

## Steuer & Bilanz aktuell - August 2018

### Inhalt

#### Editorial

<b>Für alle Steuerpflichtigen</b>	<b>2</b>
Entwurf eines „Familienentlastungsgesetzes“	2
Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar	2
Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen	3
<b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>	<b>3</b>
Eingrenzung der Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer	3
Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung	4
Wirtschaftliches Eigentum an Leasingobjekten	5
<b>Für Personengesellschaften</b>	<b>6</b>
Sachliche Verflechtung durch Überlassung von Büroräumen	6
Steuergünstige Gewinnthesaurierung bei einer GmbH & Co. KG	7
Übertragung von verrechenbaren Verlusten	9
<b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>9</b>
Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen	9
Mindestlöhne sollen steigen	10
Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer Wohnung	10
<b>Für Bezieher von Kapitaleinkünften</b>	<b>11</b>
Nachträglicher Antrag auf Günstigerprüfung	11
Hinweise der Finanzverwaltung zur Abgeltungsteuer	12
Nachträgliche Werbungskosten und Abgeltungsteuer	13
<b>Für Kapitalgesellschaften</b>	<b>13</b>
Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2018	13
Verfassungsrechtliche Zweifel am vollständigen Verlustabzugsverbot	15
<b>In eigener Sache</b>	<b>15</b>
<b>Termine für Steuerzahlungen</b>	<b>16</b>
Termine für August und September	16

### Editorial



Liebe Leserinnen,  
liebe Leser,  
die Hitzewelle hat uns alle fest im Griff. Damit Sie beim Thema Steuern einen kühlen Kopf bewahren, haben wir Ihnen in der neuen Ausgabe von *Steuer & Bilanz aktuell* wieder wertvolle Informationen zu ausgewählten Steuerthemen und zur aktuellen steuerlichen Entwicklung zusammengestellt.

Für hitzige Diskussionen sorgte in der vergangenen Zeit das Auseinanderklaffen des gesetzlich festgelegten Zinssatzes von 6% auf Steuernachzahlungen und –erstattungen und dem anhaltend niedrigen Marktzinsniveau. Der BFH hat in einem aktuellen Beschluss festgestellt, dass hierzu schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken bestehen. Es ist zu erwarten, dass die Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt wird. Die Auswirkungen der Steuerverzinsungen im Blick zu behalten ist absolut notwendig – wir unterstützen Sie dabei!

Ein wahrer Dauerbrenner ist die Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften. Nachdem das Bundesverfassungsgericht bereits in 2017 zur Regelung des § 8c (1)<sub>1</sub> KStG (anteiliger Verlustuntergang) die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz festgestellt hat, wird nun auch die Frage der Verfassungsmäßigkeit des vollständigen Verlustuntergangs bei Anteilsübertragungen von mehr als 50% durch das Bundesverfassungsgericht überprüft. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt mit Spannung abzuwarten.

Wie gewohnt finden Sie in dieser Ausgabe noch viele weitere, interessante Beiträge sowohl zu rechtsformspezifischen Steuerthemen als auch Informationen für alle Steuerpflichtigen.

Ich wünsche Ihnen und Ihren Familien eine schöne Sommerzeit und verbleibe mit herzlichen Grüßen

*Anne Rinckenberger*

Anne Rinckenberger

### Für alle Steuerpflichtigen

Ab 1.7.2019 soll das Kindergeld um 10 € pro Kind erhöht werden. Entsprechend soll der Kinderfreibetrag steigen.

Der Grundfreibetrag wird für 2019 auf 9.168 € und für 2020 auf 9.408 € erhöht.

### Für Steuerpflichtige mit Kindern

Die Baukindergeld-Förderung soll 1.200 € je Kind und Jahr für einen Zeitraum von 10 Jahren betragen.

Der Förderzeitraum ist begrenzt auf den Abschluss von Kaufvertrag oder Baugenehmigung zwischen 1.1.2018 und 31.12.2020.

Die Förderung wird an Einkommensgrenzen gekoppelt sein.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Entwurf eines „Familientlastungsgesetzes“

Das Bundeskabinett hat den Entwurf für ein Familientlastungsgesetz vorgelegt. Vorgesehen ist, dass das Kindergeld ab dem 1.7.2019 um 10 € pro Kind erhöht wird. Zudem steigt der steuerliche Kinderfreibetrag entsprechend (2019 und 2020 um jeweils 192 €). Im Rahmen der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums wird der Grundfreibetrag für 2019 von derzeit 9 000 € auf 9 168 € und ab dem Jahr 2020 dann auf 9 408 € angehoben; zum Ausgleich der kalten Progression werden die Eckwerte des Einkommensteuertarifs für die Veranlagungszeiträume 2019 und 2020 entsprechend verschoben.

Mit der Anhebung des Grundfreibetrags werden die voraussichtlichen Ergebnisse des 12. Existenzminimumberichts, welcher im Herbst dieses Jahres vorliegen wird, umgesetzt.

**Hinweis:** Im Wesentlichen handelt es sich bei den vorgesehenen Änderungen um Anpassungen des Einkommensteuertarifs, die auf Grund der verfassungsrechtlichen Vorgaben zwingend sind. Anders als der Titel des Gesetzentwurfs suggeriert, werden durch die Anpassungen des Einkommensteuergesetzes nicht nur Familien, sondern alle Stpfl. entlastet.

Das Bundesfinanzministerium führt folgende Entlastungsbeispiele an:

- Eine Familie mit zwei Kindern und einem Gesamteinkommen von 60 000 € zahlt im Jahr 2019 über 9 % (251 €) und 2020 über 20 % (530 €) weniger Steuern.
- Eine Familie mit ebenfalls zwei Kindern und einem Familieneinkommen von 120 000 € zahlt im Jahr 2019 ungefähr 2 % (380 €) und 2020 etwa 4 % (787 €) weniger Steuern.

### Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar

Als wesentlicher Baustein zur Entlastung von Familien auf dem Wohnungsmarkt wird das Baukindergeld eingeführt. Zwar soll dies nach derzeitigem Stand rückwirkend für Kaufverträge oder Baugenehmigungen vom 1.1.2018 an gelten, jedoch sind die Voraussetzungen noch offen. Die Förderung soll 1 200 € je Kind und Jahr über einen Zeitraum von zehn Jahren betragen. Der Förderzeitraum soll bis Ende 2020 gehen, also nur Erwerb und Bau von (selbst genutzten) Immobilien bis zu diesem Zeitpunkt sollen gefördert werden. Berücksichtigt werden hierbei Kinder, die unter 18 Jahre alt sind und in der Immobilie wohnen.

Daneben ist vorgesehen, dass die Gewährung des Baukindergeldes an Einkommensgrenzen gekoppelt ist: Die Förderung soll nur Familien gewährt werden, deren Jahreseinkommen bei maximal 75 000 € liegt. Diese Grenze erhöht sich je Kind um weitere 15 000 €, liegt also bei 90 000 € für ein und bei 105 000 € für zwei Kinder.

Im Gespräch war, den Bezug des Baukindergeldes an eine Obergrenze bei der Wohnfläche zu koppeln. Das Baukindergeld soll für eine vierköpfige Familie nur bis zu einer Obergrenze von 120 qm Wohnfläche gezahlt werden. Pro weiterem Kind soll die Fördergrenze um zehn Quadratmeter ansteigen. Diese Voraussetzung wird aber nicht mehr diskutiert.

