

Mandantenbrief Juli 2024

H | N | V

Steuerberater
Vereidigter Buchprüfer

Steuertermine

10.07.

Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur
Lohnsteuer

Die **dreitägige Zahlungsschonfrist** endet am 15.06. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr

Vorschau auf die Steuertermine August 2024:

12.08.

Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur
Lohnsteuer

Die **dreitägige Zahlungsschonfrist** endet am 15.08. für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

15.08.

Gewerbsteuer
Grundsteuer

Die **dreitägige Zahlungsschonfrist** endet am 19.08. 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 Juli 2024

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Juli ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 29.07.2024.

Inhalt	Seite
1. Für alle Steuerpflichtigen: Kosten für den Besuch einer Privatschule mit amtsärztlicher Befürwortung	2
2. Für alle Steuerpflichtigen: Keine Kürzung von außergewöhnlichen Belastungen aufgrund einer steuerpflichtigen Ersatzleistung	4
3. Für alle Steuerpflichtigen: Keine Liebhaberei bei Spitzensportlern	4
4. Für alle Steuerpflichtigen: Vermögende Tante als außergewöhnliche Belastung	5
5. Für GmbH-Gesellschafter: Mögliche Steuergestaltung vom Bundesfinanzhof abgesegnet, jedoch vom Gesetzgeber ausgebremst	6
6. Für Unternehmer: Rückstellung für Insolvenzverwaltervergütung	10
7. Für Kommanditgesellschaftler: Keine Schenkung durch disquotale Einlage	12
8. Für GmbH-Gesellschafter: Berücksichtigung des Verlustes aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft	13

1. Für alle Steuerpflichtigen: Kosten für den Besuch einer Privatschule mit amtsärztlicher Befürwortung

Wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen, spricht man von den sogenannten außergewöhnlichen Belastungen. Diese können auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigen, dass derjenige Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.

In der Praxis gibt es rund um die außergewöhnlichen Belastungen regelmäßig viel Streit, da allein anhand der zuvor dargelegten gesetzlichen Definition nicht immer ganz klar ist, ob entsprechende Aufwendungen tatsächlich abzugsfähig sind oder nicht. So war es aktuell auch vor dem Finanzgericht Münster. Im Urteilsachverhalt besuchte die Tochter der Kläger ein staatlich anerkanntes Internatsgymnasium, welches eine Privatschule war. Im Vorfeld dieses Schulbesuches hatte nicht zuletzt der Amtsarzt außerordentliche intellektuelle Fähigkeiten bei der Schülerin festgestellt, welche in einer (normalen) Schule nicht gefördert werden konnten. Die Schülerin war dadurch ständig unterfordert. Ausweislich der amtsärztlichen Stellungnahme kam es daher bereits zu behandlungsbedürftigen psychosomatischen Beschwerden. Insoweit kamen die Ärzte zu dem Schluss, dass aus gesundheitlichen Gründen der Besuch einer Schule mit individuellen, an die Hochbegabung angepassten Fördermöglichkeiten wie dem Internatsgymnasium amtsärztlich dringend zu befürworten sei. Hört sich ja zunächst einmal nach außergewöhnlichen Belastungen an, oder?

Nun können Schulgelder für den Besuch privater Schulung bereits teilweise als Sonderausgaben abgezogen werden. Diese Abzugsmöglichkeit nutzten die Kläger auch aus, machten jedoch, soweit die gezahlten Schulgelder nicht als Sonderausgaben berücksichtigt wurden, auch außergewöhnliche Belastungen geltend. Dabei bezogen sie sich auf die ärztlichen Stellungnahmen und nicht zuletzt auf die amtsärztlichen Ausführungen, welche sie insoweit als amtsärztliches Gutachten einordneten.

Dem widersprach jedoch das Finanzamt. Weder erkannte es die amtsärztliche Stellungnahme als ein entsprechendes Gutachten an, noch ging es davon aus, dass der Internatsbesuch zwangsläufig war. Leider wurde das Finanzamt vorliegend vom erstinstanzlichen Finanzgericht Münster in seiner Entscheidung vom 13.6.2023 unter dem Aktenzeichen 2 K 1045/22 G bestätigt.

Auch nach Auffassung der erstinstanzlichen Richter können die bisher nicht im Rahmen der Sonderausgaben berücksichtigten Aufwendungen für die Privatschule nicht als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug gebracht werden, weil es sich nicht um zu berücksichtigende Krankheitskosten handelt, sondern vielmehr um Kosten der privaten Lebensführung. Die Richter haben dabei im Wesentlichen zwei Argumente:

Zum einen stellen sie klar, dass die Kosten für die Privatschule keine unmittelbaren Krankheitskosten sind, was auch gilt, wenn der Besuch der Schule durch die Krankheit verursacht ist. Um hier eine Abzugsmöglichkeit zu erreichen, fordern die Richter, dass der Privatschulbesuch zum Zwecke der Heilbehandlung hätte erfolgen müssen. Dies war jedoch nicht gegeben. Weiterhin stellen sie klar, dass die Hochbegabung des Kindes schlicht keine Krankheit ist, weshalb schon deshalb ein Abzug als außergewöhnliche Belastung ausscheidet.

