

## Steuer & Bilanz aktuell - Juni 2019

### Inhalt

#### Editorial

<b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>	<b>2</b>
Gewerbesteuer: Hinzurechnung von Mietzinsen	2
Definition des Listenpreises für private Pkw-Nutzung	3
Aufwendungen für Geländeverfüllung als Herstellungskosten	3
<b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>4</b>
Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern	4
Dienstreisen mit Bahn oder Flugzeug	5
Betriebsausgaben bei Beiträgen zur Altersversorgung	6
„A1-Bescheinigungen“ bei Geschäftsreisen	7
Pkw-Überlassung bei Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten	7
<b>Für Bezieher von Kapitaleinkünften</b>	<b>8</b>
Billigkeitsregelung für betrügerische Investmentfonds	8
Verlust aus Kapitalanlagen	9
<b>Für Hauseigentümer</b>	<b>10</b>
Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb eines Grundstücks	10
Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete	11
<b>Für Kapitalgesellschaften</b>	<b>12</b>
Verzicht auf Gesellschafterdarlehen Veräußerung von Anteilen	12
Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Beraterhonoraren	15
<b>In eigener Sache</b>	<b>15</b>
<b>Termine für Steuerzahlungen</b>	<b>16</b>
Termine für Juni und Juli	16

### Editorial



Liebe Leserinnen und Leser, die EU hat politisch gesehen schwierige Jahre hinter sich: Brexit, Flüchtlingspolitik, US-Handelskrise, Terroranschläge. Nun ist die Europawahl vorbei und die neue Legislaturperiode wird für das Europäische Parlament nicht einfacher: Die etablierten

Parteien haben weiter an Zuspruch verloren. Gleichzeitig werden immer mehr Vertreter ins Europaparlament geschickt, die die EU schwächen oder sogar lieber heute als morgen abschaffen wollen.

Aber sehen wir auch mal das Positive aus dieser Europawahl: Es gab eine deutliche Steigerung der Wahlbeteiligung. Das zeigt doch zumindest, dass neben den Skeptikern vielen EU-Bürgern Europa und die EU nicht egal ist und diese stattdessen auf den Zusammenhalt der Nationen setzen.

Dennoch: Im Alltag müssen wir weiterhin die Hürden meistern, die uns der EU-Verwaltungsapparat auferlegt und die viele als Brüsseler Bürokratiemonster beschreiben. Die A1-Entsendebescheinigung, über die wir in dieser Ausgabe berichten, ist vielleicht ein Beispiel dafür: Diese braucht der Mitarbeiter bei einer Geschäftsreise ins EU-Ausland zum Nachweis, dass er in seiner Heimat sozialversichert ist.

Zwar ist diese Bescheinigung schon seit einigen Jahren Pflichtbestandteil bei Auslandsreisen. In jüngster Zeit haben aber die Kontrollen in anderen Europäischen Ländern stark zugenommen. An Messeeingängen, auf Baustellen, selbst in Hotels sollen Geschäftsreisende schon nach der Bescheinigung gefragt worden sein. Je nach Mitgliedstaat werden bei fehlenden Bescheinigungen teilweise drastische Bußgelder bis zu 10.000 Euro verhängt. Darüber hinaus wissen viele gar nicht, dass die A1-Bescheinigung auch schon bei nur kurzzeitigem Auslandsaufenthalt mitzuführen ist. Hierzu reicht es schon, wenn der Beschäftigte bloß zum Tanken seines Geschäftswagens über die Grenze fährt. Also: Besondere Vorsicht ist hier geboten.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre und eine gute Zeit,

Olaf Seidel

### Für gewerblichen Unternehmen

Grundsätzlich sind Miet- und Pacht aufwendungen dem Gewinn für Zwecke der Gewerbesteuer anteilig hinzuzurechnen.

In einem Streitfall ging es um die Standmiete auf einer Fachmesse, zu der auch weitere Kosten gegenüber dem Messebetreiber angefallen sind.

Das Finanzamt hat neben der Miete auch die Kosten hinzuge-rechnet. Dem widersprach das Finanzgericht Düsseldorf.

Ein Messestand kann nicht ständig für den Gebrauch im Betrieb vorgehalten werden, weshalb dieser auch nicht fiktiv dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Eine Hinzurechnung scheidet daher aus.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Gewerbsteuer: Hinzurechnung von Mietzinsen

Seit der gesetzlichen Neufassung 2008 haben die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen eine größere Bedeutung erlangt. Dies gilt v.a. für die (anteilige) Hinzurechnung von Miet- und Pacht aufwendungen. Gerade die Finanzverwaltung wendet die Hinzurechnungsvorschriften für Miet- und Pacht aufwendungen sehr umfassend an, was nicht selten zu Streitfällen führt.

Einschränkend hat das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 29.1.2019 (Aktenzeichen 10 K 2717/17 G) entschieden, dass die Miete für einen Messestand regelmäßig nicht der Hinzurechnung unterliegt. Die Stpfl. mietete einen Messestand auf einer alle drei Jahre stattfindenden Fachmesse. Dafür wurden eine Standmiete zzgl. Verbandsbeitrag (AUMA-Beitrag) und Medienpauschale in Rechnung gestellt. Eine weitere Rechnung des Messebetreibers betraf die über dem Messestand errichtete Seilabhangung. In dem Rechnungsbetrag sind auch Arbeitslohn sowie Kosten für die Anmietung einer Arbeitsbühne und eines Kettenzugs enthalten. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde die Meinung vertreten, diese Kosten wären bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (anteilig) hinzuzurechnen.

Dem widersprach das Finanzgericht. Nach der gesetzlichen Vorgabe wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zu 25 % hinzugerechnet die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Hinzurechnungsbetrage für solche sog. Finanzierungsanteile insgesamt 100 000 € übersteigt. Diese Hinzurechnungsnorm verlangt eine **fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters**, da die Gegenstände mangels Eigentums seinem Betriebsvermögen nicht zugeordnet werden können. Es ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre.

Das Gericht stellt zunächst bzgl. des Entgelts für die „Messeflache“ heraus, dass das Entgelt den Verbandsbeitrag und eine Medienpauschale beinhalte. Bezüglich dieser Positionen sei bereits nicht erkennbar, inwiefern es sich hierbei um das Entgelt für die Überlassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter und damit um Mietzinsen handeln soll. Hinsichtlich des **Entgelts für die Anmietung der Standfläche** gelte aber, dass diese **nicht zum fiktiven Anlagevermögen** der Stpfl. gehöre, da es der Gegenstand ihres Unternehmens nicht gebiete, ein derartiges Wirtschaftsgut ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorzuhalten. Der Geschäftszweck der Stpfl., der in der Herstellung, dem Vertrieb und der Montage von Bauelementen aller Art bestand, erfordere es nicht, an Messen teilzunehmen. Vielmehr sei es die freie und alle drei Jahre neu vorzunehmende Entscheidung der Stpfl. gewesen, ob sie aus Werbezwecken an der Messe teilnehmen wolle oder nicht. Durch eine Nichtteilnahme an der Messe sei die gewerbliche Tätigkeit der Stpfl. nicht maßgeblich beeinflusst worden, zumal die Messe ohnehin nur alle drei Jahre stattfand und schon aus diesem Grund ausgeschlossen werden könne, dass die Stpfl. ausschließlich dort Kunden zu gewinnen vermochte.

