

Steuer & Bilanz aktuell - Oktober 2018

Inhalt

Editorial	
Für alle Steuerpflichtigen	2
Kindergeldanspruch im Zeitraum der Berufsausbildung	2
Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung	4
Schenkungssteuer im Falle von Darlehen an Angehörige	4
Für Unternehmer und Freiberufler	5
Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen	5
EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch	6
Abzugsverbot für Schuldzinsen	6
Umsatzsteuersatz bei Verzehr an Ort und Stelle	7
Für Personengesellschaften	8
Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften	8
Übernahme eines negativen Kapitalkontos	9
Gewerbesteuer im Falle des Ausscheidens aller anderen Gesellschafter	10
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	11
Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen	11
Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2018	12
Sanierungsklausel keine unionsrechtswidrige Beihilfe	12
Auflösungsverlust einer Kapitalgesellschaft	13
Verdeckte Gewinnausschüttung: Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Oktober und November	16

Editorial



Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser,

Der Herbst mit langersehntem Regen aber auch ungemütlichen Tagen hat nun doch noch Einzug gehalten. Passend zum vermehrten Aufenthalt in gemütlichen Räumen erhalten Sie heute die neue Ausgabe von Steuer & Bilanz mit interessanten Themen für eine anregende Lektüre.

Die Frage, wann ein Kind eine erste Berufsausbildung abgeschlossen hat ist seit einigen Jahren von besonderer Bedeutung für die Frage des Kindergeldanspruchs bzw. ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ausbildung eingeschränkt als Sonderausgaben oder unbeschränkt als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind. Auch wenn die Frage einfach erscheint, ist diese unverändert heftig umstritten. Klarheit in kleinen Schritten bringt die aktuelle Rechtsprechung, über welche wir in dieser Ausgabe berichten.

Die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Rechnungspflichtangaben beschäftigen uns seit vielen Jahren. Die jüngste Rechtsprechung hat Erleichterung bei der Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit gebracht. Über eine weitere positive Entscheidung zu den formalen Anforderungen an eine Rechnung in Bezug auf die Anschrift des leistenden Unternehmers können wir in dieser Ausgabe berichten. Darüber hinaus finden Sie in dieser Ausgabe wie gewohnt weitere interessante Artikel.

Ich wünsche Ihnen eine informative Lektüre und verbleibe mit herzlichen Grüßen

Peggy Preuß

Für Steuerpflichtige mit Kindern in der Berufsausbildung

Grundsatz:

Wird ein Kind für einen Beruf ausgebildet, endet der Kindergeldanspruch mit Abschluss der Erstausbildung.

Bundesfinanzhof:

Hat eine Ausbildung mehrere Ausbildungsabschnitte, kommt es darauf an, ob diese in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen.

Finanzgericht Münster:

Ein berufsbegleitender Masterstudiengang zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung nach Abschluss eines Studiums zum Diplom-Finanzwirt ist keine einheitliche Erstausbildung.

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeldanspruch im Zeitraum der Berufsausbildung

Seit 2012 wird ein Kind, welches für einen Beruf ausgebildet wird, nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch dann beim Kindergeld berücksichtigt, wenn es keiner hierfür schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Ob bereits der erste berufsqualifizierende Abschluss zum Verbrauch der Erstausbildung führt oder ob bei einer mehraktigen Ausbildung auch ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung sein kann, richtet sich danach, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei mehreren Ausbildungsmaßnahmen zu differenzieren:

- Zum einen kann der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang zum „Verbrauch“ der Erstausbildung führen;
- zum anderen kann es aber auch so sein, dass bei einer mehraktigen Ausbildung ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung ist und sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

Für die Unterscheidung kommt es darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist es erforderlich, dass auf Grund objektiver Anzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Insoweit entstehen immer wieder Zweifelsfragen, wie zwei aktuelle Urteile zeigen.

a) Studiengang zum „Master of Arts in Taxation“ nach Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt

Das Finanzgericht Münster hatte darüber zu entscheiden, ob das Studium als Diplom-Finanzwirt und ein sich anschließender berufsbegleitender Masterstudiengang, der gleichzeitig zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung diene, als eine mehraktige einheitliche Erstausbildung betrachtet werden kann mit der Folge, dass auch noch nach erfolgreich bestandener Prüfung zum Diplom-Finanzwirt Anspruch auf Kindergeld besteht.

In dem Fall hatte ein Vater auf Fortzahlung von Kindergeld geklagt, obwohl sein Sohn den Titel Diplom-Finanzwirt bereits bei einem (dualen) Studium an der Fachhochschule für Finanzen der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen erworben hatte. Im Anschluss an das Studium war sein Sohn als Beamter im gehobenen Dienst der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen tätig und nahm kurze Zeit später einen berufsbegleitenden Studiengang auf. Der Masterstudiengang beinhaltete zum einen den Erwerb eines Abschlusses als Master of Arts in Taxation und zum anderen die Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung.

Der Vater hielt den Anspruch auf Kindergeld auch während des berufsbegleitenden Masterstudiums für berechtigt, weil er die Ausbildung seines Sohnes als einheitliche mehraktige Ausbildung und erst mit der angestrebten Steuerberaterprü-

fung für beendet ansah, denn sein Sohn habe von Anfang an bereits an der Finanzhochschule mit dem Ziel studiert, später einmal Steuerberater mit Masterabschluss zu werden. Die Familienkasse hatte den Antrag des Vaters, nach dem Abschluss als Diplom-Finanzwirt noch Kindergeld zu zahlen, dagegen abgelehnt, denn der Masterstudiengang sei keine Voraussetzung für die angestrebte Steuerberaterprüfung gewesen. Somit läge auch keine mehraktige einheitliche Ausbildung vor. Bei dem absolvierten Masterstudiengang habe es sich nur um eine Weiterbildung gehandelt. Somit habe kein Anspruch auf Kindergeld mehr bestanden.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 24.5.2018 (Aktenzeichen 10 K 768/17 Kg) die ablehnende Entscheidung der Familienkasse, jedoch mit einer anderen Begründung. Voraussetzung für die Steuerberaterprüfung sei der Nachweis einer dreijährigen Berufspraxis. Das Erfordernis der Berufspraxis habe zwangsläufig dazu geführt, dass die Zeit zwischen dem Abschluss der Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt und der Steuerberaterprüfung durch eine berufspraktische Zeit unterbrochen werden musste und wurde. Die **Arbeit als Beamter** in der Finanzverwaltung nach der bestandenen Prüfung zum Diplom-Finanzwirt **könne daher nicht als Fortsetzung einer mehraktigen einheitlichen Ausbildung** interpretiert werden, sondern müsse als notwendige Unterbrechung verstanden werden, die dem Erwerb von Berufspraxis diene, weil sie Qualifikationsbedingung für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung sei.

