

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

## Mandanten-Rundschreiben November/Dezember 2018

**Baukindergeld • Job-Ticket • Firmenwagen • Mindestlohn • Förderung des Mietwohnungsbaus • Arbeitgebergeförderte Zusatzkrankenversicherung • Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen • EU-Gutschein-Richtlinie • Pensionsrückstellungen: neue Heubeck-Richttafeln**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum Ende eines Jahres ist es Zeit, inne zu halten und Bilanz zu ziehen. Wenn wir die Entwicklungen betrachten, gibt es weder einen eindeutig negativen noch positiven Saldo. Die große Koalition arbeitet das Tagesgeschäft ab, ohne jedoch Reformen anzugehen, die diesen Namen auch verdienen. Für echte Visionen fehlen die notwendigen Mehrheiten. Vor diesem Hintergrund können wir auch in dieser Jahresendausgabe unseres Rundschreibens nur über einige vielleicht verwunderliche, aber doch für die meisten Steuerpflichtigen relativ unspektakuläre Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung berichten.

Eine Änderung mit relativ großer Breitenwirkung ergibt sich allerdings ab 1.1.2019 für Beschäftigungsverhältnisse mit Entgelten von 450,01 EUR bis 1.300,00 EUR. Die bisherige Gleitzone Regelung wird abgeschafft und durch einen größeren "Übergangsbereich" bis zur "Normalbeschäftigung mit voller Beitragslast" ersetzt. Eher der Kategorie "Kurioses" zuzuordnen ist die neue Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Nutzung betrieblicher Fahrräder. Für viele Mitarbeiter dürfte es schon sehr verlockend sein, vom steuerpflichtigen Firmenwagen zukünftig auf das steuerfreie Firmenfahrrad umzusteigen...

Bei Ihnen möchten wir uns für die bisherige vertrauensvolle Zusammenarbeit bedanken und Ihnen und Ihrer Familie eine besinnliche Adventszeit, ein frohes Weihnachtsfest und einen guten Rutsch ins neue Jahr 2019 wünschen.

**CONCEPTAX**  
**Siekmann, Janell und Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater  
Rechtsanwalt

Hellerweg 28  
32052 Herford

Postfach 20 61  
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0  
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de  
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

**Wilhelm Upheber**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Winfried Arbeiter**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Thomas Lilienthal**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Daniel Upheber**  
Diplom-Kaufmann  
Master of Science (M.Sc.)  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Bernhard Kaune**  
Rechtsanwalt | Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

Kooperationspartner:

**DRWOELKE AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hellerweg 28 | 32052 Herford

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Baukindergeld kann beantragt werden
- 2 Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines Kindes in der Berufsausbildung können Sonderausgaben der Eltern sein
- 3 Verminderter Sonderausgabenabzug bei Prämien-gewährung durch gesetzliche Krankenkassen
- 4 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen
- 5 Nachträgliche Zusammenveranlagung für gleichgeschlechtliche Ehegatten auch für bestandskräftig veranlagte Jahre?

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 6 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2019
- 7 Arbeitgebergeförderte Zusatzkrankenversicherung: Barlohn oder ggf. steuerfreier Sachlohn?
- 8 Versandkosten sind in die Berechnung der 44 €-Freigrenze bei Sachbezügen einzubeziehen
- 9 Geldwerter Vorteil bei Betriebsveranstaltungen: Absagen zur Weihnachtsfeier gehen steuerlich nicht zu Lasten der feiernden Kollegen
- 10 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2019, Beitragssätze Sozialversicherung
- 11 Sachbezugswerte für 2019
- 12 Job-Ticket, Nutzung betrieblicher Fahrräder und Elektro-/Hybrid-Firmenwagen

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 13 Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie
- 14 Bewertung von Pensionsrückstellungen: neue Heubeck-Richttafeln
- 15 Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – kein EU-Vorbehalt
- 16 Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie
- 17 Keine erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen
- 18 Keine Anwendung des Abzugsverbots bei Aufwendungen eines Raststättenbetreibers für die Bewirtung von Busfahrern
- 19 Umweltprämie oder Umtauschprämie für Dieselaautos
- 20 Vorsteueraufteilung bei zeitlich abwechselnder Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien und steuerpflichtigen Zwecken

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 21 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 22 Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte
- 23 Tätigkeitsvergütung bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 24 Verlustrealisierung bei Veräußerung wertloser Aktien

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 25 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 26 Gesetzliche Rahmenbedingungen
- 27 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 28 Steuerfreie Beteiligungserträge – "Stehenlassen" einer Gesellschafterforderung als mit Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung
- 29 Wahlrecht zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH

- 30 Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn
- 31 Teilwert einer verdeckten Einlage in Form eines Forderungsverzichts
- 32 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 33 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Baukindergeld kann beantragt werden

Mit dem Anfang Juli 2018 verabschiedeten Haushaltsgesetz 2018 wurde die gesetzliche Grundlage für das Baukindergeld gelegt. Die Rahmenbedingungen sind nun geklärt und Anträge auf Baukindergeld können seit dem 18.9.2018 bei der KfW gestellt werden ([www.kfw.de/zuschussportal](http://www.kfw.de/zuschussportal) – Baukindergeld/Zuschuss 424).

Die Bedingungen für die Gewährung des Baukindergeldes stellen sich im Wesentlichen wie folgt dar:

Gefördert wird der erstmalige Neubau oder Erwerb von Wohneigentum zur Selbstnutzung in Deutschland. Ist bereits selbstgenutztes oder vermietetes Wohneigentum zur Dauernutzung in Deutschland vorhanden, ist eine Förderung mit dem Baukindergeld ausgeschlossen. Die Förderung erfolgt durch einen Zuschuss in Höhe von 1 200 € pro Jahr für jedes Kind unter 18 Jahren, über einen Zeitraum von maximal 10 Jahren. Die Förderung kann also insgesamt 12 000 € für jedes Kind betragen. Weiterhin darf das zu versteuernde jährliche Haushaltseinkommen 90 000 € bei einem Kind, zuzüglich 15 000 € je weiterem Kind, nicht überschreiten.

Im Detail gilt:

- **Antragsteller und Kind:** Antragsberechtigt ist nur, wer selbst kindergeldberechtigt ist oder mit der kindergeldberechtigten Person in einem Haushalt lebt. Für jedes Kind kann nur einmalig eine Baukindergeldförderung beantragt werden. Ausschlaggebend für die Höhe der Förderung ist die Anzahl der Kinder unter 18 Jahren, die bei Antragstellung im Haushalt leben und für die zum Zeitpunkt der Antragstellung die Kindergeldberechtigung vorliegt. Für Kinder, die nach Antragseingang geboren werden bzw. in den Haushalt aufgenommen werden, kann kein Baukindergeld beantragt werden.

**Hinweis:**

Es kann also im Einzelfall sinnvoll sein, die Antragstellung zeitlich hinauszuschieben, z. B. wenn die Geburt eines Kindes bevorsteht. Unten stehende Ausführungen hinsichtlich der zeitlichen Restriktion der Antragstellung sind zu beachten.

- **Zu versteuerndes Haushaltseinkommen:** Das zu versteuernde jährliche Haushaltseinkommen darf maximal 90 000 € bei einem Kind zzgl. 15 000 € je weiterem Kind unter 18 Jahren betragen. Maßgeblich ist der Durchschnitt aus den zu versteuernden Einkommen des zweiten und dritten Jahres vor Antragseingang. So wird für einen in 2018 gestellten Antrag der Durchschnitt der Einkommen aus den Jahren 2015 und 2016 gebildet. Zum Haushaltseinkommen zählen die Einkommen des Antragstellers und des Ehe-/Lebenspartners oder des Partners aus eheähnlicher Gemeinschaft. Das zu versteuernde Haushaltseinkommen wird anhand der Einkommensteuerbescheide des Finanzamts nachgewiesen. Sofern kein Einkommensteuerbescheid vorliegt, ist die Erstellung rechtzeitig beim zuständigen Finanzamt zu beantragen.
- **Anforderungen an das Wohneigentum:** Gefördert wird der Ersterwerb, das heißt der erstmalige Kauf oder Neubau von selbstgenutztem Wohneigentum in Deutschland. Sofern der Haushalt (Antragsteller sowie Ehe-/Lebenspartner oder Partner aus eheähnlicher Gemeinschaft oder Kinder) Eigentum an einer selbstgenutzten oder vermieteten Wohnimmobilie in Deutschland zur Dauernutzung besitzt, ist eine Förderung mit dem Baukindergeld nicht möglich. Stichtag zu dieser Prüfung ist das Datum des Kaufvertrags bzw. der Baugenehmigung oder Bauanzeige für die neu erworbene oder geschaffene Wohnimmobilie.

Der Antragsteller muss Eigentümer, mindestens Miteigentümer des selbstgenutzten Wohneigentums geworden sein. Dieses muss gemäß Grundbucheintrag zu mindestens 50 %

dem Haushalt (Antragsteller sowie Ehe-/Lebenspartner oder Partner aus eheähnlicher Gemeinschaft oder Kinder) gehören. Der Nachweis des Wohneigentums erfolgt anhand des Grundbuchauszugs.

Neubauten sind förderfähig, wenn die Baugenehmigung zwischen dem 1.1.2018 und dem 31.12.2020 erteilt worden ist. Nach dem jeweiligen Landesbaurecht nur anzeigepflichtige Vorhaben sind förderfähig, wenn die zuständige Gemeinde nach Maßgabe der jeweiligen Landesbauordnung durch die Bauanzeige Kenntnis erlangt hat und mit der Ausführung des Vorhabens frühestens zwischen dem 1.1.2018 und dem 31.12.2020 begonnen werden durfte. Beim Erwerb von Neu- oder Bestandsbauten muss der notarielle Kaufvertrag zwischen dem 1.1.2018 und dem 31.12.2020 unterzeichnet worden sein.

Die Kosten für den Eigentumserwerb (Neubau oder Kauf) ohne Erwerbsnebenkosten müssen höher sein, als die Förderung durch das Baukindergeld.

- **Antragstellung:** Der Antrag muss spätestens drei Monate nach dem Einzug in das selbst genutzte Wohneigentum durch den (Mit-)Eigentümer gestellt werden. Es gilt das in der amtlichen Meldebestätigung angegebene Einzugsdatum. Beim Erwerb von einer bereits selbstgenutzten Wohneinheit (z. B. Kauf der gemieteten Wohnung), muss der Antrag spätestens drei Monate nach Unterzeichnung des notariellen Kaufvertrags gestellt werden.

Sofern der Kaufvertrag zwischen dem 1.1.2018 und 31.12.2020 abgeschlossen bzw. im genannten Zeitraum eine Baugenehmigung erteilt wurde, kann bis spätestens zum 31.12.2023 ein Antrag auf Baukindergeld gestellt werden. Die Antragstellung muss allerdings stets innerhalb von drei Monaten nach dem Einzug erfolgen.

- **Auszahlung:** Die Zuschussraten werden jährlich ausgezahlt. Nach positiver Prüfung der Nachweise durch die KfW wird die erste Zuschussrate ausgezahlt. Die weiteren Zuschussraten werden in den folgenden neun Jahren im selben Monat wie die Erstauszahlung überwiesen.
- **Auskunfts-, Sorgfalts- und Informationspflichten des Zuschussempfängers:** Der Anspruch auf die Zahlung des Baukindergeldes endet zu dem Zeitpunkt, an dem die Selbstnutzung des Wohneigentums aufgegeben wird. Wird die Selbstnutzung der Immobilie innerhalb des Zuschusszeitraums aufgegeben oder die Immobilie verkauft, so muss der Zuschussempfänger die KfW informieren. Des Weiteren besteht die Verpflichtung, für zehn Jahre nach Zahlung der ersten Zuschussrate alle Nachweise über die Einhaltung der Förderbedingungen (relevante Einkommensteuerbescheide, Meldebestätigung, Grundbuchauszug, Nachweis über die Kindergeldberechtigung, Kaufvertrag, Baugenehmigung, Bauanzeige) im Original aufzubewahren und der KfW auf Verlangen vorzulegen.

#### **Hinweis:**

Ist der Einzug im Jahr 2018 vor dem Start der Möglichkeit der Beantragung von Baukindergeld am 18.9.2018 erfolgt, kann der Zuschussantrag bis zum 31.12.2018 gestellt werden. Bei Einzug vor dem 18.9.2018 gilt, dass Kinder gefördert werden, die zum Datum des Einzugs (gemäß Datum auf amtlicher Meldebestätigung) das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten oder spätestens drei Monate nach Einzug geboren wurden.

## **2 Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines Kindes in der Berufsausbildung können Sonderausgaben der Eltern sein**

Eltern können auch die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung ihres Kindes, für das sie einen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld haben, als (eigene) Beiträge im Rahmen der Sonderausgaben ansetzen. Voraussetzung ist aber, dass die Eltern zum Unterhalt verpflichtet und durch die Beitragszahlung oder -erstattung tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet sind. Dies hat der Bundesfinanzhof nun klargestellt.

Im Streitfall hatte zunächst das Kind, welches sich in einer Berufsausbildung befand, die von seinem Arbeitgeber einbehaltenen Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung für das Streitjahr 2010 als Sonderausgaben geltend gemacht, ohne dass diese sich im Rahmen seiner Einkommensteuerfestsetzung auswirkten. Daraufhin machten seine Eltern die Aufwendungen im

Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr mit der Begründung geltend, sie hätten ihrem Kind, das noch bei ihnen wohne, schließlich Naturalunterhalt gewährt. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht lehnten den Sonderausgabenabzug der Eltern jedoch ab. Der Bundesfinanzhof bestätigte im Ergebnis das Urteil des Finanzgerichts. Die von den unterhaltsverpflichteten Eltern ansetzbaren eigenen Beiträge des Kindes umfassten zwar auch die vom Arbeitgeber des Kindes im Rahmen einer Berufsausbildung einbehaltenen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge. Sie müssten jedoch dem Kind auf Grund einer bestehenden Unterhaltsverpflichtung tatsächlich bezahlt oder erstattet werden. Da dies im Fall der Gewährung von Naturalunterhalt nicht geschieht, wurde im Streitfall der Sonderausgabenabzug bei den Eltern nicht gewährt. Die Erstattung der eigenen Beiträge des Kindes ist nur im Wege des Barunterhalts möglich, was dann auch den Sonderausgabenabzug bei den Eltern eröffnet hätte.

**Handlungsempfehlung:**

Die Eltern können also auch die vom Arbeitgeber von der Ausbildungsvergütung des Kindes einbehaltenen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge als Sonderausgaben geltend machen, soweit sie diese Beiträge dem unterhaltsberechtigten Kind erstattet haben. Dies kann also ein steuerlich sinnvoller Weg zur Erfüllung der Unterhaltspflicht sein. Die Erstattung entsprechender Beträge aus 2018 müsste noch **bis zum 31.12.2018 im Wege des Barunterhalts erfolgen**, um den Sonderausgabenabzug in 2018 zu ermöglichen.

