

Steuer & Bilanz aktuell - Oktober 2019

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Gesetzentwurf zur „Rückführung“ des Solidaritätszuschlags	2
Weitere Förderung der Elektromobilität	2
Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim	3
Rückerstattung von Rentenversicherungsbeiträgen	3
Steuerpause bei der Erbschaftsteuer?	4
Für Unternehmer und Freiberufler	5
Abgrenzung Betriebsaufgabe zu Betriebsunterbrechung und -verpachtung	5
Umsatzsteuer für Fahrschulunterricht	6
Für Personengesellschaften	6
Vertraglich übernommene Gewerbesteuer abzugsfähig?	6
Beteiligung an grundstücksverwaltender Personengesellschaft	7
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	8
Abgeltung von Überstunden für Vorjahre	8
„Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn	9
Für Hauseigentümer	11
Erbschaftsteuer für Zweitwohnung	11
Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen	12
Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) bei Darlehen an Nahestehende	13
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Oktober und November	16

Editorial



Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Finanzverwaltung greift zunehmend lohnsteuerliche Sachverhalte im Rahmen von Außenprüfungen auf, welche durchaus zu schmerzhaften Lohnsteuer- und damit verbunden häufig auch Umsatzsteuernachforderungen führen. Daher lohnt sich ein Blick zunehmend auch auf die Entwicklungen in diesem Bereich.

Die aktuelle Rechtsprechung zur Lohnsteuer zeigt, dass der Bundesfinanzhof teilweise steuerbelastende Entscheidungen, wie z.B. zum „neuen“ Reisekostenrecht 2014 fällt, wonach die Begründung einer ersten Tätigkeitstätte in bestimmten Fällen ausgeweitet und damit ein steuerfreier Reisekostenersatz verhindert wird.

Erfreulicherweise findet der BFH jedoch auch Gelegenheit für positive Entscheidungen. So hat er entschieden, dass die Darreichung von Heißgetränken und Backwaren (ohne Belag), wie Laugenstangen und Schokobrötchen, während bezahlter Pausenzeiten in überwiegendem eigenbetrieblichem Interesse getätigt wurden. Folglich konnte hieraus kein lohnsteuerpflichtiger Bezug abgeleitet werden.

Wie schwierig die Anerkennung eines überwiegend eigenbetrieblichen Interesses im Einzelfall ist, aber auch welche Stell-schrauben hier helfen können, ist neben anderen interessanten Beiträgen in dieser Ausgabe zu lesen. Gerne sind wir jederzeit bei Rückfragen Ihre Ansprechpartner.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre und verbleibe mit besten Grüßen

P. Prueß

Für alle Steuerpflichtigen

Der Solidaritätszuschlag besteht seit 1995 zur Finanzierung der deutschen Einheit.

Die Regierungsparteien haben sich verständigt, dass ab 2021 90 % der Einkommensteuerzahler vollständig von dem „Soli“ entlastet werden sollen.

Das Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten. Es werden neben der teilweisen Abschaffung auch andere Alternativen geprüft.

Für alle Steuerpflichtigen

Die steuerliche Förderung von Elektromobilität befindet sich im Gesetzgebungsverfahren.

Für alle Steuerpflichtigen

Gesetzentwurf zur „Rückführung“ des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag wird als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer seit 1995 (damals unbefristet) zur Finanzierung der Kosten der deutschen Einheit erhoben. Seit längerem wird eine Abschaffung des Solidaritätszuschlages gefordert. Dies wird damit begründet, dass der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, immerwährende Erhebung der Steuer verbiete. Daneben wird auch auf die in den letzten Jahren deutlich gestiegenen Steuereinnahmen insgesamt verwiesen.