Dass der Sohn des Klägers während der berufspraktischen Zeit berufsbegleitend ein Masterstudium absolviert habe, ändere daran nichts. Wegen der vorgeschriebenen berufspraktischen Unterbrechung der Ausbildung fehle es an dem engen zeitlichen Zusammenhang, den die höchstrichterliche Rechtsprechung fordere, um zwei Ausbildungsabschnitte als eine einheitliche mehraktige Ausbildung ansehen zu können. Somit endete der Anspruch auf Kindergeld mit dem Abschluss der Prüfung zum Diplom-Finanzwirt.

Hinweis: Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen.

b) Studiengang zum Sparkassenfachwirt nach Ausbildung zum Bankkaufmann

Eine einheitliche mehraktige Ausbildung mit fortbestehendem Anspruch auf Kindergeld bis zum Abschluss des zweiten Ausbildungsabschnitts hatte das Finanzgericht Münster dagegen in einem Fall angenommen, in dem ein Bankkaufmann nach seiner kaufmännischen Ausbildung ein berufsbegleitendes Studium zum Sparkassenfachwirt aufgenommen hatte. Der Bankkaufmann hatte seine kaufmännische Ausbildung am 19.1.2016 abgeschlossen und die ausbildende Bank übernahm ihn ab 20.1.2016 in ein unbefristetes Arbeitsverhältnis in Vollzeit. Bereits am 17.1.2016 hatte er außerdem die Zusage erhalten, dass er ab Mai 2016 berufsbegleitend ein Studium zum Sparkassenfachwirt aufnehmen könne.

Für einen Bankkaufmann ist zur Zulassung zum Studium zum Sparkassenfachwirt Voraussetzung, dass bei einem Unternehmen der Sparkassen-Finanzgruppe ein Beschäftigungsverhältnis besteht. Die Kindergeldkasse war der Auffassung, dass die vorgeschriebene Berufstätigkeit zu einer zeitlichen Zäsur zwischen dem Abschluss der Banklehre und dem späteren Studium führt, so dass nicht von einer einheitlichen Erstausbildung auszugehen sei. Das Finanzgericht wäre der gleichen Ansicht gewesen, wenn die Berufspraxis eine Qualifikationsvoraussetzung für das Studium zum Sparkassenfachwirt wäre. Genau das sei aber nicht der Fall, ent-

Der Anspruch auf Kindergeld endete mit dem Abschluss der Prüfung zum Diplom-Finanzwirt.

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen.

Finanzgericht Münster in einem anderen Fall:

Eine einheitliche Erstausbildung ist dann gegeben, wenn auf die kaufmännische Berufsausbildung zum Bankkaufmann ein berufsbegleitendes Studium zum Sparkassenfachwirt folgt.

Grund war, dass die Beschäftigung lediglich ausbildungsbegleitenden Charakter hatte und dass zwischen den Ausbildungsabschnitten keine zeitliche Unterbrechung lag.

Für alle Steuerpflichtigen

Für alle Steuerpflichtigen

Die Gewährung eines unverzinslichen oder niedrigverzinslichen Darlehens an einen nahen Angehörigen ist grundsätzlich ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang.

Vergleichsmaßstab ist der marktübliche Zinssatz.

schied das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 14.5.2018 (Aktenzeichen 13 K 1161/17 Kg).

Zwar sei für das Studium ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Unternehmen der Sparkassen-Finanzgruppe erforderlich. Diese Voraussetzung sei aber kein Qualifikationsmerkmal. Mit dieser Zulassungsbedingung solle nur sichergestellt werden, dass ausschließlich Mitarbeiter der Sparkassen-Finanzgruppe zum Studium zugelassen werden sollen, nicht hingegen Mitarbeiter anderer Bankengruppen. Die **Beschäftigung habe dabei lediglich einen ausbildungsbegleitenden Charakter**. Da das Studium außerdem nur mit einer kurzen Unterbrechung nach Abschluss der Banklehre aufgenommen wurde, kam es nicht zu einer zeitlichen Unterbrechung zwischen beiden Ausbildungsabschnitten. Zwischen beiden bestand auch ein **enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang**, daher könne von einer mehraktigen Berufsausbildung gesprochen werden.

Hinweis: Insgesamt sind die Abgrenzungskriterien nicht abschließend geklärt. Jeder Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen.

Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen VI R 11/16) bestätigt, dass Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein können. Dies gilt allerdings nur insoweit, als diese nicht aus dem Nachlass oder durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind.

Hinweis: Weiterhin hat der Bundesfinanzhof in diesem Urteil bestätigt, dass die Begrenzung des steuerlichen Abzugs von außergewöhnlichen Belastungen auf die Beträge, die die im Gesetz festgelegte zumutbare Belastung übersteigen, auch bei Krankheitskosten verfassungsgemäß ist.

Schenkungsteuer im Falle von Darlehen an Angehörige

Wird einem nahen Angehörigen ein Darlehen unverzinslich oder zu einem unter dem Marktzins liegenden Zins gewährt, so liegt hierin grundsätzlich ein schenkungsteuerlicher Vorgang, der – bei Überschreiten der entsprechenden Freibeträge – Schenkungsteuer auslösen kann. Die Bewertung des Nutzungsvorteils erfolgt nach den Ausführungen des Landesamts für Steuern Bayern vom 21.3.2018 (Aktenzeichen S 3103.1.1 – 1/3 St 34) wie folgt:

– Bei einem niedrig verzinslichen Darlehen ist der schenkungsteuerlich maßgebende Nutzungsvorteil aus der Differenz zwischen dem nachgewiesenen marktüblichen Darlehenszinssatz und dem vereinbarten Zinssatz zu berechnen. Liegt der vereinbarte Zinssatz nur unwesentlich unter dem marktüblichen Zins, ist eine freigebige Zuwendung nicht anzunehmen.

– Entsprechend ist bei unverzinslichen Darlehen zu verfahren. Hier ergibt sich der Nutzungsvorteil aus der Höhe des nachgewiesenen marktüblichen Darlehenszinses.

Vergleichsmaßstab ist der marktübliche Zinssatz. Es ist also zu ermitteln, zu welchem Zins der Darlehensnehmer ein Darlehen unter den gegebenen Bedingungen wie Höhe des Darlehens, Bonität, Besicherung und Laufzeit, bei einem Kreditinstitut hätte beziehen können.