### **3 Verminderter Sonderausgabenabzug bei Prämiengewährung durch gesetzliche Krankenkassen**

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass Prämien einer gesetzlichen Krankenkasse die als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge mindern, wenn diese auf einem Wahltarif gemäß § 53 Abs. 1 SGB V beruhen.

Hintergrund ist, dass seit April 2007 die gesetzlichen Krankenkassen die Möglichkeit haben, ihren Versicherten sog. Wahltarife, d. h. Selbstbehalttarife in begrenzter Höhe oder Kostenerstattungstarife anzubieten. Ein solcher Fall war vom Bundesfinanzhof steuerlich zu beurteilen. Der Stpfl. hatte einen Wahltarif mit Selbstbehalten gewählt, auf Grund dessen er eine Prämie bis zur Höhe von 450 € je Kalenderjahr erhalten konnte. Die von ihm im Gegenzug zu tragenden Selbstbehalte waren auf 550 € begrenzt, sodass er in dem für ihn ungünstigsten Fall eine Mehrbelastung von 100 € zu tragen hatte. Im Streitjahr 2014 erhielt der Stpfl. eine Prämie von 450 €, die er bei den von ihm geltend gemachten Krankenversicherungsbeiträgen nicht mindernd berücksichtigte.

Das Finanzamt sah in der Prämienzahlung eine Beitragsrückerstattung und setzte dementsprechend die gezahlten Krankenversicherungsbeiträge abzüglich der erhaltenen Prämie als Sonderausgaben an. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof. Die Prämienzahlung nach § 53 Abs. 1 SGB V ist eine Beitragsrückerstattung, die die Vorsorgeaufwendungen des Stpfl. mindert. Das Gericht begründet dies damit, dass sich die wirtschaftliche Belastung des Stpfl. reduziere. Diese sei wesentliche Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug.

Die Beurteilung der Prämie entspricht damit der einer Beitragsrückerstattung einer privaten Krankenversicherung. In beiden Fällen erhält der Versicherte eine Zahlung von seiner Krankenkasse, da diese von ihm nicht oder in einem geringeren Umfang in Anspruch genommen wurde. Dadurch werden im Ergebnis seine Beitragszahlungen reduziert. Im Falle der Beitragsrückerstattungen erkaufte der Versicherte dies mit selbst getragenen Krankheitskosten; im vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall ist der Preis des Versicherten das Risiko, weitere Zahlungen in Höhe von maximal 100 € erbringen zu müssen.

**Hinweis:**

Die Prämie bei einem Selbstbehalttarif ist damit anders zu behandeln als Bonusleistungen, die gesetzliche Krankenkassen ihren Mitgliedern zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens gewähren. Diese mindern die als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge nicht. Den Unterschied sieht der Bundesfinanzhof darin, dass der Bonus eine Erstattung der vom Versicherten selbst getragenen gesundheitsbezogenen Aufwendungen ist und damit nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basiskrankenversicherungsschutzes steht. Demgegenüber beruhe die Prämie auf der

Übernahme des Risikos, der Krankenkasse ggf. weitere, jedoch der Höhe nach begrenzte Beitragszahlungen leisten zu müssen.

Generell ist herauszustellen, dass das Gesetz den Krankenkassen verschiedene Möglichkeiten zum Angebot von Wahlтарifen vorsieht. Jeder Tarif ist in Bezug auf die steuerlich abzugsfähigen Krankenversicherungskosten daraufhin zu prüfen, ob Prämien/Bonuszahlungen der Krankenkasse im Ergebnis die Aufwendungen für den Basiskrankenversicherungsschutz mindern oder nicht.

#### 4 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Bei der Einkommensteuer können nebeneinander folgende Steuerermäßigungen in Anspruch genommen werden:

- für Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen** wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen: 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 € p.a.
- für **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, ebenfalls: 20 % der Aufwendungen, höchstens aber 1 200 € p.a.

Handwerkerleistungen sind nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit können Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines "Haushalts", also einen Neubau, betreffen, nicht zu einer Steuerermäßigung führen.

Nach den neueren Entscheidungen der Finanzgerichte wird der **Begriff des "Haushalts"** aber zunehmend räumlich-funktional ausgelegt, sodass die Grenze eines Haushalts nicht strikt durch die Wohnungs- bzw. Grundstücksgrenze abgesteckt wird. Nach wie vor ist nicht abschließend geklärt, ob und in welchem Umfang Handwerkerleistungen begünstigt sind, die sowohl unmittelbar im Haushalt des Stpfl. als auch in der Werkstatt des Handwerkers erbracht werden. So ist beim Bundesfinanzhof der Fall anhängig, in dem der Handwerker eine Haustüre in seiner Werkstatt angefertigt und verzinkt hat und anschließend Lieferung und Montage beim Stpfl. erfolgte. In einem anderen anhängigen Verfahren geht es zum einen um die Kosten für die Reparatur eines Hoftors in einer Tischlerei und zum anderen um die Abzugsfähigkeit der Straßenreinigungsgebühren. Die Finanzgerichte hatten eine Berücksichtigung als haushaltsnahe Dienstleistung jeweils bejaht.

##### Handlungsempfehlung I:

In derartigen Fällen sollte vorsorglich in der Handwerkerrechnung eine Aufteilung erfolgen, um zumindest den Teil steuerlich geltend machen zu können, der unmittelbar im Haushalt des Stpfl. ausgeführt wurde.

##### Handlungsempfehlung II:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2018 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2018 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine **Rechnung** vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird, muss die Rechnung noch in 2018 durch **Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2018 noch geltend machen zu können. Ggf. können auch in 2018 Abschlagszahlungen geleistet werden; dies setzt ebenfalls eine entsprechende Rechnung voraus, die dem Finanzamt aber nur auf Anfrage vorgelegt werden muss.

Sofern die Höchstgrenzen in 2018 (Handwerkerleistungen maximal 6 000 € und daneben haushaltsnahe Dienstleistungen maximal 20 000 €) bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2019 erfolgen.

#### 5 Nachträgliche Zusammenveranlagung für gleichgeschlechtliche Ehegatten auch für bestandskräftig veranlagte Jahre?

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg können Ehegatten, die ihre Lebenspartnerschaft in eine Ehe umgewandelt haben, die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer auch für bereits bestandskräftig einzelveranlagte Jahre verlangen. Die Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe sei ein rückwirkendes Ereignis im steuerlichen Sinne.

### Hinweis:

Offen ist, ob gegen dieses Urteil die Revision eingelegt wird. Jedoch sollte in vergleichbaren Fällen mit Hinweis auf dieses Urteil auch rückwirkend für bereits bestandskräftige Jahre die Zusammenveranlagung begehrt werden. Es ist allerdings in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Zusammenveranlagung tatsächlich zu einem steuerlich besseren Ergebnis führt.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 6 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2019

Mit Einführung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2015 wurde vereinbart, dass dieser regelmäßig überprüft und an die Entwicklung des durchschnittlichen tariflichen Stundenlohns angepasst wird. Nun erfolgt mit Wirkung zum 1.1.2019 eine Erhöhung von bisher 8,84 € auf dann 9,19 € je Stunde und ab dem 1.1.2020 auf 9,35 € je Stunde. In der Praxis bedeutet dies, dass alle Arbeitnehmer, die bislang eine Vergütung unter diesem Satz erhalten, nun einen gesetzlichen Anspruch auf eine Vergütung in Höhe des Mindestlohns erhalten.

#### Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 8,84 € und 9,19 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2019 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

### 7 Arbeitgebergeförderte Zusatzkrankenversicherung: Barlohn oder ggf. steuerfreier Sachlohn?

Im Grundsatz unterliegt sowohl Barlohn als auch Sachlohn der Lohnsteuer und der Sozialversicherung. Allerdings besteht die Besonderheit, dass Sachbezüge bis zu 44 € pro Monat steuer- und sozialversicherungsfrei sind. Insofern handelt es sich um eine Freigrenze, sodass bereits ein geringfügiges Überschreiten dieses Grenzwerts dazu führt, dass der gesamte Betrag der Lohnsteuer und Sozialversicherung unterliegt. Jedenfalls bietet diese Freigrenze Gestaltungsmöglichkeiten, um den Arbeitnehmern Lohnbestandteile in Form von Sachlohn abgabenfrei zukommen zu lassen. Im Einzelnen sind dabei verschiedene Voraussetzungen zu beachten.

Zunächst ist in diesen Fällen stets zu prüfen, ob Barlohn oder aber Sachlohn vorliegt. Für die Abgrenzung ist der auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zu ermittelnde Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend. Dies verdeutlichen die beiden vom Bundesfinanzhof aktuell entschiedenen Urteile zu arbeitgebergeförderten Zusatzkrankenversicherungen. Das Gericht kommt zu dem Ergebnis, dass die Gewährung von Krankenversicherungsschutz in Höhe der Arbeitgeberbeiträge

- **Sachlohn** darstellt, wenn der Arbeitnehmer auf Grund des Arbeitsvertrags ausschließlich Versicherungsschutz, nicht aber eine Geldzahlung verlangen kann;
- demgegenüber wendet der Arbeitgeber **Geld** und keine Sache zu, wenn er einen Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass der Arbeitnehmer mit einem vom ihm benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt.

Die Urteilsfälle lagen wie folgt:

- Im ersten Fall schloss der Arbeitgeber als Versicherungsnehmer für die Mitarbeiter des Unternehmens bei zwei Versicherungen (Gruppen-)Zusatzkrankenversicherungen für Vorsorgeuntersuchungen, stationäre Zusatzleistungen sowie Zahnersatz ab. Die für den



Versicherungsschutz des Stpfl. vom Arbeitgeber gezahlten monatlichen Beträge blieben unter der 44 €-Freigrenze. Der Bundesfinanzhof bestätigte das Vorliegen von Sachlohn.

- Im zweiten Fall informierte der Arbeitgeber in einem "Mitarbeiteraushang" ihre Arbeitnehmer darüber, ihnen zukünftig eine Zusatzkrankenversicherung über eine private Krankenversicherungsgesellschaft anbieten zu können. Mitarbeiter nahmen das Angebot an und schlossen unmittelbar mit der Versicherungsgesellschaft private Zusatzkrankenversicherungsverträge ab. Die Versicherungsbeiträge wurden von den Mitarbeitern direkt an die Versicherungsgesellschaft überwiesen. Hierfür erhielten sie monatliche Zuschüsse von der Stpfl. auf ihr Gehaltskonto ausgezahlt, die regelmäßig unter der 44 €-Freigrenze blieben. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs handelt es sich um Barlohn. Ein Sachbezug liege nur vor, wenn auch ein arbeitsrechtliches Versprechen erfüllt wird, das auf Gewährung von Sachlohn gerichtet ist. Der Arbeitgeber hatte in diesem Fall aber letztlich nur den Kontakt zu dem Versicherungsunternehmen vermittelt und bei Vertragsschluss einen Geldzuschuss versprochen. Damit hatte sie ihren Arbeitnehmern – anders als im erstgenannten Fall – keinen Versicherungsschutz zugesagt.

#### **Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof weist in seiner Pressemitteilung zu diesen Urteilen auf die Konsequenzen dieser Differenzierung in der Praxis hin. Und zwar ergibt sich aus dieser differenzierenden Betrachtung eine Gestaltungsfreiheit für den Arbeitgeber, welcher einer Abwägung im Einzelfall bedarf:

- Entscheidet sich der Arbeitgeber dafür, seinen Arbeitnehmern – wie im erstgenannten Fall – unmittelbar Versicherungsschutz zu gewähren, liegt zwar einerseits begünstigter Sachlohn vor, andererseits ist das Potenzial für weitere Sachbezüge angesichts der monatlichen Freigrenze von höchstens 44 € erheblich eingeschränkt. Denn jegliche Überschreitung der Freigrenze führt zum vollständigen Entfallen der Steuerfreiheit.
- Diesem Risiko kann der Arbeitgeber dadurch begegnen, dass er seinen Arbeitnehmern – wie im zweitgenannten Fall geschehen – lediglich einen (von vornherein steuerpflichtigen) Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass diese eine eigene private Zusatzkrankenversicherung abschließen. In diesem Fall unterliegt der Zuschuss der Lohnsteuer und der Sozialversicherung. Wenn der Arbeitgeber die insoweit anfallende Lohnsteuer übernimmt, stellt dies allerdings wiederum einen zu versteuernden Lohn dar.

## **8 Versandkosten sind in die Berechnung der 44 €-Freigrenze bei Sachbezügen einzubeziehen**

Sachbezüge sind monatlich bis zu 44 € steuerfrei. Insofern handelt es sich allerdings um eine Freigrenze, sodass bereits ein geringfügiges Überschreiten des 44 €-Grenzwerts dazu führt, dass der gesamte Betrag der Lohnsteuer unterliegt. Daher ist die Ermittlung des steuerlichen Werts des Sachbezugs von besonderer Bedeutung. Hierzu stellt der Bundesfinanzhof nun Folgendes fest:

- Nach den gesetzlichen Vorgaben ist der Sachbezug mit dem "üblichen Endpreis" zu bewerten. Üblicher Endpreis ist der Endverbraucherpreis und damit der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlte günstigste Einzelhandelspreis am Markt.
- Liefert der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Der Vorteil hieraus ist in die Berechnung der Freigrenze von 44 € einzubeziehen.
- Entsprechendes gilt, wenn der günstigste Einzelhandelspreis des Sachbezugs am Markt im Versand- oder Onlinehandel gefunden wird. Ist der Versand dort als eigenständige Leistung ausgewiesen und nicht bereits im Einzelhandelsverkaufspreis und damit im Endpreis im Sinne der gesetzlichen Vorschrift zur Bewertung des Sachbezugs enthalten, tritt der geldwerte Vorteil aus der Lieferung "nach Hause" bei der Berechnung der Freigrenze von 44 € zum Warenwert hinzu.

Im Urteilsfall gewährte der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern unter bestimmten Voraussetzungen Sachprämien (insbesondere handelsübliche Verbrauchsgüter, u. a. Unterhaltungselektronik, Werkzeuge, Kosmetik, Bekleidung, Lebensmittel, Haushaltsgeräte). Hierzu bediente er sich der Firma X-GmbH. Jeder bezugsberechtigte Arbeitnehmer konnte über einen Onlinezugang monatlich

aus der Angebotspalette der X-GmbH einen Sachbezug auswählen. Anschließend bestellte der Arbeitgeber die Ware bei der X-GmbH, die ihm nebst einer sog. Versand- und Handling-Pauschale in Rechnung gestellt wurden. Nach dem Ausgleich der Rechnung bezog die X-GmbH die Waren von ihren Lieferanten und versandte sie an den jeweiligen prämierten Mitarbeiter der Stpfl. oder händigte die Waren dem Arbeitgeber zur Verteilung im Betrieb aus. Der dem Arbeitgeber in Rechnung gestellte Bruttobetrag der Sachbezüge einschließlich Umsatzsteuer betrug regelmäßig 43,99 €. Darüber hinaus hatte dieser in der Regel für jede Bestellung eine Versand- und Handling-Pauschale i. H. v. 6 € zu zahlen.