Union und SPD haben im Koalitionsvertrag vereinbart, dass 90 % der Zahler des Solidaritätszuschlags den Zuschlag **ab 2021** nicht mehr zahlen müssen. Dazu wurde ein Gesetzentwurf vorgelegt, der dies umsetzen soll. In einem „ersten Schritt“ sollen ca. 90 % der Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer vollständig entlastet werden. Danach werden einzeln veranlagte Stpfl. dann vollständig vom Solidaritätszuschlag freigestellt, wenn ihre Einkommensteuerbelastung im Jahr den Betrag von 16.956 € nicht übersteigt. Für einen ledigen sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer würde das einen Bruttoarbeitslohn von fast 74.000 € bedeuten, sofern keine anderen Einkünfte oder höhere Werbungskosten vorliegen.

Dies soll ab 2021 gelten. Ist das Einkommen höher, so soll in einer Übergangszone der Solidaritätszuschlag gemindert werden, so dass im Ergebnis nach den Berechnungen des Bundesfinanzministeriums insgesamt 96,5 % der Stpfl. bessergestellt werden sollen. Einkommensteuerpflichtige mit hohem Einkommen und auch Kapitalgesellschaften sollen dagegen bewusst nicht entlastet werden.

Hinweis: Aktuell wird die Frage, ob der Solidaritätszuschlag mit der Verfassung noch länger zu vereinbaren ist, heftig diskutiert. Insbesondere wird vorgebracht, dass nach dem Auslaufen des Solidarpakts II Ende des Jahres 2019 die Erhebung dieser Ergänzungsabgabe nicht mehr zu rechtfertigen sei. So wird auch eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlages verbunden mit einer Erhöhung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer vorgeschlagen. Insoweit bleibt der weitere Gang des Gesetzgebungs-verfahrens abzuwarten.

Weitere Förderung der Elektromobilität

Die Bundesregierung hat am 31.7.2019 den Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung steuerlicher Vorschriften beschlossen. Über den Referentenentwurf berichteten wir ausführlich in unserer Juli-Ausgabe. Der Kernpunkt des Gesetzgebungsvorhabens, die Förderung der Elektromobilität, soll vorrangig und kurzfristig beschlossen werden. Folgende Änderungen sind vorgesehen:

- Verlängerung der **Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**;
- Verlängerung der Steuerbefreiung des **geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads**;
- Verlängerung der **Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers**;

- Einführung einer **Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale, insbesondere bei Jobtickets**, im Rahmen des Werbungskostenabzugs des Arbeitnehmers;
- Einführung einer **Sonderabschreibung in Höhe von 50 % für rein elektrische Lieferfahrzeuge**;
- **Halbierung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Leasing- oder ähnlichen Aufwendungen für Elektro-/Hybridfahrzeuge** bzw. Fahrräder.

Hinweis: Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Maßnahmen zur weiteren Förderung der Elektromobilität im Herbst endgültig beschlossen werden, so dass sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer bereits jetzt darauf einstellen können.

Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim

Der Bundesfinanzhof stellte mit Urteil vom 3.4.2019 (Aktenzeichen VI R 19/17) klar, dass ein Stpfl. die Steuerermäßigung für Aufwendungen, die wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, nur für seine eigene Unterbringung in einem Heim oder für seine eigene Pflege in Anspruch nehmen kann.

Im Streitfall hatte der Stpfl. die Aufwendungen seiner Mutter für deren Aufenthalt in einem Seniorenheim übernommen. Er machte diese Kosten, soweit sie auf Pflege und Verpflegung seiner Mutter entfielen, steuermindernd geltend. Finanzamt und Finanzgericht gewährten die beantragte Steuerermäßigung jedoch nicht.

Der Bundesfinanzhof bestätigte dies. Die Steuerermäßigung kann **nur für die Inanspruchnahme von „eigenen“ haushaltsnahen Dienstleistungen** in Anspruch genommen werden. Stpfl., die für die Unterbringung oder Pflege anderer Personen aufkommen, können für diese Aufwendungen die Steuerermäßigung hingegen nicht beanspruchen.