Handlungsempfehlung: Der marktübliche Zins sollte durch ein Bankangebot oder z.B. ein Angebot über ein entsprechendes Internetportal ermittelt und dokumentiert werden. Kann der Stpfl. den Nachweis über die Höhe des marktüblichen Darlehenszinssatzes nicht führen, schreibt das Gesetz einen Vergleichszinssatz in Höhe von 5,5 % vor.

Für Unternehmer und Freiberufler

Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Der Vorsteuerabzug erfordert das Vorhandensein einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Rechnung. Bislang hat nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung eine eher formale Betrachtungsweise und daraus folgend bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangaben gestellt. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 21.6.2018 (Aktenzeichen V R 25/15 und V R 28/16) die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs umgesetzt und die formalen Anforderungen an die zum Vorsteuerabzug notwendige Rechnung gelockert. Eine Rechnung muss für den Vorsteuerabzug **eine Anschrift des leistenden Unternehmers** enthalten, unter der er **postalisch erreichbar** ist. Wie der Bundesfinanzhof nun unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, ist es nicht erforderlich, dass die Rechnung weitergehend einen Ort angibt, an dem der leistende Unternehmer seine Tätigkeit ausübt.

Im ersten Fall (Aktenzeichen V R 25/15) erwarb der Stpfl., ein Autohändler, Kraftfahrzeuge von einem Einzelunternehmer, der „im Onlinehandel“ tätig war, ohne dabei ein „Autohaus“ zu betreiben. Dieser erteilte dem Stpfl. Rechnungen, in denen er als seine Anschrift einen Ort angab, an dem er postalisch erreichbar war.

Im zweiten Fall (Aktenzeichen V R 28/16) bezog der Stpfl. als Unternehmer in neun Einzellieferungen 200 Tonnen Stahlschrott von einer GmbH. In den Rechnungen war der Sitz der GmbH entsprechend der Handelsregistereintragung als Anschrift angegeben. Tatsächlich befanden sich dort die **Räumlichkeiten einer Anwaltskanzlei**. Die von der GmbH für die Korrespondenz genutzte Festnetz- und Faxnummer gehörten der Kanzlei, die als Domiziladresse für etwa 15 bis 20 Firmen diente. Ein Schreibtisch in der Kanzlei wurde gelegentlich von einem Mitarbeiter der GmbH genutzt.

Der Bundesfinanzhof bejahte in beiden Fällen den Vorsteuerabzug mit ordnungsgemäßen Rechnungen. Für die Angabe der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers reiche die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“ aus. Die Rechtsprechungsänderung beruht auf dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 15.11.2017 in den Rechtssachen Geissel und Butin (Aktenzeichen C-374/16 und C-375/16), das auf Vorlage durch den Bundesfinanzhof ergangen ist.

Hinweis: Die Rechtsprechungsänderung ist für Unternehmer, die nach ihrer Geschäftstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, von großer Bedeutung. Die Frage, ob bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen, ist regelmäßig Streitpunkt in Außenprüfungen. Der die Leistung empfangende Unternehmer muss also nur sicherstellen, dass der leistende Unternehmer unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift postalisch erreichbar ist. Es ist nicht erforderlich, dass er an diesem Ort auch die wirtschaftlichen Tätigkeiten, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben sind, ausübt. Es reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer und Freiberufler

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist bislang an strenge Anforderungen zu den Rechnungsangaben gebunden.

Kürzlich wurden die formalen Anforderungen durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gelockert.

Der Bundesfinanzhof hat die geänderte Rechtsprechung nunmehr umgesetzt.

Bundesfinanzhof:

Die Angabe der „vollständigen Anschrift“ muss sich nicht auf den Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit beziehen. Es reiche die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“.

Für alle buchführungspflichtigen Unternehmer

Finanzverwaltung:
EC-Karten-Umsätze sind keine Bareinnahmen. Sie dürfen daher nicht den Kassenbestand erhöhen.

Aus Gründen der Praktikabilität wird zugelassen, dass EC-Karten-Umsätze zunächst im Kassenbuch erfasst werden können, wenn sie gesondert kenntlich gemacht oder auf ein gesondertes Konto umgetragen werden.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Betrieblich veranlasste Schuldzinsen können vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sein, sofern sog. Überentnahmen vorliegen.
Überentnahmen liegen vor, wenn die Entnahmen die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen.

EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch

Das Bundesministerium der Finanzen hatte sich in einem Schreiben vom 16.8.2017 an die Wirtschaftsverbände dahingehend geäußert, dass die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch zu einem formellen Buchführungsmangel führt. Dies wurde damit begründet, dass damit im Kassenbuch Einnahmen erfasst werden, die tatsächlich keine Bareinnahmen sind und damit nicht zu einer Erhöhung des Kassenbestands führen.

Diese Sichtweise ist in der Praxis auf Unverständnis gestoßen. Allgemein üblich ist es, solche Umsätze zunächst in der Kasse und sodann den EC-Kartenumsatz wieder als Minderung zu erfassen. Vielfach ist dies in der Praxis auch gar nicht anders möglich, da der Kunde oftmals erst am Ende des Kassiervorgangs die Art des Zahlungsmittels auswählt und mithin entscheidet, ob er den Kauf bar oder mittels EC-Karte bezahlt.

Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.6.2018 an die entsprechenden Interessenverbände wie DStV und DIHK, den Handelsverband Deutschland sowie den Zentralverband des Deutschen Handwerks ihre **restriktive Ansicht zumindest relativiert**. Werden die ursprünglich im Kassenbuch erfassten Umsätze in einem weiteren Schritt gesondert kenntlich gemacht oder sogar wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen, ist trotz des Mangels weiterhin die **Kassensturzfähigkeit zu bejahen**. Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist als formeller Mangel bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung regelmäßig außer Betracht zu lassen. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestands jederzeit besteht.

Hinweis: Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen sorgfältig die Zahlungsart dokumentiert werden muss.

Abzugsverbot für Schuldzinsen

Unter bestimmten Voraussetzungen sind betrieblich veranlasste Schuldzinsen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn die Entnahmen die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen und damit sog. Überentnahmen vorliegen. Die Bemessungsgrundlage für das Abzugsverbot ergibt sich aus der **Summe von Über- und Unterentnahmen während einer Totalperiode** beginnend mit dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.1998 geendet hat bzw. bei späterer Betriebseröffnung ab Betriebsbeginn, bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr. Diese Regelung beruht auf der gesetzgeberischen Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen darf als er erwirtschaftet und eingelegt hat. Damit kommt es zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs für den Fall, dass der Stpfl. mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

Mit dieser Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen bezweckt der Gesetzgeber, Steuergestaltungen durch Zwei- und Mehrkontenmodelle, mit denen privat veranlasste und damit steuerlich nicht abzugsfähige Schuldzinsen in die betriebliche Sphäre verlagert werden, zu begegnen. Diese Regelung ist aber **nach einhelliger Auffassung im Wortlaut zu weit geraten**, weil bei ihrer mechani-

schen Anwendung bereits ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen könnte.