**Handlungsempfehlung:** Die genaue Ausgestaltung der Voraussetzungen für die Gewährung des Baukindergeldes ist noch offen. Daher sollte dies noch nicht bei der Finanzierung

der Immobilie eingeplant werden.

## Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen

Steuerzahlungen und -erstattungen werden verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. So beginnt z.B. der Zinslauf für die Einkommensteuer 2016 am 1.4.2018. Die Verzinsung greift, wenn sich die Erstellung der Steuererklärung oder auch deren Bearbeitung durch das Finanzamt deutlich verzögert oder wenn Korrekturen z.B. auf Grund einer später stattfindenden Betriebsprüfung erfolgen. Problematisch ist, dass der Zinssatz gesetzlich auf 6 % p.a. festgelegt ist. In Anbetracht des aktuell niedrigen Zinsniveaus kann dies in Nachzahlungsfällen zu schmerzhaften Zinsforderungen führen.

Mit Beschluss vom 25.4.2018 (Aktenzeichen IX B 21/18) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass gegen die Höhe des gesetzlich festgelegten Zinssatzes – jedenfalls ab 2015 – schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken bestehen. Wegen der zu dieser Zeit bereits eingetretenen strukturellen und nachhaltigen Verfestigung des niedrigen Marktzinsniveaus entbehrt der Steuerzinssatz „der wirtschaftlichen Realität in erheblichem Maße“ und verstößt daher gegen das grundgesetzliche Gleichheitsgebot und Übermaßverbot. Im Urteilsfall ging es um Steuerzinsen in Höhe von 240 831 €. Das Gericht hat insoweit die Vollziehung des angefochtenen Zinsbescheids ausgesetzt.

**Handlungsempfehlung:** Dieser Beschluss betrifft zwar nur ein Aussetzungsverfahren, ist aber ein wichtiger Richtungshinweis. Es ist zu erwarten, dass diese Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt wird. Dessen Entscheidung bleibt abzuwarten.

Für die Praxis bestätigt sich die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder – im Hinblick auf Aussetzungszinsen in Höhe von ebenfalls 6 % – bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren angezeigt sind. In manchen Fällen können auch freiwillige Zahlungen an das Finanzamt, also vor Durchführung der Veranlagung, helfen, den Zinslauf zu stoppen.

Zu beachten ist insoweit, dass Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterliegen, wohingegen Nachzahlungszinsen steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Eingrenzung der Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer

Die Finanzministerkonferenz hat am 21.6.2018 einen Beschluss über Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer gefasst. Nun soll – was schon länger geplant war – die Beteiligungsquote bei sog. Share-Deals von 95 % auf 90 % abgesenkt werden. Hintergrund ist folgender: Bei der Übertragung von Grundstücken fällt Grunderwerbsteuer an. Diese wird bei großen Immobilientransaktionen oftmals dadurch umgangen, dass die Immobilie von einer Kapitalgesellschaft gehalten wird und die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden. Somit ändert sich zwar die faktische Verfügungsgewalt, aber nicht der Eigentümer im rechtlichen Sinne.

### Für alle Steuerpflichtigen

Steuerzahlungen und -erstattungen werden nach Ablauf einer Karenzzeit von 15 Monaten grundsätzlich mit 6 % p.a. verzinst.

Bundesfinanzhof:  
Gegen die Höhe des Zinssatzes bestehen für Zinszeiträume ab 2015 verfassungsrechtliche Bedenken.

Gegenwärtig sollten dennoch zunächst die Möglichkeiten ausgeschöpft werden, die Steuerverzinsung zu vermeiden.

### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Auch im Falle der Übertragung von Gesellschaftsanteilen kann Grunderwerbsteuer anfallen.

Die für die Grunderwerbsteuer relevante Beteiligungshöhe soll sich von 95 % auf 90 % verringern.

Die bisherige Fünfjahresfrist bei der Anteilsübertragung von Personengesellschaften wird auf 10 Jahre erhöht.

Die Steuerpflicht beim Gesellschafterwechsel von mindestens 95 % (voraussichtlich bald 90 %) der Anteile bei Personengesellschaften soll auf Kapitalgesellschaften ausgedehnt werden.

#### Für Einnahmen-Überschussrechner

Laut Finanzamt muss ein Einnahmen-Überschussrechner, der über ein modernes Kassensystem verfügt, zur Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Buchführung jeden Geschäftsvorfall aufzeichnen.

Mit drei Maßnahmen soll diesen Modellen begegnet werden:

- **Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 %:** Die relevante Beteiligungshöhe wird bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von 95 % auf 90 % der Anteile abgesenkt. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bleibt der gesamte Grundbesitzwert und nicht etwa nur der auf den Anteilseignerwechsel entfallende Anteil.
- **Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre:** Die derzeitigen Fünfjahresfristen in den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes sollen auf zehn Jahre verlängert werden. Bislang wird Grunderwerbsteuer erhoben, wenn mindestens 95 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen. Bisher waren bestimmte Share Deals derart ausgestaltet, dass in einem ersten Schritt 94,9 % der Anteile am Vermögen der Personengesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übergegangen sind und erst nach Ablauf von fünf Jahren die restlichen 5,1 % auf diesen Gesellschafter übertragen wurden. Nun sollen diese Fristen auf 10 Jahre verlängert werden, um Ausweichgestaltungen zu erschweren.
- **Schaffung eines neuen Ergänzungstatbestands für Kapitalgesellschaften:** Nach derzeitiger Rechtslage werden von der Grunderwerbsteuer Gesellschafterwechsel an grundbesitzenden Personengesellschaften in Höhe von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfasst. Dabei muss kein Gesellschafter eine bestimmte Beteiligungsschwelle überschreiten. Diese Vorschrift soll auf Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften ausgedehnt und die Quote auf 90 % herabgesetzt werden. Diese Maßnahme hat zum Ziel, Share Deals dadurch zu erschweren, dass ein Altgesellschafter in nennenswertem Umfang beteiligt bleiben muss. Ein kompletter Erwerb durch einen Investor und seinen „mitgebrachten“ Co-Investor ist dann nicht mehr möglich.

**Hinweis:** Das sich nun anschließende Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten, da ein ähnlicher Beschluss bereits im September 2016 gefasst wurde. Diese Änderungen könnten auch zu Belastungen mit Grunderwerbsteuer bei „normalen“ Unternehmenserwerben über Kapitalgesellschaftsanteile führen.

### Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Beschluss vom 16.1.2018 (Aktenzeichen 2 V 304/17) klargestellt, dass auch der Betreiber einer Eisdielen, der seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt und nahezu ausschließlich Barumsätze tätigt, jeden einzelnen Umsatz getrennt aufzeichnen muss, wenn er ein modernes PC-gestütztes Kassensystem vorhält und grundsätzlich nutzt.

Der Antragsteller setzte in seiner Eisdielen eine moderne PC-Kasse mit Touchscreen ein, bei der die Daten mittels USB-Port dauerhaft gesichert werden konnten. Für die Tageseinnahmen druckte er aber nur die Z-Bons aus und übertrug sie in eine Excel-Tabelle. Im Rahmen einer beim Antragsteller durchgeführten Außenprüfung für die Streitjahre bemängelte der Prüfer insbesondere die Kassenbuchführung des Antragstellers. Auf Grund der Ausstattung mit einem modernen Kassensystem sei es dem Antragsteller möglich und zumutbar gewesen, jeden einzelnen Geschäftsvorgang aufzuzeichnen. Dies habe er pflichtwidrig unterlassen.