Das Finanzamt bezog die Versand- und Handling-Pauschale in die Ermittlung der 44 €-Freigrenze ein, sodass diese überschritten war und mithin der Sachbezug der Lohnsteuer unterlag. Das Gericht führt zur Ermittlung des Werts des Sachbezugs aus, dass der Sachbezug im Grundsatz nach den Kosten bemessen werden kann, die der Arbeitgeber seinerseits dafür aufgewendet hat, sofern der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung aus Quellen bezogen hat, die auch Endverbrauchern zugänglich sind, und die Kosten um etwaige Nachlässe (etwa Mengenrabatte) bereinigt werden, die Endverbraucher nicht erhalten hätten. Eine hiervon abweichende Wertbestimmung bedarf des konkreten Nachweises, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert des Sachbezugs nicht entspricht.

Fracht-, Liefer- und Versandkosten zählen im Grundsatz nicht zum maßgeblichen Endpreis. Es handelt sich hierbei nicht um die Gegenleistung des Letztverbrauchers für die Ware. Liefert allerdings der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Die Kosten des Arbeitgebers hierfür erhöhen deshalb nicht den Warenwert des zugewendeten Wirtschaftsguts. Vielmehr liegt ein gesonderter Sachbezug vor. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass es an einer Bereicherung fehlen kann, wenn der Arbeitnehmer für das Empfangene selbst nichts hätte aufwenden müssen.

#### **Hinweis:**

In diesen Fällen ist also stets zu prüfen, ob die Lieferung der Ware ein selbstständiger Sachbezug ist, der die insgesamt steuerlich relevanten Sachbezüge des Monats erhöht und dann ggf. zum Überschreiten der 44 €-Grenze führen kann.

Bei diesem Urteil zeigt sich einmal mehr, dass die 44 €-Freigrenze Gestaltungsmöglichkeiten bietet, aber in diesen Fällen auch sehr sorgfältig der Wert des Sachbezugs ermittelt werden muss. Im vorliegenden Fall hätte der Arbeitgeber das von der Firma X-GmbH angebotene Modell mittels Lohnsteueranrufungsauskunft beim Finanzamt prüfen lassen können. Dies sollte immer dann in Erwägung gezogen werden, wenn ein solches Gestaltungsmodell in einer größeren Zahl an Fällen angewendet werden soll und damit das steuerliche Risiko hoch ist.

## **9 Geldwerter Vorteil bei Betriebsveranstaltungen: Absagen zur Weihnachtsfeier gehen steuerlich nicht zu Lasten der feiernden Kollegen**

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer aus Anlass von Betriebsveranstaltungen gehören nicht zum Arbeitslohn und unterliegen damit nicht der Lohnsteuer und der Sozialversicherung, wenn es sich um Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers handelt. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist weiter, dass es sich um herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen und um in diesem Rahmen **übliche Zuwendungen** handelt. Die Frage der "Üblichkeit" der Zuwendungen ist gesetzlich geregelt. Zu diesem Zweck sind die maßgeblichen Kosten der Veranstaltung zu ermitteln und diese dann durch die Anzahl der betroffenen Arbeitnehmer zu dividieren. Es erfolgen also zwei Berechnungsschritte:

1. Ermittlung der maßgeblichen Kosten der Betriebsveranstaltung: Als Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer heranzuziehen. Unerheblich ist, ob es sich dabei um dem Arbeitnehmer individuell zurechenbare Aufwendungen oder um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung (z. B. Kosten für den Eventmanager, für die Anmietung und Ausschmückung des Festsaals) aufwendet. Zudem sind

dem Arbeitnehmer die auf dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen als Zuwendungen zuzurechnen.

2. Ermittlung der Zuwendung pro teilnehmendem Mitarbeiter: Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 € pro Veranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer nicht übersteigen, stellen diese keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Insoweit handelt es sich um einen Freibetrag, sodass nur die den Freibetrag übersteigenden Zuwendungen zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn führen. Die Freibetragsregelung ist für bis zu zwei Veranstaltungen jährlich anzuwenden (also wird jeweils der Freibetrag von 110 € gewährt). Bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen jährlich kann der Arbeitgeber die beiden Veranstaltungen auswählen, für die der Freibetrag von 110 € zur Anwendung kommt.

Nach wie vor umstritten ist die Frage, **auf wie viele Personen die Gesamtkosten rechnerisch zu verteilen** sind. Das Finanzgericht Köln hatte insoweit über einen in der Praxis vielfach anzutreffenden Fall zu entscheiden. Der Sachverhalt stellte sich – verkürzt dargestellt – wie folgt dar:

- Der Arbeitgeber (eine GmbH – Stpfl.) beschäftigte 30 Personen. Ende des Jahres 2016 plante die Stpfl. die Durchführung eines gemeinsamen Kochkurses als Weihnachtsfeier, zu der sie alle Betriebsangehörigen einlud.
- Insgesamt 27 der Arbeitnehmer sagten daraufhin ihre Teilnahme zu. Die Stpfl. gab dementsprechend bei der Auftragserteilung an den Veranstalter eine Teilnehmeranzahl von 27 Personen an, anhand derer die Veranstaltung kalkuliert wurde.
- Am 17.11.2016 nahmen tatsächlich nur 25 Arbeitnehmer am Kochkurs teil, nachdem zwei der angemeldeten Arbeitnehmer kurzfristig absagt hatten. Dies führte jedoch nicht zu einer Verminderung der veranschlagten Veranstaltungskosten, da der Veranstalter entsprechend der ursprünglich angemeldeten Teilnehmerzahl die Menge an benötigten Lebensmitteln und Getränken kalkuliert und diese bereitgestellt hatte.
- Für den durchgeführten Kochkurs entstanden der Stpfl. Kosten i. H. v. 3 052,35 € brutto. Die Stpfl. berechnete im Rahmen der Lohnsteuervoranmeldung für diese Weihnachtsfeier eine lohnsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage i. H. v. 76,25 € und versteuerte diesen Betrag. Dem lag die Überlegung zu Grunde, dass Kosten, die auf die zwar angemeldeten, aber nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfallen, nicht Teil der Zuwendungen seien. Die Gesamtkosten der Weihnachtsfeier i. H. v. 3 052,35 € wurden dementsprechend durch die Anzahl der angemeldeten (27) und nicht durch die Anzahl der teilnehmenden (25) Arbeitnehmer geteilt, sodass sich ein Pro-Kopf-Betrag von 113,05 € ergab. Insgesamt legte die Stpfl. der Lohnversteuerung damit Zuwendungen an ihre Arbeitnehmer im Rahmen des Kochkurses i. H. v. 2 826,25 € (25 x 113,05 €) zu Grunde. Nach Abzug der Freibeträge i. H. v. insgesamt 2 750 € (25 x 110 €) verblieb sodann ein steuerpflichtiger Betrag in Höhe von 76,25 €.
- Das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass die angefallenen Kosten auf die anwesenden Teilnehmer aufzuteilen wären.

Das Finanzgericht bestätigte die Auffassung der Stpfl. Die vom Arbeitgeber aufgewendeten Kosten für die beiden Arbeitnehmer, die nach ursprünglicher Anmeldung zur Weihnachtsfeier kurzfristig wieder abgesagt hatten, wirkten sich auf die Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns der teilnehmenden Arbeitnehmer nicht aus. Denn insoweit liegen allein fehlgeschlagene Aufwendungen des Arbeitgebers vor, aber gerade keine Zuwendungen an diejenigen Arbeitnehmer, die tatsächlich an der Betriebsveranstaltung teilgenommen haben.

Hinsichtlich solcher vergeblicher Aufwendungen des Arbeitgebers handelt es sich zwar um Ausgaben, die durch die konkret stattgefundene Betriebsveranstaltung bzw. deren Durchführung entstanden sind. Sie wurden dadurch verursacht, dass im Rahmen der Planung und Kalkulation der Veranstaltung von der Teilnahme aller Arbeitnehmer ausgegangen wurde und eine entsprechend dimensionierte Bestellung beim betreffenden Dienstleister erfolgte. Durch die kurzfristige Absage der Teilnahme einzelner Arbeitnehmer und den durch diese Kurzfristigkeit bedingten Umstand, dass die Kosten der Betriebsveranstaltung nicht mehr vermieden werden konnten, sind jedoch

Aufwendungen entstanden, für die der Arbeitgeber zwar eine entsprechende Gegenleistung erhalten hat. Diese hatte für ihn jedoch keinen Wert, da er die Gegenleistung nicht – wie vorgesehen – den nicht teilnehmenden Arbeitnehmern zuwenden konnte.

Auch führe das Nichterscheinen eingeladener Arbeitnehmer bei den teilnehmenden Arbeitnehmern nicht zu einer höheren Zuwendung und somit nicht zu einer besteuertungsfähigen Bereicherung. Damit handelt es sich bei solchen fehlgeschlagenen Aufwendungen zwar um berücksichtigungsfähige Betriebsausgaben, nicht jedoch um geldwerte Vorteile der teilnehmenden Arbeitnehmer, wie das Finanzgericht ausführt.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, sodass die Rechtsfrage noch offen ist.

**10 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2019, Beitragssätze Sozialversicherung**

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2019 wie in der Übersicht aufgeführt dar.

Rentenversicherung/Arbeitslosenversicherung	West		Ost	
	2018	2019	2018	2019
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	78 000,00 €	80 400,00 €	69 600,00 €	73 800,00 €
– monatlich	6 500,00 €	6 700,00 €	5 800,00 €	6 150,00 €
<b>Gesetzl. Krankenversicherung/Pflegeversicherung</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	53 100,00 €	54 450,00 €	53 100,00 €	54 450,00 €
– monatlich	4 425,00 €	4 537,50 €	4 425,00 €	4 537,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	59 400,00 €	60 750,00 €	59 400,00 €	60 750,00 €
– monatlich	4 950,00 €	5 062,50 €	4 950,00 €	5 062,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	53 100,00 €	54 450,00 €	53 100,00 €	54 450,00 €
– monatlich	4 425,00 €	4 537,50 €	4 425,00 €	4 537,50 €

**Hinweis:**

Der Anstieg der Beitragsbemessungsgrenze führt bei höher verdienenden Arbeitnehmern zu einem Anstieg der Sozialabgaben sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer.

Die **Beitragssätze zur Sozialversicherung** entwickeln sich wie unten dargestellt.

	2018			2019		
	Beitragssatz	davon ArbG	davon ArbN	Beitragssatz	davon ArbG	davon ArbN
Arbeitslosenversicherung	3,0 %	1,5 %	1,5 %	2,5 %	1,25 %	1,25 %
Krankenkasse						
Grundbeitrag	14,6 %	7,3 %	7,3 %	14,6 %	7,3 %	7,3 %
Zusatzbeitrag	individuell je Krankenkasse (Durchschnitt: 1 %)	nein	komplett	individuell je Krankenkasse	hälftig	hälftig
Rentenversicherung	18,7 %	9,35 %	9,35 %	18,6 %	9,3 %	9,3 %
Pflegeversicherung	2,55 %	1,275 %	1,275 %	3,05 %	1,525 %	1,525 %
kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben	2,8 %	1,275 %	1,525 %	3,30 %	1,525 %	1,775 %
Freistaat Sachsen	2,55 % (ggf. zzgl. 0,25 %)	0,775 %	1,775 % (ggf. zzgl. 0,25 %)	3,05 % (ggf. zzgl. 0,25 %)	1,025 %	2,025 % (ggf. zzgl. 0,25 %)
Umlagesatz Insolvenzgeld	0,06 %	0,06 %		0,06 %	0,06 %	

Hervorzuheben ist, dass die von den Krankenkassen individuell festgelegten **Zusatzbeiträge**, die bislang ausschließlich der Arbeitnehmer trug, ab dem 1.1.2019 hälftig vom Arbeitgeber und vom Arbeitnehmer getragen werden, sodass sich für den Arbeitnehmer eine Entlastung (und den Arbeitgeber eine Belastung) ergibt.

Mit dem Ziel der Entlastung von Geringverdienern bei den Sozialabgaben wird die bisherige **Gleitzone**, in der Beschäftigte mit einem monatlichen Arbeitsentgelt von 450,01 € bis 850 € verringerte Arbeitnehmerbeiträge zahlen, ab 1.7.2018 zu einem sozialversicherungsrechtlichen Übergangsbereich weiterentwickelt: Der **"Übergangsbereich"** zwischen geringfügiger Beschäftigung und dem Einsetzen der vollen Beitragslast auf Arbeitnehmerseite erfasst künftig monatliche Entgelte bis einschließlich 1 300 €. Weiterhin wird sichergestellt, dass die reduzierten Rentenversicherungsbeiträge nicht mehr zu geringeren Rentenleistungen führen.

**Hinweis:**

Diese Änderung führt dazu, dass Arbeitnehmer mit einem Verdienst ab 850 € ab dem 1.7.2019 bei den Sozialabgaben entlastet werden. Die volle Abgabenbelastung trifft Arbeitnehmer zukünftig erst bei einem monatlichen Arbeitsentgelt von 1 300 €

**11 Sachbezugswerte für 2019**

Wird den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, so liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als "geldwerter Vorteil" steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die Sachbezugswerte entwickeln sich wie in der Übersicht dargestellt.

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2019	251,00 €	231,00 €	53,00 €	1,77 €	99,00 €	3,30 €
2018	246,00 €	226,00 €	52,00 €	1,73 €	97,00 €	3,23 €

## 12 Job-Ticket, Nutzung betrieblicher Fahrräder und Elektro-/Hybrid-Firmenwagen

Wegen aktueller Entwicklungen zur Besteuerung von Firmenwagen sollten bestehende Firmenwagenüberlassungen überprüft bzw. bei einer aktuell anstehenden neuen Firmenwagenüberlassung die geänderten Rahmenbedingungen genutzt werden. Darüber hinaus wurde auch die früher bereits existierende Steuerfreiheit für Zuschüsse zum Job-Ticket wieder und eine Steuerfreiheit für den geldwerten Vorteil aus der Nutzung betrieblicher Fahrräder neu eingeführt.

### a) Job-Ticket, Nutzung betrieblicher Fahrräder

Mit dem Ziel, die durch den motorisierten Individualverkehr entstehenden Umwelt- und Verkehrsbelastungen sowie den Energieverbrauch zu senken, sieht ein kurz vor dem Abschluss stehendes Gesetzgebungsverfahren zwei neue Steuerfreistellungen vor:

**Job-Ticket:** Nach geltendem Recht gehören Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) für Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet oder zu einem vom Arbeitgeber dauerhaft festgelegten Sammelpunkt zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Nun erfolgt mit Wirkung ab dem 1.1.2019 eine Wiedereinführung der früher bereits bestehenden Steuerfreistellung von zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) zu den Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr der Arbeitnehmer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Zudem wird die Steuerbegünstigung auf private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr erweitert. Die private Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel außerhalb des öffentlichen Personennahverkehrs wird nicht von der Steuerbefreiung umfasst.