Hinweis: Auch wenn vorliegend die Entscheidung der ersten Instanz deutlich negativ ausgefallen ist, ist dabei noch nicht aller Tage Abend. Die hier klagenden Eltern haben nämlich den Revisionszug zum Bundesfinanzhof nach München bestiegen, indem sie gegen die Entscheidung der Münsteraner Richter sogar die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt haben. Diese ist aktuell noch beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI B 35/23 anhängig.

Fraglich bleibt, wie die obersten Finanzrichter der Republik mit einem solchen Sachverhalt umgehen. Tatsächlich hat die Faktensubsumtion der Münsteraner Richter einiges für sich. Im Ergebnis muss man aber dennoch hervorheben, dass das Kind seine psychosomatischen Beschwerden allein durch die richtige Förderung im Rahmen dieses Schulbesuches ablegen konnte. Insoweit stellt sich die Frage, ob entsprechende Kosten nicht doch aufgrund von Sinn und Zweck der Vorschrift der außergewöhnlichen Belastung abzugsfähig sein können bzw. müssen. Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs wird daher mit Spannung zu erwarten sein.

2. Für alle Steuerpflichtigen: Keine Kürzung von außergewöhnlichen Belastungen aufgrund einer steuerpflichtigen Ersatzleistung

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15.06.2023 unter dem Aktenzeichen VI R 33/20 besagt entgegen der erstinstanzlichen Auffassung des Finanzgerichtes Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 15.6.2020 mit dem Aktenzeichen 11 K 2024/18 E, dass einkommensteuerpflichtige Ersatzleistungen nicht zu einer Kürzung der nach § 33 Einkommensteuergesetz (EStG) abzugsfähigen Aufwendungen führen.

In dem vorliegenden Fall erhielt die Klägerin aufgrund des Ablebens ihrer Mutter ein Sterbegeld gemäß § 23 Abs. 3 des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst der Länder. Die Klägerin erklärte das erhaltene Sterbegeld nicht in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2017, machte jedoch die Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das Finanzamt setzte das Sterbegeld als steuerpflichtige Einkünfte der Klägerin an und berücksichtigte die geltend gemachten Beerdigungskosten. Im Einspruchsverfahren änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid, da es die Beerdigungskosten aufgrund einer Anrechnung des Sterbegelds nicht mehr zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zuließ.

Das erstinstanzliche Finanzgericht gab der Klage teilweise statt und erkannte die Beerdigungskosten lediglich gekürzt um den Versorgungsfreibetrag als außergewöhnliche Belastung an. Das Finanzamt legte Revision ein und beantragte die Aufhebung der Vorentscheidung.

Der Bundesfinanzhof entschied hingegen einstimmig, dass die Revision unbegründet ist und sogar eine mündliche Verhandlung nicht erforderlich ist. Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass das einkommensteuerpflichtige Sterbegeld nicht auf die als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Beerdigungskosten angerechnet werden darf. Dies basiert auf der gesetzlichen Regelung, dass Aufwendungen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen müssen und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen dürfen, um als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig zu sein.

Hinweis: Insgesamt zeigt diese Entscheidung, dass Ersatzleistungen nicht die abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen kürzen dürfen, um eine doppelte steuerliche Belastung des Steuerpflichtigen zu vermeiden. In der Praxis sollte auf solche Fälle geachtet werden, da der Fiskus dies mit Sicherheit in einer Vielzahl von Fällen anders handhabt.

3. Für alle Steuerpflichtigen: Keine Liebhaberei bei Spitzensportlern

Mit Entscheidung vom 2.8.2023 hat das Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 9 V 1012/23 E klargestellt, dass ein Berufssportler keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Weiterhin wurde in der Entscheidung geklärt, dass ein entsprechender Berufssportler oder auch Spitzensportler keinen Liebhabereibetrieb hat. Konkret lautet der zum Schmunzeln verführende Leitsatz insoweit wie folgt:

Wenn ein Sportler im Zusammenhang mit seiner Betätigung Zahlungen erhält, die nicht nur ganz unwesentlich höher sind als die ihm hierbei entstandenen Aufwendungen, dann ist der Schluss gerechtfertigt, dass der Sport nicht mehr aus reiner Liebhaberei, sondern auch um des Entgelts willen betrieben wird.

Warum sollte dies auch anders sein als in anderen Bereichen des Steuerrechts?

Das Gesetz sieht nämlich auch keine pauschale Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten und auch keine Vermutung für den Anfall von die Einnahmen übersteigenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten vor.