Daher stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.3.2018 (Aktenzeichen X R 17/16) klar, dass beim Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Schuldzinsen die Bemessungsgrundlage auf den periodenübergreifenden Entnahmenüberschuss zu begrenzen ist. Damit hat das Gericht ausdrücklich die Auffassung der Finanzverwaltung verworfen.

Im Streitfall führte der Stpfl. einen Kraftfahrzeughandel. Er erzielte in den Jahren von 1999 bis 2008 teils Gewinne, teils Verluste, und tätigte Entnahmen und Einlagen in ebenfalls stark schwankender Höhe. Zugleich waren im Betrieb Schuldzinsen angefallen. Das Finanzamt versagte in den beiden Streitjahren 2007 und 2008 für einen Teil der Schuldzinsen den Betriebsausgabenabzug, weil Überentnahmen vorgelegen hätten. Bei der Berechnung des Finanzamts kam es zu einer Verrechnung von Unterentnahmen mit in den Vorjahren unberücksichtigt gebliebenen Verlusten im Wege einer formlosen Verlustfortschreibung.

Der Bundesfinanzhof ist dem nicht gefolgt. Er führt aus, dass bei der Berechnung der Über- bzw. Unterentnahmen zwar in einem ersten Schritt auch Verluste in voller Höhe einfließen. Da der Verlust das für Entnahmen zur Verfügung stehende Kapital so aufzehre wie der Gewinn es mehre, sei es systemgerecht, ihn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die nicht abzugsfähigen Schuldzinsen einzubeziehen. Einer Verrechnung mit einem gesondert fortgeführten Verlust bedarf es nicht, da die Verluste in vollem Umfang in die Über- und Unterentnahmen der jeweiligen Jahre eingehen. In einem zweiten Schritt müsse die so ermittelte Bemessungsgrundlage im Wege der teleologischen Reduktion auf den von 1999 (Jahr der Einführung dieser Regelung) bis zum Beurteilungsjahr erzielten Entnahmenüberschuss und damit auf den Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen begrenzt werden.

Das bedeutet, dass die als Bemessungsgrundlage für nicht abzugsfähige Schuldzinsen anzusetzende kumulierte Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. So wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für die Prüfung des Schuldzinsenabzugs nicht erhöht und damit der Gefahr vorgebeugt, dass ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen kann. Zudem wird der Verlust des aktuellen Jahres nicht anders bewertet als der Verlust aus Vorjahren. Dies kann für den Stpfl. in bestimmten Jahren günstiger, in anderen Jahren aber auch nachteiliger sein als der Verrechnungsmodus der Finanzverwaltung.

Hinweis: Da es gleichgültig ist, in welchem Jahr innerhalb der Totalperiode Gewinne oder Verluste erzielt sowie Entnahmen oder Einlagen getätigt wurden, weist das Gericht darauf hin, dass der Stpfl. zu einer vorausschauenden Planung seiner Entnahmen auch in Gewinnjahren veranlasst ist, damit diese sich nicht durch spätere Verluste in steuerschädliche Überentnahmen verwandeln.

Umsatzsteuersatz bei Verzehr an Ort und Stelle

Nach wie vor ungeklärt ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen Umsätze von Bäckereifilialen bei Verzehr an Ort und Stelle dem ermäßigten Umsatzsteuer-

Die Regelung kann dazu führen, dass eine Kürzung des Schuldzinsenabzugs schon bei einem betrieblichen Verlust ohne Entnahmen eintritt.

Bundesfinanzhof:
Die Bemessungsgrundlage für nicht abzugsfähige Schuldzinsen muss auf den gesamten Entnahmenüberschuss begrenzt werden.

Für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer

Verfahren beim Finanzgericht
Münster:

Gilt der ermäßigte Umsatzsteu-
ersatz von 7 % bei Verzehr an
Ort und Stelle in einer Bäckerei-
filiale?

Oberfinanzdirektion Nordrhein-
Westfalen:

Es kommt darauf an, ob vorhan-
dene Sitzgelegenheiten der Bä-
ckerei zugerechnet werden kön-
nen.

**Für Personengesellschaften mit
Beteiligungen an Kapitalgesell-
schaften**

Gewinnausschüttungen von
Kapitalgesellschaften sind für
die Gesellschafter der Personen-
gesellschaft in Höhe von 40 %
steuerfrei (Teileinkünfte-
verfahren).

Finanzgericht München:

Die Feststellung der Beträge
zum Teileinkünfteverfahren
muss bereits auf Ebene der Per-
sonengesellschaft erfolgen.

Die Revision ist anhängig.

satz von 7 % unterworfen werden dürfen. Beim Finanzgericht Münster ist hierzu unter dem Aktenzeichen 15 K 2553/16 U ein Verfahren anhängig, das den Verkauf von Backwaren und anderen Lebensmitteln zum Verzehr an Ort und Stelle von Bäckereifilialen mit und ohne eigene Sitzgelegenheiten betrifft. Hierbei kann es sich sowohl um Fachgeschäfte (Bäckerei mit eigenem Café) als auch um Filialen im Vorkassenbereich von Supermärkten handeln.

Zu der Behandlung dieser Fälle hat die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen mit Verfügung vom 26.4.2018 (Kurzinformat USt 3/2018) wie folgt Stellung genommen:

– Die Lieferung von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %, wenn die vorhandenen Sitzgelegenheiten im Eigentum der Bäckerei stehen, angemietet wurden oder zumindest deren Mitnutzung ausdrücklich vereinbart wurde.

– Können die vorhandenen Sitzgelegenheiten nicht der Bäckerei zugerechnet werden oder sind keine Sitzgelegenheiten vorhanden, liegt keine Lieferung von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle vor und der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist anzuwenden.

Hinweis: In vergleichbaren Fällen können Einsprüche im Hinblick auf das anhängige Verfahren ruhen. Aussetzung der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung nicht.

Im Einzelfall sollten die Verhältnisse vor Ort dokumentiert werden, was auch durch Fotos geschehen kann.