**Hinweis:** Gegen dieses Urteil ist Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Im Urteil vom 8.12.2016

(Aktenzeichen IV R 24/11) hat der Bundesfinanzhof betreffend des Aufwands eines Konzertveranstalters aus der Anmietung von Veranstaltungsorten eine eher weite Abgrenzung vorgenommen und die Hinzurechnung bejaht. Eingrenzend dagegen auch Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 24.9.2018 (Aktenzeichen 3 K 2728/16 G) zu Aufwendungen eines Reiseveranstalters für Hotelkontingente, in dem auch explizit auf den Geschäftszweck des mietenden Unternehmens abgestellt wurde.

Diese Fragen sind allerdings noch nicht abschließend geklärt. Zu beachten ist, dass bei Personenunternehmen die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer in vielen Fällen zumindest teilweise kompensiert werden. Dies ist bei Kapitalgesellschaften nicht der Fall.

### Definition des Listenpreises für private Pkw-Nutzung

Der Bundesfinanzhof hatte zu entscheiden über die Frage, wie bei einem Taxiunternehmer die Privatnutzung des Taxis bei Anwendung der 1 %-Regelung zu messen ist. Der Taxiunternehmer legte den Bruttolistenpreis aus einer vom Hersteller herausgegebenen Preisliste für Taxen und Mietwagen zugrunde. Das Finanzamt war jedoch der Ansicht, dass der höhere, mit Hilfe der Fahrzeug-Identifikationsnummer abgefragte Listenpreis heranzuziehen sei. Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 8.11.2018 (Aktenzeichen III R 13/16), dass der allgemeine Listenpreis, nicht aber die besondere Herstellerpreisliste für Taxen und Mietwagen zu Grunde zu legen ist. Listenpreis ist bei Anwendung der 1 %-Regelung der Preis, zu dem ein Stpfl. das Fahrzeug als Privatkunde erwerben könnte.

**Handlungsempfehlung:** Dieses Urteil ist auch auf andere Berufsgruppen zu übertragen, denen die Fahrzeughersteller Sonderrabatte gewähren.

### Aufwendungen für Geländeverfüllung als Herstellungskosten

Im Urteilsfall sollte das Betriebsgelände eines Containerterminals um weitere Schiffslliegeplätze und entsprechende Krananlagen, Gleisanlagen und Lagebauten erweitert werden. Zu diesem Zweck wurde die vorhandene, in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer verlängert und die dahinter liegende Fläche mit geeignetem Bodenmaterial aufgefüllt, das zur Sicherung der Tragfähigkeit und zur Verringerung von Setzungen verdichtet wurde. Die Finanzverwaltung wollte diese Aufwendungen für die Geländeverfüllung dem Grund und Boden zurechnen, so dass diese sich steuerlich zunächst nicht mindernd ausgewirkt hätten.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz gab dagegen mit Urteil vom 13.9.2018 (Aktenzeichen 6 K 1856/15) dem Stpfl. Recht und entschied, dass Aufwendungen für eine Geländeverfüllung Herstellungskosten des auf den gewonnenen Flächen errichteten Bauwerks (Gebäude, Betriebsvorrichtung oder Außenanlage) sein können, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung besteht. Vorliegend bildeten die in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer und die Geländeverfüllung eine Einheit mit der Folge, dass die Herstellungskosten einheitlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Spundwand abzuschreiben sind. Bei der Kaimauer handelte es sich um eine dem Betrieb dienende Betriebsvorrichtung.

Revision beim Bundesfinanzhof ist eingelegt.

#### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Ausschlaggebend ist der allgemeine Listenpreis, zu dem ein Steuerpflichtiger das Fahrzeug als Privatkunde erwerben kann.

#### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Streitfall:

Das Finanzamt wollte die Aufwendungen für eine Bodenverfüllung für Zwecke einer Bebauung dem Grund und Boden zurechnen.

Finanzgericht Rheinland-Pfalz:

Die Aufwendungen sind Herstellungskosten für das Bauwerk, wenn sie mit diesem in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen.

Die Revision ist anhängig.

#### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Im Grundsatz ist die private Nutzung von Firmenfahrrädern lohnsteuerpflichtig.

Es wurde eine zeitlich befristete Steuerbefreiung bis zum 31.12.2021 eingeführt. Diese ist an Rahmenbedingungen gebunden.

Auch geringfügig Beschäftigte oder Gesellschafter-Geschäftsführer können begünstigt sein.

Steuerfrei sind im Grundsatz Fahrräder und Elektrofahrräder, die nicht als Kraftfahrzeuge einzuordnen sind.

Die Steuerfreiheit umfasst keine Gehaltsumwandlungen.

**Hinweis:** Gegen dieses Urteil ist unter dem Aktenzeichen IV R 33/18 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Auch in früheren Entscheidungen des Bundesfinanzhofs wurden Aufwendungen für die Begradigung einer Hanglage bzw. Kosten für eine Hangabtragung im Zusammenhang mit der Errichtung von Betriebsgebäuden den Herstellungskosten des Gebäudes zugerechnet und konnten damit über die Gebäudeabschreibung steuerlich geltend gemacht werden. In diesen Fällen bietet sich also die Möglichkeit, solche Aufwendungen über die Gebäudeabschreibung steuerlich geltend zu machen.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Fahrrad oder Elektrofahrrad auch zur privaten Nutzung (einschließlich Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte), so liegt grundsätzlich ein geldwerter Vorteil vor, der lohnsteuerpflichtig ist. Insoweit sind zwei aktuelle Entwicklungen zu beachten:

– Seit dem 1.1.2019 existiert eine Steuerbefreiung, die unter bestimmten Bedingungen diesen geldwerten Vorteil von der Lohnsteuer freistellt.

– Soweit die Steuerfreistellung nicht greift und der geldwerte Vorteil zu bewerten ist, ist der gleich lautende Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.3.2019 zu beachten.

#### a) Steuerbefreiung bei Überlassung eines betrieblichen Fahrrads/E-Bikes

Neu eingeführt wurde eine Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Überlassung** eines betrieblichen Fahrrads vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, welches dieser auch für die Wege zur Tätigkeitsstätte und für Privatfahrten nutzen kann. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Fahrräder als auch für Elektrofahrräder. Die Steuerbefreiung ist zeitlich befristet bis zum 31.12.2021.

Insoweit gelten folgende Rahmenbedingungen:

– Diese **neue Steuerfreiheit erstreckt sich auf Arbeitgeberleistungen zu Gunsten von Aufwendungen der Arbeitnehmer**. Der Arbeitnehmerbegriff ist nach Lohnsteuerrecht zu definieren, so dass auch pauschal versteuerte geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse oder Gesellschafter-Geschäftsführer, die sozialversicherungsrechtlich als Unternehmer einzuordnen sind, von der neuen Steuerfreiheit profitieren können. Die Steuerfreiheit kann sowohl bei vollzeit- als auch bei teilzeitbeschäftigten Mitarbeitern angewandt werden.

