
[* Bitte beachten Sie den regionalen Feiertag „Fronleichnam“ am 15. 6. in Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland und in Teilen Sachsens und Thüringens.]
- 28. 6. 2017** Fälligkeit der **Beitragsgutschrift** der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 28. 6. 2017
Einreichen der **Beitragsnachweise** bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 26. 6. 2017