Soweit die Finanzverwaltung bei Zuschüssen von der Deutschen Sporthilfe davon ausgeht, dass diesen in der Regel Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstehen, entbindet dies den Steuerpflichtigen nicht von seiner Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen. Anders ausgedrückt: Er muss entsprechende Ausgaben auch nachweisen oder ohne Beleg keine Steuerminderung.

Aber: Einnahmen für eine Trainertätigkeit gehören nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Soweit diese Tätigkeit nebenberuflicher Art ist, bestand bis einschließlich 2020 für entsprechende Aufwandsentschädigungen in Höhe eines Jahresbetrages von 2.400 Euro Steuerfreiheit.

4. Für alle Steuerpflichtigen: Vermögende Tante als außergewöhnliche Belastung

Nach der reißerischen Überschrift muss zunächst einmal klargestellt werden, dass sich das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.08.2022 mit dem Aktenzeichen 11 K 812/22 mit der Frage befasst, ob krankheitsbedingte Aufwendungen für die vermögende Tante des Klägers als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden können.

Zum Sachverhalt: Die Beteiligten stritten über die Berücksichtigung von krankheitsbedingten Aufwendungen für die Tante des Klägers als außergewöhnliche Belastungen im Jahr 2016. Der Kläger und seine Tante waren jeweils zur Hälfte an einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) und einer Erbengemeinschaft beteiligt. Die Tante des Klägers war vom 6.10.2015 bis 15.9.2016 krankheitsbedingt in einem Pflegeheim untergebracht und verstarb im September 2016. Der Kläger hatte im Jahr 2016 Unterstützungsleistungen für seine Tante als außergewöhnliche Belastungen in seiner Einkommensteuererklärung erklärt.

Finanzamt und Finanzgericht wollten den Abzug als außergewöhnliche Belastung jedoch nicht zulassen. Das Gericht wies die Klage ab. Es entschied, dass die Aufwendungen des Klägers für die krankheitsbedingte Unterbringung seiner vermögenden Tante in einem Pflegeheim nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind. Das Finanzamt erkannte die Unterstützungsleistungen nicht als außergewöhnliche Belastungen an und führte aus, dass die Tante nicht unterhaltsberechtigt gewesen sei.

In der Streitsituation gibt es keine rechtlichen oder tatsächlichen Gründe, die eine Unvermeidbarkeit begründen würden. Im konkreten Fall war die Tante des Klägers aufgrund

von Krankheit im Streitjahr in einem Pflegeheim untergebracht. Es bestand jedoch keine gesetzliche oder vertragliche Unterhaltspflicht des Klägers gegenüber seiner Tante.

Auch aus moralischen Gründen ist ein Abzug der Kosten als außergewöhnliche Belastungen nicht möglich. Dies gilt selbst dann, wenn die Tante in der Vergangenheit die Eltern des Neffen über 15 Jahre lang gepflegt und versorgt hat, indem sie ihre eigenen, insbesondere privaten Angelegenheiten zurückgestellt hat, weil die Eltern ihres Neffen aufgrund von Krankheit hauptsächlich nicht mehr in der Lage waren, alltägliche Aufgaben zu erledigen, und wenn die Tante zwar über eigenes, nicht unerhebliches Vermögen, aber nicht über erhebliche eigene Einkünfte verfügt hat.

Es wird von der Gesellschaft nicht zwingend und unbedingt erwartet, dass ein Neffe die Heimkosten seiner wohlhabenden, aber pflegebedürftigen Tante übernimmt. Wenn die Tante über eigenes, nicht unerhebliches Vermögen verfügt, sind die Ausgaben des Neffen für die Tante nicht unvermeidbar, weshalb es ein entsprechender Abzug ausscheidet.

Ob es anders aussieht, wenn die Tante nicht vermögend ist, ließ das Gericht offen. Warum dann eine moralische Verpflichtung nicht bestehen sollte, ist aber eher fraglich.

5. Für GmbH-Gesellschafter: Mögliche Steuergestaltung vom Bundesfinanzhof abgesegnet, jedoch vom Gesetzgeber ausgebremst

Wahrlich ist dieser Beitrag keine leichte Kost, dennoch sollen die Hintergründe ausführlich und vollständig dargestellt werden. Um zu verstehen, worum es bei der vorliegenden Entscheidung geht, ist es besonders wichtig, den zugrunde liegenden Sachverhalt zu erläutern.

Im Urteilsfall klagten Ehegatten. Die Ehefrau gründete im November 2015 als Alleingesellschafterin eine GmbH. Deren Geschäftsgegenstand ist der Erwerb und die Verwaltung von Immobilien. Das Stammkapital betrug zunächst 25.000 Euro. Es war eingeteilt in 25.000 Geschäftsanteile im Nennbetrag von jeweils einem Euro, also die Nrn. 1-25.000.