– **Steuerfrei** gestellt werden im Grundsatz **Fahrräder und Elektrofahrräder**. Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (sog. S-Pedelecs, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt), sind für die Bewertung des geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.

– **Steuerfrei** gestellt werden **nur Leistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden. Das heißt Gehaltsumwandlungen zu Gunsten der Steuerfreiheit scheiden nach Auffassung der Finanzverwaltung aus.

– Durch die Einordnung als steuerfreie Leistung wird auch eine **Sozialversicherungsfreiheit** ausgelöst. Ein Verbrauch der 44 €-Freigrenze tritt nicht ein.

**Hinweis:** Damit dürften Modelle des Dienstfahrrad-Leasings weiter an Bedeutung gewinnen. Steuerfrei gestellt wird allerdings nur die Überlassung des Fahrrads durch den Arbeitgeber; eine vergünstigte Veräußerung z.B. am Leasingende ist von der Befreiungsvorschrift nicht erfasst.

#### **b) Bewertung der Privatnutzung nach dem Ländererlass vom 13.3.2019**

Nach dem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.3.2019 ist – soweit die Steuerbefreiung nicht greift – der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung des überlassenen Fahrrads/Elektrofahrrads wie folgt zu ermitteln:

- Grundsätzlich beträgt der **geldwerte Vorteil 1 % der** auf volle 100 € abgerundeten **unverbindlichen Preisempfehlung** des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer.
- Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad erstmals **nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022**, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der auf volle 100 € abgerundeten **halbierten unverbindlichen Preisempfehlung** des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer festgesetzt. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft oder geleast hat. Wurde das betriebliche Fahrrad aber vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt es bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 für dieses Fahrrad bei dem Ansatz von 1 % auf den vollen Preis bei Inbetriebnahme.
- Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge kommt nicht zur Anwendung.
- Diese Regelungen gelten auch für **Elektrofahrräder**, wenn diese **verkehrsrechtlich als Fahrrad** einzuordnen (u.a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht) sind. Ist ein Elektrofahrrad verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (sog. S-Pedelec), so ist die Bewertung wie bei Kraftfahrzeugen vorzunehmen.

**Handlungsempfehlung:** Wie bei der Überlassung von Kraftfahrzeugen muss auch bei der Überlassung von Fahrrädern/Elektrofahrrädern aufgezeichnet werden, welchem Arbeitnehmer welches Fahrrad überlassen wird und welche unverbindliche Preisempfehlung gilt.

#### **Dienstreisen mit Bahn oder Flugzeug**

Für mit der Bahn oder dem Flugzeug durchgeführte dienstliche Reisen können anstelle der tatsächlich entstandenen Kosten nicht die pauschalen Kilometersätze (0,30 €/km bei Benutzung eines Pkw) als Werbungskosten abgesetzt werden, wie das Finanzgericht Hamburg mit (nicht rechtskräftigem) Urteil vom 2.11.2018 (Aktenzeichen 5 K 99/16) klargestellt hat. Pauschale Kilometersätze können vielmehr aus Vereinfachungsgründen statt tatsächlich entstandener Kosten nur bei der Benutzung eines Pkw, Motorrads oder Fahrrads angesetzt werden.

**Hinweis:** Im Übrigen können in der Einkommensteuererklärung Werbungskosten nur insoweit geltend gemacht werden, als diese die vom Arbeitgeber steuerfrei erstatteten Reisekosten übersteigen.

Greift die Steuerbefreiung nicht, beträgt der geldwerte Vorteil 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers.

Im Falle der Überlassung des Fahrrads erstmals ab dem 1.1.2019 gilt bis zum 31.12.2021 die Hälfte der Preisempfehlung als Basis für die 1 %-Methode.

Keine Anwendung der 44 €-Freigrenze.

#### **Für alle Arbeitnehmer**

Kosten für Dienstreisen können nicht mit Pauschalsätzen abgerechnet werden, wenn sie mit Bahn oder Flugzeug durchgeführt werden.

**Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

Zahlungen für eine betriebliche Altersversorgung in eine Unterstützungskasse sind im Grundsatz Betriebsausgaben beim Arbeitgeber.

Nicht abzugsfähig sind solche Leistungen, soweit eine Überversorgung vorliegt.

Eine Überversorgung entsteht häufig durch Modelle mit Anwartschafts- bzw. Rentendynamik.

Bundesfinanzhof: Dynamisierungen sind nicht grundsätzlich schädlich, aber bei der Prüfung zu beachten.

## Betriebsausgaben bei Beiträgen zur Altersversorgung

Die betriebliche Altersversorgung kann auch über eine Unterstützungskasse erfolgen. Unterstützungskassen sind rechtlich selbständige betriebliche Sozialeinrichtungen, die Leistungen der betrieblichen Altersversorgung und Notstandsleistungen für die Arbeitnehmer eines Unternehmens erbringen. Zahlungen des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse mit dem Zweck, dieser die Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Aufgaben – insbesondere also die Altersversorgung – zu ermöglichen, sind beim **Arbeitgeber grundsätzlich Betriebsausgaben**. Gesetzlich ist der Betriebsausgabenabzug aber eingeschränkt. Die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs wird damit gerechtfertigt, dass die **Unterstützungskasse (formal) keinen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewährt** und somit der Arbeitgeber die Möglichkeit hätte, zu einem ihm günstig erscheinenden Zeitpunkt Gewinne auf die (steuerbefreite) Unterstützungskasse zu verlagern, um sie dann bei weniger günstiger Ertragslage wieder zurückfließen zu lassen.

Aufwand des Arbeitgebers aus Zahlungen an eine Unterstützungskasse können insbesondere insoweit **nicht als Betriebsausgaben** geltend gemacht werden, als eine **Überversorgung** vorliegt. Dies ist typischerweise der Fall, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung **75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt**. In der Praxis wird dies nicht selten durch Modelle ausgereizt, die eine Anwartschafts- bzw. Rentendynamik vorsehen. Hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 31.7.2018 (Aktenzeichen VIII R 6/15) eine wichtige Entscheidung getroffen:

- Fest zugesagte prozentuale Renten- oder Anwartschaftserhöhungen sind zwar keine ungewissen Erhöhungen, was zu einer generellen Schädlichkeit führen würde. Hieraus folgt jedoch nicht, dass jedwede Renten- oder Anwartschaftsdynamisierungen bei der Prüfung einer sog. Überversorgung unbeachtlich sind.
- Eine über 3 % liegende jährliche Steigerungsrate kann bei der Prüfung der Überversorgung beachtlich sein.

Im Urteilsfall betrieb die Stpfl. eine Arztpraxis. Für einen Teil ihrer Mitarbeiterinnen richtete sie bei der Unterstützungskasse X eine betriebliche Altersversorgung ein. Diese begründete einen Anspruch auf Zahlung einer Altersrente ab dem Ersten des Monats, der der Vollendung des 65. Lebensjahres folgt. Die Altersrente betrug jeweils rund 350 € und erhöhte sich um eine Anwartschaftsdynamik von 5 % pro künftigem Dienstjahr. Hierfür machte die Stpfl. in den Streitjahren Beiträge sowie Verwaltungs- und weitere Nebenkosten als Betriebsausgaben geltend.

