

**30. November 2018**

## **Mandanten-Rundschreiben 7/2018**

### **Baukindergeld • Förderung des Mietwohnungsbaus • Arbeitgebergeförderte Zusatzkrankenversicherung • Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen • EU-Gutschein-Richtlinie**

Sehr geehrte Damen und Herren,

ein Schwerpunkt der Arbeit der Bundesregierung sollen Maßnahmen zur Entspannung der Situation auf dem Wohnungsmarkt sein. So kann nun das Baukindergeld seit dem 18.9.2018 über die Förderbank KfW beantragt werden. Über die Voraussetzungen für die Förderung für Familien mit Kindern im Einzelnen berichten wir. Daneben liegt der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Förderung des Mietwohnungsbaus vor. Vorgesehen ist eine Sonderabschreibung für die Schaffung von Mietwohnflächen. Diese ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft, so dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3 000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche nicht übersteigen.

Des Weiteren gehen wir auf die Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie ein. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen wird EU-weit einheitlich geregelt. Die neuen Rahmenbedingungen gelten für nach dem 31.12.2018 ausgegebene Gutscheine. Eine frühzeitige Prüfung und ggf. Anpassung des Rechnungswesens und der Kassensysteme ist bei Unternehmen, die Gutscheine ausgeben oder einlösen, erforderlich.

<b><u>FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN</u></b>	<b>3</b>
Baukindergeld kann beantragt werden	3
Verminderter Sonderausgabenabzug bei Prämien-gewährung durch gesetzliche Krankenkassen	4
Nachträgliche Zusammenveranlagung für gleichgeschlechtliche Ehegatten auch für bestandskräftig veranlagte Jahre?	5
<b><u>FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</u></b>	<b>5</b>
Arbeitgebergeförderte Zusatzkrankenversicherung: Barlohn oder ggf. steuerfreier Sachlohn?	5
Versandkosten sind in die Berechnung der 44 €-Freigrenze bei Sachbezügen einzubeziehen	6
Geldwerter Vorteil bei Betriebsveranstaltungen: Absagen zur Weihnachtsfeier gehen steuerlich nicht zu Lasten der feiernden Kollegen	8
<b><u>FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</u></b>	<b>9</b>
Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – kein EU-Vorbehalt	9
Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie	10
Keine erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen	12
Keine Anwendung des Abzugsverbots bei Aufwendungen eines Raststättenbetreibers für die Bewirtung von Busfahrern	12
Finanzverwaltung veröffentlicht aktualisierte Richtsatzsammlung	13
Umweltprämie oder Umtauschprämie für Dieselaautos	14
Vorsteueraufteilung bei zeitlich abwechselnder Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien und steuerpflichtigen Zwecken	14
<b><u>FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</u></b>	<b>15</b>
Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte	15
Tätigkeitsvergütung bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	15
<b><u>FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTEN</u></b>	<b>16</b>
Verlustrealisierung bei Veräußerung wertloser Aktien	16
<b><u>FÜR HAUSEIGENTÜMER</u></b>	<b>17</b>
Regierungsentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus	17
Vermietung möblierter Wohnungen mit Angebot von Zusatzleistungen kann gewerbliche Tätigkeit sein	18
<b><u>FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</u></b>	<b>18</b>
Teilabzugsverbot bei Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG ab VZ 2011	18
Steuerfreie Beteiligungserträge – „Stehenlassen“ einer Gesellschafterforderung als mit Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung	19
Wahlrecht zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH	20
Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn	21
Teilwert einer verdeckten Einlage in Form eines Forderungsverzichts	21
Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	22

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 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.

## Verminderter Sonderausgabenabzug bei Prämiengewährung durch gesetzliche Krankenkassen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.6.2018 (Aktenzeichen X R 41/17) 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 Selbstbehalt 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, so dass 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 Beitragserstattungen 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 Wahltarifen 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.

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

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg vom 31.7.2018 (Aktenzeichen 1 K 92/18) 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.

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

### **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, so dass 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. In den Urteilen vom 7.6.2018 (Aktenzeichen VI R 13/16) und vom 4.7.2018 (Aktenzeichen VI R 16/17) kommt das Gericht 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 Fall VI R 13/16 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.
- In der Sache VI R 16/17 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.

## 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, so dass 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 mit Urteil vom 6.6.2018 (Aktenzeichen VI R 32/16) 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, so dass 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 selbständiger 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.

## 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, so dass 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, so dass 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 mit Urteil vom 27.6.2018 (Aktenzeichen 3 K 870/17) 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 unter dem Aktenzeichen VI R 31/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch offen ist.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 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, so dass 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, so dass 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.

## 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, so dass 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.

## **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 mit Urteil vom 29.6.2017 (Aktenzeichen 8 K 2641/15 G) 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 Ausnahmevoraussetzungen 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 (Aktenzeichen III R 36/17), so dass 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.