Mitte Dezember 2015 beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH eine Kapitalerhöhung um 1.000 Euro. Hierzu schuf sie einen weiteren Geschäftsanteil im Nennbetrag von 1.000 Euro mit der Nummer 25.001. Auch diesen Geschäftsanteil übernahm die Ehefrau. Entsprechend des gefassten Beschlusses zahlte sie jedoch neben dem Nennbetrag auch noch ein Aufgeld in Höhe von 500.000 Euro in die freie Kapitalrücklage der GmbH ein.

Am 28. Dezember 2015, also nur wenige Tage später, veräußerte die Klägerin 300 Geschäftsanteile im Nennwert von je einem Euro, konkret Nummer 24.701 bis Nummer 25.000, sowie den neuen Geschäftsanteil Nummer 25.001 zum Kaufpreis von 26.300 Euro an ihren Ehemann, der fortan zu 5% am Kapital der GmbH beteiligt war.

Die Ehefrau erklärte nun in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr einen (erheblichen) Verlust im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes, den sie wie folgt berechnet: Zunächst einmal stellte sie dem Veräußerungspreis von 26.300 Euro den Nennwert der Geschäftsanteile Nummer 24.701 bis 25.000 von je 300 Euro sowie den Nennwert des Geschäftsanteils 25.001 von 1.000 Euro gegenüber. Weiterhin zog sie das

Aufgeld für den Geschäftsanteil Nummer 25.001 ab, sodass ein Veräußerungsverlust von 475.000 Euro entstand. Darauf wendete sie das Teileinkünfteverfahren an, sodass dieser Verlust in Höhe von 60%, also satten 285.000 Euro, zur Verrechnung mit anderen Einkünften zur Verfügung steht.

Wie nicht anders zu erwarten, erkannte das Finanzamt diesen Verlust nicht an. Tatsächlich musste jedoch das Finanzamt vor dem erstinstanzlichen Finanzgericht Düsseldorf eine Ohrfeige kassieren. Mit Urteil vom 20.6.2022 stellte das Finanzgericht Düsseldorf unter dem Aktenzeichen 13 K 1149/20 fest, dass der ermittelte Verlust tatsächlich verrechenbar ist.

Es ist nicht schwer zu erraten, dass die Finanzverwaltung diesbezüglich immer noch Bedenken hatte und somit Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt hat. Dieser hat mit Urteil vom 3.5.2023 unter dem Aktenzeichen IX R 12/22 ganz auf Linie seiner Vorinstanz entschieden und den Verlust ebenso anerkannt. Dies begründeten die obersten Finanzrichter der Republik wie folgt:

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 10 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Im Urteilsfall war die Ehefrau als Klägerin alleinige Gründungsgesellschafterin der GmbH und damit zu 100% am Kapital beteiligt. Zudem hat sie mit Wirkung zum 28.12.2015 5% der Anteile an ihren Ehemann entgeltlich übertragen und somit veräußert.

Bei der Ermittlung des Einkommens sind nach allgemeinen Grundsätzen nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte gemäß § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 7 EStG fallen. Fehlt es an der Absicht der Einkünfteerzielung, liegen keine steuerbaren Einkünfte vor.

Die Regelung des § 17 Absatz 1 Satz 1 EStG über die Veräußerung von Anteilen an einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft unter den dort genannten Voraussetzungen ist den gewerblichen Einkünften zuzuordnen. Deswegen sind die Grundaussagen über die Steuerbarkeit des Einkommens bei Anwendung des § 17 vorgegeben. Der Steuerpflichtige muss die Anteile an der Gesellschaft mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, erwerben und halten.

Von einer solchen Gewinnerzielungsabsicht geht die höchstrichterliche Rechtsprechung bei den Einkünften aus § 17 EStG im Regelfall aus, selbst wenn die Beteiligung nur kurze Zeit gehalten wurde. So beispielsweise zu entnehmen einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 29.6.1995 unter dem Aktenzeichen VIII R 68/93. Denn die Regelung des § 17 Absatz 1 Satz 1 EStG enthält keine Mindestdauer für das Halten der Beteiligung, sondern lässt es genügen, dass der Steuerpflichtige zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung tatbestandsmäßig an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Bereits aus diesem Grund verfängt der Einwand des Finanzamtes, dass die klagende Ehefrau den veräußerten Geschäftsanteil nur sieben Tage gehalten hat, nicht.

An einer Gewinnerzielungsabsicht fehlt es nur, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass aufgrund der individuellen Verhältnisse der Kapitalgesellschaft und/oder ihrer Gesellschafter auch langfristig mit positiven Einkünften nicht zu rechnen ist oder dass rein persönliche Gesichtspunkte für die Beteiligung des Steuerpflichtigen bestimmend waren. Veräußerungsverluste, die generiert werden, um steuerliche Vorteile zu erzielen, stellen im Regelfall nicht die Gewinnerzielungsabsicht infrage, sondern sind dahingehend zu würdigen, ob die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO missbraucht wurden.