Für Personengesellschaften

Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften

Vereinnahmt eine gewerbliche Personengesellschaft Gewinnausschüttungen von einer Kapitalgesellschaft oder realisiert sie Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, so unterliegen diese Gewinnbestandteile im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter der Personengesellschaft dem Teileinkünfteverfahren, es erfolgt also eine 40 %ige Steuerfreistellung. Bislang ungeklärt ist die Frage, ob über deren Berücksichtigung (und damit auch über das [Teil-]Abzugsverbot für damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben) bereits auf der Ebene des bei der Personengesellschaft erfolgenden Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist oder aber erst im Festsetzungsverfahren hinsichtlich des Folgebescheids, also des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters. Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 29.7.2017 (Aktenzeichen 2 K 310/16) entschieden, dass diese Feststellung bereits auf der Ebene der Personengesellschaft und damit im Feststellungsverfahren erfolgen muss. Diese Frage kann verfahrensrechtlich von erheblicher Bedeutung sein.

Hinweis: Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 5/18 die Revision anhängig, so dass diese Frage nicht endgültig geklärt ist. In Zweifelsfällen sollte eine Berücksichtigung bereits im Feststellungsverfahren für die Personengesellschaft begehrt werden bzw. der Feststellungsbescheid verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Übernahme eines negativen Kapitalkontos

Veräußert ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Gesellschaftsanteil und ist dem ausscheidenden Gesellschafter im Veräußerungszeitpunkt ein negatives Kapitalkonto zuzurechnen, das dieser nicht ausgleichen muss, sondern der neu eintretende Gesellschafter übernimmt, so **erhöht sich der Veräußerungsgewinn um den Betrag des negativen Kapitalkontos**. Insoweit spielt es keine Rolle, ob das negative Kapitalkonto auf der Zurechnung von Verlustanteilen oder auf Entnahmen beruht, die nicht zurückzugewährt sind.

Insoweit stellen sich in der Praxis allerdings Fragen zur Ermittlung des Kapitalkontos. In der Regel werden in der Buchhaltung für jeden Gesellschafter verschiedene Konten eingerichtet, z.B. zur Verbuchung der Einlage, zur Verbuchung von Gewinn- oder Verlustanteilen, zur Verbuchung von nicht entnommenen Gewinnen und von Entnahmen. Die Abgrenzung dieser Konten kann individuell festgelegt werden und richtet sich im Zweifel nach den im Gesellschaftsvertrag getroffenen Abreden.

Für steuerliche Zwecke ist abzugrenzen zwischen Kapitalkonten einerseits und Darlehenskonten andererseits. Nur der Saldo der Kapitalkonten geht in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ein. Aktuell hatte sich das Finanzgericht Düsseldorf mit der **Abgrenzung der Kapitalkonten** zu befassen. Mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 10 K 3782/14 F) stellt das Gericht folgende Leitsätze zur Abgrenzung heraus:

- Werden auf einem Konto Verlustanteile gebucht, so spricht dies für die Einstufung als Kapitalkonto. Hiervon gibt es allerdings Ausnahmen: Sieht ein Gesellschaftsvertrag vor, dass auf einem als Darlehenskonto bezeichneten Gesellschafterkonto auch Verlustanteile zu buchen sind, so ist dies ausnahmsweise kein Indiz dafür, dass es sich bei dem Konto tatsächlich um ein Kapitalkonto handelt, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag zugleich für alle Gesellschafter ein Verlustvortragskonto einzurichten ist, auf dem die Verluste der Gesellschaft zu buchen sind.
- Ist das als Darlehenskonto bezeichnete Gesellschafterkonto aber zusammen mit dem Kapitalkonto und dem Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Firmenwert in die Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens einzubeziehen, so spricht dies entscheidend dafür, dass es sich auch bei diesem Konto um ein Kapitalkonto handelt.

Hinweis: Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist also die gesellschaftsvertragliche Regelung zur Ermittlung eines etwaigen Auseinandersetzungsguthabens. Die Konten, die in ein Auseinandersetzungsguthaben eingehen, sind als Kapitalkonten im steuerlichen Sinne einzustufen.

Handlungsempfehlung: In der Praxis wird immer wieder die Situation angetroffen, dass die gesellschaftsvertraglichen Regelungen nicht eindeutig sind oder die praktische Handhabung hiervon abweicht. Es kann nur dazu geraten werden, **im Gesellschaftsvertrag eindeutige Regelungen zu treffen** und diese in der **Buchungspraxis strikt einzuhalten**. Insofern sollte eine Überprüfung des Gesellschaftsvertrags vorgenommen werden.

Auf Seiten des veräußernden Gesellschafters ist die Abgrenzung des steuerlichen Kapitalkontos wichtig für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Genauso bedeutsam sind diese Fragen aber auch auf Seiten des erwerbenden Gesellschafters. Insoweit bestehen Besonderheiten, wenn der erwerbende Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto übernimmt. Dann ist wie folgt zu unterscheiden:

Für Gesellschafter einer Personengesellschaft

Der steuerliche Gewinn im Falle der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils ist abhängig von der Höhe der steuerlichen Kapitalkonten.

Für die Besteuerung ist abzugrenzen zwischen Kapitalkonten und Darlehenskonten.

Leitsätze des Finanzgerichts Düsseldorf:

Die Buchung von Verlustanteilen auf einem Konto ist ein Indiz für die Einstufung als Kapitalkonto.

Ist ein Darlehenskonto im Falle der Auseinandersetzung mit einzubeziehen, handelt es sich eher um ein Kapitalkonto.

Im Falle des Erwerbs eines Gesellschaftsanteils mit einem negativen Kapitalkonto führt dessen Übernahme zu Anschaffungskosten, die in einer Ergänzungsbilanz auszuweisen sind.

Finanzgericht Düsseldorf:
Anders ist es, wenn das Kapitalkonto nur durch Verlustanteile negativ geworden ist. Dann ist ein erfolgsneutraler Ausgleichsposten zu bilden, der vorrangig mit künftigen Gewinnanteilen zu verrechnen ist.

Für Gesellschafter einer Personengesellschaft

Scheiden alle Gesellschafter bis auf einen aus, wechselt die Steuerschuldnerschaft für die Gewerbesteuer auf den verbleibenden (Einzel-)Unternehmer.

Bundesfinanzhof:
Im Falle des unterjährigen Wechsels ist bezüglich des Gewerbesteuermessbetrages eine Aufteilung vorzunehmen. Der Gewerbesteuerfreibetrag ist nur einmal zu gewähren.

- Die Übernahme **entnahmebedingter** negativer Kapitalkonten führt zu Anschaffungskosten, die in die steuerliche Ergänzungsbilanz eingehen.
- Ist das Kapitalkonto dagegen durch **Verbuchung von Verlusten** negativ geworden, so führt das übernommene verlustbedingt negative Kapitalkonto weder sogleich zu einem ausgleichsfähigen Verlust des Anteilserwerbers noch zu einer Aktivierung in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz, die Abschreibungspotenzial schafft.