Das Finanzamt erkannte den Betriebsausgabenabzug zunächst nicht an, weil dem Schriftformerfordernis nicht Genüge getan worden sei (die Arbeitnehmer hatten die Versorgungszusagen nicht unterschrieben). Im weiteren Verfahren ging es um die Frage, ob eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs wegen einer bestehenden Überversorgung erfolgen müsse. Vorliegend war dies gegeben.

**Hinweis:** Das Urteil verdeutlicht, dass die Frage nach einer möglichen Überversorgung nicht nur bei Direktzusagen eine Rolle spielt, sondern auch beim Durchführungsweg „Unterstützungskasse“ zu beachten ist. Eine **Dynamisierung führt zwar nicht per se zu einer Überversorgung**, jedoch ist zu prüfen, ob die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt, bzw. im Grenzbereich von 75 % liegt. Eine

Dynamik von bis zu 3 % ist bei dieser Prüfung nicht zu berücksichtigen, eine höhere Dynamik dagegen wohl. Dies ist auch die Auffassung der Finanzverwaltung. In der Praxis sind solche Zusagen zur betrieblichen Altersversorgung also sorgfältig auszugestalten, damit der Betriebsausgabenabzug beim Arbeitgeber nicht gefährdet wird.

### „A1-Bescheinigungen“ bei Geschäftsreisen

Das Entsendeformular A1 bescheinigt, welches Sozialsystem für einen Versicherten zuständig ist. So wird vermieden, dass bei einer Entsendung Sozialversicherungsbeiträge gleichzeitig in zwei EU-Staaten fällig werden. **Entsendete** sind Erwerbstätige, die für ihren Arbeitgeber zeitweilig Arbeit in einem anderen Staat verrichten. Diese Personen bleiben in dem Staat versichert, in dem sie eigentlich arbeiten und müssen entsprechend dort Sozialversicherungsbeiträge zahlen. Bedingung hierfür ist, dass die Entsendung oder die selbständige Tätigkeit eine Dauer von 24 Monaten nicht übersteigt.

Auch eine nur wenige Stunden dauernde Dienstreise ins Ausland macht die Ausstellung der **Entsendebescheinigung A1** erforderlich. Es gab Bestrebungen, diese Notwendigkeit innerhalb der EU abzuschaffen, welche nun aber nicht umgesetzt wurden.

Das Dokument A1 belegt den ausländischen Sozialbehörden bei einer Prüfung, dass ein Entsendeter bereits in einem anderen Staat sozialversichert ist. Das Dokument A1 wird auf Antrag durch die Krankenkasse ausgestellt, bei der der Entsendete versichert ist. Das Dokument bestätigt den Sozialversicherungsstatus und den Staat, in dem Beiträge zu zahlen sind.

**Handlungsempfehlung:** Jede Besprechung, jeder kurze Workshop, sogar das Tanken im Ausland in der Dienstzeit kann spätestens ab 2019 kontrolliert werden. Liegt die A1-Bescheinigung nicht vor, können Verwarnungsstrafen fällig werden. Daher sollte diese Bescheinigung immer mitgeführt werden. Die Beantragung der A1-Bescheinigung erfolgt elektronisch über das Lohnabrechnungsprogramm.

### Pkw-Überlassung bei Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten

Nachdem Finanzgerichte unterschiedlich urteilten, stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2018 (Aktenzeichen X R 44-45/17) klar, dass die Überlassung eines Firmen-Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung bei einem „Minijob“-Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten nicht fremdüblich ist. Der Arbeitsvertrag ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Im Streitfall beschäftigte der gewerblich tätige Stpfl. seine Ehefrau als Büro- und Kurierkraft mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von neun Stunden mit einem Monatslohn von 400 €. Im Rahmen des Arbeitsvertrags überließ er ihr einen Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung. Den darin liegenden geldwerten Vorteil, der nach der sog. 1 %-Methode ermittelt wurde, rechnete der Stpfl. auf den monatlichen Lohnanspruch von 400 € an und zog seinerseits den vereinbarten Arbeitslohn als Betriebsausgabe bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab. Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis steuerlich jedoch nicht an, da die Entlohnung in Gestalt einer Pkw-Überlassung im Rahmen eines „Minijobs“ einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dieses Ergebnis bestätigte der Bundesfinanzhof.

Im Kern argumentiert das Gericht wie folgt:

– Vom Grundsatz her steht der steuerlichen Anerkennung eines Ehegatten-

**Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

Die Entsendebescheinigung A1 ist auch für nur kurze Dienstreisen ins EU-Ausland erforderlich.

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer mit Firmenfahrzeugen**

Bundesfinanzhof:  
Die Überlassung eines Firmenfahrzeugs an den Ehepartner zur Privatnutzung ist im Falle eines Minijob-Arbeitsverhältnisses unüblich. Der Arbeitsvertrag ist steuerlich nicht anzuerkennen.

Ehegatten-Arbeitsverhältnisse sind dann steuerlich anzuerkennen, wenn die Entlohnung einem Fremdvergleich standhalten kann.

Typischerweise würde ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer nur dann einen Firmenwagen zur Verfügung stellen, wenn dem Aufwand eine angemessene Gegenleistung als Arbeitskraft gegenübersteht.

#### Für alle Kapitalanleger

Grundsätzlich ist jede Ausschüttung eines Investmentfonds ein steuerpflichtiger Investortertrag.

Kapitalrückzahlungen aus Investmentfonds sind nur unter bestimmten Voraussetzungen nicht steuerpflichtig. Dazu gehören festgesetzte Rücknahmepreise.

Arbeitsverhältnisses nicht der Umstand entgegen, dass dem Arbeitnehmer-Ehegatten in diesem Rahmen ein Firmenfahrzeug zur privaten Verwendung überlassen wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die **konkreten Konditionen der Nutzungsüberlassung fremdüblich ausgestaltet** sind.

– Hinsichtlich der Frage, welchen Arbeitnehmern typischerweise ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen wird, gibt es keine allgemeinen Grundsätze. Hieraus kann allerdings nicht geschlossen werden, dass die Entlohnung durch die Gestellung eines Dienstfahrzeugs im Rahmen geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse fremdüblich ist. Vielmehr muss berücksichtigt werden, dass ein **Arbeitgeber** bei lebensnaher und die unternehmerische Gewinnerwartung einzubeziehender Betrachtungsweise **typischerweise nur dann bereit ist**, einem **Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur uneingeschränkten Privatnutzung zur Verfügung** zu stellen, wenn nach einer überschlägigen, allerdings vorsichtigen Kalkulation der sich für ihn hieraus ergebende **tatsächliche Kostenaufwand zuzüglich des vertraglich vereinbarten Barlohns als wertangemessene Gegenleistung** für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft widerspiegelt.

Dies gilt sowohl für Fälle einer bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses vereinbarten Nutzungsüberlassung als auch bei einer nachträglichen, ggf. im Wege der Gehaltsumwandlung erfolgten Fahrzeuggestellung. Je geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers ist, desto eher erreicht der Arbeitgeber die Risikoschwelle, nach der sich wegen einer intensiven Privatnutzung die Fahrzeugüberlassung als für ihn nicht mehr wirtschaftlich erweist.

