

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachdem der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erheblich beschränkt hatte, fand die Heimbüro-Vermietung an den Arbeitgeber eine zunehmende Verbreitung. Welche steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten es insoweit nach dem BMF-Schreiben vom 18.4.2019 noch gibt, erläutern wir in Nr. 1 bis Nr. 3. Bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5) und einer Firmenfeier (Nr. 6) bestehen jetzt mehr Möglichkeiten, das Finanzamt an den Kosten zu beteiligen. Zu weniger Bürokratie wird das Bürokratienteillastungsgesetz führen (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Heimbüro-Vermietung an die eigene GmbH (1):** Das BMF-Schreiben vom 18.4.2019
- 2 Heimbüro-Vermietung an die eigene GmbH (2):** Wann die Arbeitgeberleistung Arbeitslohn ist
- 3 Heimbüro-Vermietung an die eigene GmbH (3):** Wann ein Mietverhältnis anzuerkennen ist
- 4 Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt:** Rückzahlung vor Eintritt des Besserungsfalls als verdeckte Gewinnausschüttung?
- 5 Doppelte Haushaltsführung:** Einrichtungsgegenstände voll absetzbar
- 6 Firmenfeier:** Schätzung der beruflichen Aufwendungen
- 7 Bürokratienteillastungsgesetz III:** Die wichtigsten Eckpunkte
- 8 Betriebsprüfung:** Neue Richtsatzsammlung 2018
- 9 Betriebsaufspaltung:** Gewerbliche Einkünfte trotz Gemeinnützigkeit

## 1 Heimbüro-Vermietung an die eigene GmbH (1): Das BMF-Schreiben vom 18.4.2019

Die steuerliche Absetzbarkeit eines häuslichen Arbeitszimmers hat der Gesetzgeber erheblich eingeschränkt und für Arbeitnehmer praktisch ausgeschlossen. Andererseits nimmt die Zahl der Homeoffice-Arbeitsplätze zu, und insbesondere GmbH-Geschäftsführer sehen sich immer häufiger mit der Notwendigkeit konfrontiert, betriebliche Arbeiten oder Pflichten von zu Hause zu erledigen bzw. zu erfüllen. Dabei liegt der Wunsch nahe, die damit verbundenen Aufwendungen für ein Heimbüro auch steuerlich absetzen zu können, z.B. im Wege einer Vermietung an die eigene GmbH. Da dieses „Mietmodell“ in der Praxis immer mehr Anhänger findet, andererseits auf wenig „Gegenliebe“ bei den Finanzämtern stößt, sah sich die Finanzverwaltung veranlasst, in einem BMF-Schreiben vom 18.4.2019 eine klärende Stellungnahme abzugeben.

Der Gesetzgeber wollte mit der Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Einkommensteuergesetz (EStG) die frühere ausufernde Inanspruchnahme eines häuslichen Arbeitszimmers vor allem durch Arbeitnehmer einschränken. Dabei beschnitt er freilich zugleich den Werbungskostenabzug jener Steuerpflichtigen, deren steuerliche Leistungsfähigkeit durch den berufsbedingten Unterhalt eines Heimarbeitsraums tatsächlich gemindert war. Kein Wunder, dass davon betroffene Arbeitnehmer bemüht waren, einen neuen Weg zur steuerlichen Abzugsfähigkeit ihrer Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer zu suchen.

Sie fanden ihn in der Vermietung des Heimarbeitsraums an ihren Arbeitgeber gegen Entgelt. Damit machten sie das **Arbeitszimmer zu einer neuen Einkunftsquelle** und wichen den steuerlichen Beschränkungen für häusliche Arbeitszimmer aus. Die Arbeitgeber waren dem Vermietungsmodell vielfach nicht abgeneigt, konnten sie doch vom zusätzlichen häuslichen Arbeitseinsatz ihrer Arbeitnehmer in der Regel profitieren.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung tolerierten das Mietmodell zunächst wohlwollend. Mit Urteil vom 16.9.2004 (Az. VI R 25/02) segnete der Bundesfinanzhof (BFH) die Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers an den Arbeitgeber ab, der im Anschluss daran diesen Raum seinem Arbeitnehmer zur beruflichen Nutzung zuwies. Damit erreichte der Arbeitnehmer (Vermieter), dass er alle auf diesen Raum anteilig entfallenden Aufwendungen seiner Wohnung (seines Hauses) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuerlich geltend machen konnte. Mit BMF-Schreiben vom 13.12.2005 (BStBl. 2006 I, S. 4) hat die Finanzverwaltung die BFH-Rechtsprechung bestätigt.