Steuerfreigestellt werden die Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Zurverfügungstellung von Fahrausweisen, Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb von Fahrausweisen und Leistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) Dritter, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erbracht werden. In die Steuerbefreiung werden auch die Fälle einbezogen, in denen der Arbeitgeber nur mittelbar (z. B. durch Abschluss eines Rahmenabkommens) an der Vorteilsgewährung beteiligt ist. Die Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für die Nutzung eines Taxis wird ausgeschlossen ("im Linienverkehr"). Außerdem gilt die Steuerfreiheit nicht für Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge), die durch Umwandlung des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns finanziert werden, da nur zusätzliche Leistungen begünstigt werden.

#### Hinweis:

Die steuerfreien Leistungen werden auf die Entfernungspauschale angerechnet, um eine systemwidrige Überbegünstigung gegenüber Arbeitnehmern, die die betreffenden Aufwendungen selbst aus ihrem versteuerten Einkommen bezahlen zu verhindern.

**Betriebliches Fahrrad/E-Bike:** Neu eingeführt wird eine Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Überlassung eines betrieblichen Fahrrads vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, welches dieser auch für die Wege zur

Tätigkeitsstätte und für Privatfahrten nutzen kann. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Fahrräder als auch für Elektrofahrräder. Die Steuerbefreiung ist zeitlich befristet bis zum 31.12.2021.

Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z. B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km pro Stunde unterstützt, als Kraftfahrzeuge), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden. Dies gilt auch für die in diesem Gesetz vorgesehene Halbierung der Bemessungsgrundlage für Elektrofahrzeuge bei der Dienstwagenbesteuerung.

#### **b) Förderung von Elektro-/Hybrid-Dienstwagen ab 1.1.2019**

Derzeit ist ein Gesetzgebungsverfahren kurz vor dem Abschluss, mit dem Steuervorteile eingeführt werden sollen für Elektro- und bestimmte Hybridfahrzeuge, die als Dienstwagen genutzt werden. Vorgesehen ist, dass bei der Privatnutzung eines Firmenwagens der geldwerte Vorteil nicht pro Monat 1 % des Bruttolistenpreises, sondern nur 0,5 % betragen soll. Dies gilt für Elektrofahrzeuge und für Hybridelektrofahrzeuge, die extern aufladbar sind und die im Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden.

Die Begünstigung dieser Fahrzeuge gilt auch bei der Fahrtenbuchmethode: Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Bruttolistenpreisregelung bei der "1 %-Regelung" (zukünftig bei Elektro-/Hybridfahrzeugen: 0,5 %-Regelung) sind die bei der Fahrtenbuchmethode zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Anschaffung (Absetzung für Abnutzung) oder vergleichbare Aufwendungen zu halbieren.

#### **Hinweis:**

Mit dieser Regelung soll den bislang höheren Anschaffungskosten für Elektroautos begegnet werden, welche bisher bei Anwendung der 1 %-Regelung zu vergleichsweise ungünstigen Ergebnissen führten. Für Anschaffungen bis zum 31.12.2018 und ab dem 1.1.2022 und für Hybridfahrzeuge, die nicht unter die Neuregelung fallen, gilt die bisherige Förderung dieser Fahrzeuge, also die Minderung des bei der 1 %-Regelung angesetzten Bruttolistenpreises um einen Pauschalbetrag in Abhängigkeit von der Batteriekapazität. Für bis zum 31.12.2018 angeschaffte oder geleaste Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gilt der bisherige Nachteilsausgleich also unverändert weiter.

Im Einzelfall kann nun zu prüfen sein, ob die Anschaffung bzw. das Leasing eines Firmenwagens bis zum 1.1.2019 aufgeschoben wird bzw. dann im Rahmen der vertraglichen Möglichkeiten bisherige Leasingverhältnisse neu begründet werden.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

### **13 Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie**

Mit dem Ziel einer Vereinheitlichung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen hat der Rat der Europäischen Union am 27.6.2016 die Richtlinie 2016/1065 (EU-Gutschein-Richtlinie) zur Änderung der MwStSystRL erlassen. Diese ist durch die Mitgliedsstaaten bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen, was in Deutschland nun erfolgt. Die neuen Grundsätze sind erstmals anzuwenden auf **Gutscheine, die ab dem 1.1.2019 ausgegeben werden**.

Von einem Gutschein in diesem Sinne wird immer dann gesprochen, wenn das Instrument direkt zum Bezug eines Gegenstands oder einer sonstigen Leistung berechtigt und Liefergegenstand oder sonstige Leistung und Identität des leistenden Unternehmers sich unmittelbar aus dem Gutschein selbst oder aus zusammenhängenden Unterlagen/Nutzungsbedingungen ergeben. Nicht erfasst werden dagegen z. B. Fahrscheine, Eintrittskarten oder Briefmarken. Zukünftig ist bei Gutscheinen zu unterscheiden zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen.

### Handlungsempfehlung:

Die neue gesetzliche Regelung gilt für **Gutscheine, die nach dem 31.12.2018 ausgegeben werden**. Dies erfordert, dass individuell überprüft wird, ob sich durch die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen Änderungen ergeben. Ist dies der Fall, müssen die **Abläufe in Kassensystemen und im Rechnungswesen** angepasst werden.

### Hinweis:

Zu beachten ist, dass ertragsteuerlich der Umsatz aus der Lieferung oder der Erbringung der Dienstleistung erst dann auszuweisen ist, wenn die Lieferung erfolgt ist bzw. die Leistung erbracht wurde. Erst dann ist der Umsatz im bilanzsteuerlichen Sinne realisiert. Ausweis der Umsatzsteuer und Umsatzverbuchung können also bei **Einzweck-Gutscheinen** zeitlich auseinanderfallen. Auch dies ist im Kassensystem und in der Buchhaltung zu beachten:

- Ausgabe des Gutscheins: Im Kassensystem ist bei Ausgabe des Gutscheins Umsatzsteuer zu buchen, z. B. "Gutschein 19 % USt" – im Rechnungswesen ist dieser Vorgang auf ein separates Konto, und zwar erfolgsneutral als Anzahlung/Verbindlichkeit zu buchen, die Umsatzsteuerschuld ist auszuweisen.
- Einlösung des Gutscheins: Im Kassensystem ist dies ohne Umsatzsteuer zu buchen: z. B. "Gutschein Einlösung". In der Buchhaltung ist dann zu buchen: Anzahlung/Verbindlichkeit gegen Umsatzerlöse.

Zur Handhabung beachte die nachfolgende Übersicht.

	<b>Einzweck-Gutschein</b>	<b>Mehrzweck-Gutschein</b>
Abgrenzung	Ein Einzweck-Gutschein ist "ein Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen".	Liegt vor, wenn mindestens ein Kriterium für den Einzweck-Gutschein nicht erfüllt ist – im Zeitpunkt der Ausgabe liegen also nicht alle Informationen vor, um eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen.
Beispielfälle	<ul style="list-style-type: none"><li>• Buchgutschein für eine bestimmte Buchhandlung</li><li>• Thermalbad-Gutschein für eine Wellnessmassage</li><li>• Gutschein für einen Kinofilm</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Prepaid-Telefonkarten</li><li>• Gutschein eines Warenhauses/Onlineportals für den Erwerb beliebiger Waren – im Angebot sind sowohl regelbesteuerte Waren als auch ermäßigt besteuerte Waren (z. B. Bücher)</li><li>• Gutschein eines Kinos, der beliebig für den Erwerb einer Kinokarte oder von Speisen/Getränken eingelöst werden kann</li></ul>
Ausgabe des Gutscheins	Die Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins gilt als eine Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, zu der der Gutschein berechtigt, sodass mit der Ausgabe des Gutscheins die Umsatzsteuer ausgelöst wird.	Umsatzsteuerlich nicht relevant
Einlösung des Gutscheins	Die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen bei der späteren Einlösung des Gutscheins ist ohne umsatzsteuerliche Konsequenzen.	Steuerbar ist erst die Einlösung des Gutscheins zur Erbringung der Leistung, für die der leistende Unternehmer den Gutschein als Gegenleistung annimmt.
Nichteinlösung des Gutscheins	Keine USt-Berichtigung beim leistenden Unternehmer bzw. Gutscheinaussteller, da fingierte Leistung bereits bei Übertragung des Gutscheins vorliegt.	Keine Umsatzbesteuerung; keine Anzahlungsbesteuerung
Rückerstattung des Gutscheins	Korrektur der Umsatzsteuer, da Leistung rückgängig gemacht wird.	Umsatzsteuerlich nicht relevant



Gutscheinhandel in fremdem Namen	Verkäufer des Gutscheins nicht Teil der Leistungskette; nur Vermittlungsleistung	Wie Tausch von Bargeld in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein): bloße Übertragung des Gutscheins nicht steuerbar
Gutscheinabgabe im eigenen Namen	Erfolgt die Gutscheinabgabe im eigenen Namen, wohingegen die eigentliche Leistungserbringung durch einen anderen Unternehmer erfolgt, liegt eine Kommissionskonstellation vor. Dies hat zur Konsequenz, dass zwei steuerbare Umsätze vorliegen, nämlich a) vom leistungserbringenden Unternehmer an den gutscheinausgebenden Unternehmer und b) von diesem an den Endverbraucher.	

#### 14 Bewertung von Pensionsrückstellungen: neue Heubeck-Richttafeln

Bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen (Pensionsrückstellungen) und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen (z. B. Jubiläumsrückstellungen) können die versicherungsmathematischen Annahmen im Hinblick auf die Lebenserwartung, die Invalidisierungs- und die Verheiratungswahrscheinlichkeit usw. Tabellenwerken entnommen werden, soweit diese allgemein anerkannt sind. Üblicherweise bilden die Heubeck-Richttafeln die Bewertungsgrundlage. Nun hat die Heubeck AG neue Heubeck-Richttafeln 2018 G herausgegeben. Die nun aktualisierten Richttafeln spiegeln die weiter gestiegene durchschnittliche Lebenserwartung in Deutschland wider. Der Effekt auf die Bewertung der Pensionsverpflichtungen hängt grundsätzlich von den spezifischen Mitarbeiterbeständen und -strukturen sowie den jeweiligen Versorgungsregelungen der Unternehmen ab.

##### Hinweis:

Zu den Auswirkungen des Übergangs auf die neuen Richttafeln gibt die Heubeck AG folgende Hinweise: In der Steuerbilanz wird je nach Zusammensetzung des Bestands eine Zuführung zur Pensionsrückstellung zwischen 0,5 % und 1,2 % erwartet. Nach handelsrechtlichen und internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen ist der Einmaleffekt mit 1,0 % bis 2,0 % deutlich höher, wobei er maßgeblich von Rechnungszins, Gehaltsdynamik und Fluktuation abhängt.

Das Bundesfinanzministerium hat nun diese neuen Richttafeln auch für die steuerliche Bewertung anerkannt. Zur zeitlichen Anwendung gilt:

- Die "Heubeck-Richttafeln 2018 G" können erstmals der Bewertung von Pensionsrückstellungen am Ende des Wirtschaftsjahres zu Grunde gelegt werden, das nach dem 20.7.2018 (Tag der Veröffentlichung der neuen Richttafeln) endet. Der Übergang hat einheitlich für alle Pensionsverpflichtungen und alle sonstigen versicherungsmathematisch zu bewertenden Bilanzposten des Unternehmens zu erfolgen.
- Die bisherigen "Richttafeln 2005 G" können letztmals für das Wirtschaftsjahr verwendet werden, das vor dem 30.6.2019 endet.

##### Hinweis:

Im Ergebnis besteht somit für die steuerliche Gewinnermittlung zum 31.12.2018 ein Wahlrecht. Allgemein werden in dem Jahresabschluss zum 31.12.2018 auch für steuerliche Zwecke die neuen Richtlinien zur Anwendung kommen, da dies handelsrechtlich zwingend ist.

In den meisten Fällen führt der Übergang auf die neuen Richtlinien zu einem höheren Ansatz der Pensionsrückstellungen und damit zu einem Zuführungsaufwand allein aus dem Übergang auf die neuen Richttafeln. Insoweit ist zu unterscheiden:

- **Handelsbilanz:** Die Erfolgswirkung aus der Anpassung an die neuen Tabellen ist im Jahresabschluss nach HGB sofort in voller Höhe erfolgswirksam zu zeigen. Der Ausweis erfolgt – zusammen mit der regulären Zuführung des Jahres – im Personalaufwand.

- **Steuerbilanz/steuerliche Gewinnermittlung:** Steuerlich ist ein Unterschiedsbetrag auf Grund der Umstellung auf die neuen Richttafeln nach den gesetzlichen Vorgaben auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig zu verteilen. Die gleichmäßige Verteilung ist sowohl bei positiven als auch bei negativen Unterschiedsbeträgen erforderlich. D. h., es ist zunächst auf den 31.12.2018 zu berechnen, welche reguläre Zuführung sich unter Berücksichtigung der bisherigen Richttafeln ergibt, und sodann ist der Wertansatz der Pensionsrückstellungen zum 31.12.2018 nach den neuen Richttafeln zu berechnen, um den Unterschiedsbetrag aus dem Übergang auf die neuen Richttafeln zu ermitteln.

**Hinweis:**

Mithin ist in dem versicherungsmathematischen Gutachten auf den 31.12.2018 eine Ermittlung sowohl nach den bisherigen als auch nach den neuen Richttafeln vorzunehmen.

## 15 Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – kein EU-Vorbehalt

Bereits im vergangenen Jahr hat der Gesetzgeber umfangreiche steuerliche Regelungen geschaffen, um Sanierungserträge steuerfrei zu stellen. Solche Sanierungserträge entstehen insbesondere dann, wenn im Rahmen einer Sanierung Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten, sodass beim zu sanierenden Unternehmen die entsprechenden Verbindlichkeiten ertragswirksam auszubuchen sind. Eine Besteuerung dieses Ertrags kann den Erfolg der Sanierung des Unternehmens gefährden. Diese gesetzliche Änderung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Finanzverwaltung auch bislang schon auf Grund des sog. Sanierungserlasses derartige Sanierungsgewinne – unter ähnlichen Voraussetzungen wie die jetzige Gesetzesfassung – steuerfrei gestellt hatte. Diese Steuerfreistellung allein auf Basis einer Verwaltungsauffassung verstieß allerdings gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, sodass der Bundesfinanzhof im Februar 2017 diese Praxis der Finanzverwaltung verworfen hatte.