Letzteren Aspekt hat das Finanzgericht Düsseldorf in dem Urteil vom 17.4.2018 (Aktenzeichen 10 K 3929/15 F) herausgearbeitet und die steuerlichen Folgen aufgezeigt. Das Finanzgericht stellt heraus, dass für das übernommene negative Kapitalkonto erfolgsneutral ein Ausgleichs- bzw. Korrekturposten (sog. Merkposten) zu bilden ist, wenn der Erwerber eines Kommanditanteils über den gezahlten Kaufpreis hinaus ein durch Verlustanteile negatives Kapitalkonto des Veräußerers übernimmt. Dies kann entweder außerbilanziell oder in der Steuerbilanz erfolgen. Dieser Merkposten stellt kein Kapital des Erwerbers dar, sondern führt dazu, dass künftige Gewinnanteile des Erwerbers bis zu dessen Höhe nicht zu versteuern sind. Diese Handhabung beruht auf der Überlegung, dass der Erwerber mit der Übernahme des verlustbedingten negativen Kapitalkontos die Verpflichtung übernimmt, dass dieses durch künftige Gewinne ausgeglichen wird, er mithin über diese künftigen Gewinnanteile nicht verfügen kann.

Hinweis: Für den neu eintretenden Gesellschafter ist also wichtig, dass ermittelt wird, wie das übernommene negative Kapitalkonto entstanden ist. Handelt es sich um ein verlustbedingt negatives Kapitalkonto, so ist also für den eintretenden Gesellschafter keine steuerliche Ergänzungsbilanz zu bilden, sondern der Betrag ist einem steuerlichen Merkposten festzuhalten, gegen den später Gewinne zu verrechnen sind mit der Folge, dass diese Gewinnanteile nicht zu versteuern sind.

Gewerbesteuer im Falle des Ausscheidens aller anderen Gesellschafter

Scheiden aus einer Personengesellschaft bis auf einen Gesellschafter alle anderen Gesellschafter aus, so wird das Unternehmen dann von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt (sog. Anwachsung). Für Zwecke der Gewerbesteuer wechselt ab diesem Zeitpunkt die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft auf den verbleibenden Gesellschafter als Einzelunternehmer.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.4.2018 (Aktenzeichen IV R 8/16) entschieden, dass sich bei unterjährigen Veränderungen gewerbesteuerlich folgende Konsequenzen ergeben:

- Der Gewerbesteuermessbetrag ist für den gesamten Erhebungszeitraum einheitlich unter Berücksichtigung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags zu berechnen.
- Für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist für jeden Steuerschuldner ein Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. In den Bescheiden ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzurechnungen und Kürzungen zu berücksichtigen.

Hinweis: Im Ergebnis ist der gewerbesteuerliche Freibetrag in dem Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels also insgesamt nur einmal zu gewähren.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen

Das Bundeskabinett hat Steuervorteile für Elektroautos beschlossen, die als Dienstwagen genutzt werden. Vorgesehen ist, dass bei der Privatnutzung eines Firmenwagens der geldwerte Vorteil bei Elektro- und Hybridautos nicht pro Monat 1 % des Bruttolistenpreises, sondern nur 0,5 % betragen soll. Die Neuregelung soll gelten für Elektro- und Hybridfahrzeuge, die **vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast** werden.

Dies soll auch bei der Fahrtenbuchmethode gelten. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Bruttolistenpreisregelung bei der „1 %-Regelung“ (zukünftig bei Elektro-/Hybridfahrzeugen: „0,5 %-Regelung“) sind die bei der Fahrtenbuchmethode zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Anschaffung (Absetzung für Abnutzung) oder vergleichbare Aufwendungen zu halbieren.

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

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

Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens

Für die Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens wurde vereinbart, dass der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber einen **Zuschuss für einen festgelegten Zeitraum** zu leisten hatte. Für den Fall der vorzeitigen Beendigung der Fahrzeugnutzung durch den Arbeitnehmer sollte diesem eine Erstattung zustehen. Nach dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.4.2018 (Aktenzeichen 9 K 162/17) soll dieser Zuschuss anteilig den Sachbezug in Gestalt der Privatnutzung kürzen, indem der Zuschuss gleichmäßig auf den vereinbarten Nutzungszeitraum verteilt wird. Die Zuzahlung mindert somit den monatlichen geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung bereits auf der Einnahmenseite, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer die Dauer der Nutzungsüberlassung ausdrücklich vereinbart wurde.

Im Urteilsfall war der Stpfl. ein in einem lohnsteuerpauschalieren Minijob tätiger Rentner. Die gleichmäßige Verteilung eines Anschaffungszuschusses zum Firmenwagen von 20 000 € führte dazu, dass der geldwerte Vorteil unter Anwendung der 1 %-Regelung nur 374 € betrug und zusammen mit einer Barvergütung von 75 € einen **Bruttoverdienst von 449 € ergab**. Wegen der zulässigen Pauschalierung waren die Arbeitseinkünfte bei der Steuerfestsetzung des Stpfl. nicht zu berücksichtigen.

Dagegen ging die Finanzverwaltung davon aus, dass der Zuschuss jeweils bis zur Höhe von null mit dem Sachbezug zu verrechnen und dieser nach „Verbrauch“ des Zuschusses sodann voll zu besteuern sei. Im Urteilsfall hätte dies dazu geführt,

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Für Elektroautos soll die private Kfz-Nutzung auf 0,5 % des Bruttolistenpreises gesenkt werden.

Diese Regelung soll nur für Anschaffungen im Zeitraum vom 1.1.2019 bis 31.12.2021 gelten. Die bisherige Förderung bleibt für die übrigen Zeiträume bestehen.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer tätigte einen Zuschuss auf die Anschaffungskosten für einen auch privat genutzten Dienstwagen. Der Zuschuss war für einen festgelegten Zeitraum zu leisten und wurde auf diesen gleichmäßig verteilt.

Finanzverwaltung:

Der Zuschuss wird auf den vollen Sachbezug solange angerechnet, bis dieser verbraucht ist.

Das Niedersächsische Finanzgericht folgt der Auffassung des Steuerpflichtigen. Die Revision ist anhängig.

Für alle Kapitalgesellschaften

Neuregelungen sind vorgesehen für den Fall von Ausgleichszahlungen von Organträgern sowie betreffend den Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften.