Die Gewinnerzielungsabsicht muss sich auf die gesamte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beziehen. Eine Einzelbetrachtung mit Blick auf den veräußerten Geschäftsanteil ist entgegen der Annahme der Finanzverwaltung ausgeschlossen.

Hierfür spricht unter anderem, dass im Fall des Erreichens der Relevanzschwelle des § 17 Absatz 1 Satz 1 EStG die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als Ganzes und eben nicht der einzelne Geschäftsanteil steuerlich verstrickt ist. Bereits hieraus lässt sich ableiten, dass auch die Gewinnerzielungsabsicht geschäftsanteilsübergreifend zu beurteilen ist.

Zudem ist bei der Prüfung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, nicht abschnittsbezogen ein Periodengewinn in Bezug zu nehmen, sondern der Totalgewinn als Ergebnis der steuerrelevanten Tätigkeiten oder Nutzung von Kapitalvermögen. So bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 29.6.1995 unter dem Aktenzeichen VIII R 68/93. Gewinne oder Verluste aus einzelnen Geschäftsanteilsveräußerungen haben für sich betrachtet somit keine Aussagekraft darüber, ob der Steuerpflichtige die gesamte Beteiligung einer Kapitalgesellschaft in der Absicht erworben und gehalten hat, um hieraus einen Totalgewinn zu erzielen.

Ohnehin wird für das Streben nach einem Totalgewinn bei den Einkünften aus § 17 EStG nicht nur die Wertsteigerung der Beteiligungen berücksichtigt. Einzubeziehen sind auch die laufenden Erträge aus Ausschüttungen. Denn die Höhe des Veräußerungsgewinns und das Ausschüttungsverhalten der Kapitalgesellschaft stehen in einer Wechselwirkung in der Weise, dass thesaurierte Gewinne regelmäßig den Veräußerungsgewinn erhöhen und Ausschüttungen ermäßigen. Die lediglich rechtstechnische Trennung des Veräußerungsgewinns von den laufenden Erträgen kann nicht zu einer isolierten Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht führen. Eine solche Gesamtbetrachtung gebietet es, weil diese Beurteilung auf die Kapitalbeteiligung als Ganzes abstellt.

Deutlich führt das erkennende Gericht an: Die gegenteilige Ansicht des Finanzamtes führt darüber hinaus zu nicht begründbaren Differenzen zur Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dort ist anerkannt, dass die Überschusserzielungsabsicht nicht einheitlich für die gesamte Einkunftsart, sondern für jede einzelne Kapitalanlage zu bestimmen ist. Unter Kapitalanlage ist bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht der einzelne Geschäftsanteil, sondern die Gesamtheit der Anteile des Steuerpflichtigen an der jeweiligen Gesellschaft zu verstehen.

Es ist zudem systematisch inkonsequent, Verlust aus der Veräußerung einzelner Geschäftsanteile steuerrechtlich nicht anzuerkennen, während Gewinne aus der Veräußerung anderer Geschäftsanteile an derselben Kapitalgesellschaft besteuert werden sollen, obwohl jene Gewinne auch daraus resultieren, dass die Kapitalrücklage anteilig an den Erwerber mitveräußert wird. Eine auf den einzelnen Geschäftsanteil reduzierte Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht hätte zur Konsequenz, dass bei einer Gesamtbetrachtung Teile der Anschaffungskosten des veräußernden Steuerpflichtigen außen vor bleiben. Dies ist mit dem Zweck des § 17 Abs. 1 EStG, den vom Steuerpflichtigen erzielten Substanzgewinn zu besteuern, unvereinbar.

Schließlich geht auch der Gesetzgeber nach Auffassung des Bundesfinanzhofs offensichtlich davon aus, dass sich die Gewinnerzielungsabsicht auf die gesamte Beteiligung des Steuerpflichtigen an der jeweiligen Kapitalgesellschaft beziehen muss. Der mit dem »Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften« vom 12.12.2019 eingeführten Regelung des § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG hätte es nämlich nicht bedurft, wenn die steuerliche Anerkennung eines gezielt herbeigeführten Verlustes aus der Veräußerung eines Geschäftsanteils, der wegen Einzahlung des Kapitals der Gesellschaft mit hohen Anschaffungskosten belastet ist, bereits an der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht scheitert.