Hinweis: Die Frage, ob die Mutter Aufwendungen für ihre Unterbringung in dem Heim als Drittaufwand unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungswegs abziehen könnte, musste das Gericht im vorliegenden Fall nicht entscheiden. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass Aufwendungen für die Unterbringung in einem Pflegeheim beim Stpfl. häufig als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind. Vorliegend könnten also ggf. die vom Sohn getragenen Kosten der Mutter zugerechnet werden, wenn der Sohn die Zahlungen für die Mutter geleistet hat.

Rückerstattung von Rentenversicherungsbeiträgen

Nach § 210 Abs. 1a SGB VI können gesetzlich Rentenversicherte, die versicherungsfrei oder von der Versicherungspflicht befreit sind und die allgemeine Wartezeit von fünf Jahren nicht erfüllt haben, eine **Erstattung der geleisteten Arbeitnehmerbeiträge** beantragen. Die Vorschrift betrifft etwa Lehrer, die zum Berufsstart häufig zunächst angestellt und dann vor Ablauf von fünf Jahren verbeamtet werden. Aber auch Juristen, die z.B. vor der Richter- oder Beamtenernennung eine Zeit lang sozialversicherungspflichtig beschäftigt waren, sind erstattungsbe-rechtigt.

Das betrifft insbesondere die Förderung der Nutzung von Elektro-Dienstfahrzeugen und Fahrrädern.

Für alle Steuerpflichtigen

Aufwendungen für die Heimunterbringung eines Elternteils können nicht als Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch genommen werden.

Bundesfinanzhof:
Die Steuerermäßigung gilt nur für Dienstleistungen an den Steuerpflichtigen selbst.

Für alle Steuerpflichtigen

Unter bestimmten Voraussetzungen können sich Rentenversicherte, die von der Versicherungspflicht befreit sind, die geleisteten Arbeitnehmerbeiträge zurückerstatten lassen.

Finanzgericht Düsseldorf:
Die Beitragsrückerstattung ist steuerfrei. Sie mindert auch nicht die Sonderausgaben.

Die Revision beim Bundesfinanzhof ist anhängig.

Für alle Steuerpflichtigen

Nach dem alten Erbschaftsteuerrecht war die Verschonung von begünstigtem Vermögen verfassungswidrig.

Die Zeitvorgabe des Bundesverfassungsgerichts bis zur Verkündung der Neuregelung hatte der Gesetzgeber nicht eingehalten. Fraglich war, ob in dieser Zwischenzeit das Erbschaftsteuerrecht nicht wirksam war.

Finanzgericht Köln:
Die Verzögerung führt nicht zu einer Steuerpause.

Die steuerliche Behandlung einer solchen Beitragsrückerstattung hatte das Finanzgericht Düsseldorf zu klären. Das Finanzamt minderte die als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen um die Beitragsrückerstattung. Das Finanzgericht Düsseldorf stellte aber mit Urteil vom 22.11.2018 (Aktenzeichen 14 K 1629/18 E) fest, dass die Beitragsrückerstattung nach den gesetzlichen Vorgaben ausdrücklich steuerfrei gestellt wird und es sich deshalb **nicht um negative Sonderausgaben handeln kann**. Eine Minderung der als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen hat also nicht zu erfolgen.

Handlungsempfehlung: Dieses Urteil dürfte etliche Stpfl. betreffen. Im Streitfall hatte die Rentenversicherung dem Finanzamt die Erstattung elektronisch als mit den Altersvorsorgeaufwendungen zu verrechnende Position gemeldet, was sich durch das Urteil des Finanzgerichts als falsch herausstellte. Daher muss in einschlägigen Fällen sorgfältig darauf geachtet werden, wie die Behandlung durch das Finanzamt erfolgt und ob insoweit möglicherweise verfahrensrechtlich vorgegangen werden muss.

Hinweis: Unter dem Aktenzeichen X R 35/18 ist beim Bundesfinanzhof Revision gegen die Entscheidung des FG Düsseldorf anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Steuerpause bei der Erbschaftsteuer?