Für alle Kapitalgesellschaften

Im Grundsatz soll ein Verlustvortrag nicht auf andere Personen übertragbar sein. Das soll nur dann nicht gelten, wenn ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung der Kapitalgesellschaft erfolgt.

dass ab dem vierten Jahr keine Minderung des geldwerten Vorteils mehr erfolgt wäre und mithin eine Lohnsteuerpauschalierung wegen Überschreitens der 450 €-Grenze nicht mehr möglich gewesen wäre.

Hinweis: Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist unter dem Aktenzeichen VI R 18/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Streitfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Von der Streitfrage zu unterscheiden ist der Fall, dass der Arbeitnehmer keinen einmaligen Zuschuss, sondern einen monatlichen Zuschuss leistet. In diesem Fall erfolgt eine monatliche Minderung des geldwerten Vorteils. Bei einem einmaligen Vorteil ist eben nach Ansicht des Finanzgerichts für eine monatliche Verrechnung erforderlich, dass vorab eine schriftliche Vereinbarung zur voraussichtlichen Nutzungsdauer des Kfz und zur Verwendung der Zuzahlung getroffen wird.

Für Kapitalgesellschaften

Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2018

Mit Datum vom 1.8.2018 hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf zum „Jahressteuergesetz 2018“ beschlossen. Dieses Gesetzesvorhaben trägt den neuen Titel „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Aus der Fülle der Änderungen ist für Kapitalgesellschaften hervorzuheben, dass – wie auch schon im vorhergehenden Referentenentwurf – Neuregelungen vorgesehen sind

- für den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter und
- betreffend den Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; hier soll in der Folge des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11) die Regelung, dass der Verlustvortrag quotale Wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden, für die Zeiträume 2008 bis 2015 ersatzlos aufgehoben werden.

Hinzuweisen ist auf etliche Zweifelsfragen zu der Regelung des teilweisen oder vollständigen Wegfalls des Verlustvortrags bei Anteilseignerwechsel. In einschlägigen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Sanierungsklausel ist keine unionsrechtswidrige Beihilfe

Weil beim steuerlichen Verlustabzug der Grundsatz gelten soll, dass Verluste nicht auf andere Personen übertragbar sind, sondern nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität), ist gesetzlich geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der **Verlustabzug bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 50 % vollständig untergeht**. Für die Berechnung der Quote sind jeweils alle unmittelbaren und mittelbaren Erwerbe von Anteilen an der Verlustgesellschaft innerhalb von fünf Jahren zu berücksichtigen. Dies soll dann nicht gelten, wenn der Beteiligungserwerb „zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft“ erfolgt. Diese sog. Sanierungsklausel ist von der Europäischen Kommission als unionsrechtswidrige Beihilfe eingestuft worden, so dass eine Anwendung nicht erfolgen durfte.

Vor diesem Hintergrund sind aktuell die vier parallelen Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 28.6.2018 (Aktenzeichen Rs. C-208/16 P, C-209/16 P, C-203/16 P und C-219/16 P) zu sehen, mit denen dieser nun entschieden hat, dass die **Sanierungsklausel** keine unzulässige Beihilfe darstellt und **sehr wohl unionsrechtskonform** ist. Zugleich hat der EuGH damit den Beschluss der Europäischen Kommission für nichtig erklärt und auch die erstinstanzlichen Entscheidungen des Gerichts der Europäischen Union aufgehoben. Zur Begründung führt der EuGH – verkürzt dargestellt – aus, dass die EU-Kommission den selektiven Charakter der Sanierungsklausel anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt habe, d.h., die EU-Kommission habe fälschlicherweise den Verlustuntergang als Regelfall (Normalzustand) und die Sanierungsklausel als unzulässige Ausnahme dazu aufgefasst.

Tatsächlich ist aber die Sanierungsklausel nach Feststellung des EuGH der Regelfall und damit der zutreffende Referenzrahmen in der allgemeinen Regelung des Verlustabzugs zu sehen, die eine Verrechnung von erwirtschafteten Verlusten mit Gewinnen des vorangegangenen oder späterer Wirtschaftsjahre vorsieht. Von diesem Grundsatz ausgehend stelle die Regelung über den Verlustuntergang die Ausnahmeregelung dar, zu der dann die Sanierungsklausel wieder die Rücknahme ist.

Hinweis: Nach diesen EuGH-Urteilen zu Gunsten sanierungsbedürftiger Kapitalgesellschaften muss die deutsche Finanzverwaltung die Sanierungsklausel infolge der Nichtigerklärung des Kommissionsbeschlusses wieder anwenden. Allerdings ist hierfür zuvor die Veröffentlichung der EuGH-Urteile im Bundesgesetzblatt erforderlich. Nach der Veröffentlichung ist dann die Sanierungsklausel in den Fällen anzuwenden, in denen die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

Auflösungsverlust einer Kapitalgesellschaft

Der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gehört bei dem Gesellschafter in Höhe seines Anteils zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn er diesen im Privatvermögen hielt und er innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war. Ein Auflösungsverlust entsteht dann, wenn die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen IX R 38/16) zur Frage des Zeitpunkts der Realisierung eines Auflösungsverlusts entschieden, dass ein Auflösungsverlust nicht bereits zu dem Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsteht, wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Die Vorinstanz hatte für den Streitfall u.a. festgestellt, dass Tatbestandsmerkmal eines Auflösungsverlusts die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft sei, nicht aber die Beendigung der Gesellschaft bzw. die Liquidation, und dass die Vermögenslosigkeit als solche nicht zur Auflösung der Gesellschaft führe. Auch sei die Löschung im Handelsregister nicht als lediglich deklaratorisch anzusehen.

In Bestätigung seiner Rechtsprechung unterstreicht der Bundesfinanzhof diese Feststellungen des Finanzgerichts mit dem Hinweis, dass ein Auflösungsverlust in dem Jahr zu erfassen sei, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Hiervon sei auszugehen, wenn

Die Europäische Kommission hatte die sog. Sanierungsklausel als unionsrechtswidrige Beihilfe eingestuft.

Der Europäische Gerichtshof sieht in der Sanierungsklausel keine unzulässige Beihilfe.

Die Sanierungsklausel soll daher wieder zur Anwendung gelangen.

Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

Ein Auflösungsverlust ergibt sich, wenn die Anschaffungskosten (zzgl. persönlicher Auflösungskosten) das zurückgezahlte Vermögen übersteigen.

Zeitpunkt der Geltendmachung eines Auflösungsverlustes ist nicht der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Bundesfinanzhof:

Ein Auflösungsverlust ist erst dann zu erfassen, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Das ist dann der Fall, wenn der Wert des zugeteilten Vermögens und die Liquidations- und Anschaffungskosten feststehen.