Dementsprechend kommt auch der Bundesfinanzhof zu dem Schluss, dass nach diesen Rechtsgrundsätzen die Vorinstanz zutreffend entschieden hat, dass die Anerkennung des Verlusts aus der Veräußerung des Geschäftsanteils Nummer 25.001 nicht wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht zu versagen ist. Soweit diesbezüglich das Finanzgericht ausgeführt hat, für die Beurteilung jeder Absicht sei auf die Gesamtheit der veräußerten Geschäftsanteile abzustellen, ist dies zwar dahingehend zu korrigieren, dass die Gesamtheit der gehaltenen Anteile an der jeweiligen Kapitalgesellschaft maßgebend ist. Dies ändert aber im Ergebnis nichts. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, die es erlaubten, der Klägerin in Bezug auf deren gesamte Beteiligung an der GmbH die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht abzusprechen. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass der streitige Verlust aus der Veräußerung des Geschäftsanteils Nummer 25.001 im Fall der Veräußerung weiterer Geschäftsanteile ausgeglichen würde, da sich die Klägerin die von ihr erbrachte Einzahlung in die Kapitalrücklage der GmbH vergüten lassen würde.

Insoweit ist die Berechnung der Klägerin richtig und es wurde zutreffend ein Verlust aus der Veräußerung der Anteile an der GmbH von 475.000 Euro ermittelt. Dem Veräußerungspreis von 26.300 Euro waren Anschaffungskosten von insgesamt 501.300 Euro gegenzurechnen. Eine verhältnismäßige Verteilung des im Zuge der Kapitalerhöhung für den neu geschaffenen Anteil Nummer 25.001 gezahlten Aufgelds von 500.000 Euro auf sämtliche Geschäftsanteile der Klägerin ist für das Streitjahr ausgeschlossen. Verlustberücksichtigungsverbote gemäß § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG sind nicht einschlägig. Der Veräußerungsverlust von 475.000 Euro ist daher nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von 60%, also 285.000 Euro, anzusetzen.

Abschließend führen die Richter noch aus, dass die Zahlung eines Aufgelds für den Erwerb des neu geschaffenen Geschäftsanteilsnummer 25.001 sowie dessen kurzfristige spätere Verlustauslösende Veräußerung an den Ehemann nicht als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu werten ist. Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) kann durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand der Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehung dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht nach § 42 Absatz 1 Satz 3 AO der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Ein Missbrauch liegt insoweit vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Im Zusammenhang mit den Einkünften aus § 17 EStG steht es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Veräußerung zu einem Verlust führt. Denn die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes steht nicht nur im Einklang mit § 17 EStG, sondern entspricht auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Sie ist damit nicht von vornherein rechtsmissbräuchlich.

Weitergehend hat bereits das erstinstanzliche Finanzgericht ganz konkret angeführt, dass der mit der Aufgeldzahlung erfolgte Erwerb des Geschäftsanteils Nummer 25.001 in Anbetracht des hiermit verfolgten wirtschaftlichen Zwecks, der GmbH Finanzmittel zukommen zu lassen, nicht unangemessen ist. Aufgrund der Stellung der Klägerin als Alleingesellschafterin ist es unerheblich, auf welche Weise sie der Gesellschaft Kapital zuführt.

Hinweis: Leider kann diese Vorgehensweise nur noch bei Gestaltungen Erfolg haben, die bis 31.7.2019 durchgeführt worden sind. Lediglich bis dahin konnten Anschaffungskosten im Fall eines Aufgelds einem bestimmten Geschäftsanteil zugeordnet werden. Das hier erläuterte Gestaltungsmodell soll durch die Vorschrift des § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG mit Wirkung ab dem 1.8.2019 verhindert werden. Dass dies tatsächlich Bestand hat, ist leider wahrscheinlich.

6. Für Unternehmer: Rückstellung für Insolvenzverwaltervergütung

Das erstinstanzliche Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in seiner Entscheidung vom 19.9.2023 unter dem Aktenzeichen 5 K 1800/19 entschieden, dass für Insolvenzverwaltervergütungen vor Abschluss des Insolvenzverfahrens keine Rückstellung gebildet werden darf. Insgesamt kommt das erstinstanzliche Gericht zu dem Schluss, dass die Vergütung des Insolvenzverwalters auch nicht anteilig als Betriebsausgabe abgezogen werden darf.

Dies begründeten die Richter im Wesentlichen wie folgt: Entsprechend der Vorschrift in § 249 Absatz 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) sind in der Handelsbilanz für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Da diese Verpflichtung zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gehört, gilt sie auch für die Steuerbilanz.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist jedoch nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das Bestehen einer dem Betrag nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann, und die ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag hat. Bei der ungewissen Verbindlichkeit muss es sich um eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit handeln, die (wäre sie bereits entstanden) als Betriebsausgabe abzugsfähig wäre.

Betriebsausgaben sind ausweislich § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. So bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 3.2.2016 unter dem Aktenzeichen X R 25/12. Für den Abzug als Betriebsausgabe ist es insbesondere erforderlich, dass es einen sachlichen Zusammenhang zu einer der Gewinneinkunftsarten gibt.