## **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 mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen X R 24/17) 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.

## **Finanzverwaltung veröffentlicht aktualisierte Richtsatzsammlung**

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig sog. Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsatzsammlung des Jahres 2017 wurde mit BMF-Schreiben vom 5.7.2018 veröffentlicht. Die Richtsätze sind ein Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Auf der Basis der aktualisierten Richtsätze ist es sinnvoll, auch die eigenen Unternehmensdaten zu überprüfen, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin überprüft bzw. dokumentiert werden sollte, warum im konkreten Einzelfall sich andere Werte ergeben.

Richtsätze werden in Prozentsätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn, für den Halbreingewinn und für den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Für Handwerks- und gemischte Betriebe ist auch ein durchschnittlicher Rohgewinn I verzeichnet, der als Anhaltspunkt für den Waren- und Materialeinsatz dienen soll.

Die Richtsätze verfügen über einen oberen und unteren Rahmensatz sowie über einen Mittelsatz. Hierdurch soll den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. So ergeben sich z.B. bei einem innenstadtnahen Restaurant in einer Großstadt regelmäßig deutlich höhere Gewinnaufschlagsätze als in einem ländlich gelegenen Restaurant.

#### **Hinweis:**

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

## Umweltprämie oder Umtauschprämie für Dieselautos

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 mit Schreiben vom 19.4.2018 (Aktenzeichen 46 – S 2171a-14) 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.

## 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 mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen V R 23/16) 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.

### Hinweis:

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Vermietungsumsätzen ist komplex und sollte stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig geprüft werden. Bei der Neuerrichtung eines Gebäudes ist eine Prüfung bereits in der Planungs-/Bauphase erforderlich. In dieser Phase ist eine Prognose der zukünftigen Nutzung anzustellen.

---

## Für Personengesellschaften

---

### **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 mit Urteil vom 12.4.2018 (Aktenzeichen IV R 5/15) 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.

#### **Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht erneut, dass gerade solche Konstellationen einer eingehenden Prüfung des konkreten Falls bedürfen. Stets sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

### **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 „Gewinntanteile von 10 %“ erhalten sollte. Diese war allerdings auf einen Mindestbetrag von 5 000 € monatlich festgelegt.

Hierzu stellt das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 17.7.2018 (Aktenzeichen 15 K 3568/16 E) 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 selbständiger Arbeit vor. Vorliegend bestand für den tätigen Gesellschafter keine Weisungsgebundenheit, so dass 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, so dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft Lohnsteuer einbehalten muss.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### Verlustrealisierung bei Veräußerung wertloser Aktien

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 12.6.2018 (Aktenzeichen VIII R 32/16) 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 mit Urteil vom 17.7.2017 (Aktenzeichen 7 K 1888/16). 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. Das Gericht führte ausdrücklich aus, dass die anderslautenden Äußerungen der Finanzverwaltung zur Einschränkung der Anerkennung von Veräußerungsverlusten, bei denen der Veräußerungspreis die tatsächlichen Transaktionskosten nicht übersteigt, keine gesetzliche Grundlage haben.

---

## Für Hauseigentümer

---

### Regierungsentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus soll der Mietwohnungsneubau nun auch durch eine steuerliche Sonderabschreibung gefördert werden. Neben der normalen Abschreibung von in der Regel 2 % pro Jahr soll eine Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren von jeweils bis zu 5 % ermöglicht werden. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten und förderfähigen Wohnung, maximal jedoch 2 000 € je qm Wohnfläche.

Die Sonderabschreibungen sollen 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,
- 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 Nutzungsvoraussetzungen führt zur rückwirkenden Versagung der bereits in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen.

**Hinweis:**

Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt hinsichtlich der genauen Ausgestaltung der Sonderabschreibung abzuwarten.

## **Vermietung möblierter Wohnungen mit Angebot von Zusatzleistungen kann gewerbliche Tätigkeit sein**

Die Finanzverwaltung (stellvertretend Finanzbehörde Hamburg, Fachinformation v. 30.1.2018, Aktenzeichen S 1980 – 2017/003 – 52) weist darauf hin, dass die Tätigkeit eines Vermieters nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den Rahmen einer Vermögensverwaltung überschreiten und gewerblichen Charakter annehmen kann, wenn der Vermieter die Vermietung seiner Immobilie für private Wohnzwecke im Rahmen eines von ihm vorgegebenen und durch entsprechende vertragliche und tatsächliche Gestaltungen auch kontrollierten, auf eine bestimmte Zielgruppe (wie z.B. Studenten, Berufsanfänger, Pendler) zugeschnittenen Gesamtkonzepts anbietet, zu dem auch standardisierte, gesondert vergütete Leistungsangebote externer, rechtlich selbständiger Dienstleister an die Mieter gehören, die über übliche Nebenleistungen zur Vermietung hinausgehen.