In dem Maße, in dem das Mietmodell weiterhin erfolgreich praktiziert werden konnte, kamen einzelne Steuerpflichtige erst richtig „auf den Geschmack“. Anstelle eines häuslichen Arbeitszimmers wurde eine **komplette Einlieger-**

**wohnung an den Arbeitgeber als Homeoffice vermietet** und in diesem Zusammenhang die vermieteten Räume umfassend saniert. So geschehen in einem Fall, den der BFH mit Urteil vom 17.4.2018 entschied. Hier hatte der Kläger (Vertriebsleiter) die Einliegerwohnung im Erdgeschoss seines Hauses an den Arbeitgeber für monatlich 464 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) vermietet. Zur Wohnung gehörte ein Bad, das der Vermieter umfassend behindertengerecht renovierte, und zwar für 25.780 Euro. Zusammen mit weiteren anteiligen Kosten erklärte der Vermieter einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung von 29.900 Euro, den er mit seinen positiven anderen Einkünften verrechnen wollte. Das Verfahren wurde zur erneuten Verhandlung an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen, damit dieses die **Einkünfteerzielungsabsicht** des Klägers (siehe dazu Nr. 3) **prüfen** soll. Sollte das FG die Einkünfteerzielungsabsicht verneinen, würde die Vermietung an den Arbeitgeber als steuerlich irrelevante Liebhaberei zu behandeln sein.

Es ist nachvollziehbar, dass die Finanzverwaltung im Anschluss an dieses BFH-Urteil die Hürden für die Anerkennung des Mietmodells im BMF-Schreiben vom 18.4.2019 nochmals höher gelegt hat.

Das Schreiben vom 18.4.2019 erläutert, wann die Vermietung eines Heimbüros zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und wann zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Aus der Tatsache, dass immer häufiger in der Praxis nicht nur einzelne Arbeitszimmer vermietet werden, sondern ganze (Einlieger-)Wohnungen (siehe das vorstehende BFH-Urteil), zieht die Finanzverwaltung die Konsequenz: Das Schreiben behandelt nicht nur die Vermietung eines Arbeitszimmers, sondern auch die als **Homeoffice genutzte Wohnung**. Ob darunter nur die Einliegerwohnung im eigenen Einfamilienhaus oder auch eine außerhalb der Wohnungssphäre des Arbeitnehmers liegende eigene (oder angemietete) Wohnung fällt, wird die Rechtsprechung beurteilen müssen.

## 2 Heimbüro-Vermietung an die eigene GmbH (2): Wann die Arbeitgeberleistung Arbeitslohn ist

Nach dem BMF-Schreiben vom 18.4.2019 können die Leistungen des Arbeitgebers für ein im Haus oder in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenes Arbeitszimmer oder für eine Wohnung des Arbeitnehmers, die von ihm als Homeoffice genutzt wird, entweder Arbeitslohn oder Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sein. Entscheidend ist, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzungsüberlassung erfolgt.

Dient die Überlassung des Arbeitszimmers **in erster Linie dem Interesse des Arbeitnehmers**, ist davon auszugehen, dass die Leistungen des Arbeitgebers als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erfolgen. Die Einnahmen sind als Arbeitslohn zu beurteilen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen dann nicht vor.

Ein **für den Arbeitslohncharakter** der Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer sprechendes **gewichtiges Indiz** liegt vor, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers über einen weiteren Arbeitsplatz verfügt und die Nutzung des Arbeitszimmers lediglich gestattet oder geduldet wird.