Selbst für den Fall, dass die Kasse als offene Ladenkasse betrachtet würde, fehle es an täglichen Kassenberichten über die Auszahlung der Ladenkasse. Im Übrigen habe der Antragsteller die Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdateien sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen nicht eingereicht. Zudem seien erhebliche Kassenfehlbeträge festzustellen, welche jeweils durch Einlagebuchung ausgeglichen worden seien. Mit Verweis auf diese Feststellungen verwarf der Prüfer die Buchführung und schätzte die Besteuerungsgrundlagen. Anhand des Wareneinsatzes und der gültigen Preislisten kalkulierte er die Umsatzerlöse und unterwarf diese der Besteuerung.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß war. Da der Stpfl. eine moderne Registrierkasse verwendete, konnte er jeden Umsatz einzeln aufzeichnen. Zwar genügt es im Rahmen der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung, dass der Stpfl. nur die Summe der Tageseinnahmen aufzeichnet; dann müssen aber die Ursprungsaufzeichnungen aufbewahrt werden, z.B. Kassensstreifen, Kassenzettel oder Bons. Nur die Aufzeichnung der Tagessumme in Gestalt des Z-Bons ohne Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen genügt nicht. Daher durfte das Finanzamt eine Hinzuschätzung vornehmen.

**Hinweis:** Wird also im Betrieb ein modernes Kassensystem eingesetzt, welches eine Einzelaufzeichnung der Umsätze vornimmt, so müssen diese Daten zwingend aufgezeichnet und aufbewahrt werden.

## Wirtschaftliches Eigentum an Leasingobjekten

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit zwei Urteilen vom 21.12.2017 (Aktenzeichen IV R 56/16 und IV R 55/16), dass wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers an dem Leasingobjekt nicht in Betracht kommt, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstands länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber ein Andienungsrecht eingeräumt wurde. Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist entscheidend dafür, bei welchem Stpfl., also Leasingnehmer oder Leasinggeber, das Wirtschaftsgut zu aktivieren und abzuschreiben ist.

In Leasingfällen (so auch beim „Lease“ im Rahmen eines „Sale-and-lease-back“) geht die Rechtsprechung insbesondere von folgenden Grundsätzen aus:

- Wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers ist gegeben, wenn der Herausgabeanspruch des Leasinggebers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat, d.h., dem Leasingnehmer Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts für die voraussichtliche Nutzungsdauer zustehen.
- Hieran fehlt es im Allgemeinen, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit ist. Denn in einem derartigen Fall ist der Herausgabeanspruch des Leasinggebers **gerade nicht wirtschaftlich bedeutungslos**.
- Kann der Leasingnehmer den Leasinggeber hingegen auch für die verbleibende Zeit von der Einwirkung auf das Leasingobjekt ausschließen, ist das Leasingobjekt dem Leasingnehmer zuzurechnen. Allerdings muss der Leasingnehmer hierzu auf Grund einer eigenen, rechtlich abgesicherten Position (z.B. Kauf- oder Verlängerungsoption) in der Lage sein. Ein lediglich dem Leasinggeber eingeräumtes Andienungsrecht reicht hierfür nicht aus.
- Eine Sondersituation besteht beim **Spezialleasing**. In diesem Fall kann der Lea-

Finanzgericht Hamburg:

Die Buchführung ist nicht ordnungsgemäß, wenn nicht mindestens die Ursprungsaufzeichnungen aufbewahrt wurden.

## Für alle Unternehmer

Die vertraglichen Abreden einer Leasingvereinbarung sind entscheidend, ob Leasinggeber oder Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer den Leasinggegenstand zu aktivieren hat.

Das wirtschaftliche Eigentum liegt beim Leasinggeber, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gegenstandes länger als die Grundmietzeit ist.

Das Leasingobjekt ist dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn er den Leasinggeber von der Einwirkung auf den Gegenstand ausschließen kann.

Für beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die ihrer Gesellschaft ein Wirtschaftsgut verpachten

Im Falle der Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage wird diese als Betriebsvermögen eingestuft (sog. Betriebsaufspaltung).

Bundesfinanzhof:  
Eine wesentliche Betriebsgrundlage ist im Regelfall auch ein Büroraum. Das kann auch für das häusliche Arbeitszimmer gelten, wenn sich dort der Mittelpunkt der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft befindet.

Vorsicht ist geboten, wenn die sachliche oder personelle Verflechtung der Betriebsaufspaltung wegfällt, da dann im Regelfall die stillen Reserven des Pachtobjektes zu versteuern sind.

singgeber das Leasingobjekt – unabhängig von dem Verhältnis der Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer – nicht anderweitig nutzen oder verwerten. Es kommt daher auch nicht darauf an, ob der Leasingnehmer über eine rechtlich abgesicherte Position zum Ausschluss des Leasinggebers verfügt. Denn der Herausgabeanspruch des Leasinggebers ist in diesen Fällen von vornherein wertlos.

**Hinweis:** Die steuerlichen Folgen sind insbesondere beim Leasingnehmer zu beachten, so dass vertragliche Abreden sorgfältig auf deren bilanzielle Auswirkungen zu überprüfen sind.

## Für Personengesellschaften

### Sachliche Verflechtung durch Überlassung von Büroräumen

Ist ein Stpfl. Alleingesellschafter einer GmbH (Betriebskapitalgesellschaft) und verpachtet er seiner GmbH eine **wesentliche Betriebsgrundlage** (z.B. das Grundstück, auf dem sich die Fabrik befindet, sog. sachliche Verflechtung) so liegt eine **steuerliche Betriebsaufspaltung** vor. Die für die Betriebskapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlage wird Betriebsvermögen des sog. Besitzunternehmens. Personelle Verflechtung kann im Regelfall durch eine Beteiligungsidentität hergestellt werden.

Konsequenz daraus ist, dass die verpachtete wesentliche Betriebsgrundlage steuerlich nicht als Privatvermögen, sondern als Betriebsvermögen eingestuft wird. Deshalb werden aus der Verpachtung ebenfalls **gewerbliche Einkünfte** erzielt und nicht etwa solche aus Vermietung und Verpachtung. Zudem unterliegen die hieraus erzielten Pachteinnahmen der Gewerbesteuer.

Entscheidend ist die Frage der **Abgrenzung** einer wesentlichen Betriebsgrundlage. Dies ist ohne Zweifel eine für den Produktionsbetrieb der Betriebsgesellschaft wichtige Maschine oder z.B. eine Produktionshalle. Die Rechtsprechung legt diesen gesetzlich nicht definierten Begriff der „wesentlichen Betriebsgrundlage“ allerdings weit aus. Aktuell hat der Bundesfinanzhof mit dem Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 34/15) bestätigt, dass

– auch Büroräume im Regelfall als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind. Dies gilt nicht nur für ganze Bürogebäude bzw. Miteigentumsanteile an Bürogebäuden, sondern auch für eine Büroetage und selbst für einen Büroraum in einem ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus („häusliches Arbeitszimmer“), wenn sich dort der Mittelpunkt der Geschäftsleitung der Betriebskapitalgesellschaft befindet.