Mit Urteil vom 4.8.2016 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 47/13 bereits zur Abzugsfähigkeit der Vergütung für den Insolvenzverwalter für den Bereich der Überschusseinkünfte Stellung genommen. Aus der Entscheidung lässt sich nach Auffassung des erstinstanzlichen Finanzgerichts Rheinland-Pfalz ableiten, dass eine Abzugsfähigkeit der Vergütung für den Insolvenzverwalter auch bei einem Bezug zu Gewinneinkünften bzw. im Regelinsolvenzverfahren ausscheidet, wenn zugleich auch private Schulden bestehen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs sind im Verbraucherinsolvenzverfahren Bezüge zu einzelnen Einkunftsarten irrelevant. Damit wären auch Bezüge zum Beispiel zu einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit unerheblich. In einem Verbraucherinsolvenzverfahren können Bezüge zu solchen Einkünften deshalb bestehen, weil auch bei einem Schuldner,

der eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat, unter den dort bestimmten Voraussetzungen ein Verbraucherinsolvenzverfahren durchgeführt werden kann. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs können die Insolvenzverwaltervergütungen eines Verbraucherinsolvenzverfahrens also auch bei Bezügen zu einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit nicht als (nachträgliche) Betriebsausgaben abgezogen werden.

Zudem hat der Große Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Beschluss vom 21.9.2009 unter dem Aktenzeichen GrS 1/06 zur Abzugsfähigkeit von Werbungskosten und Betriebsausgaben bereits folgendes ausgeführt:

Aufwendungen sind insbesondere als Betriebsausgaben abzuziehen, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind. Dies bedeutet, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten stehen. Nach dem Regelungsziel des Einkommensteuergesetzes sind Aufwendungen dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierdurch in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Momentes, zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbsphäre. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als Betriebsausgaben grundsätzlich abzugsfähig. Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder nur in unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar.

Nach Maßgabe dieser Rechtsprechung des Großen Senats ist das Finanzgericht Rheinland-Pfalz der Auffassung, dass ein Abzug der Insolvenzverwaltervergütung nicht nur als Werbungskosten, sondern auch als Betriebsausgabe bereits daran scheitert, dass die Aufwendungen zwar mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen können, diesen aber nicht subjektiv zu dienen bestimmt sind. Denn der auslösende Moment für das Entstehen der Insolvenzverwaltervergütung ist der Antrag des Steuerpflichtigen oder eines Gläubigers auf Durchführung eines Insolvenzverfahrens, also letztlich die Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen, deren Ursache multikausal ist und keiner einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbsphäre zuzuordnen ist.

Auslöser können z.B. kritische Lebensereignisse, Zahlungsschwierigkeiten wegen unwirtschaftlicher Haushaltsführung und/oder längerfristige Niedrigeinkommen etc. sein. Zwar kann auch beispielsweise eine gescheiterte Selbständigkeit Auslöser der Überschuldung sein. Die Ursache dafür wird hingegen häufig immer auch in der Person des Steuerpflichtigen und dessen Kenntnissen und Fähigkeiten zu finden sein, die zu Fehlern beispielsweise in den Bereichen Geschäftsführung, Kalkulation, Planung, Akquise, Personalführung, Überwachung, Disziplin, Selbsteinschätzung usw. führen können.

Bei diesem Hintergrund kommt das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in der oben bereits zitierten Entscheidung zu dem Schluss, dass die Vergütung für den Insolvenzverwalter keine Betriebsausgabe ist. In der Folge kann vor Abschluss des Insolvenzverfahrens auch keine Rückstellung gebildet werden.

Hinweis: Abschließend wird der Bundesfinanzhof in München zu entscheiden haben. Unter dem Aktenzeichen III R 35/23 ist ein entsprechendes Verfahren anhängig, an welches sich betroffene Steuerpflichtige anhängen sollten.

7. Für Kommanditgesellschafter: Keine Schenkung durch disquotale Einlage

Mit Urteil vom 11.7.2023 hat das Finanzgericht Hamburg unter dem Aktenzeichen 3 K 1288/21 entschieden, dass die disquotale Einlage in eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) keine freigebige Zuwendung an den nicht am Grundkapital beteiligten persönlich haftenden Gesellschafter ist.

Die Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg hat eine bedeutende Auswirkung auf die Schenkungsteuer, insbesondere im Zusammenhang mit disquotalen Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In diesem Fall wurde festgestellt, dass eine disquotale Einlage in eine KGaA keine freigebige Zuwendung, sprich keinen schenkungsteuerlich relevanten Vorgang, darstellt und somit nicht schenkungsteuerpflichtig ist. Dies bedeutet, dass in solchen Fällen keine Schenkungsteuer auf die Einlage erhoben wird, weil sie nicht als Schenkung im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) betrachtet wird.