Gelingt es dem Arbeitnehmer nicht, das vorrangige Interesse des Arbeitgebers nachzuweisen, sind auf die Leistungen des Arbeitgebers nicht nur Lohnsteuer, sondern auch Sozialabgaben zu entrichten. Außerdem kann der Arbeitnehmer **keine Aufwendungen** für das Heimbüro **steuerlich geltend machen**, wenn er das Finanzamt nicht davon überzeugen kann, dass für die von ihm zu erledigenden Arbeiten kein geeigneter Arbeitsplatz in der Firma zur Verfügung steht.

Ein GmbH-Geschäftsführer hätte verschiedene Möglichkeiten, das **vorrangige Interesse der GmbH** an der Anmietung seines Homeoffice zu belegen:

Er sollte einen – möglichst einstimmigen – **Gesellschafterbeschluss** herbeiführen, in dem die Gesellschafterversammlung der GmbH die Anmietung des Homeoffice im Interesse einer jederzeitigen Erreichbarkeit des Geschäftsführers – auch nach 17:00 Uhr und für Notdienste auch am Wochenende – für notwendig erachtet.

1. Der Geschäftsführer könnte ggf. darauf hinweisen, dass ihm im Unternehmen **kein Arbeitsplatz** für Verwaltungs- und andere Aufgaben **zur Verfügung** steht.
2. Der BFH hat mit Urteil vom 22.2.2017 entschieden, dass ein Arbeitsplatz im Betrieb nur dann für Verwaltungsaufgaben zur Verfügung steht, wenn seine **Nutzung auch zumutbar** ist. Ist die Nutzung nur nach 17:00 Uhr oder nur am Wochenende möglich, sei der Arbeitsplatz unzumutbar.
3. Schließlich könnte der Geschäftsführer das vorrangige betriebliche Interesse dadurch untermauern, dass auch seine **Ehefrau als Arbeitnehmerin** der GmbH **im Homeoffice** halbtags tätig ist.

### 3 Heimbüro-Vermietung an die eigene GmbH (3): Wann ein Mietverhältnis anzuerkennen ist

Eine Zuordnung der Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zu dessen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung setzt voraus, dass das Arbeitszimmer oder die als Homeoffice genutzte Wohnung vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird und dieses Interesse über die Entlohnung des Arbeitnehmers sowie über die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinausgeht.

Für das **Vorliegen eines überwiegenden betrieblichen Interesses** des Arbeitgebers sollen nach dem BMF-Schreiben beispielsweise folgende Anhaltspunkte sprechen:

- Für den Arbeitnehmer ist im Unternehmen kein geeigneter Arbeitsplatz vorhanden; die Versuche des Arbeitgebers, entsprechende Räume von fremden Dritten anzumieten, sind erfolglos geblieben.
- Der Arbeitgeber hat für andere Arbeitnehmer des Betriebs, die über keine für ein Arbeitszimmer geeignete Wohnung verfügen, entsprechende Rechtsbeziehungen mit fremden Dritten begründet, die nicht in einem Dienstverhältnis zu ihm stehen.
- Es wurde eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räumlichkeiten abgeschlossen.

An diesen teilweise realitätsfremden Bedingungen lassen sich die Bemühungen der Finanzverwaltung erkennen, nur ja kein steuerliches Schlupfloch zulasten des Fiskus zuzulassen.

Wenn im Unternehmen kein geeigneter Arbeitsplatz vorhanden ist, wird der Arbeitgeber selbstverständlich zunächst seinen Arbeitnehmer fragen, ob er über ein Heimbüro verfügt. Wenn ja, warum sollte der Arbeitgeber dann noch fremde Dritte fragen, ob sie seinem Arbeitnehmer ein Homeoffice zur Verfügung stellen können. Der Weg ins fremde Homeoffice könnte den Arbeitnehmer allenfalls davon abschrecken, überhaupt für den Arbeitgeber tätig zu werden – jedenfalls außerhalb der üblichen Arbeitszeit.