Für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

Der Aufbau einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung führt nicht zur vGA, wenn zu diesem Zweck das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers reduziert wird.

Bundesfinanzhof:

Fehlende Erdienbarkeit einer Versorgungszusage kann vGA sein.

der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits feststehen. Dies sei in Liquidationsfällen regelmäßig erst dann der Fall, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Als früherer Zeitpunkt komme u.a. der Zeitpunkt der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse in Betracht. Nicht ausreichend ist jedoch der bloße Antrag auf Insolvenzeröffnung, da dieser noch nicht zu einer zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft führe.

Hinweis: Auch dieser Streitfall zeigt die steuerliche Problematik des Zeitpunkts der Verlustrealisierung in ihrer gesamten Tragweite: Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den **Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen** und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung

Die Vereinbarung einer Entgelt- oder Gehaltsumwandlung mit dem Ziel z.B. der Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands oder des Aufbaus einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung (mittels eigener Gehaltsansprüche) zählt zu den anspruchsvollen steuerlichen Fragestellungen, die schon häufiger die Finanzgerichte beschäftigt haben.

Mit Urteil vom 7.3.2018 (Aktenzeichen I R 89/15) hat der Bundesfinanzhof – in Bestätigung der vorinstanzlichen Entscheidung – entschieden, dass der Aufbau einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung mittels eigener Gehaltsansprüche eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führt, wenn **zu diesem Zweck das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers reduziert** und der Minderungsbetrag an eine überbetriebliche Versorgungskasse gezahlt wird. Die besonderen Voraussetzungen, die an die Anerkennung einer Pensionszusage gestellt werden, müssen in diesem Fall nicht erfüllt sein, „die steuerrechtliche Anerkennung der Versorgungszusage [scheitert] regelmäßig nicht an der fehlenden Erdienbarkeit“. Damit weist der Bundesfinanzhof, der diese Rechtsfrage bislang noch nicht zu entscheiden hatte, die veröffentlichte Auffassung der Finanzverwaltung explizit zurück.

Werde bei einer **bestehenden** Versorgungszusage lediglich der Durchführungsweg gewechselt (wertgleiche Umstellung einer Direktzusage in eine Unterstützungskassenzusage), so löse allein diese Änderung keine erneute Erdienbarkeitsprüfung aus.

Aus der Begründung des Bundesfinanzhofs sollen folgende Aspekte hervorgehoben werden:

- Versorgungszusagen können als vGA anzusehen sein, wenn der Gesellschafter diese Leistungen im Zeitraum zwischen der Zusage und dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis nicht mehr erdienen könnte (sog. Erdienbarkeit); dies gelte auch für nachträgliche Erhöhungen einer bereits erteilten Pensionszusage.
- Die Indizwirkung der fehlenden Erdienbarkeit für die außerbetriebliche Veranlassung einer Versorgungszusage ist aber entkräftet, wenn bestehende Gehaltsan-

sprüche des herrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zu Gunsten seiner Altersversorgung umgewandelt werden. Allerdings muss die Entgeltumwandlungsvereinbarung als solche den Anforderungen des sog. formellen Fremdvergleichs genügen.

– Ein gedachter Geschäftsleiter würde nach Feststellung des Bundesfinanzhofs dem Versorgungswunsch des Arbeitnehmers trotz fehlender Restdienstzeit nicht entgegengetreten, weil das von ihm geleitete Unternehmen die finanziellen Folgen einer Zusage nicht zu tragen hat. „Bei der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung disponiert der Arbeitnehmer **wirtschaftlich betrachtet ausschließlich über sein eigenes (künftiges) Vermögen**, indem er Aktivbezüge zu Gunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt. Demgemäß besteht regelmäßig auch keine Veranlassung, die Entgeltumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit darauf zu überprüfen, ob zwischen der Leistung des Arbeitgebers [...] und der Gegenleistung des Arbeitnehmers ein Missverhältnis besteht“.

Daher verneinte der Bundesfinanzhof im konkreten Streitfall das Vorliegen einer vGA, da die Entgeltumwandlung bei wirtschaftlicher Betrachtung lediglich einen Teil der Gehaltsverwendung durch den Geschäftsführer darstelle; dieser finanziere die Versorgungszusage schließlich selbst.

Hinweis: Im Rahmen der praktischen Umsetzung ist zu beachten, dass der Bundesfinanzhof bezogen auf den Fremdvergleich ergänzend darauf hinweist, dass im Einzelfall auch auf Entgeltumwandlung beruhende Versorgungszusagen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein können, wenn nämlich z.B. sprunghafte Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung erfolgen würden – derartige Gestaltungen hatte der Bundesfinanzhof aber im konkreten Streitfall nicht zu untersuchen.

In eigener Sache

Standort Gießen

Wir begrüßen recht herzlich Frau **Rebekka Reck**. Seit 1. Oktober 2018 verstärkt sie als Rechtsanwältin die Westprüfung Emde GmbH & Co. KG sowie die Anwaltssozietät Spielmann Becker v. Buchwaldt mbB.

Wir wünschen Frau Reck einen guten Start und freuen uns auf die Zusammenarbeit.

Am **Mittwoch, 31. Oktober 2018** veranstaltet Westprüfung Emde mit der IHK Gießen-Friedberg ein Seminar zum Thema „Das aktuelle Reisekostenrecht“. Das Seminar findet in der Zeit von 14.00 bis 17.30 Uhr im IHK Schulungszentrum Gießen statt. Referent ist Herr Erik Spielmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht. Weitere Informationen finden Sie unter www.giessen-friedberg.ihk.de / Unsere Veranstaltungen.

Standort Bremen

Am 1. Oktober hat Herr Guido Claassen seine Tätigkeit als Steuerberater bei uns aufgenommen. Herr Claassen wird uns ab sofort sowohl im Bereich der Wirtschaftsprüfung als auch in der steuerlichen Beratung unterstützen.

Wir begrüßen Herrn Claassen recht herzlich, wünschen viel Erfolg und freuen uns auf die Zusammenarbeit.

Das gilt dann nicht, wenn der Gehaltsanspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers zu Gunsten seiner Altersversorgung umgewandelt wird.

Grund: Das Unternehmen hat die finanziellen Folgen der Zusage in solchen Fällen nicht zu tragen.

Termine für Steuerzahlungen

Oktober 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.10. (Mittwoch)	15.10. (Montag)	7.10. (Sonntag)
<p>¹ 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</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			
November 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	12.11. (Montag)	15.11. (Donnerstag)	9.11. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.11. (Donnerstag)	19.11. (Montag)	12.11. (Montag)
<p>¹ 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</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p>⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			

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