– Nach diesen Grundsätzen hielt der Bundesfinanzhof jedenfalls eine uneingeschränkte und zudem selbstbeteiligungsfreie Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Privatfahrten an einen „Minijobber“ für ausgeschlossen. Unerheblich war für das Gericht, dass die Ehefrau für ihre dienstlichen Aufgaben im Betrieb auf die Nutzung eines Pkw angewiesen war.

**Hinweis:** Deutlich wird, dass eine Firmenwagengestellung auch zur privaten Nutzung an einen Minijobber zwar nicht auszuschließen ist, die Hürden der steuerlichen Anerkennung jedoch hoch sind.

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### Billigkeitsregelung für betrügerische Investmentfonds

Bei den sog. Madoff-Fonds handelte es sich um Investmentfonds, die im Rahmen eines betrügerischen Schneeballsystems, das von dem namensgebenden Finanz- und Börsenmakler Bernhard L. Madoff initiiert wurde, Geld gesammelt hatten. Diese Investmentfonds werden seit Ende 2008 nicht mehr an offiziellen Marktplätzen gehandelt und seit 2009 liquidiert. Nach dem Investmentsteuergesetz ist grundsätzlich jede Ausschüttung eines Investmentfonds in voller Höhe ein steuerpflichtiger Investortertrag. Eine nicht steuerpflichtige Rückzahlung des in den Investmentfonds eingelegten Kapitals ist nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich.

Da in den Fällen der Madoff-Fonds keine Rücknahmepreise festgesetzt worden sind, sind diese Voraussetzungen aber nicht gegeben. Darüber hinaus ist keine Teilfreistellung anzuwenden. Damit müssten die Anleger etwaige Liquidationserlöse dieser Fonds versteuern, obwohl es sich wirtschaftlich nur um Kapitalrückzahlungen handelt. Aus diesem Grunde gewährt die Finanzverwaltung Billigkeits-



regelungen, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.12.2018 (Aktenzeichen IV C 1 – S 1980-1/18/10009) bekannt gegeben wurde:

- Bei Investmentanteilen an Madoff-Fonds, die vor dem 1.1.2009 erworben und seit der Anschaffung nicht im Betriebsvermögen gehalten wurden (bestandsgeschützte Alt-Anteile), ist aus Billigkeitsgründen von einer Besteuerung der Ausschüttungen abzusehen. In allen anderen Fällen sind die Ausschüttungen grundsätzlich steuerpflichtig und unterliegen der Kapitalertragsteuer.
- Der Entrichtungspflichtige sollte bei bestandsgeschützten Alt-Anteilen keine Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttungen aus Madoff-Fonds einbehalten. Bereits einbehaltene Kapitalertragsteuer sollte von dem Entrichtungspflichtigen erstattet werden.
- Sofern bei bestandsgeschützten Alt-Anteilen Kapitalertragsteuer einbehalten und keine Erstattung durch den Entrichtungspflichtigen vorgenommen wurde, ist die Kapitalertragsteuer im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu erstatten. Die Erstattung setzt voraus, dass der Anleger von bestandsgeschützten Alt-Anteilen eine Bescheinigung vorlegt, die bestimmte Angaben zu den Fonds enthält.
- Bei bestandsgeschützten Alt-Anteilen an Madoff-Fonds ist aus Billigkeitsgründen davon auszugehen, dass bei der Veräußerung dieser Anteile keine Gewinne entstehen, die der Besteuerung unterliegen. Verluste aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen sind regelmäßig steuerlich irrelevant, weil sie in der Zeit vor dem 1.1.2018 eingetreten sind.

**Hinweis:** Im Rahmen der Veranlagung ist zu berücksichtigen, dass die Steuerbescheinigung ebenfalls die Ausschüttungen aus Madoff-Fonds und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer, den Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer enthält. Für die Eintragung in der Anlage KAP sind die Ausschüttungen von Madoff-Fonds dementsprechend von der Höhe der Kapitalerträge abzuziehen.

## Verluste aus Kapitalanlagen

Seit Geltung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 werden bei Kapitaleinkünften umfassend nicht nur laufende Erträge wie Zinsen und Dividenden steuerlich erfasst, sondern auch realisierte Gewinne aus der Vermögenssubstanz, z.B. Veräußerungsgewinne aus Aktiengeschäften. Konsequenterweise müssen dann allerdings auch Verluste bei der Vermögenssubstanz mindernd erfasst werden. Dies ist jedoch gegenüber der Finanzverwaltung vielfach strittig. So war unklar, ob bei sog. Knock-out-Zertifikaten ein Wertloswerden infolge des Eintritts des Knock-out-Ereignisses dazu führt, dass die vom Stpfl. aufgewendeten Anschaffungskosten für die Zertifikate als Verlust geltend gemacht werden können. Dies hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.11.2018 (Aktenzeichen VIII R 37/15) ausdrücklich bestätigt.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. im Jahr 2011 verschiedene Knock-out-Zertifikate, bei denen noch während des Jahres 2011 die Knock-out-Schwelle erreicht wurde. Die entsprechenden Zertifikate wurden daraufhin ohne Differenzausgleich bzw. Restwert ausgebucht. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Stpfl. hierfür Verluste in Höhe von insgesamt 130 058,89 € geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte. Der Bundesfinanzhof gab jetzt dem Stpfl. Recht. Die geltend gemachten Aufwendungen sind als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen.

Bezogen auf das Schneeballsystem der sog. Madoff-Fonds hat die Finanzverwaltung Billigkeitsregelungen erlassen, mit denen Ausnahmen von der Besteuerung der Ausschüttungen zugelassen werden.

## Für alle Kapitalanleger

Seit dem 1.1.2009 gehören zu den Kapitaleinkünften auch realisierte Gewinne aus der Vermögenssubstanz, z.B. aus Veräußerungen.

In einem Streitfall ging es um sog. Knock-out-Zertifikate, die im Zeitpunkt des Wertloswerdens als Verlust geltend gemacht wurden. Das Finanzamt erkannte diese nicht an.

Bundesfinanzhof:

Auch der Verfall eines Zertifikates ist steuerlich als Verlust zu erfassen. Es gilt das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, die mit dem Verlust gemindert ist.

#### Für Eigentümer von Immobilien

Befreit von der Grunderwerbsteuer sind Grundstücksübertragungen auf Verwandte in gerader Linie. Übertragungen zwischen Geschwistern sind somit im Grundsatz nicht steuerbefreit.

In einem Streitfall übertrug die Mutter eines Steuerpflichtigen ein Grundstück an seine Schwester, verbunden mit der Auflage, dass die Schwester den hälftigen Anteil an einem weiteren Grundstück unentgeltlich dem Steuerpflichtigen überlässt.

Zu Optionsgeschäften hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass auch der Verlust aus dem Verfall der Option steuerlich zu erfassen ist. Dies muss auch für Knock-out-Zertifikate gelten. Im Übrigen entspricht diese Auslegung dem verfassungsrechtlichen Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Stpfl. ist auch dann um die Anschaffungskosten für die Zertifikate gemindert, wenn sie auf Grund des Eintritts der Knock-out-Schwelle automatisch verfallen und ausgebucht werden.