Ein **schriftlicher Mietvertrag** über die Nutzung des Homeoffice sollte eine Selbstverständlichkeit sein, insbesondere wenn der Arbeitnehmer zugleich Gesellschafter der Arbeitgeber-GmbH oder eine ihm nahestehende Person ist.

Nach dem BMF-Schreiben muss der Arbeitnehmer das vorrangige betriebliche Interesse seines Arbeitgebers nachweisen, andernfalls sind dessen Leistungen als Arbeitslohn mit den unter Nr. 2 aufgeführten Konsequenzen zu beurteilen.

Die Beweisführung sollte dem Arbeitnehmer allerdings leicht fallen mittels eines Schreibens des Arbeitgebers, in dem dieser sein großes Interesse an der Anmietung des häuslichen Arbeitszimmers und der büromäßigen Herrichtung bekundet.

Die Angst der Finanzverwaltung, Arbeitnehmer könnten in bestem Einvernehmen mit ihrem Arbeitgeber ihre Immobilie auf dem Rücken des Fiskus (teil-)sanieren, führt dazu, dass das BMF-Schreiben unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung eine **weitere Hürde** auf dem Weg zur steuersicheren Heimbüro-Vermietung errichtet: Die **Forderung nach der Einkünfteerzielungsabsicht** des Arbeitnehmers. Diese Hürde begründet die Finanzverwaltung so: „Bei der zweckentfremdeten Vermietung von Wohnraum an den Arbeitgeber zu dessen betrieblichen Zwecken (z.B. Arbeitszimmer, als Homeoffice genutzte Wohnung) handelt es sich um Gewerbeimmobilien, für die die Einkünfteerzielungsabsicht ohne typisierende Vermutung durch objektbezogene Überschussprognose festzu-

stellen ist“. Insoweit beruft sich das BMF-Schreiben auf das BFH-Urteil vom 17.4.2018 (BStBl. 2019 II, S. 219).

Bei der **Vermietung von Wohnraum** geht die BFH-Rechtsprechung davon aus, dass der Vermieter bei einer **dauerhaften Vermietung** die Absicht hat, aus der Vermietung einen Überschuss zu erzielen. Das gilt auch dann, wenn sich der Überschuss – z.B. wegen hoher Fremdfinanzierung – erst nach zwanzig oder mehr Jahren erstmalig einstellen sollte. Es handelt sich insoweit um eine **unwiderlegliche Vermutung**, der sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat.

Diese typisierende Vermutung gilt u.a. **nicht für die Vermietung einer Gewerbeimmobilie**, und damit eines Heimbüros. In diesem Fall muss die Überschusserzielungsabsicht für jedes einzelne Vermietungsobjekt (objektbezogen) festgestellt werden, und zwar durch eine Überschussprognose. Diese muss für die Dauer der Nutzungsüberlassung zu einem **Totalüberschuss** führen, d.h. zu einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Ist dies nicht der Fall, sind die Einnahmen und Werbungskosten des Vermieters der privaten Lebensführung zuzuordnen und bleiben für steuerliche Zwecke unberücksichtigt. Die Leistungen des Arbeitgebers können in diesem Fall – so das BMF-Schreiben vom 18.4.2019 – auch nicht als Arbeitslohn behandelt werden.

#### **Beispiel:**

*Die Heimbüro-Vermietung wird für die Dauer des mit dem Geschäftsführer abgeschlossenen Dienstvertrags von fünf Jahren vertraglich vereinbart.*

*Bei einer derartigen befristeten Vermietung verlangt die Finanzverwaltung einen Totalüberschuss während dieser Mietdauer.*

Wird die Vermietung des Homeoffice eines Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführers an seine GmbH vereinbart, sollte es kein Problem sein, die Miete so zu vereinbaren, dass die Überschussprognose positiv ausfällt. Dabei können auch größere Instandhaltungen an der Immobilie des Vermieters anteilig berücksichtigt werden, wenn sie sich in einer entsprechend höheren Miete niederschlagen.