– eine zu einer Betriebsaufspaltung führende sachliche Verflechtung ist auch dann anzunehmen, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die ein Gesellschafter einer Betriebs-Kapitalgesellschaft überlässt, zwar nicht im Eigentum des Gesellschafters steht, er sie aber aus **eigenem Recht nutzen kann** und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist.

Wenn entweder die sachliche oder die personelle Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebskapitalgesellschaft wegfällt, hört die steuerliche Betriebsaufspaltung auf zu existieren mit der Folge, dass stille Reserven in den bislang an die Betriebsgesellschaft verpachteten Wirtschaftsgütern aufzudecken und zu versteuern sind. Dies ist materiell besonders relevant, wenn Grund-

stücke bzw. Grundstücksteile betroffen sind.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof in dem angesprochenen Urteil bestätigt, dass eine Versteuerung der stillen Reserven zunächst unterbleiben kann, wenn im Falle der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer **Betriebsverpachtung im Ganzen** vorliegen.

**Hinweis:** Später sind die stillen Reserven dann dennoch zu versteuern. Durch die Betriebsverpachtung wird dies nur aufgeschoben. Derartige Fälle bedürfen in der Praxis zwingend einer steuerlichen Beratung. Nicht nur, dass in der Praxis das Vorhandensein einer steuerlichen Betriebsaufspaltung vielfach nicht oder zu spät erkannt wird, sondern auch jedwede Veränderung einer solchen Struktur muss auf steuerliche Konsequenzen hin überprüft werden.

### Steuergünstige Gewinnthesaurierung bei einer GmbH & Co. KG

Gewinne einer Personengesellschaft werden insgesamt mit ca. 48 % steuerlich belastet. Diese Belastung setzt sich aus der von der Gesellschaft zu leistenden Gewerbesteuer und der individuellen Einkommensteuer der Gesellschafter zusammen. Im Vergleich zur GmbH ist diese Belastung sehr hoch, wenn der Gewinn im Unternehmen verbleibt, also nicht von den Gesellschaftern entnommen wird. Im Falle einer Gewinnthesaurierung werden Gewinne bei einer GmbH – zumindest zunächst – nur mit ca. 30 % belastet.

Zwar kann auch der Gesellschafter der Personengesellschaft die sog. Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen. In diesen Fällen wird der nicht entnommene Gewinn mit dem Steuersatz von 28,25 % versteuert. Allerdings wird der sodann festzustellende nachversteuerungspflichtige Betrag zu einem späteren Zeitpunkt (bspw. bei Überentnahme oder Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe) nochmals mit einem Steuersatz von 25 % nachversteuert, so dass die insgesamt resultierende Steuerbelastung dann über dem Spitzensteuersatz liegt. Deshalb sollte die Thesaurierungsbegünstigung nur in Fällen gewählt werden, in denen der Gewinn auch langfristig im Unternehmen verbleibt.

Alternativ kann bei einer GmbH & Co. KG, welche im Mittelstand häufig als Personengesellschaftsform gewählt wird, das günstige Thesaurierungssteuerniveau der GmbH genutzt werden, wenn die Gewinnthesaurierung nicht unmittelbar bei der KG, sondern über die Komplementär-GmbH erfolgt. Im besten Fall erfolgt die Gewinnthesaurierung bei der Komplementär-GmbH dadurch, dass der Komplementär-GmbH ein Teil des Gewinns der KG über Sondervergütungen zugewiesen und dann bei der Komplementär-GmbH nicht ausgeschüttet wird. Durch diese Vorgehensweise kann eine vergleichsweise günstige Steuerbelastung erreicht werden.

Wie eine solche Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH mittels Sondervergütungen in der Praxis erfolgen kann, zeigt der aktuell vom Finanzgericht Münster mit Urteil vom 23.2.2018 (Aktenzeichen 1 K 2201/17 F) entschiedene Fall. Es herrschte Streit über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer klassischen GmbH & Co. KG. Dabei ging es um die Frage, ob der kapitalmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH ein **Vorabgewinn als Vergütung** für die Übernahme des Haftungsrisikos und **die Ausübung der Geschäftsführung innerhalb der KG** gewährt werden kann, wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die zugleich auch Kommanditisten der KG sind, für ihre Geschäftsführungsleistungen keine gesonderte Vergütung der Komplementär-GmbH bezie-

### Für Gesellschafter einer Personengesellschaft

Im Regelfall ist die Besteuerung einer Kapitalgesellschaft auf im Unternehmen verbleibende Gewinne günstiger als bei einer Personengesellschaft.

Eine GmbH & Co. KG hat die Möglichkeit, durch Gewinnzuweisungen (Sondervergütungen) an die Komplementärin die günstigere Thesaurierungsbesteuerung in Anspruch zu nehmen.

#### Streitfall:

Die Komplementär-GmbH hat für die Geschäftsführer-Tätigkeit und für das Haftungsrisiko von der KG einen Vorabgewinn von 200 T€ als Vergütung erhalten, während ihre Gesellschafter-Geschäftsführer keine Vergütung bezogen haben.

Das Finanzamt hat die Zuweisung des Vorabgewinns nicht anerkannt und der Komplementärin nur die übliche Haftungsvergütung (1.250 €) zugerechnet.

Finanzgericht Münster:  
Die Gewinnverteilungsabrede ist anzuerkennen, weil auch eine aus fremden Gesellschaftern bestehende Komplementär-GmbH eine angemessene Entlohnung verlangen würde.

Die Frage der Vergütung der Geschäftsführer stellt sich nicht zur Leistungsbeziehung zur GmbH & Co. KG, sondern auf einer anderen Ebene.

hen. Die Komplementär-GmbH erhielt für die Geschäftsführung und die Übernahme der persönlichen Haftung einen jährlichen Vorabgewinn i.H.v. 200 000 €. Die Kommanditisten entnahmen aus der KG jeweils monatlich einen Betrag i.H.v. 8 500 €, wodurch ihr Kapitalkonto entsprechend belastet wurde.

Das Finanzamt erkannte diese Gewinnverteilungsabrede nicht an. Da Haftungsvergütungen üblicherweise in einem Prozentsatz des Stammkapitals ermittelt werden, wurde hierfür ein Betrag von 1 250 € (25 000 € x 5 %) als Vorabvergütung für die Übernahme der Haftung berücksichtigt. Die darüber hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung von 198 750 € wurde deshalb steuerlich **nicht als Vorabvergütung an die Komplementärin anerkannt**. Der Betrag wurde im Rahmen des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels berücksichtigt. Wesentliches Argument des Finanzamts war, dass der Komplementär-GmbH für die Geschäftsführungstätigkeit keine Vergütung zustand, da dieser insoweit kein Aufwand entstanden war.

Das Finanzgericht hat die Gewinnverteilungsabrede dagegen in vollem Umfang anerkannt. Rechtsprechung und Schrifttum stellen bei der Beurteilung der Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede im Einzelfall auf den sog. Fremdvergleich ab. Es ist also zu fragen, welcher Gewinnanteil **einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden GmbH** zugebilligt worden wäre, die zum Zwecke der Führung der Geschäfte der KG und zur Übernahme der Stellung eines vollhaftenden Komplementärs gebildet worden wäre.