**Handlungsempfehlung:** Ggf. sollte auch für frühere Jahre geprüft werden, ob es verfahrensrechtlich noch möglich ist, Verluste aus solchen Geschäften geltend zu machen. Zu beachten ist, dass derartige Verluste in den Aufstellungen der Kreditinstitute, welche diese für steuerliche Zwecke erstellen, regelmäßig nicht enthalten sind.

Zu beachten ist allerdings, dass Verluste aus Kapitalanlagen nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden können. Eine Verrechnung mit anderen Einkunftsquellen scheidet aus. Sofern eine Verlustverrechnung mangels entsprechend hoher positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht möglich ist, können die Verluste in späteren Jahren mit positiven Kapitalerträgen verrechnet werden.

## Für Hauseigentümer

### Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb eines Grundstücks

Die Übertragung von Grundstücken unterliegt grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, welche auf Grund der länderspezifischen Steuersätze von 5 % bis 6,5 % eine hohe Belastung darstellen kann. Einzelne Übertragungsvorgänge sind ausdrücklich von der Grunderwerbsteuer befreit, so z.B. die Übertragung von Todes wegen oder die Schenkung unter Lebenden und die Übertragung auf Verwandte in gerader Linie, so z.B. von Eltern auf ihre Kinder.

Im Grundsatz nicht steuerbefreit ist die Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern. Dazu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7.11.2018 (Aktenzeichen II R 38/15) eine interessante Entscheidung getroffen. Danach kann die unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück unter Geschwistern, die ein Elternteil in einem Schenkungsvertrag durch Auflage gegenüber dem beschenkten Kind angeordnet hat, auf Grund einer **Zusammenchau grunderwerbsteuerrechtlicher Befreiungsvorschriften** von der Grunderwerbsteuer befreit sein, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb im Grunde als abgekürzter Übertragungsweg darstellt. Die Steuerfreiheit des Grundstückserwerbs kann sich aus der mehrfachen Anwendung derselben grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsvorschrift für die unterbliebenen Zwischenerwerbe ergeben.

Im Urteilsfall waren der Stpfl. und seine Schwester je zur Hälfte Miteigentümer des Grundstücks 1, das ihnen ihre Mutter unter Vorbehalt eines Nießbrauchs übertragen hatte. Später übertrug die Mutter das Grundstück 2 auf die Schwester unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs. Im Übertragungsvertrag ordnete die Mutter als Auflage an, dass die Schwester verpflichtet ist, ihren hälftigen Anteil an dem Grundstück 1 (Miteigentumsanteil) auf den Stpfl. unentgeltlich unter Übernahme der im Grundbuch zugunsten der Mutter eingetragenen Nießbrauchsbelastung zu übertragen. Der Stpfl. muss sich diesen Erwerb auf seinen Pflichtteilsanspruch bei dem Tod der Mutter anrechnen lassen. Die Schwester übertrug ihren hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück 1 auf den Stpfl. zur

Erfüllung der Auflage. Strittig war, ob diese Übertragung Grunderwerbsteuer auslöst. Das Finanzamt setzte Grunderwerbsteuer fest. Dem widersprach das Finanzgericht im sich anschließenden Rechtsstreit, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte.

Das Gericht stellt fest, dass die unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück unter Geschwistern, die ein Elternteil in einem notariell beurkundeten Schenkungsvertrag durch Auflage gegenüber dem beschenkten Kind angeordnet hat, auf Grund einer Zusammenschau grunderwerbsteuerrechtlicher Befreiungsvorschriften nach ihrem Sinn und Zweck von der Grunderwerbsteuer befreit sein kann. Vorliegend kam zwar keine Steuerbefreiung unmittelbar zur Anwendung. Insbesondere lag zwischen den Geschwistern keine Schenkung vor, da die Übertragung nicht freigebig, sondern auf Grund der Verpflichtung aus der Auflage des Elternteils erfolgte. Ebenso ist eine Übertragung zwischen Geschwistern im Grundsatz nicht steuerbefreit, da diese nicht in gerader Linie verwandt sind.

Jedoch kommt der Bundesfinanzhof auf Grund folgender Überlegung zu einer Befreiung von der Grunderwerbsteuer: Die von einem Elternteil durch Auflage in einem notariell beurkundeten Schenkungsvertrag angeordnete unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück von dem mit der Auflage beschwerten Kind auf das erwerbende Kind stellt sich als **abgekürzter Weg einer unentgeltlichen Übertragung des Miteigentumsanteils von dem Elternteil auf das erwerbende Kind dar**. Der erste unterbliebene Zwischenerwerb – die Übertragung des Grundstücks von dem mit der Auflage beschwerten Kind auf den Elternteil – wäre steuerfrei, da das Kind und der Elternteil in gerader Linie verwandt sind. Der zweite unterbliebene Zwischenerwerb – die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von dem Elternteil auf das erwerbende Kind – wäre wegen des Verwandtschaftsverhältnisses in gerader Linie ebenfalls befreit.

**Handlungsempfehlung:** Im Grundsatz sollten in der Praxis nach Möglichkeit Übertragungswege gewählt werden, die unmittelbar von einer Steuerbefreiungsnorm erfasst werden. Das Urteil zeigt aber, dass auch „Umweggestaltungen“ letztlich in der Gesamtschau von der Grunderwerbsteuer befreit sein können.

## Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind Werbungskosten oder Betriebsausgaben nur vollständig abziehbar, wenn keine verbilligte Vermietung vorliegt. Bei der Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken sieht das Gesetz folgende Differenzierung vor:

– Beträgt die Miete **mindestens 66 %** der ortsüblichen Miete, so gilt die Vermietung als entgeltlich und die **Werbungskosten können in vollem Umfang** abgezogen werden.

– Beträgt die Miete **weniger als 66 %** der ortsüblichen Miete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen mit der Folge, dass **Werbungskosten nur anteilig** (entsprechend der Entgeltlichkeitsquote) steuerlich geltend gemacht werden können.

Keine gesetzliche Vorgabe existiert bei der Überlassung z.B. für gewerbliche Zwecke. Auch in diesem Fall ist zu prüfen, ob eine teilentgeltliche Überlassung vorliegt. Das einheitliche Rechtsgeschäft ist dann für Zwecke der Besteuerung in ei-

Bundesfinanzhof:

In diesem Fall ist die Übertragung unter Geschwistern nicht grunderwerbsteuerpflichtig.

Grund:

Verbunden mit der Auflage stellt die Übertragung einen abgekürzten Weg vom Elternteil auf ein Kind dar.

Für Vermieter

Im Falle der verbilligten Vermietung von Wohn- oder Geschäftsräumen könnte eine teilweise Kürzung des Werbungskostenabzugs in Betracht kommen.

Vergleichsmaßstab ist die ortsübliche Miete, sofern vergleichbare Objekte vorliegen.

In einem Streitfall hat das Finanzgericht einen Vergleichswert nach der sog. EOP-Methode entwickeln lassen, die auf betriebswirtschaftliche Grundsätze abstellt.