Die Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg schließt somit eine potenzielle Besteuerungslücke, die durch die steueroptimierende Gestaltungspraxis bei disquotalen Einlagen entstehen könnte. Sie verdeutlicht auch die Notwendigkeit, die schenkungsteuerrechtlichen Aspekte von Einlagen in Kapitalgesellschaften sorgfältig zu prüfen und die gesetzlichen Vorschriften genau zu beachten, um eine klare Abgrenzung zwischen schenkungsteuerpflichtigen und nicht schenkungsteuerpflichtigen Vorgängen zu gewährleisten.

Die disquotale Einlage eines Kommanditaktionärs in eine KGaA wird gemäß der Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg nicht als Schenkung betrachtet, da der persönlich haftende Gesellschafter der KGaA keinen Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sinne der einschlägigen Vorschrift des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) hält, dessen Wert durch die Einlage erhöht worden ist.

Die rechtliche Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der KGaA führt dazu, dass unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Satzung keine Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern stattfindet. Da der persönlich haftende Gesellschafter keinen Anteil am Grundkapital der Gesellschaft besitzt, wird die Einlage des Kommanditaktionärs nicht als freigebige Zuwendung an ihn betrachtet, was zur Folge hat, dass keine Schenkungsteuer auf diesen Vorgang erhoben wird.

Die Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg basiert somit auf der spezifischen rechtlichen Struktur und den gesetzlichen Vorgaben bezüglich der Einlagen in eine KGaA, die eine klare Abgrenzung zwischen schenkungsteuerpflichtigen und nicht schenkungsteuerpflichtigen Vorgängen sicherstellt.

Hinweis: Da die hier erstinstanzlich entschiedene Streitfrage bisher nicht Gegenstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung war, sah sich das Finanzgericht Hamburg gezwungen, die Revision zuzulassen. Mittlerweile besteht Gewissheit, dass die Finanzverwaltung hier auch Revision eingelegt hat. Unter dem Aktenzeichen II R 23/23 müssen daher die obersten Richter der Republik klären, ob eine entsprechende disquotale Einlage in die ungebundene Kapitalrücklage einer Kommanditgesellschaft auf Aktien einen schenkungsteuerlichen Vorgang darstellt.

8. Für GmbH-Gesellschafter: Berücksichtigung des Verlustes aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft

Mit Urteil vom 20.6.2023 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 2/22 bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht die Bedeutung einer Gesamtbetrachtung von Beteiligung und Bürgschaft betont.

Die Gesamtbetrachtung von Beteiligung und Bürgschaft bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bedeutet, dass nicht nur die einzelnen Kapitalanlagen separat betrachtet werden, sondern auch deren Zusammenhang und Wechselwirkungen berücksichtigt werden müssen. Insbesondere im Fall einer stehen gelassenen Gesellschafterbürgschaft ist es wichtig, sowohl die Einkünfte aus der Beteiligung als auch die Bürgschafts- bzw. Regressforderungen in ihrer Gesamtheit zu betrachten. Dabei werden sowohl Wertsteigerungen als auch Ausschüttungen aus der Beteiligung berücksichtigt, um die Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen zu beurteilen. Dieser Ansatz ermöglicht eine umfassende Bewertung der steuerlichen Auswirkungen von Beteiligungen und Bürgschaften im Rahmen des Einkommensteuergesetzes.

Wenn daher der gemeine Wert einer Regressforderung aus einer stehen gelassenen Bürgschaft mit null Euro bewertet wird, bedeutet dies zwangsläufig, dass die Forderung als wertlos angesehen wird. In einem solchen Fall kann der Ausfall dieser Regressforderung steuerlich berücksichtigt werden. Gemäß § 20 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kann der Steuerpflichtige den Verlust aus dieser wertlosen Regressforderung geltend machen. Dieser Verlust kann dann in der Steuererklärung als negativer Betrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angegeben werden, was sich steuermindernd auswirkt.

Es ist wichtig zu beachten, dass die steuerliche Behandlung von Verlusten aus wertlosen Regressforderungen gemäß den Vorschriften des Einkommensteuergesetz erfolgt und bestimmte Bedingungen erfüllt sein müssen, um steuerlich anerkannt zu werden.

Hinweis: Aufgrund des zugegebenermaßen sehr spezifischen Themas soll an dieser Stelle nur auf die durchaus beachtliche Entscheidung des Bundesfinanzhofs hingewiesen werden. Betroffene können sich insoweit die Urteilsgründe unter dem Aktenzeichen IX R 2/22 ziehen und auf den eigenen Steuerfall anwenden.



Impressum

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

Verantwortlich für den Inhalt (nach § 55 Abs.2 RStV): Dr. Torsten Hahn, Wolters Kluwer Steuertipps GmbH, Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Internet: www.akademische.de

Alternative Streitbeilegung (Online-Streitbeilegung und Verbraucherschlichtungsstelle)

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

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