Eine aus fremden Gesellschaftern bestehende Komplementär-GmbH würde gegenüber der GmbH & Co. KG verlangen, dass ihre im Einzelnen erbrachten Leistungen insgesamt angemessen vergütet („entlohnt“) werden, und zwar entweder über einen Vorabgewinnanteil oder über eine Sondervergütung. Vergütungsfähige Beiträge der Gesellschafter und damit wesentliche Faktoren der Gewinnverteilung einer Personengesellschaft sind vor allem der Arbeits- sowie der Kapitaleinsatz und die Übernahme des Haftungsrisikos.

Ein solcher Anspruch auf angemessene Vergütung einer aus fremden Gesellschaftern bestehenden Komplementär-GmbH besteht unabhängig davon, wie die Komplementär-GmbH die von der GmbH & Co. KG zu erwartende Gegenleistung später selbst verwendet, d.h., ob und in welchem Umfang sie die Vergütung durch Ausschüttungen und/oder Vergütungen bzw. Gehaltszahlungen wiederum an ihre Anteilseigner oder Geschäftsführer weitergibt. Da die Komplementär-GmbH auf Grund ihrer körperschaftlichen Struktur nicht selbst zur Übernahme der Geschäftsführung fähig ist, muss sie sich insofern ihrer Gesellschafter oder fremder Geschäftsführer bedienen.

Die Frage, ob die Komplementär-GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer oder einem fremden Geschäftsführer für die geleisteten Dienste überhaupt eine Vergütung gewährt bzw. ein Gehalt zahlt und in welcher Höhe dies geschieht, betrifft aber weder die gesellschaftlichen noch die leistungsmäßigen Beziehungen zur GmbH & Co. KG, sondern eine andere gesellschaftliche bzw. leistungsmäßige Ebene und ist damit nachrangig zu beantworten. Sie ändert nichts an dem Umstand, dass die Komplementär-GmbH mit der Übernahme der Geschäftsführung und des Haftungsrisikos gegenüber der KG eine **eigenständige Leistung in Gestalt eines werthaltigen Gesellschafterbeitrags** oder einer marktfähigen Dienstleistung erbracht hat. Fremde GmbH-Gesellschafter wären daher in jedem Fall bestrebt, für diese Beiträge bzw. Leistungen ihrer GmbH einen wirtschaftlich gebüh-



renden Ausgleich zu erhalten, um auf diese Weise von einer entsprechenden Wertsteigerung ihrer Gesellschaftsanteile zu partizipieren.

**Hinweis:** Dieser Fall verdeutlicht, welche steuerlichen Gestaltungschancen bei einer GmbH & Co. KG bestehen. Diese sind für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen. Bezüglich des vorliegenden Streitfalles wurde die Revision zugelassen, weshalb der weitere Verlauf zu beobachten ist.

## Übertragung von verrechenbaren Verlusten

Kommanditisten dürfen zugerechnete Verluste mit anderen Einkünften nur bis zur Höhe des Kapitalkontos verrechnen. Darüber hinausgehende Verluste werden allerdings als verrechenbare Verluste vorgetragen und können in späteren Jahren mit Gewinnen aus dieser Kommanditbeteiligung verrechnet werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 1.3.2018 (Aktenzeichen IV R 16/15) entschieden, dass ein verrechenbarer Verlust auf den Übernehmer übergeht, wenn ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG überträgt und dem Übernehmer auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird. Entscheidend ist, dass der Erwerber insoweit zukünftig dergestalt belastet ist, dass Gewinnanteile mit dem negativen Kapitalkonto verrechnet werden.

**Hinweis:** Im Einzelfall ist im Übertragungsvertrag sorgfältig zu regeln, welche Rechte und Pflichten und welche Kapitalkonten auf den Erwerber übergehen sollen.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen

Die Ausgabe von Tankgutscheinen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn z.B. als Gratifikation ist ein beliebtes Instrument in der Praxis, da die Zuwendung steuer- und sozialversicherungsfrei bleibt, wenn der insoweit gewährte Vorteil – ggf. einschließlich sonstiger gewährter Sachbezüge – pro Monat 44 € nicht überschreitet.

Hinsichtlich dieser Monatsgrenze ist allerdings die Ausgestaltung der Gutscheingewährung zu beachten, wie das aktuelle rechtskräftige Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 9.1.2018 (Aktenzeichen 3 K 511/17) zeigt. Im Urteilsfall wandte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern in den Streitjahren für besondere Leistungen jährlich einmalig auf freiwilliger Basis mehrere Tankgutscheine jeweils im Wert von 44 € (Tankkarten) zu, die nicht personengebunden waren und die keine technische Beschränkung zur Einlösung zu bestimmten Zeitpunkten enthielten.

In einem Merkblatt zur Einlösung der Gutscheine hieß es: „Vorteil hierbei ist, dass diese Tankgutscheine monatlich bis zu einem Betrag von 44 € sozialversicherungs- und steuerfrei sind. Hierbei ist allerdings unbedingt zu beachten, dass der Wert des einzulösenden Tankgutscheines pro Monat 44 € nicht überschreitet, da sonst die Sozialversicherungsfreiheit und Steuerfreiheit entfällt. ...**Sie dürfen pro Monat immer nur einen Gutschein** im Gesamtwert von maximal 44 € einlösen.“ Die Arbeitnehmer waren ferner angewiesen, die bei der Betankung der Privatfahrzeuge erhaltenen Quittungen mit Namen bis spätestens zum Monatsletzten bei der Stpfl. einzureichen. Der Beleg diene als Nachweis, dass der Arbeitnehmer nur ein-

### Für Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft

Bundesfinanzhof:  
Über die Kommanditeinlage hinausgehende verrechenbare Verluste gehen im Falle der Schenkung auf den Übernehmer über, wenn dieser insoweit zukünftig belastet ist.

### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Die Zuwendung von Tankgutscheinen an Arbeitnehmer ist steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn der Vorteil zusammen mit anderen Sachbezügen 44 € im Monat nicht überschreitet.

Streitfall:  
Der Arbeitgeber wandte den Arbeitnehmern mehrere Tankgutscheine zu mit dem Hinweis, pro Monat nur einen Gutschein im Wert von 44 € einzulösen.

Sächsisches Finanzgericht:

Der gesamte Sachbezug ist schon bei Erhalt der Gutscheine zugeflossen und damit abgabepflichtig.

#### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Der Mindestlohn soll zum 1.1.2019 auf 9,19 € und zum 1.1.2020 auf 9,35 € steigen.

#### Für Arbeitnehmer mit Wohneigentum

Streitfall:

Eheleute erwarben in einem Mehrfamilienhaus gemeinsam eine Wohnung zur Selbstnutzung und eine ausschließlich zur beruflichen Nutzung der Ehefrau.

mal im Monat für den Gesamtbetrag von 44 € getankt habe.

Das Finanzgericht entschied nun aber, dass einem Arbeitnehmer der gesamte Sachbezug bereits bei Erhalt der Gutscheine und nicht erst bei Einlösung des jeweiligen Gutscheines an der Tankstelle zugeflossen ist, wenn Tankgutscheine für mehrere Monate im Voraus zugewendet werden. Damit war die Freigrenze von 44 € überschritten. Vorliegend war entscheidend, dass der Arbeitgeber nach Übergabe der Gutscheine rechtlich keinen Einfluss mehr hatte, wie die Gutscheine verwendet und wann diese eingelöst werden. Die Tankkarten enthielten auch keine technischen Vorrichtungen, die eine Einlösung der Gutscheine nur zu bestimmten Zeitpunkten erlaubten.