Der Bundesfinanzhof lehnte das ab, weil die Methode nicht hinreichend die örtlichen Verhältnisse berücksichtigt.

Die Schätzung einer ortsüblichen Miete/Pacht könne auch von einem ortskundigen Sachverständigen erfolgen.

**Für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter**

nen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung geht die Rechtsprechung erst aus, wenn die vereinbarte Gegenleistung mehr als ein Viertel unter der ortsüblichen Marktmiete (oder Marktpacht) liegt. Eine Abweichung von bis zu einem Viertel ist dagegen steuerlich unbeachtlich.

In Fällen, in denen sich vor Ort auf Grund der Besonderheiten des betroffenen Objekts keine vergleichbaren Objekte finden lassen, war bisher offen, wie die ortsübliche Miete bzw. Pacht zu ermitteln ist. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 10.10.2018 (Aktenzeichen IX R 30/17) für Rechtsklarheit gesorgt.

Im Urteilsfall hatte die Stpfl. ein Grundstück mit historischem Gebäude umfangreich saniert und zum Betrieb einer Gaststätte u.a. an ihren Ehemann verpachtet. Das Finanzamt nahm nach Internet-Recherchen eine verbilligte Verpachtung an und kürzte die Werbungskosten entsprechend. Da sich auf Grund der Besonderheiten des Gebäudes keine vergleichbaren Objekte finden ließen, beauftragte das Finanzgericht einen Sachverständigen mit der Ermittlung der ortsüblichen Marktpacht. Dieser ermittelte einen für die Stpfl. nachteiligen Vergleichswert im Wesentlichen auf der Grundlage der an der Ertragskraft orientierten Pachtwertmethode (EOP-Methode). Diesen Bewertungsansatz verwarf der Bundesfinanzhof.

Die EOP-Methode stellt im Wesentlichen darauf ab, welche Pacht auf der Grundlage statistischer Annahmen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vom Mieter oder Pächter im Durchschnitt erwirtschaftet werden kann und berücksichtigt nicht hinreichend die **örtlichen Verhältnisse**. Mit solchen Erwägungen könne der Markt aber allenfalls global abgebildet werden. Das Gesetz verlangt aber, auf den örtlichen Markt zu blicken. Diese Methode verlässt daher den rechtlichen Maßstab der Ortsüblichkeit und ist deshalb aus Rechtsgründen zu verwerfen. Der Bundesfinanzhof hat den Fall nun an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses muss die vereinbarte Pacht der ortsüblichen Marktpacht gegenüberstellen und Letztere von Amts wegen ermitteln. Dazu kann es ein Sachverständigengutachten einholen. Insoweit gibt es zwar keine rechtlichen Vorgaben, nach welcher Methode der Sachverständige vorgehen muss. Mit der EOP-Methode sei aber eine Grenze überschritten, da der Sachverständige damit letztlich etwas anderes ermittelt als die ortsübliche Marktmiete/-pacht.

**Hinweis:** Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass für die erneut vorzunehmende Schätzung der ortsüblichen Marktpacht die Mitwirkung eines ortskundigen, erfahrenen Sachverständigen oder Maklers genügt. Kann sich das Finanzgericht auf der Grundlage der Ausführungen des Sachverständigen nicht die für eine Schätzung erforderliche Überzeugung bilden, geht dies zu Lasten des Finanzamts, das die objektive Beweislast zu tragen hat.

**Handlungsempfehlung:** In Fällen der Wohnraumvermietung sollte der Stpfl. tunlichst **Beweisvorsorge** treffen, um belegen zu können, dass die vereinbarte Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Im Zweifel sollte die vereinbarte Miete nicht zu knapp an dieser Grenze festgesetzt werden.

## Für Kapitalgesellschaften

### Veräußerung von Anteilen – Verzicht auf Gesellschafterdarlehen

Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung konnten – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch durch Gesellschafter geleistete eigenkapitalersetzende

Finanzierungshilfen als sog. nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd bzw. verlusterhöhend berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit rechtskräftigem Urteil vom 19.11.2018 (3 K 1846/15) entschieden, dass nach dem Inkrafttreten des sog. MoMiG v. 23.10.2008 verlorene Gesellschafterdarlehen nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind. Sie können allenfalls als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuerlich anzuerkennen sein, soweit die Kapitalforderung nicht werthaltig ist.

Im konkreten Streitfall des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz waren die Kläger zu je rd. 27 % an einer GmbH beteiligt, der sie in 2004 und 2011 Darlehen i.H.v. insgesamt 360 T€ gewährt hatten. In 2013 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet, die Anteile wurde zu je 1 € veräußert. Die Kläger, die schon zuvor (in 2012) einen Darlehensverzicht (verbunden mit einem Besserschein) vereinbart hatten, machten für das Streitjahr 2013 einen steuerlichen Verlust geltend und bezogen als „nachträgliche Anschaffungskosten“ auch die verbliebene Darlehensvaluta verlusterhöhend mit ein.

Die Finanzverwaltung erkannte den Darlehensverlust (§ 17 EStG) nicht an; das Finanzgericht Rheinland-Pfalz folgt dieser Rechtsauffassung mit folgender Begründung:

– Zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung führten nach der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs u.a. der Ausfall des Gesellschafters mit seinem Anspruch auf Rückzahlung eines der Gesellschaft gewährten Darlehens oder die Wertlosigkeit eines gegen die Gesellschaft gerichteten Rückgriffanspruchs, wenn die Hingabe des Darlehens durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

– Für die Beurteilung, ob eine Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, hatte der Bundesfinanzhof darauf abgestellt, ob diese eigenkapitalersetzend war. Er hatte dies bejaht, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen z.B. ein Darlehen gewährt hatte.

– Für den Streitfall kommt das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass selbst bei Anwendung der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus Gründen des Vertrauensschutzes keine nachträglichen Anschaffungskosten anzunehmen waren, weil es sich weder um von vornherein eigenkapitalersetzende noch um in der Krise stehen gelassene Finanzierungshilfen gehandelt hatte. Nachträgliche Anschaffungskosten kamen auch nicht auf Grund des erklärten Forderungsverzichts in Betracht, da zum Zeitpunkt des Verzichts nicht mehr von einer Werthaltigkeit der Darlehensforderung auszugehen war.

Zur Berücksichtigung des Verzichts im Rahmen der Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG) führt das Finanzgericht aus, dass eine Veräußerung hiernach die entgeltliche Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums auf einen Dritten ist. Auch wenn es bei einem endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung an dem für eine Veräußerung in diesem Sinne notwendigen Rechtsträgerwechsel fehle, folge aus der Gleichstellung der Rückzahlung mit dem Tatbestand der Veräußerung einer Kapitalforderung, dass auch eine ausbleibende Rückzahlung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führen kann. **Wirtschaftlich mache es keinen**

Finanzgericht Rheinland-Pfalz:  
Der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens kann nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung berücksichtigt werden. Folglich wird bei Anteilsveräußerung der Verlust auch nicht erhöht.

Allerdings kann die ausbleibende Rückzahlung des Darlehens ein steuerlicher Verlust im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen sein.