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Urteil vom 17.12.2014 das damalige Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt. Es entschied damals, dass die Bestimmungen in §§ 13a und 13b Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) 2009 über die Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs begünstigten Vermögens nicht mit Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz vereinbar seien. Die Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensüberganges erfasse notwendigerweise auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nichtbegünstigtem (Privat-)Vermögen.

Das Bundesverfassungsgericht hatte allerdings mit Rücksicht auf die Haushaltsplanung eine Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes angeordnet und den Gesetzgeber verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 30.6.2016 zu treffen. Diese zeitliche Vorgabe wurde nicht eingehalten. Vielmehr wurde das neue Gesetz am 9.11.2016 verkündet. Der Gesetzgeber hatte dafür aber eine ausdrückliche Rückwirkung auf den 1.7.2006 vorgesehen.

Im Fachschrifttum ist umstritten, ob **in dem Zeitraum vom 1.7.2016 bis 9.11.2016 Erbfälle und Schenkungen** steuerlich erfasst werden können. Mit dieser Frage hatte sich das Finanzgericht Köln auseinanderzusetzen. Im Streitfall erbt die Stpfl. von ihrer im August 2016 verstorbenen Tante nach Abzug der Verbindlichkeiten Privatvermögen von rund 65 000 €. Das Finanzamt setzte für diesen Erbfall Erbschaftsteuer fest. Hiergegen wehrte sich die Stpfl. mit der Begründung, dass für die Zeit vom 1.7.2016 bis zum 9.11.2016 kein wirksames Erbschaftsteuergesetz bestanden habe und eine Festsetzung von Erbschaftsteuer daher nicht zulässig war.

Das Finanzgericht Köln gab mit Urteil vom 8.11.2018 (Aktenzeichen 7 K 3022/17) dem Finanzamt Recht. Die Verzögerungen im Gesetzgebungsverfahren führen nach dessen Ansicht auf Grund der **Rückwirkungsanordnung im Gesetz** nicht zu einer Steuerpause. Die vorliegende echte Rückwirkung sei unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Gesetzgebungsverfahrens **verfassungsrechtlich zulässig**.

Handlungsempfehlung: Gegen dieses Urteil ist unter dem Aktenzeichen II R 1/19 Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Vergleichbare Fälle sollten verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

Abgrenzung Betriebsaufgabe zu Betriebsunterbrechung und -verpachtung

Wird ein Betrieb aufgegeben, so sind alle vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und der Besteuerung zu unterwerfen. Dies kann zu hohen Steuerbelastungen führen. Insbesondere bei dem Betriebsvermögen zugeordneten Grundstücken liegt der Buchwert regelmäßig deutlich unter dem Verkehrswert, so dass hohe stille Reserven vorliegen. Dagegen erfolgt zunächst keine steuerliche Erfassung der Reserven, wenn eine Betriebsunterbrechung bzw. eine Betriebsverpachtung vorliegt. Daher ist voneinander abzugrenzen:

- Eine **Betriebsaufgabe** liegt vor, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit auf Grund eines Entschlusses des Stpfl., den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt wird und im Ergebnis dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört. Damit geht einher, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt und äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden.
- Eine **Betriebsunterbrechung** lässt den Fortbestand des Betriebs unberührt. Sie kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet oder darin, dass er die Tätigkeit ruhen lässt.
- Für die Anerkennung einer **Betriebsverpachtung** reicht es nach diesen Grundsätzen aus, wenn alle wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Welche Betriebsgegenstände in diesem Sinne als wesentliche Betriebsgrundlagen in Betracht kommen, bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebes.