#### **4 Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt: Rückzahlung vor Eintritt des Besserungsfalls als verdeckte Gewinnausschüttung?**

Befindet sich eine GmbH in einer wirtschaftlichen Krise, helfen häufig die Gesellschafter mit einem Darlehen aus. Um die damit verbundene drohende Überschuldung und Insolvenzantragspflicht abzuwenden, wird zusammen mit dem Gesellschafterdarlehen häufig ein **Rangrücktritt** vereinbart. Danach tritt der Gesellschafter mit seinem Anspruch auf Tilgung und Verzinsung des Darlehens hinter die Forderung aller anderen Gläubiger zurück mit der Maßgabe, dass er Tilgung und Verzinsung nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem Liquidationsüberschuss verlangen kann. Ein derart vereinbartes Darlehen

muss im Überschuldungsstatus der GmbH nicht mehr angesetzt werden.

Ab wann aber kann die GmbH im Fall ihrer Gesundung das Darlehen wieder bedienen, ohne dass steuerliche Nachteile drohen? Mit dieser Frage hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 11.12.2018 zu befassen.

Im Urteilsfall war der Kläger Gesellschafter einer GmbH. Weiterer Gesellschafter war B. Dieser hatte der GmbH Darlehen im Wert von rund 1 Mio. Euro gewährt.

Die GmbH hatte zwischenzeitlich ihren Geschäftsbetrieb eingestellt und sämtliche Wirtschaftsgüter veräußert. Zur Vermeidung der Insolvenzantragspflicht erklärte B für seine Darlehen einen Rangrücktritt. Mit Vertrag vom Dezember 2002 veräußerte er die Darlehen zum Kaufpreis von 40.000 Euro an die Ehefrau des Klägers.

Ab dem Jahr 2003 erwirtschaftete die GmbH wieder Gewinne und tilgte die von der Ehefrau erworbenen Darlehensforderungen.

Das Finanzamt (FA) kam zu der Auffassung, dass die Tilgung der Darlehensverbindlichkeiten, soweit sie über deren Anschaffungspreis von 40.000 Euro hinausgingen, als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) anzusehen sei und erließ entsprechende Steuerbescheide. Dagegen wandten sich der Kläger und seine Ehefrau und erhielten vor dem Finanzgericht Recht.

Der BFH sah die Revision des FA als begründet an. Nach seiner Auffassung könnten Rückzahlungen vor Eintritt des Besserungsfalls als vGA gewertet werden.

**Voraussetzung für die Annahme einer vGA ist**, dass die vorzeitige Zahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Leistet die Gesellschaft Zahlungen auf eine Verbindlichkeit, hinsichtlich der ein Rangrücktritt erklärt worden ist, ohne zu prüfen, ob der Besserungsfall bereits eingetreten ist, indiziert allein dieser Umstand laut BFH eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung.

Weitere Voraussetzung einer vGA ist eine durch die vorzeitige Zahlung eintretende Vermögensminderung auf Ebene der GmbH. Dies ist gemäß BFH dann erfüllt, wenn die Zahlung nicht zur Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit führt. Diese Voraussetzung war im Streitfall gegeben, da die Darlehensverbindlichkeiten einem **Passivierungsverbot gemäß § 5 Abs. 2a Einkommensteuergesetz (EStG)** unterlagen, deshalb in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden durften und damit auch nicht ausgebucht werden konnten.

Zahlungen nach Eintritt des Besserungsfalls sind nach dem Urteil des BFH nicht als vGA zu werten. Dies gilt sowohl für den Forderungsverzicht mit Besserungsschein als auch für den Rangrücktritt, aber eben jeweils erst nach Eintritt des Besserungsfalls. Wann dies im Urteilsfall der Fall war, muss nun das Finanzgericht prüfen.