Solche Leistungsangebote können beispielsweise sein: der Verkauf von Einrichtungsgegenständen, Büroutensilien, Gegenständen des täglichen Bedarfs oder Kochgeschirr an die Mieter; das Vorhalten von Getränke- und Snackautomaten, Fitnessgeräten und/oder Kopiergeräten in der Wohnanlage; das Angebot eines Brötchendienstes; ein hotelähnlicher Service wie z.B. die Zimmerreinigung, der Austausch von Bettwäsche und Handtüchern oder auch ein kompletter Kleider- und Wäschereinigungs-service.

**Hinweis:**

Liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor, so unterliegen die Einkünfte der Gewerbesteuer und die Immobilie kann nicht nach Verstreichen der zehnjährigen Haltedauer steuerfrei veräußert werden.

---

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

---

### **Teilabzugsverbot bei Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG ab VZ 2011**

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG ist auch der Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert (zu mindestens 1 %) beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Dabei wird das Veräußerungsergebnis – verkürzt dargestellt – ermittelt aus der Gegenüberstellung von Veräußerungspreis und Anschaffungskosten, die noch um die Veräußerungskosten gemindert werden.

Vor diesem Hintergrund ist das nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene BFH-Urteil vom 29.5.2018 (Aktenzeichen IX R 40/17, DStZ 2018, 599 = GmbHR 2018, 989) zu sehen, mit dem der BFH in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, dass bei der Ermittlung des Verlusts i.S.d. § 17 EStG aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder der Auflösung der Gesellschaft die Anschaffungs- und die Veräußerungskosten gem. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur zu 60 % abgezogen werden dürfen. Dies gelte auch dann, wenn der Stpfl. zwar keine durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt, aber mit der Absicht der – nach dem Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % steuerpflichtigen – Betriebsvermögensmehrung oder Einnahmenerzielung gehandelt hat.

Im Streitfall hatte der Alleingesellschafter einer GmbH, die ihm zu keiner Zeit Einkünfte vermittelt hatte, einen Verlust aus deren Liquidation erlitten.

Dazu hat der BFH festgestellt, dass nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c i.V.m. Satz 2 EStG) 40 % des gemeinen Werts i.S.d. § 17 Abs. 2 und 4 EStG steuerfrei sind. Die hiermit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind nur zu 60 % abzuziehen.

Denn nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden, die mit den dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen. Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind.

Insoweit soll bei steuerfreien Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden können. Und nach der ab dem VZ 2011 geltenden Gesetzeslage des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG ist für die Anwendung des 60%igen Abzugsverbots für die Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und Veräußerungskosten die Absicht zur Erzielung von (teilweise steuerfreien) Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen i.S.d. § 3 Nr. 40a EStG ausreichend. Es kommt – anders als nach der früheren Gesetzesfassung – nicht darauf an, ob der Stpfl. aus dieser Beteiligung tatsächlich zu irgendeinem Zeitpunkt Gewinnausschüttungen erlangt hat.

#### Hinweis:

Bereits im Jahr 2014 hatte der BFH (mit Urteil v. 2.9.2014, Aktenzeichen IX R 43/13, BStBl II 2015, 257) entschieden, dass diese Neuregelung des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG als verfassungsgemäß anzusehen ist.

### **Steuerfreie Beteiligungserträge – „Stehenlassen“ einer Gesellschafterforderung als mit Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung**

Mit seinem Beschluss v. 15.5.2018 (Aktenzeichen I B 114/17, BFH/NV 2018, 1092 = DStZ 2018, 637) hat der BFH 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.

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

Mit Urteil vom 27.3.2018 (Aktenzeichen VIII R 1/15, DStZ 2018, 598 = BFH/NV 2018, 870) hat sich BFH 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 besteuern den 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, so dass 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.

## Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn

Mit seinem Urteil vom 15.3.2018 (Aktenzeichen VI R 8/16, BStBl II 2018, 550) hat der BFH 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 nahestehende 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 nichtselbständiger 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 nichtselbständiger 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.

## 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 nahestehende 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 das Urteil des FG München vom 9.4.2018 (Aktenzeichen 7 K 729/17, EFG 2018, 1126) 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, so dass 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.

## Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

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

Mit seinem Urteil vom 2.8.2018 (Aktenzeichen VIII R 37/14, BStBl II 2018, 258) hat der BFH 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 zuflossen,
- 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**

Mit rechtskräftigem Urteil vom 11.6.2018 (Aktenzeichen 7 K 634/17, EFG 2018, 1388) hat das FG München 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 (zuletzt BFH v. 22.8.2007, Aktenzeichen I R 32/06, BStBl II 2007, 261) 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, so dass insoweit der Anscheinsbeweis für eine private Nutzung des betrieblichen Pkw entkräftet war.

Bitte sprechen Sie mich an, wenn Sie zu dem Themenkomplex Fragen haben.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Dieter Höhne