Das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.11.2018 (Aktenzeichen 2 K 398/18 E) zeigt die Bedeutung der richtigen **Abgrenzung der wesentlichen Betriebsgrundlagen**. Im Urteilsfall ging es um einen Tierarzt, der im Rahmen einer als „Vertrag über die Übergabe/Übernahme einer Praxis“ bezeichneten Vereinbarung den Praxiswert/Patientenstamm sowie Arzneimittel, das Instrumentarium und die Einrichtungsgegenstände der Praxis an Frau N veräußerte und die Praxisräumlichkeiten an diese verpachtete.

Eine Betriebsaufgabe wurde nicht erklärt. Vielmehr wurde davon ausgegangen, dass eine Betriebsverpachtung vorliege, da nach Auffassung des Stpfl. die Wiederaufnahme der Tätigkeit als Tierarzt in den weiterhin in seinem Eigentum befindlichen Praxisräumen jederzeit möglich gewesen sei.

Dem widersprach das Finanzamt; dies bestätigte auch das Finanzgericht. Sofern ausschließlich die Räumlichkeiten einer freiberuflichen Praxis an die Nachfolgerin verpachtet werden, liege nur dann eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor,

Die Revision ist beim Bundesfinanzhof anhängig.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Mit der Betriebsaufgabe sind sämtliche stille Reserven aufzudecken, was zu einer hohen Steuerbelastung führen kann.

Eine Betriebsunterbrechung durch Verpachtung oder Ruhenlassen führt noch nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven.

Für die Betriebsverpachtung reicht es aus, wenn alle wesentlichen Betriebsgegenstände verpachtet werden. Die Wesentlichkeit bestimmt sich je nach Einzelfall.

Finanzgericht Münster:

Für eine Betriebsverpachtung reicht es nicht aus, lediglich die Räumlichkeiten zu verpachten und gleichzeitig andere wesentliche Betriebsgrundlagen, wie Firmenwert und Kundenstamm, an den Nachfolger zu veräußern.

Für alle Bildungs-Dienstleister

Europäischer Gerichtshof:

Fahrschulunterricht ist nicht umsatzsteuerbefreit, da es sich um einen spezialisierten Unterricht handelt.

Diese Entscheidung kann für alle gewerblichen Bildungseinrichtungen bedeutsam sein.

Für Personenunternehmen und ihre Anteilseigner

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils kann gewerbesteuerpflichtig sein. Die Gesellschaft selbst ist Schuldner der Gewerbesteuer.

wenn diese Räumlichkeiten die alleinigen **wesentlichen Betriebsgrundlagen** darstellen. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen einer Tierarztpraxis zählten jedoch auch der **Praxiswert und der Patientenstamm**. Werden diese immateriellen Werte anlässlich der Praxisübergabe an den Nachfolger veräußert, liegt weder eine Betriebsverpachtung im Ganzen noch eine Betriebsunterbrechung vor, sondern eine Betriebsaufgabe.

Handlungsempfehlung: Im Einzelfall ist sehr sorgfältig abzugrenzen, was die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind. Praxisübergabvereinbarungen können erhebliche steuerliche Folgen nach sich ziehen und sind daher stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen.

Umsatzsteuer für Fahrschulunterricht

Vor die Gerichte gebracht wurde, dass Fahrschulunterricht im Hinblick auf den Erwerb der Fahrerlaubnisse für Kraftfahrzeuge der Klassen B und C1 nach den Vorgaben der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie als steuerfreie Unterrichtsleistung anzusehen sei. Diese Frage hatte der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof zur Klärung vorgelegt.

Mit Urteil vom 14.3.2019 (Aktenzeichen C-449/17) hat der Europäische Gerichtshof die Einstufung von Fahrschulunterricht als steuerfreier Schul- und Hochschulunterricht abgelehnt. Beim Fahrschulunterricht handele es sich um einen spezialisierten Unterricht, der für sich allein **nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten** in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkomme.

Hinweis: Durchaus überraschend ist die **enge Auslegung des bisher weit interpretierten Begriffs des „Schul- und Hochschulunterrichts“** im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Daher ist diese Entscheidung über den entschiedenen Fall hinaus für alle Anbieter gewerblicher Bildungsleistungen bedeutsam.