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis müssen also monatsbezogene Tankgutscheine ausgestellt werden.

**Hinweis:** Im Übrigen ist diese Frage des Zuflusses von Sachbezügen generell von Bedeutung. So hat z.B. jüngst das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen 14 K 204/16) zum Lohnzufluss bei vom Arbeitgeber eingeräumter Möglichkeit der vergünstigten Nutzung von Fitnessstudios entschieden, dass der geldwerte Vorteil den teilnehmenden Arbeitnehmern monatlich zufließt, wenn die Arbeitnehmer keinen über die Dauer eines Monats hinausgehenden, nicht entziehbaren Anspruch zur Nutzung der Studios haben. Auch in diesem Fall zeigt sich, dass die genaue Vertragsgestaltung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer entscheidend ist.

#### Mindestlöhne sollen steigen

Die Mindestlohn-Kommission hat am 26.6.2018 ihren Anpassungsbeschluss gefasst und ihren Bericht vorgestellt. Es ist turnusgemäß der zweite Bericht seit der Einführung des allgemeinen gesetzlichen Mindestlohns in Deutschland. Dieser liegt derzeit bei 8,84 € brutto je Zeitzunde. Die Kommission empfiehlt eine Erhöhung des Mindestlohns auf 9,19 € zum 1.1.2019 und auf 9,35 € zum 1.1.2020. Die Umsetzung der Erhöhung bedarf noch der Zustimmung der Bundesregierung.

**Handlungsempfehlung:** Arbeitgeber müssen damit ggf. zum 1.1.2019 eine Gehaltsanpassung vornehmen.

#### Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer Wohnung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen VI R 41/15) klargestellt, dass ein Miteigentümer einer Wohnung Abschreibungen für Abnutzung (AfA) und Schuldzinsen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil als Werbungskosten geltend machen kann, wenn die Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurden sowie Zins und Tilgung von einem gemeinsamen Konto beglichen werden, wenn er diese allein zu beruflichen Zwecken nutzt. Dieser Fall ist besonders praxisrelevant bei Ehegatten, die Immobilien gemeinsam, also zu Miteigentum erwerben.

Im Urteilsfall ging es um zusammen veranlagte Eheleute, die in den Streitjahren (2007 und 2008) nichtselbständig tätig waren. Im Jahr 2007 bezogen sie eine im gemeinsamen Eigentum stehende Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Im selben Haus, jedoch auf einer anderen Etage und räumlich nicht mit der selbst genutzten Wohnung verbunden, erwarben sie eine weitere kleinere, jeweils im

hälftigen Miteigentum der Ehegatten stehende Wohnung, die von der Ehegattin ausschließlich beruflich genutzt wurde. Die Darlehen zum Erwerb dieser Wohnung nahmen die Eheleute gemeinsam auf; die Zinsen und die Tilgung sowie die laufenden Kosten beglichen sie von einem gemeinsamen Konto.

Vorliegend griffen die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht. Die Ehegattin nutzte die Wohnung ausschließlich für ihre berufliche Tätigkeit. Es lag ein **außerhäusliches Arbeitszimmer** vor.

Allerdings bestätigt der Bundesfinanzhof die Ansicht des Finanzamts, wonach die Kosten für die Wohnung nur entsprechend des Miteigentumsanteils als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Nur insoweit ist die Ehegattin wirtschaftlich belastet. Bezahlen Eheleute Aufwendungen „aus einem Topf“, d.h. aus Guthaben, zu denen beide Eheleute beigetragen haben, oder aus Darlehensmitteln, die zu Lasten beider Eheleute aufgenommen wurden, wird, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen sind, der Betrag jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, **der den Betrag schuldet**. Daher sind gemeinschaftlich getragene Aufwendungen für eine Immobilie, die einem Ehegatten gehört und die dieser zur Erzielung von Einnahmen nutzt, beim Eigentümerehegatten in vollem Umfang Werbungskosten. Insofern sind die Eigentumsverhältnisse entscheidend.

Sind Eheleute hingegen Miteigentümer eines Grundstücks und errichten sie hierauf ein Gebäude oder erwerben sie wie im Streitfall eine Eigentumswohnung zu Miteigentum, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von ihnen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat, und zwar unabhängig davon, wie viel er tatsächlich aus eigenen Mitteln dazu beigetragen hat. Sind die finanziellen Beiträge der Eheleute unterschiedlich hoch, dann hat sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich der Ehegatte, der aus eigenen Mitteln mehr als der andere beigesteuert hat, das Mehr seinem Ehegatten mit der Folge zugewandt, dass jeder von ihnen so anzusehen ist, als habe er die seinem Anteil entsprechenden Anschaffungskosten selbst getragen. Demgemäß sind auch die gemeinsam getragenen laufenden Aufwendungen für eine solche Wohnung, soweit sie grundstücksorientiert sind (z.B. Schuldzinsen auf den Anschaffungskredit, Grundsteuern, allgemeine Reparaturkosten, Versicherungsprämien und ähnliche Kosten), **nur entsprechend den Miteigentumsanteilen** als Werbungskosten abziehbar.

**Hinweis:** Vorliegend hätte auch ein voller Werbungskostenabzug erreicht werden können, wenn der nutzende Ehegatte die Wohnung alleine erworben hätte. Ob diese vermögensrechtliche Zuordnung von den Ehegatten gewünscht ist, muss für den konkreten Fall geprüft werden.

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### Nachträglicher Antrag auf Günstigerprüfung

Kapitaleinkünfte werden grundsätzlich mit der 25 %igen Abgeltungsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) besteuert. Diese wird im Regelfall unmittelbar bei Auszahlung der Kapitaleinkünfte, wie Zinsen oder Dividenden, einbehalten. Ein Einbezug in die Einkommensteuererklärung erübrigt sich dann für die Kapitaleinkünfte. Auf Antrag können allerdings auch die Kapitalerträge in die Einkommensteuererklärung einbezogen und dem normalen Steuertarif unterworfen werden. Dies ist dann vorteilhaft, wenn ansonsten so geringe Einkünfte

Die Abzugsbeschränkung für ein häusliches Arbeitszimmer galt nicht, da sich das Zimmer nicht in der selbst genutzten Wohnung befand.

Bundesfinanzhof:  
Die Kosten für die beruflich genutzte Wohnung können nur entsprechend des Mitunternehmeranteils als Werbungskosten geltend gemacht werden.

### Für alle Kapitalanleger

Auf Kapitaleinkünfte gilt grundsätzlich die Abgeltungsteuer von 25 %. Auf Antrag kann auch der normale Steuertarif gewählt werden, was vorteilhaft ist, wenn dieser geringer ist.

**Streitfall:**

Die Einkommensbesteuerung wurde nachträglich geändert mit der Folge, dass die Steuerbelastung weniger als 25 % betrug. Der Steuerpflichtige stellte daraufhin den Antrag auf Günstigerprüfung, den das Finanzamt ablehnte.

**Finanzgericht Köln:**

Der Antrag durfte auch nachträglich noch gestellt werden, da ein rückwirkendes Ereignis vorlag. Die Revision ist anhängig.