Die in 2017 beschlossene gesetzliche Neuregelung steht allerdings unter dem ausdrücklichen Vorbehalt der Prüfung durch die EU-Kommission auf ihre Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht. Für das Inkrafttreten ist nach der gesetzlichen Regelung ein Beschluss der EU-Kommission erforderlich, dass die Regelungen entweder keine oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Diese Frage lag der EU-Kommission zur Prüfung vor. Nach einer Pressemitteilung hat die EU-Kommission dem Bundesfinanzministerium mitgeteilt, dass sie die deutsche Regelung zur Erleichterung von Sanierungsfällen nicht für eine europarechtswidrige Beihilfe hält. Bei der Äußerung der EU-Kommission gegenüber dem Bundesfinanzministerium handelt es sich allerdings nicht um einen Beschluss, sondern lediglich um einen sog. comfort letter, der in seiner Bindungswirkung einem Beschluss der EU-Kommission nachsteht. Insofern sind die gesetzlichen Anforderungen an das Inkrafttreten der Regelungen zur Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen nach wie vor nicht erfüllt. Es ist zu erwarten, dass der Gesetzgeber diese Frage in einem der aktuell laufenden Gesetzgebungsverfahren durch eine Gesetzesanpassung löst.

**Handlungsempfehlung:**

Im Grundsatz besteht zwar aktuell immer noch keine Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen. Jedoch kann davon ausgegangen werden, dass die gesetzlichen Regelungen in Kraft treten. Da der Bundesfinanzhof nunmehr bereits mehrfach entschieden hat, dass der Sanierungserlass der Finanzverwaltung auch auf Altfälle nicht angewendet werden darf, bleibt abzuwarten, ob diese Frage durch den Gesetzgeber geregelt wird.

**Hinweis:**

Die neuen gesetzlichen Regelungen sehen vor, dass ein Sanierungsertrag, also ein Gewinn aus einem Schuldenerlass zum Zwecke der Sanierung, unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei gestellt wird. Die Steuerbefreiung ist nicht antragsgebunden, sondern erfolgt – ohne Wahlrecht des Stpfl. – von Amts wegen. Die Steuerbefreiung soll nach den bisherigen Regelungen für Sanierungsmaßnahmen ab dem 8.2.2017 gelten. Voraussetzung der Steuerfreiheit ist – wie bislang auch – die Sanierungsbedürftigkeit sowie die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger. Diese Voraussetzungen werden regelmäßig durch den Sanierungsplan nachgewiesen. Wegen der Unbestimmtheit der Rechtsbegriffe ist in der Praxis zu prüfen, ob hier eine Absicherung durch eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung erfolgen soll.

Im Gegenzug zur Steuerfreistellung der Sanierungserträge dürfen Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Dies betrifft z. B. Kosten für den Sanierungsplan und die Sanierungsberatung.

Zu beachten ist, dass die gesetzliche Regelung – anders als der frühere Sanierungserlass – die Steuerbefreiung an eine vorrangige Verlustverrechnung koppelt. Insoweit soll eine Doppelbegünstigung durch die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen und eine weitere Nutzung von Verlusten und Verlustvorträgen verhindert werden. Das Unternehmen hat daher im Zuge der Steuerfreistellung sämtliche Verlustpotenziale auszuschöpfen und muss im Sanierungs- wie auch im Folgejahr gewinnmindernde Wahlrechte zwingend ausüben. Der nach Verlustverrechnung verbleibende Sanierungsertrag ist steuerfrei, mindert aber die laufenden Verluste und den Verlustvortrag nach einer bestimmten, vom Gesetz vorgegebenen Reihenfolge. Dies gilt sowohl für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als auch für die Gewerbesteuer.

## 16 Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie

Bislang wird umsatzsteuerlich bei der Ausgabe von Gutscheinen wie folgt differenziert:

1. Werden Gutscheine ausgegeben, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen, handelt es sich lediglich um den Umtausch eines Zahlungsmittels (z. B. Bargeld) in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein). Die Hingabe des Gutscheins selbst stellt keine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinne dar. Eine Anzahlung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes liegt ebenfalls nicht vor, da die Leistung nicht hinreichend konkretisiert ist. Erst bei Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer.

Beispiele: a) Ein Kino stellt einen Gutschein aus, der sowohl für Filmvorführung als auch beim Erwerb von Speisen (z. B. Popcorn) und Getränken eingelöst werden kann. b) Ein Kaufhaus stellt einen Gutschein aus, der zum Bezug von Waren aus seinem Sortiment berechtigt. c) Ein Buchhändler stellt Geschenkgutscheine aus, die zum Bezug von Büchern oder Kalendern berechtigen.

2. Werden dagegen Gutscheine über bestimmte, konkret bezeichnete Leistungen ausgestellt, unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzbesteuerung. Bei Ausführung der Leistung unterliegt dann nur der ggf. noch zu zahlende Differenzbetrag der Umsatzsteuer.

Beispiele: a) Ein Restaurant stellt einen Gutschein über ein Frühstücks- und Lunchbuffet aus. b) Ein Kino erstellt Gutscheine über Filmvorführungen. c) Ein Fitnessstudio stellt einen Gutschein zur Benutzung der Sonnenbank aus.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen wird derzeit noch in der EU unterschiedlich gehandhabt. Mit dem Ziel einer Vereinheitlichung hat der Rat der Europäischen Union am 27.6.2016 die Richtlinie 2016/1065 (EU-Gutschein-Richtlinie) zur Änderung der MwStSystRL erlassen. Diese ist durch die Mitgliedsstaaten bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen. Die Anwendung erfolgt erstmals auf **Gutscheine, die nach dem 31.12.2018 ausgegeben werden**. Auch in Deutschland erfolgt nun eine nationale Umsetzung dieser EU-Richtlinie.

Zukünftig ist zu unterscheiden zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen:

1. **Einzweck-Gutschein:** Ein Einzweck-Gutschein ist "ein Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen".

2. **Mehrzweck-Gutschein:** Sind diese Kriterien nicht erfüllt, liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor

Entscheidend ist also, ob der Gutschein die zu liefernde Ware oder zu erbringende Leistung so festlegt, dass umsatzsteuerlicher Ort und Mehrwertsteuersatz der späteren Lieferung oder Leistung bereits mit Ausgabe des Gutscheins eindeutig bestimmt sind. Insofern braucht der Gutschein also nicht auf eine konkrete Ware oder Dienstleistung ausgestellt zu sein, jedoch muss eben der Umsatzsteuerort und Umsatzsteuersatz der späteren Lieferung oder Leistung feststehen.

Die umsatzsteuerlichen Folgen der Ausgabe des Gutscheins stellen sich mithin wie folgt dar:

- **Einzweck-Gutschein:** Die Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins gilt als eine Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, zu der der Gutschein berechtigt, sodass mit der Ausgabe des Gutscheins die Umsatzsteuer ausgelöst wird. Die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen bei der späteren Einlösung des Gutscheins ist dann ohne umsatzsteuerliche Konsequenzen.

**Hinweis:**

Erfolgt die Gutscheinabgabe im eigenen Namen, wohingegen die eigentliche Leistungserbringung durch einen anderen Unternehmer erfolgt, liegt eine Kommissionskonstellation vor. Dies hat zur Konsequenz, dass zwei steuerbare Umsätze vorliegen, nämlich a) vom leistungserbringenden Unternehmer an den gutscheinausgebenden Unternehmer und b) von diesem an den Endverbraucher.

- **Mehrzweck-Gutschein:** Im Unterschied dazu ist für die Besteuerung von Mehrzweck-Gutscheinen deren Einlösung entscheidend.

**Handlungsempfehlung:**

Die neue gesetzliche Regelung ist zwar noch nicht beschlossen, wird aber auf Grund der EU-Vorgaben für Gutscheine, die nach dem 31.12.2018 ausgegeben werden, gelten. Dies erfordert, dass schon zum jetzigen Zeitpunkt individuell überprüft wird, ob sich durch die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen Änderungen ergeben. Ist dies der Fall, müssen die Abläufe in Kassensystemen und im Rechnungswesen angepasst werden.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass ertragsteuerlich der Umsatz aus der Lieferung oder der Erbringung der Dienstleistung erst dann auszuweisen ist, wenn die Lieferung erfolgt ist bzw. die Leistung erbracht wurde. Erst dann ist der Umsatz im bilanzsteuerlichen Sinne realisiert. Ausweis der Umsatzsteuer und Umsatzverbuchung können also bei Einzweck-Gutscheinen zeitlich auseinanderfallen. Auch dies ist im Kassensystem und der Buchhaltung zu beachten:

- Ausgabe des Gutscheins: Im Kassensystem ist bei Ausgabe des Gutscheins Umsatzsteuer zu buchen, z. B. "Gutschein 19 % USt" – im Rechnungswesen ist dieser Vorgang auf ein separates Konto und zwar erfolgsneutral als Anzahlung/Verbindlichkeit zu buchen, die Umsatzsteuerschuld ist auszuweisen.
- Einlösung des Gutscheins: Im Kassensystem ist dies ohne Umsatzsteuer zu buchen – z. B. "Gutschein Einlösung" –. In der Buchhaltung ist dann zu buchen Anzahlung/Verbindlichkeit gegen Umsatzerlöse.

## 17 Keine erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Die Tätigkeit einer GmbH oder einer typischen GmbH & Co. KG wird auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung stets als Gewerbebetrieb eingestuft, was eine Belastung mit Gewerbesteuer nach sich zieht. Diese Belastung mit Gewerbesteuer kann bei reinen Grundstücksunternehmen vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für die sog. erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen gegeben sind. Diese erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags wird nur auf Antrag gewährt und setzt voraus, dass das Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt oder daneben Wohnungsbauten betreut oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichtet und veräußert. In diesem Fall wird der Gewerbeertrag um den Teil gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem das Unternehmen zusammen mit einem SB-Warenhaus auch eine Tankstelle nebst Betriebsvorrichtungen vermietete. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt die Überlassung von Betriebsvorrichtungen grundsätzlich keine Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz, sondern eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit dar, die sich regelmäßig begünstigungsschädlich auswirkt. Dies gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn sie in qualitativer Hinsicht zwingend notwendig für eine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung eigenen Grundbesitzes ist und wenn sie in quantitativer Hinsicht den Rahmen eines unbedeutenden Nebengeschäfts nicht überschreitet.

Vor diesem Hintergrund hat das Finanzgericht Düsseldorf im Hinblick auf die Mitvermietung einer Tankstelle nebst Betriebsvorrichtungen die erweiterte Kürzung abgelehnt. Das

Ausschließlichkeitsgebot der gesetzlichen Regelung sei im Streitfall nicht gewahrt. Die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelten Ausnahmenvoraussetzungen seien im Streitfall weder in qualitativer noch in quantitativer Hinsicht erfüllt. Die Tankstellenvermietung sei (qualitativ) nicht zwingend erforderlich für den wirtschaftlichen Betrieb oder die Vermietung eines SB-Warenhauses. Die Mitvermietung der Tankstelle nebst Betriebsvorrichtungen sei im Übrigen auch in quantitativer Hinsicht nicht mehr innerhalb des durch das Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens.

**Handlungsempfehlung:**

Die erweiterte Grundstücks Kürzung kann zu einer deutlichen Steuerentlastung führen. Allerdings ist die restriktive Auslegung dieser Vorschrift zu beachten. Im Einzelfall ist sehr sorgfältig darauf zu achten, dass keine schädliche Leistung erbracht wird. Diese wäre ggf. in eine Schwestergesellschaft auszulagern, um zumindest für einen Teil der Tätigkeit die erweiterte Kürzung erlangen zu können.

Im vorliegenden Fall ist nun gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig, sodass in Streitfällen über bestehende Strukturen auf dieses anhängige Verfahren ggf. Bezug genommen werden kann. In Gestaltungsfällen ist dagegen die restriktive Auslegung der Vorschrift dringend zu beachten.

**18 Keine Anwendung des Abzugsverbots bei Aufwendungen eines Raststättenbetreibers für die Bewirtung von Busfahrern**

Im Urteilsfall ging es um die Frage, ob Bewirtungsaufwendungen eines Raststättenbetreibers dem teilweisen Abzugsverbot von 30 % unterliegen. Busfahrer, die mit einem mit potenziellen Kunden gefüllten Bus bei den Raststätten des Stpfl. hielten, wurden von ihm bewirtet, ohne dass die Busfahrer hierfür bezahlen mussten. Hierfür fielen im Streitjahr Aufwendungen in Höhe von 15 995 € an, die in der Buchhaltung gesondert aufgezeichnet wurden. Im Rahmen einer im Unternehmen des Stpfl. durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Aufwendungen für die Bewirtung der Busfahrer dem nach aktuellem Gesetz 30 %igen Abzugsverbot unterliegen.

Der Bundesfinanzhof hat nun dagegen entschieden, dass das Abzugsverbot vorliegend nicht zur Anwendung komme. Das Abzugsverbot gilt nicht, wenn und soweit die Bewirtung Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches ist. Das Vorliegen eines Leistungsaustausches setzt nicht voraus, dass das Entgelt für die Bewirtung in Geld entrichtet wird. Die Gegenleistung kann u. a. auch in Form einer Werk-, Dienst- oder Vermittlungsleistung erbracht werden. Die Busfahrer haben die Speisen und Getränke als Gegenleistung dafür erhalten, dass sie die Raststätten des Stpfl. mit ihrem Bus angefahren und dem Stpfl. damit eine Vielzahl von potenziellen Kunden zugeführt haben. Das Zuführen von potenziellen Kunden stellt eine die Anwendung des Abzugsverbots ausschließende Gegenleistung des Busfahrers für die Bewirtung durch den Raststättenbetreiber dar.

Im Übrigen verneint das Gericht auch die Anwendung des Abzugsverbots für die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt. Geprüft wurde, ob es sich um eine nach dem Strafgesetzbuch nicht zulässige Bestechung handelt. Das Vorliegen einer Bestechung setzt u. a. voraus, dass der Bestechende auf den Angestellten oder Beauftragten eines geschäftlichen Betriebs dahin einwirkt, dass dieser im Rahmen seines Dienst- oder Auftragsverhältnisses den Bestechenden (oder einen zu bevorzugenden Dritten) bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen bevorzugt. Hieran fehlt es im Streitfall. Zwischen den Geschäftsherren der Busfahrer und dem Betrieb des Stpfl. besteht kein Verhältnis, das den Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen zum Gegenstand hat. Soweit der Stpfl. seine Raststätte offenhält, geschehe das gegenüber jedermann. Bezieher der Waren oder gewerblichen Leistungen des Stpfl. durch Inanspruchnahme der in der Raststätte angebotenen Leistungen, die das wirtschaftliche Ziel der Bewirtung der Busfahrer sind, seien die Busreisenden, nicht hingegen die Reiseunternehmen als Geschäftsherren der Busfahrer.