Im Falle des Darlehensverzichts kommt eine Verlustzurechnung dann in Betracht, wenn die Kapitalforderung nicht werthaltig ist.

Das Urteil ist rechtskräftig geworden. Allerdings ist zu dieser Sachfrage ein weiteres Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig.

#### **Für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter**

Streitfall:

Die Gesellschafter einer GmbH erbrachten Beratungsleistungen, denen Beraterverträge zugrunde lagen.

**Unterschied, ob der Stpfl. die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu null veräußere**, oder ob er sie – weil er keinen Käufer findet oder auf eine Quote hofft – behalte und in der Folge keine oder eine unter dem hingegebenen Betrag liegende Rückzahlung erhalte. In beiden Fällen erleide der Stpfl. eine Einbuße seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die die gleiche steuerliche Berücksichtigung finden müsse.

Im Falle eines Verzichts eines Gesellschafters auf eine Kapitalforderung gegen die Gesellschaft komme eine Gleichstellung allerdings nur in Betracht, wenn und soweit die Kapitalforderung nicht werthaltig ist. Andernfalls würde der Verzicht zu einer verdeckten Einlage und somit – auch nach geänderter Rechtsprechung – zu nachträglichen Anschaffungskosten führen.

Das Finanzgericht hatte explizit das Verhältnis von § 17 EStG und § 20 EStG offen gelassen und die Revision zugelassen, das Urteil ist trotzdem rechtskräftig geworden.

**Hinweis:** Obwohl diese Entscheidung nun rechtskräftig ist, ist die einschlägige Rechtsentwicklung weiterhin zu beobachten. Denn das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte mit Urteil vom 18.4.2018 (3 K 3138/15) gleich zwei aktuelle Entwicklungslinien der Rechtsprechung zur erneuten Überprüfung gestellt. Das betrifft einerseits die Übergangsregelungen zum Eigenkapitalersatzrecht bezogen auf gewerbliche Einkünfte (§ 17 EStG) und andererseits die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Die Revision gegen dieses Urteil ist beim Bundesfinanzhof unter dem Az. IX R 13/18 anhängig.

#### **Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Beraterhonoraren**

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 12.9.2018 (I R 77/16, BFH/NV 2019, 296) über einen in der Praxis nicht selten vorkommenden Sachverhalt entschieden:

Im Streitfall betrieb die Klägerin, eine GmbH, bis zum Jahr 2005 ein Unternehmen, 50 % der Anteile an der Klägerin hielt A, die weiteren 50 % hielt A treuhänderisch für B. Im Streitjahr (1995) zahlte die Klägerin Beratungshonorare und Reisekosten an A i.H.v. insgesamt rd. 250 TDM und an B i.H.v. 9 TDM. Dem lagen Beraterverträge aus November 1991 zugrunde. Danach wurde für kaufmännische und betriebswirtschaftliche (A) bzw. technische Beratungen (B) ein Stundensatz von 96 DM vereinbart. Reisekosten sollten jeweils zusätzlich „in Rechnung gestellt werden“. Die Abrechnung sollte monatlich durch Rechnungserstellung mit Stundennachweis erfolgen. Weitere Vereinbarungen enthielten die Verträge nicht. Außerdem konnte A einen betrieblichen Pkw auch privat nutzen. Von den anfallenden Kosten wurden ihr 30 % in Rechnung gestellt. Im Rahmen einer Außenprüfung, die u.a. das Streitjahr umfasste, vertraten die Prüfer u.a. die Auffassung, dass es sich bei den an A und B gezahlten Beratungshonoraren um vGA handelte. Gleiches gelte für die A nicht in Rechnung gestellten Pkw-Kosten i.H.v. rd. 23 TDM.

Der Bundesfinanzhof bestätigt das Vorliegen von vGA. Die vertraglichen Vereinbarungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand. Im Streitfall waren die streitgegenständlichen Beraterverträge – unabhängig davon, ob diese zivilrechtlich wirksam vereinbart werden konnten und damit die Kriterien des sog. formellen Fremdvergleichs eingehalten worden sind – nach den Feststellungen der Vo-

rinstanz derart unbestimmt, dass weder das „Ob“ noch das „Wie bzw. Wann“ der vertraglichen Leistungserbringung seitens der Klägerin bestimmbar war. Eine derartige Vereinbarung hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht geschlossen. Zumindest hätte er angesichts der umfänglichen und unbestimmten Beschreibung der zu erbringenden Leistungen darauf hingewirkt, Art und Umfang der Leistungen sowie den Zeitpunkt, zu dem diese erbracht werden mussten, zu konkretisieren. Dies ungeachtet der Tatsache, dass die vereinbarten Stundenhonorare für die erbrachten Leistungen marktüblich gewesen seien.

**Hinweis:** Beraterverträge zwischen GmbH und Gesellschafter (oder zwischen GmbH und einer nahestehenden Person) müssen entsprechend dem, was mit einem fremden Dritten vereinbart würde, ausreichend konkret beschreiben, welche Leistungen zu welchen Konditionen zu erbringen sind. In Zweifelsfällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

## In eigener Sache

### Standort Bremen

Am 9. Mai 2019 konnten wir **Frau Carina Engl** recht herzlich zum 25jährigen Jubiläum gratulieren. Wir möchten uns auch an dieser Stelle bei Frau Engl für ihren stets sehr engagierten Einsatz und ihre tatkräftige Unterstützung bedanken. Wir wünschen ihr alles Gute und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Seit 15. Mai 2019 verstärkt uns **Herr Dennis Beigelow** im Bereich der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung. Wir freuen uns auf die Zusammenarbeit mit Herrn Beigelow und wünschen ihm viel Erfolg.

### Standort Gießen

#### Glückwünsche an unsere Auszubildende, Frau Claudia Perrone, zur bestandenen Prüfung

Frau Perrone hat Ende Mai erfolgreich die Abschlussprüfung der Ausbildung zur Steuerfachangestellten bestanden. Wir gratulieren Frau Perrone herzlich für ihre hervorragenden Leistungen und danken ihr für ihr Engagement in den vergangenen Jahren. Für ihre zukünftige Tätigkeit in unserer Kanzlei im Bereich Steuerberatung wünschen wir ihr alles Gute und viel Erfolg.

#### Neuer Mitarbeiter

Wir begrüßen recht herzlich **Herrn Martin Eise**. Herr Eise verstärkt ab 8. Juli 2019 unser Team der Wirtschaftsprüfung. Wir wünschen ihm einen guten Start, viel Erfolg und freuen uns auf die Zusammenarbeit.

Bundesfinanzhof:

Die Honorare stellen eine vGA dar. Die Leistungen waren nicht konkret genug beschrieben, so dass sie einem Fremdvergleich nicht standhalten.

## Termine für Steuerzahlungen

Juni 2019			
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>11.6. (Dienstag)</b>	14.6. (Freitag)	8.6. (Samstag)
<p><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</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</p>			

Juli 2019			
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>10.7. (Mittwoch)</b>	15.7. (Montag)	7.7. (Sonntag)
<p><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</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</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

A member of



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

ständig informiert auch unter:

[www.westpruefung-emde.de](http://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