**Für alle Kapitalanleger**

Die Finanzverwaltung hat das Anwendungsschreiben zur Abgeltungssteuer in einigen Punkten ergänzt.

vorliegen, dass der progressive Einkommensteuertarif nur zu einer Belastung von weniger als 25 % führt.

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, bis wann dieser Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung – sog. Günstigerprüfung – gestellt werden muss. Das Finanzgericht Köln hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. erzielte neben den Kapitaleinkünften noch gewerbliche Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Einkommensteuererklärung lag von der Personengesellschaft eine Mitteilung über den Gewinnanteil i.H.v. 300 000 € vor. Insoweit bestand kein Grund, die Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einzubeziehen und eine Günstigerprüfung zu beantragen. Zwei Jahre später erfolgte jedoch eine Korrektur der steuerlichen Gewinnfeststellung bzgl. des Gewinnanteils aus der Personengesellschaft. Nun wurde ein Gewinnanteil i.H.v. 0 € festgestellt. Da nun die Günstigerprüfung zu einer geringeren Besteuerung der Kapitaleinkünfte führen würde, wurde diese vom Stpfl. beantragt. Das Finanzamt lehnte dies jedoch ab, da der Einkommensteuerbescheid nicht mehr änderbar sei.

Das Finanzgericht Köln entschied hingegen mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen 15 K 2258/14) zu Gunsten des Stpfl. Nach der Entscheidung des Finanzgerichts kann ein Antrag auf Günstigerprüfung **auch nach Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids** noch wirksam – nachträglich – gestellt werden, wenn die Voraussetzungen der Norm erstmals durch einen Änderungsbescheid geschaffen werden. Insoweit liege ein **rückwirkendes Ereignis** vor, da bei Eintritt der Bestandskraft die Voraussetzungen für eine Günstigerprüfung gerade noch nicht vorlagen, sondern erst später eingetreten sind.

**Hinweis:** Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist unter dem Aktenzeichen VIII R 6/17 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht geklärt ist. In vergleichbaren Fällen sollte eine Günstigerprüfung begehrt werden. Ggf. kann sogar erwogen werden, aus Vorsichtsgründen die Kapitaleinkünfte grundsätzlich immer bereits in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Im Grunde läuft dies allerdings dem Vereinfachungsgedanken der Abgeltungssteuer zuwider.

### **Hinweise der Finanzverwaltung zur Abgeltungssteuer**

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 12.4.2018 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :21) ihr Anwendungsschreiben zur Abgeltungssteuer punktuell ergänzt bzw. korrigiert. Teilweise wird aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anerkannt. Herauszuheben sind folgende Aspekte:

– **Nutzungersatz bei Rückabwicklung von Darlehensverträgen und auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren sowie gezahlte Prozess- und Verzugszinsen:**

Zahlen Kreditinstitute einen Nutzungersatz auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren oder erhält ein Kreditnehmer aus der Rückabwicklung eines Darlehensvertrags einen Nutzungersatz für die von ihm an den Darlehensgeber erbrachten Leistungen, handelt es sich um einkommensteuerpflichtige Kapitalerträge. Das Kreditinstitut muss Kapitalertragsteuer einbehalten. Dies gilt entsprechend für Prozess- oder Verzugszinsen sowie geleisteten Nutzungersatz in anderen Fällen (z.B. Zinsen auf erstattete Kontoführungsgebühren).

#### – Verfall von Optionen:

Lässt der Inhaber einer Option diese am Ende der Laufzeit verfallen, sind die für den Erwerb der Option entstandenen Aufwendungen als Verlust bei den Kapitalerträgen anzusetzen. Dies gilt auch, wenn die Option vorzeitig durch Erreichen eines Schwellenwerts verfällt (Option mit Knock-out-Charakter). Dies gilt sowohl für Kauf- als auch für Verkaufsoptionen.

#### – Verkauf einer Zinsbegrenzungsvereinbarung (Stillhalterposition):

Die zu Vertragsbeginn vereinnahmte Prämie zählt zu den abgeltungsteuerpflichtigen Kapitalerträgen. Die vom Stillhalter einer derartigen Vereinbarung zu leistenden Ausgleichszahlungen entsprechen der Entrichtung eines Differenzausgleichs und sind als Verlust aus einem Termingeschäft zu berücksichtigen.

– Daneben erfolgen Hinweise zu einem **Barausgleich bei Anteilstausch** und zu Kapitalerhöhungen.

**Hinweis:** Zu beachten ist in der Praxis, dass aktuelle Rechtsprechung oder Äußerungen der Finanzverwaltung nicht immer beim Kapitalertragsteuerabzug der Banken berücksichtigt werden. Auch die von den Banken erstellten Erträgnisaufstellungen bzw. Aufstellungen mit den Informationen zum Ausfüllen der Steuererklärung sind nicht immer korrekt. Daher müssen diese Angaben im Einzelfall stets überprüft werden, um – soweit eine Erklärungspflicht besteht – richtige Angaben in der Steuererklärung zu machen. Insbesondere sind die Fälle zu beachten, bei denen die Kreditinstitute fälschlicherweise keinen Steuerabzug vornehmen und die Kapitalerträge daher grundsätzlich in die Steuererklärung aufzunehmen sind.

## Nachträgliche Werbungskosten und Abgeltungsteuer

Im Grundsatz sind auch nachträgliche Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Häufiger Anwendungsfall sind Schuldzinsen. Allerdings ist gesetzlich für Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, ein ausdrückliches Werbungskostenabzugsverbot vorgesehen. Mit dem vergleichsweise günstigen Steuersatz von 25 % sollen alle Werbungskosten abgegolten sein.

Strittig war, ob dieses mit Wirkung ab dem Jahr 2009 eingeführte Werbungskostenabzugsverbot auch in den Fällen greift, in denen Kapitalerträge aus der Anlage ausschließlich vor dem 1.1.2009, also noch vor Geltung der Abgeltungsteuer zugeflossen sind. Im vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Fall ging es um Schuldzinsen, die auf eine untergegangene Beteiligung entfielen. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 28.2.2018 (Aktenzeichen VIII R 41/15), dass das Werbungskostenabzugsverbot auch dann Anwendung findet, wenn Ausgaben, die nach dem 31.12.2008 getätigt wurden, mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die bereits vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind. Aus der damaligen gesetzlichen Übergangsregelung zur Abgeltungsteuer folge nichts anderes.

## Für Kapitalgesellschaften

### Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2018

Mit Datum vom 25.6.2018 hat das Bundesfinanzministerium den Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2018 veröffentlicht. Für die GmbH sind folgende Regelungen hervorzuheben:

### Für alle Kapitalanleger

Seit dem 1.1.2009 gilt ein Werbungskostenabzugsverbot für Einkünfte, auf die die Abgeltungsteuer anzuwenden ist.

Nach dem 31.12.2008 getätigte Aufwendungen, die mit Kapitaleinkünften zusammenhängen, die vor dem 1.1.2009 geleistet wurden, sind als Werbungskosten abzugsfähig.

### Für alle Kapitalgesellschaften

**Gesetzesentwurf:**

Der Anerkennung einer Organschaft soll nicht entgegenstehen, dass Minderheitsgesellschafter Ausgleichzahlungen erhalten, die neben einem festen Betrag auch weitere Zahlungsbestandteile enthalten.

**Gesetzesentwurf:**

Die Vorschrift zum Verlustabzugsverbot auf Anteilsübertragungen zwischen 25 % und 50 % soll aufgrund der Verfassungswidrigkeit für den Zeitraum zwischen 2008 und 2015 nicht angewendet werden.