**Hinweis:**

Dieses Urteil kann auch auf vergleichbarere Sachverhalte übertragen werden. Kommt das (Teil-)Abzugsverbot für Bewirtungskosten nicht zur Anwendung, so brauchen die entsprechenden Aufwendungen auch nicht gesondert aufgezeichnet zu werden. In Zweifelsfällen ist aber anzuraten, diese Kosten auf einem separaten Aufwandskonto und nicht gemeinsam mit anderen Bewirtungskosten zu buchen.

**19 Umweltprämie oder Umtauschprämie für Dieselaautos**

Derzeit bieten Hersteller ihren Kunden anlässlich der Anschaffung eines Neufahrzeugs eine sog. Umwelt- oder auch Umtauschprämie an, wenn diese zugleich ihr Altfahrzeug – ein Dieselfahrzeug – entsorgen lassen. Die Abwicklung der Prämie erfolgt über den Händler. Zu den ertragsteuerlichen Fragen hierzu hat das Finanzministerium Sachsen-Anhalt Stellung genommen.

Die Umwelt- oder Umtauschprämie stellt danach eine **Anschaffungspreisminderung** des Neufahrzeugs dar. Dies gilt sowohl bezüglich eines Pkw des Betriebs- als auch des Privatvermögens. Die tatsächliche Abwicklung der Prämie erfolgt über den Händler, weshalb sie aus der Sicht des Kunden in unmittelbarem Zusammenhang mit den Anschaffungskosten steht. Dem Kunden ist gleichgültig oder unbekannt, ob letztlich der Hersteller oder der Händler die Prämie wirtschaftlich trägt. Entscheidend aus der Sicht des Kunden ist die Anschaffungspreisminderung. Deshalb steht Letztere aus der Sicht des Kunden im unmittelbaren Zusammenhang mit der Anschaffung des Neufahrzeugs und der Verschrottung des Altfahrzeugs.

**Hinweis:**

Eine Umwelt- oder Umtauschprämie ist also nicht unmittelbar als Einnahme zu erfassen, sondern mindert die Anschaffungskosten des Neufahrzeugs und damit dann auch die Abschreibung.

**20 Vorsteueraufteilung bei zeitlich abwechselnder Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien und steuerpflichtigen Zwecken**

Bei der Vermietung von Gebäuden kann auf die umsatzsteuerliche Befreiung der Vermietungsleistung nur verzichtet werden, wenn die Nutzung durch den Mieter zu umsatzsteuerpflichtigen Zwecken erfolgt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung der Vermietungsumsätze kann sehr vorteilhaft sein, weil damit auch das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet ist und damit insbesondere Vorsteuern aus den Kosten für den Bau oder die Sanierung des Gebäudes geltend gemacht werden können.

Wird ein Gebäude sowohl für umsatzsteuerpflichtige als auch für umsatzsteuerfreie Umsätze (z. B. bei Wohnungen) genutzt, so kann ein Vorsteuerabzug nur anteilig geltend gemacht werden. Im Grundsatz gibt das Gesetz in diesen Fällen eine Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsatzanteilen vor. Allerdings wurde insoweit gerichtlich klargestellt, dass diese Aufteilung nach den Umsatzschlüsseln nur dann anzuwenden ist, wenn keine andere – präzisere – wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

Der Bundesfinanzhof hat nun für den Fall, dass dasselbe Gebäude abwechselnd für steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze genutzt wird, entschieden, dass dann die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzungszeiten zu erfolgen hat. Im Streitfall ging es um die Vorsteuern aus der Errichtung einer Sporthalle und eines Sportplatzes durch eine insgesamt unternehmerisch tätige gemeinnützige private Ersatzschule. Das Gebäude und die Anlagen sollten lt. Bauantrag bis etwa 15:00 Uhr für schulische Zwecke genutzt und danach bis 22:00 Uhr für gewerbliche und außerschulische Zwecke vermietet werden. Eine Vorsteueraufteilung anhand des objektbezogenen Flächenschlüssels lehnte das Gericht für den Streitfall ab, weil dieser die getrennte Nutzung verschiedener feststehender Funktionsbereiche eines Gebäudes voraussetzt. Vorliegend geht es aber nicht um die gleichbleibende Nutzung verschiedener Funktionsbereiche, sondern um die zeitlich abwechselnde Nutzung derselben Gebäudeteile zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Zwecken. Entscheidend komme es bei dieser wirtschaftlichen Zurechnung nach Zeitanteilen auf die tatsächlichen Nutzungszeiten ohne Berücksichtigung der Leerstandszeiten an.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 21 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Wenn in diesen Fällen in 2018 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2018 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann u.U. durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch in 2018 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen (z. B. die Erbringung von Bar- und Sacheinlagen oder die Erhöhung des Kapitalkontos durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage) zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, sodass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

### 22 Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte

Eine Betriebsaufspaltung im steuerlichen Sinne liegt u. a. vor, wenn eine betrieblich genutzte Immobilie in einer separaten, von den gleichen Gesellschaftern beherrschten Parallelgesellschaft gehalten wird. Solche Strukturen sind in der Praxis vielfach anzutreffen und werden aus den unterschiedlichsten Gründen gewählt. Ein wichtiger Grund ist, die Immobilie aus dem Haftungsbereich der operativ tätigen Gesellschaft zu halten. Steuerliche Folge des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung ist dann aber, dass – jedenfalls bei der Überlassung an ein gewerbliches Unternehmen – die Vermietungstätigkeit auch als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wird und damit der Gewerbesteuer unterliegt. Die in dem (Betriebs-)Vermögen der Besitzgesellschaft gebildeten stillen Reserven werden im Falle eines Verkaufs des Vermögens zudem steuerlich erfasst.

Der Bundesfinanzhof hat nun einschränkend klargestellt, dass negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) führen. Im Urteilsfall überließ eine GbR, welche umfangreichen Grundbesitz verwaltete, unentgeltlich Büroräume an eine beteiligungsidentische andere GbR. Diese GbR war gewerblich tätig (Gegenstand war das Knüpfen von Geschäftskontakten und das Verwalten von Häusern). Daneben bestand eine weitere beteiligungsidentische Gesellschaft, nämlich eine Grundstückshandels-GmbH. Die überlassenen Büroräume wurden nun von der gewerblich tätigen GbR und von der GmbH genutzt. Das Finanzamt sah in dieser Konstellation sowohl zwischen der vermögensverwaltenden GbR und der gewerblichen GbR als auch zwischen der vermögensverwaltenden GbR und der GmbH eine Betriebsaufspaltung mit der Folge, dass aus der Überlassung der Räume durch die GbR gewerbliche Einkünfte erzielt wurden und damit eine Abfärbung der Gewerblichkeit auf alle Einkünfte der an sich vermögensverwaltenden Gesellschaft erfolgte.

Der Bundesfinanzhof lehnt diese Sichtweise dagegen ab. Einen Gewerbebetrieb unterhalte das Besitzunternehmen vielmehr nur dann, wenn eine Gewinnerzielungsabsicht vorliege. Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt grundsätzlich, wenn der mit

Gewinnerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen werden. Die erforderliche, mit der Nutzungsüberlassung angestrebte Einkünfteerzielung konnte nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht darin gesehen werden, dass aus der die Büroräume nutzenden zweiten GbR sowie aus der Grundstückshandels-GmbH infolge der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung erhöhte Beteiligungseinkünfte erzielt werden konnten. Bezüglich der zweiten GbR scheidet der Gesichtspunkt von vornherein aus, weil die GbR-Anteile steuerlich separat betrachtet werden und nicht zum Betriebsvermögen der grundstücksverwaltenden GbR zählen. Im Hinblick auf die Immobilienhandels-GmbH hielt das Gericht für entscheidend, dass tatsächlich keine Ausschüttungen erfolgt sind. In der Urteilsbegründung betont das Gericht, dass der bewusste Verzicht auf Gewinnausschüttungen eine legale Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der gewerblichen Infektion ist.

### **23 Tätigkeitsvergütung bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft**

Bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft kommt es häufig vor, dass einzelne Gesellschafter für die Gesellschaft tätig sind und dies separat vergütet wird. In diesen Fällen ist anhand der vertraglichen Abreden zu prüfen, ob die Vergütung als Gewinnanteil aus der Gesellschaft oder als Sondervergütung für die konkrete Tätigkeit gezahlt wird.

Mit einem solchen Fall hatte sich das Finanzgericht Düsseldorf zu beschäftigen. Es handelte sich um eine Personengesellschaft, die mit Finanzinstrumenten handelte. Die Personengesellschaft erzielte Einkünfte aus Kapitalvermögen. Vertraglich war geregelt, dass ein Gesellschafter für seine Tätigkeit in der Gesellschaft eine "Gewinntantieme von 10 %" erhalten sollte. Diese war allerdings auf einen Mindestbetrag von 5 000 € monatlich festgelegt.

Hierzu stellt das Finanzgericht Düsseldorf fest, dass diese Tätigkeitsvergütung nicht als Gewinnvorab, sondern als Sondervergütung einzustufen ist. Entscheidend war neben der Bezeichnung als "Tätigkeitsvergütung", dass die Vergütung auch in Verlustjahren und somit unabhängig von der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft gezahlt wurde. Dies hatte zur Folge, dass diese Tätigkeitsvergütung bei der Gewinnermittlung der GbR als Werbungskosten mindernd zu berücksichtigen war. Bei dem tätigen Gesellschafter lagen der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit vor. Vorliegend bestand für den tätigen Gesellschafter keine Weisungsgebundenheit, sodass Lohneinkünfte auszuschließen waren.

#### **Hinweis:**

Sondervergütungen bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft werden also – anders als bei einer gewerblich tätigen Personengesellschaft – nicht der gleichen Einkunftsart zugeordnet wie die Einkünfte der Personengesellschaft. Das Besteuerungsergebnis ist vielmehr anders als bei einer gewerblichen Mitunternehmerschaft abhängig davon, welche Art von Einkünften der sondervergütete Gesellschafter in seiner Person erzielt hat.

Dies ist nicht nur für die Einkommensteuererklärung des betreffenden Gesellschafters relevant. Unter Umständen kann auch ein Arbeitsverhältnis vorliegen, sodass die vermögensverwaltende Personengesellschaft Lohnsteuer einbehalten muss.

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

### **24 Verlustrealisierung bei Veräußerung wertloser Aktien**

Der Bundesfinanzhof hat zur Veräußerung wertloser bzw. fast wertloser Aktien klargestellt:



- Unter Geltung der Abgeltungsteuer ist eine steuerlich relevante Veräußerung von Wertpapieren weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig und
- es steht grundsätzlich im Belieben des Stpfl., ob, wann und mit welchem Ertrag er Wertpapiere erwirbt und wieder veräußert; dadurch macht der Stpfl. lediglich von gesetzlich vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch, missbraucht diese aber nicht.

Damit weist das Gericht klar die anderslautende Ansicht der Finanzverwaltung zurück.

Im Streitfall hatte der Stpfl. in den Jahren 2009 und 2010 Aktien zum Preis von 5 759,78 € erworben und diese im Jahr 2013 zu einem Gesamtverkaufspreis von 14 € an eine Sparkasse wieder veräußert, die Transaktionskosten in gleicher Höhe einbehält. In seiner Einkommensteuererklärung 2013 machte der Stpfl. den Verlust in Höhe von 5 759,78 € bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend und stellte u. a. den Antrag auf Überprüfung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die Kapitaleinkünfte. Das Finanzamt berücksichtigte die Verluste nicht. Es wurde die Auffassung vertreten, es liege keine Veräußerung vor, weil der Veräußerungspreis die Transaktionskosten nicht übersteige.

Der Bundesfinanzhof bestätigte aber nun die Ansicht des Stpfl. Der Verlust aus der Aktientransaktion ist steuerlich zu berücksichtigen. Jede entgeltliche Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums auf einen Dritten ist eine steuerlich relevante Veräußerung. Weitere Tatbestandsmerkmale nennt das Gesetz nicht. Die Erfüllung des Tatbestands der Veräußerung ist entgegen der Sichtweise der Finanzverwaltung weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig. Auch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten verneinte das Gericht. Der Stpfl. verfolgte das Ziel, sich von den nahezu wertlosen Wertpapieren durch Übertragung auf einen Dritten zu trennen. Dieses Ziel war (sinnvoll) nicht anders als durch eine Veräußerung zu erreichen. Er hat nicht gegen eine vom Gesetzgeber vorgegebene Wertung verstoßen, sondern lediglich von einer ihm durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht.

#### **Handlungsempfehlung:**

In vergleichbaren Fällen sollte die Berücksichtigung des Verlusts geltend gemacht werden bzw. durch eine Veräußerung der Wertpapiere der Verlust realisiert werden.

Nach wie vor offen ist, ob die Ausbuchung der Wertpapiere aus dem Depot wegen Wertlosigkeit als Veräußerung gilt und damit der Verlust steuerlich geltend gemacht werden kann. Vorsichtshalber sollte also eine Veräußerung – wenn auch zu einem sehr geringen Preis – erfolgen.

#### **Hinweis:**

Ähnlich entschied auch das Finanzgericht München. Im dort entschiedenen Streitfall erwarb der Stpfl. im Juli 2011 Aktien der X (1 000 Stück), die in der Folgezeit erheblich an Wert verloren. Die X war an der kanadischen Börse zugelassen und betrieb Baumplantagen in China. Nach Betrugsvorwürfen gegen die Gesellschaft war ihr das Listing entzogen worden. Sie geriet in Konkurs. Die Gesellschaft wurde mit Sammelklagen geschädigter Investoren überzogen. Im Februar 2013 veräußerte der Stpfl. diese Aktien mit schriftlichem Vertrag zu einem Preis von insgesamt 10 € (0,01 € pro Stück) an Frau Y (Käuferin), die dem Stpfl. zuvor nicht näher bekannt war. Im Gegenzug erwarb er von der Käuferin ebenfalls wertlos gewordene Aktien. Die X-Aktien wurden im März 2013 aus dem Depot des Stpfl. entnommen und in das Depot der Käuferin übertragen. Kosten hierfür fielen nicht an. Die Bank behandelte diesen Übertrag wie eine Veräußerung. In seiner Einkommensteuer-Erklärung für das Streitjahr 2013 machte der Stpfl. einen Verlust aus der Veräußerung der X-Aktien geltend, den das Finanzamt aber nicht anerkannte.

Das Finanzgericht erkannte dagegen den Veräußerungsverlust an. Eine entgeltliche Anteilsübertragung liege auch dann vor, wenn wertlose Anteile ohne Gegenleistung zwischen fremden Dritten übertragen würden, sofern tatsächlich (zivilrechtlich und wirtschaftlich) ein Rechtsträgerwechsel stattfindet.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 25 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus wird der Mietwohnungsbau durch eine steuerliche Sonderabschreibung gefördert. Neben der normalen Abschreibung von i. d. R. 2 % pro Jahr kann eine Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren mit jeweils bis zu 5 % in Anspruch genommen werden. Damit können in den ersten vier Jahren 20 % als Sonderabschreibung angesetzt werden. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten und förderfähigen Wohnung, maximal jedoch 2 000 € je qm Wohnfläche.