## 5 Doppelte Haushaltsführung: Einrichtungsgegenstände voll absetzbar

GmbH-Geschäftsführer (und andere Arbeitnehmer) mit doppelter Haushaltsführung können die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung ihrer Unterkunft am Tätigkeitsort als Werbungskosten abziehen, höchstens jedoch 1.000 Euro im Monat. Bei diesem Höchstbetrag sind alle tatsächlichen Aufwendungen einzubeziehen, wie z.B. Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Wohnung/Unterkunft, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- und Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze sowie Aufwendungen für Sondernutzungen (z.B. Gartennutzung). Die separate Miete einer Garage bzw. eines Stellplatzes ist ebenfalls in den Höchstbetrag einzubeziehen.

**Aber:** Die Höchstgrenze von 1.000 Euro monatlich betrifft **nur die Kosten der „reinen“ Unterkunft**. Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat fallen – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – nicht unter die Höchstbetragsbegrenzung von 1.000 Euro und sind daher grundsätzlich **in vollem Umfang** als Werbungskosten absetzbar.

### Beispiel:

*Der Steuerpflichtige hatte eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung begründet. Aufwendungen für die Miete nebst Nebenkosten sowie Anschaffungskosten für die Einrichtung machte er als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen nur in Höhe von 1.000 Euro je Monat an, da die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Unterkunft auf diesen Höchstbetrag begrenzt sei.*

Dem widersprach das Finanzgericht (FG). Die Kosten der Einrichtung, d.h. die Abschreibung auf angeschaffte Einrichtungsgegenstände und Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter, seien keine Kosten der Unterkunft und daher nicht mit dem Höchstbetrag abgegolten. Da die übrigen Kosten den Höchstbetrag nicht überschritten hatten, sind die Aufwendungen in voller Höhe abzugsfähig.

Der **Bundesfinanzhof** bestätigte die Entscheidung des FG. Es sind **nur die Kosten der Unterkunft** auf den Höchstabzugsbetrag von **1.000 Euro gedeckelt**. Davon sind aber Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände nicht umfasst, da diese nicht für die Nutzung der Unterkunft getätigt werden. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft gleichzusetzen. Derartige Aufwendungen sind daher, soweit sie notwendig sind, ohne Begrenzung der Höhe nach als Werbungskosten abzugsfähig.

## 6 Firmenfeier: Schätzung der beruflichen Aufwendungen

Bei einer gemischten betrieblichen und privaten Veranstaltung können die Aufwendungen dem Anlass entsprechend aufgeteilt werden. Bestehen **keine Zweifel** daran, dass ein bestimmter Teil der Aufwendungen bei einer Firmenfeier beruflich veranlasst ist, dann kann dieser Anteil geschätzt

werden. Eine Schätzung ist auch dann vorzunehmen, wenn Schwierigkeiten bestehen, den betrieblichen Anteil der Aufwendungen eindeutig zu ermitteln.

### Beispiel:

*Im Garten des Partners einer Rechtsanwaltskanzlei fanden regelmäßig Veranstaltungen statt. Die Gäste wurden begrüßt, bewirtet und unterhalten. Der Teilnehmerkreis bestand aus Mandanten, Geschäftsfreunden und Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen. Eingeladen wurden ausschließlich Männer. Die Kanzlei machte Aufwendungen für diese sogenannten Herrenabende als Betriebsausgaben geltend, da nach ihrer Auffassung die Aufwendungen der Pflege und Vorbereitung von Mandaten gedient haben. Die Aufwendungen seien daher voll abzugsfähig.*

Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf gewährte den Betriebsausgabenabzug zur Hälfte. Nach Auffassung des FG sind die Aufwendungen gemischt veranlasst, weil sowohl Gäste aus dem privaten wie auch aus dem beruflichen Umfeld der Kanzlei teilgenommen hätten.

Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des FG bestätigt. Es bestanden Schwierigkeiten bei der eindeutigen Quantifizierung des beruflich veranlassten Anteils der Gäste, die zu den Herrenabenden erschienenen sind. Es konnte nicht eindeutig ermittelt werden, welche der eingeladenen Gäste tatsächlich anwesend waren. Aus den Einladungen ist erkennbar, dass verschiedene Mandanten, Geschäftskontakte und Personen des öffentlichen Lebens ausweislich der Anrede in den Einladungskarten auch aufgrund einer persönlichen Veranlassung eingeladen wurden. Auf Grundlage der Feststellungen des FG ist die **Schätzung eines hälftigen Betriebsausgabenabzugs** weder realitätsfremd noch unmöglich.