**Für alle Kapitalgesellschaften**

– **Ausgleichszahlungen bei Organschaften:** § 14 KStG, der die Voraussetzungen wie auch die Rechtsfolgen der sog. körperschaftsteuerlichen Organschaft regelt, soll um einen neuen Abs. 2 ergänzt werden, der den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter betrifft (sog. Minderheitsgesellschafter). 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 neben dem festen Betrag ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt. Dies soll jedoch nur gelten, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt und die Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

**Hinweis:** Damit reagiert der Gesetzgeber auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.5.2017 (Aktenzeichen I R 93/15), mit dem dieser entschieden hatte, dass eine Organschaft dann nicht anzuerkennen ist, wenn solche **variablen Ausgleichszahlungen** eines Organträgers an einen außenstehenden Gesellschafter geleistet werden, weil dann das gesetzliche Erfordernis der „Abführung des gesamten Gewinns“ nicht erfüllt sei. Schon in früheren Jahren hatte der Bundesfinanzhof der Organschaft die Anerkennung versagt, wenn derartige variable Ausgleichszahlungen vereinbart waren. Das Bundesfinanzministerium hatte im Gegenzug darauf mit einem sog. Nichtanwendungserlass reagiert. Da auch das Fachschrifttum bislang schon von der handelsrechtlichen Zulässigkeit und der steuerlichen Unschädlichkeit variabler Ausgleichszahlungen ausgegangen ist, sollte die geplante gesetzgeberische Klarstellung nun für mehr Rechtssicherheit sorgen. Im Ergebnis soll die bisherige – für die Praxis großzügige – Sichtweise der Finanzverwaltung gesetzlich festgeschrieben werden.

– **Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG):** Das Bundesverfassungsgesetz hat mit Beschluss vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11), entschieden, dass der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften gegen das Grundgesetz verstößt. Nach der bisherigen Regelung fällt der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig weg, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden. Diese Regelung ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 des Grundgesetzes unvereinbar. Zugleich hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit ab 1.1. 2008 bis 31.12.2015 zu beseitigen.

Dem will der Gesetzgeber aktuell damit nachkommen, dass die Vorschrift auf schädliche Beteiligungserwerbe, die in dem Zeitraum 2008 bis 2015 stattgefunden haben, nicht anzuwenden ist. Da das Bundesverfassungsgericht allerdings die Frage der Verfassungsmäßigkeit bezüglich der Übertragungen von mehr als 50 % der Anteile ausdrücklich offen gelassen hat – und insoweit auch keine gesetzgeberische Änderung vorgesehen ist –, bleibt es beim vollständigen Wegfall des Verlustvortrags, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden.

**Verfassungsrechtliche Zweifel am vollständigen Verlustabzugsverbot**

Dem Bundesverfassungsgericht liegt aktuell die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Verlustabzugsverbots zur Prüfung vor, ob bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten

Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 11.4.2018 (Aktenzeichen 2 V 20/18) zu sehen, mit dem das Finanzgericht mit Rücksicht auf seine Vorlage vom 29.8.2017 (2 K 245/17) entsprechend Aussetzung der Vollziehung gewährt. Dabei hat das Finanzgericht dem Interesse des Stpfl. an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes explizit Vorrang vor dem öffentlichen, vornehmlich fiskalischen Interesse eingeräumt. Das Finanzgericht führt wörtlich aus, dass „im Rahmen der für die Aussetzungsentscheidung maßgeblichen summarischen Prüfung [...] eher zu erwarten [ist], dass § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG nicht nur für die Zukunft, sondern auch rückwirkend für nichtig erklärt wird“.

Der Stpfl. hat seinen Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vornehmlich darauf gestützt, dass die Verlustabzugsbeschränkung verfassungswidrig ist. Für den „kleinen Fall“ einer Anteilsübertragung (Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von höchstens 50 %) habe das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit bereits festgestellt. Nach Maßgabe des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts Hamburg vom 29.8.2017 (2 K 245/17) könne für die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile nichts anderes gelten.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten. Das Finanzgericht Hamburg hat sich der Argumentation des Bundesverfassungsgerichts angeschlossen und die Auffassung vertreten, dass auch die Vorschrift insoweit verfassungswidrig ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Es ist davon auszugehen, dass das Bundesverfassungsgericht auch diese Regelung der Übertragung von mehr als 50 % für verfassungswidrig erklären wird, so dass einschlägige Sachverhalte offengehalten werden sollten.

## In eigener Sache

### Niederlassung Gießen:

Am **Dienstag, 25. September 2018** veranstaltet Westprüfung Emde mit der IHK Gießen-Friedberg ein Seminar zum Thema „Digitale Archivierung und eRechnungen effizient und sicher anwenden“. Das Seminar findet in der Zeit von 14.00 bis 16.00 Uhr im IHK Schulungszentrum Gießen statt. Referent ist Herr Thomas Mäurer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Weitere Informationen finden Sie unter [www.giessen-friedberg.ihk.de](http://www.giessen-friedberg.ihk.de) / Unsere Veranstaltungen.

### Niederlassung Bremen:

Wir beglückwünschen Frau Tatjana Meyer, Steuerfachwirtin in Bremen, zu Ihrem 15-jährigen Dienstjubiläum und danken ganz herzlich für die stets harmonische und engagierte Zusammenarbeit.

Das Bundesverfassungsgericht prüft, ob das Verlustabzugsverbot auch für Übertragungen von Anteilen von mehr als 50 % verfassungswidrig ist.

Es ist damit zu rechnen, dass das Bundesverfassungsgericht auch diese Vorschrift für verfassungswidrig hält. Das Finanzgericht Hamburg hat in diesem Fall Aussetzung der Vollziehung gewährt.

## Termine für Steuerzahlungen

<b>August 2018</b>			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.8. (Freitag)</b>	13.8. (Montag)	7.8. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewerbesteuer</li> <li>▶ Grundsteuer<sup>5</sup></li> </ul>	<b>15.8. (Mittwoch)</b>	20.8. (Montag)	12.8. (Sonntag)

<sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

<sup>2</sup> Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

<sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

<sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

<sup>5</sup> Vierteljahres-, Halbjahres- und Jahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

---

<b>September 2018</b>			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ)</li> <li>▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ)</li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.9. (Montag)</b>	13.9. (Donnerstag)	7.9. (Freitag)

<sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

<sup>2</sup> Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

<sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

<sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

**Westprüfung Emde GmbH & Co. KG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

**Bremen**  
Linzer Straße 9a  
28359 Bremen  
T 0421 696 88-0  
bremen@wpe-partner.de

**Gießen**  
Südanlage 5  
35390 Gießen  
T 0641 98 44 57-0  
giessen@wpe-partner.de

**Kiel**  
Bollhörnkai 1  
24103 Kiel  
T 0431 982 658-0  
kiel@wpe-partner.de

**Stade**  
Schiffertorstr. 1  
21682 Stade  
T 04141 9916-0  
stade@wpe-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

**www.westpruefung-emde.de**

### Impressum

#### Herausgeber

**Westprüfung Emde GmbH & Co. KG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
**Steuerberatungsgesellschaft**

mit Sitz in Bremen  
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

#### Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel  
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen  
StB Olaf Seidel, Bremen