Die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn:

- durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude geschaffen wird, der für die entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken geeignet ist; begünstigt ist z. B. auch die Schaffung von neuem Wohnraum z. B. durch einen Umbau oder einen Dachgeschossausbau,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3 000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche nicht übersteigen und
- die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient.

Ein Verstoß gegen die Nutzungsvoraussetzung führt zur rückwirkenden Versagung der bereits in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen. Begünstigt sind Objekte, die innerhalb der EU (bzw. dem EWR) liegen. Insofern werden nicht nur neue Wohnungen in Deutschland von der Sonderabschreibung erfasst.

#### Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren war zu Redaktionsschluss noch nicht abgeschlossen. Jedoch ist mit einem kurzfristigen Inkrafttreten zu rechnen.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 26 Gesetzliche Rahmenbedingungen

#### a) Neuerungen zum Wegfall des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel

Am 8.11.2018 wurde das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften ("Jahressteuergesetz 2018") vom Bundestag abschließend beraten und angenommen. Aus der Fülle der Änderungen ist für die GmbH hervorzuheben, dass die Regelungen zum (anteiligen) Verlustwegfall bei einem Anteilseignerwechsel wie folgt angepasst werden:

**Aktuelle Gesetzesfassung (§ 8c KStG):** Beim steuerlichen Verlustabzug gilt der Grundsatz, dass Verluste nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität). Deshalb hat der Gesetzgeber mit der seit 2008 geltenden Vorschrift des § 8c KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft der (sog. qualifizierte) Anteilseignerwechsel dazu

führt, dass der Verlustabzug bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % quotall oder, wenn mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen werden, sogar vollständig untergeht.

**BVerfG-Beschluss:** Das BVerfG hatte 2017 entschieden, dass die Regelung, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig dann wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden (sog. schädlicher Beteiligungserwerb), mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Dies wurde entschieden für die bis zum 31.12.2015 geltende Gesetzesfassung.

**Nun** wird der Fall des anteiligen Wegfalls von Verlustvorträgen bei Anteilsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 % insgesamt gestrichen. D. h., diese bisherige Regelung ist auch für die Vergangenheit (soweit die Veranlagungen verfahrensrechtlich noch offen sind) nicht anzuwenden.

**Hinweis:**

In einschlägigen Fällen ist zu prüfen, ob jetzt am 31.12.2018 Bescheide verfahrensrechtlich endgültig werden, in denen noch die bisherige Gesetzesfassung angewendet wurde. Dann wäre bis zum Jahresende ein Änderungsantrag zu stellen.

Das Gesetzgebungsverfahren wird erst Ende November 2018 abgeschlossen sein.

**Verfassungswidrigkeit von § 8c Satz 2 KStG:** Der BVerfG-Beschluss vom 29.3.2017 betraf allein die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG über den anteiligen Verlustuntergang, nicht aber die Rechtsfolgen einer Übertragung von mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte, also den vollständigen Verlustuntergang. Mit diesem Fall hat sich das FG Hamburg befasst, sich der Argumentation des BVerfG angeschlossen und das Verfahren ausgesetzt, um eine Entscheidung des BVerfG einzuholen: Der Gesetzgeber benachteilige durch diese Regelung Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel gegenüber solchen ohne Anteilseignerwechsel, ohne dass ein sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung vorhanden sei.

**Hinweis:**

Die BVerfG-Entscheidung bleibt abzuwarten.

**Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG:** Mit vier gleich gerichteten Urteilen hat der EuGH entschieden, dass die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG keine unzulässige Beihilfe darstellt und sehr wohl unionsrechtskonform ist. Damit hat der EuGH den Beschluss der EU-Kommission für nichtig erklärt und auch die erstinstanzlichen Entscheidungen des Gerichts der Europäischen Union aufgehoben. Zur Begründung führt der EuGH aus, dass die EU-Kommission den selektiven Charakter der Sanierungsklausel anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt habe, d. h., die EU-Kommission habe fälschlicherweise den Verlustuntergang als Regelfall (Normalzustand) und die Sanierungsklausel als unzulässige Ausnahme dazu aufgefasst.

**Hinweis:**

Nach diesen EuGH-Urteilen zu Gunsten sanierungsbedürftiger Kapitalgesellschaften muss die deutsche FinVerw die Sanierungsklausel wieder anwenden. Gesetzlich wird nun die Anwendung erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 geregelt. Mithin sind auch Bescheide für vergangene Jahre ggf. zu ändern, wenn diese noch nicht bestandskräftig sind.

Durch die Wiederanwendung der Sanierungsklausel liegt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 8c Abs. 1a KStG auch kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 KStG vor.

**b) Zulässigkeit variabler Ausgleichszahlungen eines Organträgers an außenstehende Gesellschafter**

Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beinhaltet auch die Ergänzung des § 14 KStG um einen Abs. 2, der bei Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter betrifft. Mit Rückwirkung für alle noch offenen Fälle soll es für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter unschädlich sein, wenn zusätzlich zum festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG

noch ein weiterer variabler Zahlungsbestandteil hinzutritt. Dies soll jedoch nur gelten, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

**Hinweis:**

Mit dieser Änderung reagiert der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH, wonach eine Organshaft dann nicht anzuerkennen ist, wenn solche variablen Ausgleichszahlungen eines Organträgers an einen außenstehenden Gesellschafter (z. B. eine von der Höhe des Jahresüberschusses der Organgesellschaft abhängige Ausgleichszahlung) geleistet werden, da dann das gesetzliche Erfordernis der "Abführung des gesamten Gewinns" nicht erfüllt sei.

Bestehende Gewinnabführungsverträge mit einer von der jetzt gefundenen gesetzlichen Regelung abweichenden Vereinbarung zur Bemessung variabler Ausgleichszahlungen können letztmals für den VZ 2021 angewendet werden. Insoweit ist also eine Überprüfung im konkreten Fall angezeigt.

**27 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel**

**Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB**

Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften deutliche Vorteile bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung, sodass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten. So unterliegen die Jahresabschlüsse von kleinen Kapitalgesellschaften nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu werden und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus existieren noch deutlich weitergehende Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

Daher sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Allerdings treten die Rechtsfolgen erst dann ein, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die Größenklassen des § 267 HGB sind wie folgt:

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Entsprechende Gestaltungsüberlegungen sind auch bei Vorliegen von Tochtergesellschaften bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses anzustellen.

**28 Steuerfreie Beteiligungserträge – "Stehenlassen" einer Gesellschafterforderung als mit Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung**

Der BFH hat zur Frage der Gewinnwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterforderungen entschieden, dass das Unterlassen der Geltendmachung ("Stehenlassen") einer fälligen Gesellschafterforderung aus Lieferungen und Leistungen i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG mit einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich vergleichbar sein kann.

Die Regelung des § 8b KStG bezweckt im Grundsatz, die Doppelbelastung von Kapitalerträgen innerhalb der Körperschaftsteuer zu vermeiden. Inhaltlich bleiben dabei zunächst laufende Erträge aus Beteiligungen bei der Ermittlung des Einkommens der empfangenden Kapitalgesellschaft außer Betracht. Darüber hinaus sind auch einmalige Erträge (insbes. Veräußerungsgewinne, die bei der veräußernden Muttergesellschaft anfallen) steuerfrei.

Zugleich lässt § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG sämtliche Gewinnminderungen aus Anteilen nicht zum Abzug zu, und zwar unabhängig von Grund und Höhe der Entstehung der Substanzverluste. Weiterhin werden nach § 8b Abs. 3 Satz 4–6 KStG auch Gewinnminderungen u. a. aus Darlehen nicht zum Abzug zugelassen; hier sollen Gesellschafterdarlehen und Gesellschaftersicherheiten für eine Darlehensfinanzierung erfasst werden.

§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG erweitert schließlich das Abzugsverbot auf solche Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. Dies können z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen sein, die dazu dienen, den Schuldner wie durch eine Darlehenshingabe zu finanzieren.

Im Streitfall hatte die klagende Mutter-GmbH ihre polnische Tochtergesellschaft mit Waren beliefert. Da die Tochter mit Verlusten arbeitete, beglich sie die aus den Lieferungen resultierenden Forderungen nur zum Teil, verbliebene Zahlungsforderungen wurden in einem Darlehensvertrag gebündelt, wobei die Mutter-GmbH in 2008 den danach als Darlehensforderung erfassten Betrag steuermindernd abschrieb. Weder die Finanzverwaltung noch der BFH haben diese Teilwertabschreibung anerkannt, weil die Überlassung von Liquidität durch das Unterlassen der Geltendmachung ("Stehenlassen") einer fälligen Forderung des Gesellschafters aus Lieferungen und Leistungen mit der Überlassung von Liquidität in Form eines Gesellschafterdarlehens wirtschaftlich vergleichbar sein könne. Die Vergleichbarkeit sei in jedem Fall dann gegeben, wenn die Forderungen der Mutter-GmbH bis zu ihrer zivilrechtlichen Verjährung nicht eingezogen worden seien.

## **29 Wahlrecht zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH**

Der BFH hat sich mit der in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG geregelten Möglichkeit befasst, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft auf die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf erhaltene Gewinnausschüttungen verzichtet. Dieses Wahlrecht setzt voraus, dass eine Beteiligung von mindestens 1 % vorliegt und der Gesellschafter beruflich für diese Gesellschaft tätig ist (nach der jüngsten Gesetzesänderung ist i.Ü. ab 2017 erforderlich, dass der Gesellschafter "durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann") oder die Beteiligungsquote mindestens 25 % beträgt. Vorteilhaft kann der Verzicht auf die Abgeltungsteuer z. B. sein, weil insoweit die Einschränkungen betreffend den Werbungskostenabzug und die Verlustverrechnung für Kapitalerträge aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) aufgehoben werden.

Vor diesem Hintergrund ist der konkrete Streitfall zu sehen, in dem der Stpfl. als Geschäftsführer der H-GmbH tätig war, einer Tochtergesellschaft der B-GmbH, an der er mit 5,75 % beteiligt war. Zwischen der B-GmbH als Organträgerin und der H-GmbH bestand im Streitjahr eine ertragsteuerliche Organschaft. Der Stpfl. hatte seine Anteile (wie zudem auch Einzahlungen in die Kapitalrücklage) durch ein Darlehen i. H. v. 230 000 € finanziert und beantragte, die Schuldzinsen und Gebühren unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG zu 60 % als Verlust bei den tariflich zu steuernden Einkünften aus Kapitalvermögen zu behandeln. Das FA lehnte diesen Antrag mit der Begründung ab, der Stpfl. sei lediglich für die Tochter-GmbH der B-GmbH beruflich tätig gewesen – und dies sei für den zur Rede stehenden Antrag nicht ausreichend.

Der BFH hat dem Anliegen des Stpfl. hingegen stattgegeben: Die Frage, ob der Stpfl. in seiner Funktion als Geschäftsführer der H-GmbH nach den Umständen des Streitfalls (auch) "für" die B-GmbH beruflich tätig war, hat der BFH bejaht.

Das Gesetz erfasse mit dem Merkmal "für diese" nicht nur berufliche Tätigkeiten, die auf einer unmittelbaren vertraglichen Beziehung zwischen dem Gesellschafter und derjenigen Kapitalgesellschaft beruhen, an der die unmittelbare Beteiligung besteht und von der Kapitalerträge bezogen werden, für die ein Antrag gestellt werden soll. "Für" eine Kapitalgesellschaft könnten auch Tätigkeiten ausgeübt werden, die auf Ebene einer Tochtergesellschaft entfaltet werden, wenn diese Tätigkeit auf Grund besonderer Umstände in einem engen Zusammenhang zur Beteiligung an der Muttergesellschaft stehe.

Da nun im Streitfall die Organträgerin B-GmbH nur als reine Holding tätig war und Einkünfte allein aus den Gewinnabführungen oder Ausschüttungen ihrer operativ tätigen Tochtergesellschaften erzielte, wirkte sich die Tätigkeit des Stpfl. bei der H-GmbH direkt auf ihr Ergebnis aus, sodass seine Tätigkeit bei der H-GmbH auch als Tätigkeit "für" die B-GmbH zu würdigen war.

#### **Hinweis:**

Über diese grundlegenden Feststellungen hinaus hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, nach der die streitigen Schuldzinsen und Gebühren Werbungskosten des Stpfl. sind, die durch potenzielle Kapitalerträge des Stpfl. aus der Beteiligung an der B-GmbH gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG veranlasst sind. Finanzierungskosten zur Anschaffung von GmbH-Anteilen sind danach unabhängig davon, ob die Fremdfinanzierung erforderlich oder die Eigenfinanzierung möglich war, als Werbungskosten zu qualifizieren.

Die Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ist i. Ü. mit Wirkung ab dem VZ 2017 neu gefasst worden; es spricht viel dafür, dass die Rechtsgrundsätze des BFH entsprechend auch für den neuen Wortlaut greifen.

### **30 Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn**

Der BFH hat in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass der verbilligte Erwerb einer GmbH-Beteiligung durch einen leitenden Arbeitnehmer des Arbeitgebers auch dann zu Arbeitslohn führen kann, wenn nicht der Arbeitgeber selbst, sondern ein Gesellschafter des Arbeitgebers die Beteiligung veräußert, und dazu wörtlich ausgeführt:

"Veräußert der Arbeitgeber oder eine diesem nahe stehende Person eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft an einen Arbeitnehmer und umgekehrt, handelt es sich in der Regel nicht um eine Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, da ein Einfluss des Arbeitsverhältnisses auf die Verkaufsmodalitäten jedenfalls naheliegt. Eine Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen kommt in diesem Fall regelmäßig nicht in Betracht."

Im Rahmen seiner Begründung hat der BFH dabei zur Frage der Zuwendung von Arbeitslohn folgende Grundsätze bzw. Maßstäbe formuliert:

- Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt. Diese 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 Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist zu bejahen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.
- Arbeitslohn kann nach ständiger BFH-Rechtsprechung auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn die Zuwendung ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht.

- Daher kann auch der verbilligte Erwerb einer Beteiligung (vorliegend: eines GmbH-Anteils) zu Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG führen, wenn der Vorteil hieraus dem Arbeitnehmer "für" seine Arbeitsleistung gewährt wird. In solchen Fällen besteht der als Arbeitslohn zu erfassende geldwerte Vorteil allerdings nicht in der übertragenen Beteiligung selbst, sondern in der Verbilligung, also dem Preisnachlass.