**Fazit:** Ist bei der Firmenfeier einer GmbH ein bestimmter Teil der Aufwendungen betrieblich veranlasst, dann kann dieser Anteil geschätzt werden, selbst wenn Schwierigkeiten bestehen, den genauen Umfang zu ermitteln. Trägt die GmbH die gesamten Kosten der Feier, stellt der nicht betrieblich veranlasste Teil entweder Lohn dar (bei einer Feier zugunsten eines Fremdgeschäftsführers) oder eine verdeckte Gewinnausschüttung (bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer).

## 7 Bürokratieentlastungsgesetz III: Die wichtigsten Eckpunkte

Das Bundeswirtschaftsministerium hat Ende Mai ein Eckpunktepapier für ein Bürokratieentlastungsgesetz III veröffentlicht. Ziel ist es, das Steuerrecht zu entbürokratisieren, die Chancen der Digitalisierung zu nutzen sowie u.a. den administrativen Aufwand beim Mindestlohn hinsichtlich der Arbeitszeitdokumentation zu reduzieren. In Bezug auf das **Steuerrecht** sind **folgende Maßnahmen** vorgesehen:

- Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für Unterlagen im Handels- und Steuerrecht von zehn auf acht Jahre;
- Verkürzung der Abschreibungszeiträume für digitale Innovationsgüter;

- Befreiung der Existenzgründer von der monatlichen zugunsten einer vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldung;
- Anhebung der Umsatzgrenze der Ist-Besteuerung auf 600.000 Euro zur Harmonisierung mit der Buchführungsgrenze der Abgabenordnung;
- Anhebung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1.000 Euro und Abschaffung der Sammelposten;
- Einführung eines Verrechnungsmodells bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer;
- Einführung einer objekt-/sachbezogenen Freigrenze für betriebliche Geschenkaufwendungen;
- Harmonisierung der Meldefristen der Zusammenfassenden Meldung und der Umsatzsteuer-Voranmeldung.

## 8 Betriebsprüfung: Neue Richtsatzsammlung 2018

Das Bundesfinanzministerium hat die Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2018 und die Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben 2019 bekannt gegeben.

Die Richtsätze sind ein Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen (§ 162 Abgabenordnung). Bei formell ordnungsmäßig ermittelten Buchführungsergebnissen darf eine Gewinn- oder Umsatzschätzung nach ständiger Rechtsprechung in der Regel nicht allein darauf gestützt werden, dass die erklärten Gewinne oder Umsätze von den Zahlen der Richtsatzsammlung abweichen.

Werden für einen Gewerbebetrieb, für den Buchführungspflicht besteht, keine Bücher geführt, oder ist die Buchführung nicht ordnungsmäßig, so ist der Gewinn nach § 5 Einkommensteuergesetz unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles, unter Umständen unter Anwendung von Richtsätzen, zu schätzen. Ein Anspruch darauf, nach Richtsätzen besteuert zu werden, besteht nicht.

Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe.

## 9 Betriebsaufspaltung: Gewerbliche Einkünfte trotz Gemeinnützigkeit

Ist die Betriebs-GmbH innerhalb einer Betriebsaufspaltung gemeinnützig und damit von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit, stellt sich die Frage, ob dann überhaupt noch eine gewerbliche Betriebsaufspaltung vorliegt. Dieser Frage hatte der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 19.2.2019 zu entscheiden.

Im Urteilsfall hielt A seit Gründung der gemeinnützigen G-GmbH 90 Prozent ihrer Anteile. Außerdem war er deren al-

leinvertretungsberechtigter Geschäftsführer. Die G-GmbH betrieb eine private Berufsschule auf einem von A gepachteten Grundstück. Nach einer steuerlichen Außenprüfung vertrat das Finanzamt (FA) die Auffassung, dass A mit der Verpachtung des Grundstücks an die G-GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet habe. Aus diesem Grunde qualifizierte das FA die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks in gewerbliche Einkünfte um, änderte die entsprechenden Einkommensteuerbescheide und erließ erstmals Gewerbesteuermessbescheide. A war jedoch der Ansicht, dass er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele. Seine Klage gegen die Bescheide hatte keinen Erfolg.

Der BFH wies die Revision des A als unzulässig zurück. Danach habe das Finanzgericht zu Recht eine Betriebsaufspaltung zwischen der G-GmbH und A erkannt. Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass das vermietende Besitzunternehmen mit dem mietenden Betriebsunternehmen sachlich und personell verflochten ist.

Eine **personelle Verflechtung** ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Diese Voraussetzung sei vorliegend erfüllt, da A in den Streitjahren 90 Prozent der Anteile an der G-GmbH gehalten habe.

Die Voraussetzungen der **sachlichen Verflechtung** in Gestalt der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage seien ebenfalls erfüllt, da A der G-GmbH ein Bürohaus überlassen habe. Büroräume seien im Regelfall als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen. Das gelte insbesondere für ganze Bürogebäude.

Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht nicht entgegen, dass die Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer befreit sei. Zwar habe die Rechtsprechung die **Steuerbefreiung einer Betriebskapitalgesellschaft** wegen Gemeinnützigkeit im Wege der „Merkmalsübertragung“ **auf das Besitzunternehmen ausgedehnt**. Davon losgelöst sei jedoch die Frage zu beurteilen, ob eine Betriebsaufspaltung dem Grunde nach vorliege. Denn die „Merkmalsübertragung“ der Steuerbefreiung auf das Besitzunternehmen gehe denklogisch von der Existenz einer Betriebsaufspaltung aus.

Auch wenn aufgrund der „Merkmalsübertragung“ die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens steuerfrei ist, entfallen nicht die weiteren Folgen einer Betriebsaufspaltung. So bleiben neben der Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in – gewerbesteuerfreie – gewerbliche Einkünfte auch die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter (hier: das Bürogebäude) **weiterhin Betriebsvermögen** des Besitzunternehmens. Mit anderen Worten: Endet die Betriebsaufspaltung irgendwann in der Zukunft, sind die seit Beginn der Betriebsaufspaltung eingetretenen Wertsteigerungen der vermieteten Wirtschaftsgüter zu versteuern.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2019

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Heimbüro-Vermietung (1)</b>	BMF-Schreiben vom 18.4.2019, Az. IV C 1 – S 2211/16/10003 :005; BStBl. 2019 I, S. 461 BFH, Urteil vom 17.04.2018, Az. IX R 9/17; BStBl. 2019 II, S. 219	2019, S. 193
2 <b>Heimbüro-Vermietung (2)</b>	BMF-Schreiben vom 18.4.2019, Az. IV C 1 – S 2211/16/10003 :005; BStBl. 2019 I, S. 461 BFH, Urteil vom 22.7.2017, Az. III R 9/16 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2019, S. 195
3 <b>Heimbüro-Vermietung (3)</b>	wie vorstehend	2019, S. 196
4 <b>Gesellschafterdarlehen</b>	BFH, Urteil vom 11.12.2018, Az. VIII R 21/15 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2019, S. 213
5 <b>Doppelte Haushaltsführung</b>	BFH, Urteil vom 4.4.2019, Az. VI R 18/17 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
6 <b>Firmenfeier</b>	BFH, Beschluss vom 21.3.2019, Az. VIII B 129/18 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
7 <b>Bürokratieentlastungsgesetz III</b>	<a href="http://www.bmwi.de">www.bmwi.de</a>	–
8 <b>Betriebsprüfung</b>	BMF-Schreiben vom 8.7.2019, Az. IV A 4 - S 1544/09/10001-11 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
9 <b>Betriebsaufspaltung</b>	BFH, Urteil vom 19.2.219, Az. X R 42/16 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2019, S. 247