**Hinweis:**

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass der BFH im konkreten Streitfall das Verfahren zur sachkundigen Anteilsbewertung (ggf. unter Hinzuziehung von Sachverständigen) an das FG zurückverwiesen hat, da das FG die Wertermittlung/Schätzung des Werts durch das FA schlicht als eigene Schätzung übernommen hatte. In entsprechenden Streitfällen wird also regelmäßig ein – mit entsprechendem Aufwand verbundenes – Sachverständigengutachten zur Wertermittlung einzuholen sein, wenn der Stpfl. die Anteilsbewertung durch das FA substantiiert bestreitet und das FG nicht ausnahmsweise selbst über die erforderliche Sachkunde verfügt.

### **31 Teilwert einer verdeckten Einlage in Form eines Forderungsverzichts**

Das KStG regelt nicht nur, dass der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn einer GmbH nicht durch offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen gemindert werden kann, sondern auch, dass – im gegenläufigen Fall – verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen können (§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG). Eine verdeckte Einlage liegt nach ständiger BFH-Rechtsprechung vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält – und wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Vor diesem Hintergrund ist ein Urteil des FG München zu sehen, mit dem das FG zunächst bestätigt hat, dass der durch den Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft bei dieser entstehende Gewinn durch den außerbilanziellen Abzug einer verdeckten Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung zu neutralisieren ist, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

Soweit allerdings die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts nicht (mehr) werthaltig ist, soll es bei der durch den Wegfall der Verbindlichkeit ausgelösten Gewinnerhöhung bleiben (so auch der Große Senat des BFH v. 9.6.1997, Aktenzeichen GrS 1/94, BStBl II 1998, 307). Der Große Senat hat für die Ermittlung des Teilwerts der erlassenen Forderung auf den Wert abgestellt, den der Betriebsinhaber für den Erwerb der Forderung oder die Herbeiführung des Verzichts hätte aufwenden müssen. Der Teilwert einer Darlehensforderung ist im Wege der Schätzung auf Grund der am Bilanzstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse zu ermitteln und wird durch die Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners und durch ihre Verzinslichkeit beeinflusst.

Zur Ermittlung des Teilwerts einer gegen eine Kapitalgesellschaft gerichteten Forderung des Gesellschafters ist vom Eigenkapital laut Bilanz vor Erlass der Darlehensforderung auszugehen und dieses um die vorhandenen stillen Reserven zu erhöhen. Ist das auf diese Weise ermittelte Eigenkapital positiv, entspricht der Teilwert der Darlehensforderung ihrem Nennwert, da sie in voller Höhe durch entsprechendes Gesellschaftsvermögen abgedeckt ist. Bei positivem Eigenkapital könne regelmäßig von einer "wirtschaftlich gesunden Kapitalgesellschaft" und damit ganz allgemein von einer ausreichenden Bonität ausgegangen werden, da die Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch entsprechendes Vermögen gedeckt seien.

**Hinweis:**

Diese recht schematische rein bilanzielle Prüfung hat den wesentlichen Vorteil, dass sie einfach durchzuführen ist, sodass in der Praxis auf dieser Basis leicht abgeschätzt werden kann, ob der Teilwert der Gesellschafterforderung gemindert und somit in der Folge ein Forderungsverzicht durch den Gesellschafter überhaupt in Erwägung zu ziehen ist.

## 32 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2018 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

### Organschaft:

- **Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung:** Die körperschaftsteuerliche Organschaft ermöglicht es, Gewinne und Verluste innerhalb des Organkreises miteinander zu verrechnen. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt dabei u. a. den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der "auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt" worden sein muss (so § 14 KStG). Der BFH hat sich mit dem Erfordernis der fünfjährigen Mindestlaufzeit bei verspäteter Eintragung ins Handelsregister (erst dann wird der Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich wirksam) befasst und entschieden, dass keine sachliche Unbilligkeit vorliegt, wenn eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft infolge einer verzögerten Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erst in dem auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgenden Jahr steuerlich wirksam wird. Die noch vor der Eintragung erfolgte Gewinnabführung ist daher zutreffend als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden.

#### Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Auffassung, wonach Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht kommen. Letztendlich muss daher in jedem Einzelfall die Handelsregisteranmeldung möglichst frühzeitig erfolgen und vor der erstmaligen Gewinnabführung geprüft werden, ob die Handelsregistereintragung bereits fristgerecht erfolgt ist.

### Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

- **"Stehenlassen" einer Gesellschafterforderung als mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlung:** Der BFH hat zur Frage der Gewinnwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterforderungen entschieden, dass das Unterlassen der Geltendmachung ("Stehenlassen") einer fälligen Gesellschafterforderung aus Lieferungen und Leistungen mit einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich vergleichbar sein kann und somit unter das Abzugsverbot i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG fällt. Im entschiedenen Streitfall hatte die klagende Mutter-GmbH ihre Tochtergesellschaft mit Waren beliefert, die in der Folge die aus den Lieferungen resultierenden Forderungen aber nur zum Teil begleichen konnte. Verbliebene Zahlungsforderungen wurden in einem Darlehensvertrag gebündelt und nachfolgend von der Mutter-GmbH steuermindernd abgeschrieben. Weder die FinVerw noch der BFH haben diese Teilwertabschreibung steuerlich anerkannt, weil die Überlassung von Liquidität durch das Unterlassen der Geltendmachung ("Stehenlassen") einer fälligen Forderung des Gesellschafters aus Lieferungen und Leistungen mit der Überlassung von Liquidität in Form eines Gesellschafterdarlehens wirtschaftlich vergleichbar sein könne. Die Vergleichbarkeit sei in jedem Fall dann gegeben, wenn die Forderungen der Mutter-GmbH bis zu ihrer zivilrechtlichen Verjährung nicht eingezogen worden seien.

#### Hinweis:

In der Gestaltungspraxis ist insoweit zu beachten, dass das Abzugsverbot für Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, nur für langfristige, nicht aber für kurzfristige Forderungen gelten soll. Denn um mit einer Darlehensgewährung vergleichbar zu sein, müsse es bei den Forderungen darum gehen, der Körperschaft den Finanzbedarf zur Verfügung zu stellen, den sie zur Führung ihrer Geschäfte benötigt (also um langfristige Forderungen).

### Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Erwerb eigener Anteile durch die GmbH als Veräußerung i. S. d. § 17 EStG:** Mit dem BilMoG ist für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, die Bilanzierung eigener Anteile dahingehend neu geregelt worden, dass nun – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs der



eigenen Anteile – ausschließlich eine Verrechnung mit dem Eigenkapital vorzunehmen ist; dies entspricht dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs, der als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen angesehen wird. In bilanzieller Hinsicht wird also auf Seiten der erwerbenden GmbH kein Anschaffungsvorgang mehr angenommen; die eigenen Anteile werden handelsrechtlich also nicht mehr als Wirtschaftsgut erfasst. Vor dem Hintergrund des § 17 EStG hat der BFH im Ergebnis die Ansicht der FinVerw bestätigt, wonach der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch die GmbH auch unter der aktuellen Rechtslage auf Seiten des veräußernden Gesellschafters ein Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG darstellt. Eine mit der steuerrechtlichen Behandlung bei der Gesellschaft korrespondierende oder spiegelbildliche Behandlung auf der Gesellschafterebene erfolgt nicht.

- **Veräußerung von GmbH-Anteilen – Bestimmung der Gegenleistung:** Zu dem der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG zu Grunde zu legenden Veräußerungspreis rechnet alles, was der Veräußerer für die übertragenen Anteile vom Erwerber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält. Nach einem Urteil des FG Berlin-Brandenburg zählen hierzu auch solche Mittel, die der Erwerber aufwenden muss, damit die Kapitalgesellschaft Besserungsscheine bedienen kann, wenn sich diese Verpflichtung aus dem einheitlichen Kaufvertrag ergibt und die Mittel letztlich dem Veräußerer zufließen. Entscheidend für die Einordnung einer zusätzlichen Zahlung als Teil des Veräußerungspreises ist, ob der Vereinbarung über diese Zahlung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt oder nicht.

**Hinweis:**

Ein Beispiel für zusätzlich vereinbarte Zahlungen, denen eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt – und die daher gerade nicht zum Veräußerungspreis zählen -, könnten Zahlungen auf Grund eines i. R. d. Veräußerung von GmbH-Anteilen vereinbarten Wettbewerbsverbots sein.

Gegen das Urteil des FG ist nun die Revision beim BFH anhängig.

- **Veräußerungsverlust nach § 17 EStG – Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG:** Bereits im vergangenen Jahr hatte der BFH eine bedeutsame Rechtsprechungsänderung betreffend die steuerliche Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vollzogen und für Altfälle zugleich einen Vertrauensschutz formuliert.

**Altfälle:** Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 (Tag der Veröffentlichung) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

**Neufälle:** Der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nach § 17 EStG ist künftig der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten zu Grunde zu legen (§ 255 Abs. 1 HGB). Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach nur noch solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind nach den Grundsätzen des Urteils nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen.

**Stellungnahme der Finanzverwaltung:** Die OFD Nordrhein-Westfalen hat explizit auf das vorgenannte BFH-Urteil Bezug genommen und bestimmt, dass bis auf Weiteres wie folgt verfahren werden soll:

- Werden nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht, so sind diese nach der bisherigen Verwaltungsauffassung zu behandeln, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet wurde oder wenn eine Finanzierungshilfe bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

- Fälle, in denen nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden und die eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen erst nach dem 27.9.2017 geleistet wurden oder nach diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden sind, sind bis zur abschließenden Erörterung auf Bund-Länder-Ebene zurückzustellen.

### 33 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

#### a) Änderung eines Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters wegen vGA (Zuschätzungen als Kapitaleinkünfte)

Der BFH hat in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden,

- dass Zuschätzungen auf Grund einer Nachkalkulation bei einer GmbH dann als vGA an die Gesellschafter zu beurteilen sind, wenn die Nachkalkulation den Schluss zulässt, dass die GmbH (die im Streitfall eine Diskothek betrieb) Betriebseinnahmen nicht vollständig buchte und diese nicht gebuchten Betriebseinnahmen den Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zufließen,
- dass dann, wenn sich der Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen nicht feststellen lässt, im Zweifel davon auszugehen ist, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt worden ist. Nach den Grundsätzen der Beweisrisikoverteilung geht die Unaufklärbarkeit des Verbleibs zu Lasten der Gesellschafter.
- dass Finanzgerichte berechtigt sind, bei Prüfung der Rechtmäßigkeit eines infolge einer vGA gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters als Rechtsgrundlage für dessen Korrektur (anstelle des § 173 AO) die Regelung des § 32a Abs. 1 KStG heranzuziehen. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung ist dann unter Anwendung der besonderen Ablaufhemmung gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG zu prüfen.

#### Hinweis:

Bereits in früheren Urteilen hatte der BFH formuliert, dass die Nichterfüllung der den Stpfl. nach § 90 AO auferlegten Pflichten zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts für das FA zu einer Reduzierung des Beweismaßes hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA führe; die Unaufklärbarkeit des Verbleibs eines zusätzlichen Gewinns gehe zu Lasten der Gesellschafter.

#### b) Behandlung eines von einer GmbH angeschafften Pkw als vGA

Das FG München hat klargestellt, dass alle von einer GmbH angeschafften Wirtschaftsgüter zu ihrem Betriebsvermögen gehören, ohne dass die GmbH den Nachweis einer betrieblichen Veranlassung erbringen müsste. Für die Annahme des Vorliegens einer vGA trägt das FA die Feststellungslast.

Im Streitfall war Gegenstand des Unternehmens der GmbH das Betreiben von Bars, Restaurants und Clubs. Strittig war die steuerliche Behandlung von laufenden Kosten (z. B. für Aufwendungen für Leasing) für ein Fahrzeug Mercedes G 500, welches vom alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer genutzt wurde. Das FA war der Auffassung, dass das Fahrzeug nicht als Betriebsfahrzeug anzuerkennen sei, da für den Betrieb der Bar grundsätzlich kein Fahrzeug notwendig sei.

Demgegenüber stellt das FG fest, dass nach der BFH-Rechtsprechung eine GmbH keine außerbetriebliche Sphäre habe und mithin alle Aufwendungen als Betriebsausgaben und sämtliche von der Gesellschaft angeschafften Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen zu behandeln sind. Lediglich bei einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Aufwendungen ist nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine außerbilanzielle Hinzurechnung der Aufwendungen, also eine Korrektur der Gewinnermittlung, notwendig. Dafür trägt jedoch das FA die Beweislast. Im Streitfall konnte das FG jedoch keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer vGA feststellen. Insbesondere war nicht erkennbar, dass das Fahrzeug vom Gesellschafter für außerbetriebliche Zwecke genutzt wurde.

**Hinweis:**

Die Besonderheit lag im Streitfall auch darin, dass vorgetragen werden konnte, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer für private Fahrten ein anderes, privates Fahrzeug zur Verfügung gestanden hat, welches dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert zumindest vergleichbar war, sodass insoweit der Anscheinsbeweis für eine private Nutzung des betrieblichen Pkw entkräftet war.

**c) Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts an nahe stehende Person:**

Mit drei Grundsatzurteilen hat der BFH gegen die Auffassung der FinVerw entschieden, dass überhöhte vertragliche Entgelte, die eine GmbH einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person gewährt (und die deshalb als vGA an den Gesellschafter qualifiziert werden), keine Schenkungen der GmbH sind, wenn der Gesellschafter, dem die bevorteilte Person nahesteht, an der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahe stehenden Person mitgewirkt hat. Die Mitwirkung des Gesellschafters könne darin bestehen, dass er den Vertrag zwischen der GmbH und der nahe stehenden Person als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mitunterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.

**d) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH/Minderungen des Vermögens bei der GmbH**

- **vGA bei Sachspende an Stiftung:** Mit nicht rechtskräftigem Urteil hat das FG Köln entschieden, dass vom Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasste Aufwendungen zugleich vGA sein können; in diesem Fall dürfen die Aufwendungen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern. Im Streitfall hatte eine von einem Ehepaar beherrschte GmbH Kunstwerke erworben und dann einer von den Ehegatten errichteten Stiftung gespendet, der auch die Ehegatten Kunstwerke übertragen hatten. FA und FG werten die Übertragungen durch die GmbH als gesellschaftsrechtlich veranlasste Aufwendungen an eine den Gesellschaftern nahe stehende Person, also als vGA und nicht als abzugsfähige Spenden.

**Hinweis:**

In der Praxis ist bei Spenden einer GmbH an eine gemeinnützige Organisation/Stiftung zwischen vGA und Spende abzugrenzen. Als geeigneten Maßstab für die Prüfung, inwieweit der Spendenaufwand durch das Verhältnis zum Gesellschafter verursacht ist, nennt das FG sog. Fremdspenden (im Streitfall war gerade nicht diversifiziert, sondern ausschließlich an diese eine Stiftung gespendet worden). Das FG hat die Revision zugelassen, sodass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Dezember 2018

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Dezember 2018