Für Personengesellschaften

Vertraglich übernommene Gewerbesteuer abzugsfähig?

Bekanntlich mindert die Gewerbesteuer den steuerlichen Gewinn nicht. Dieses **Abzugsverbot** greift allerdings **nur für den Gewerbesteuerschuldner selbst**, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7.3.2019 (Aktenzeichen IV R 18/17) festgestellt hat. Übernimmt dagegen der Veräußerer eines Mitunternehmeranteils vertraglich die durch den Veräußerungsvorgang ausgelöste Gewerbesteuer und ist dies nicht Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Regelungen, führt die übernommene Gewerbesteuer als Veräußerungsaufwand zur Minderung des Veräußerungsgewinns.

Im Streitfall wurden Mitunternehmeranteile innerhalb der Fünfjahresfrist nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in die betroffene Personengesellschaft veräußert, so dass bei der Gesellschaft auf den Veräußerungsgewinn Gewerbesteuer entstand. Diese hat der seinen Anteil veräußernde Mitunternehmer zur Hälfte getragen. Falls dies auf einer außerhalb des Gesellschaftsvertrags anlässlich des Anteilsverkaufs getroffenen Regelung beruht, ist diese übernommene Gewerbesteuer absetzbarer Veräußerungsaufwand, mindert also den Veräußerungsgewinn.

Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft, so dass nur diese vom Abzugsverbot betroffen ist. Das gilt auch dann, wenn ein Dritter schuldrechtlich oder gesellschaftsvertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet ist, da dieser nicht die Steuer als solche schuldet, sondern deren Erstattung.

Handlungsempfehlung: Vom Finanzgericht wird allerdings noch zu prüfen sein, ob diese Übernahme der Gewerbesteuer betrieblich veranlasst war. Sollte die im **Kaufvertrag getroffene Regelung einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung entsprechen**, die im Kaufvertrag lediglich umgesetzt wird, so wäre der dem Veräußernden Mitunternehmer entstandene Aufwand gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher nicht wie Veräußerungskosten abziehbar. Dies verdeutlicht, dass der vertraglichen Gestaltung große Bedeutung zukommt. Im konkreten Fall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Beteiligung an grundstücksverwaltender Personengesellschaft

Bei der Gewerbesteuer existiert die sog. erweiterte Grundstücks Kürzung, welche bei reinen grundstücksverwaltenden Gesellschaften eine Belastung mit Gewerbesteuer verhindern soll. Im Kern müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein, damit die erweiterte Kürzung beantragt werden kann: Zum einen besteht eine Begrenzung der unternehmerischen Tätigkeit auf ausschließlich eigenen Grundbesitz und eigenes Kapitalvermögen. Daneben liegt eine Begrenzung in Art, Umfang und Intensität der ausgeübten Tätigkeit vor. Es darf ausschließlich die Nutzung oder Verwaltung des genannten Vermögens erfolgen. Die Kürzung erfolgt dann um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Strittig war die Frage, ob einer Gesellschaft, welche nur auf Grund ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt, ansonsten jedoch grundstücksverwaltend ist, die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nicht zu gewähren ist, sofern sie an einer grundstücksverwaltenden Gesellschaft beteiligt ist, welche nicht gewerblich geprägt ist. Einerseits stellte sich die Frage, ob hinsichtlich des Grundbesitzes der vermögensverwaltenden Beteiligungsgesellschaft „eigener“ Grundbesitz vorliegt. Andererseits ist dies vor dem Hintergrund zu sehen, dass vermögensverwaltende Personengesellschaften steuerlich transparent behandelt werden, d.h. die Vermögensgegenstände und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen werden anteilig unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet.

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat hierzu mit Beschluss vom 25.9.2018 (GrS 2/16) entschieden, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren ist. Der Begriff des „**eigenen Grundbesitzes**“ sei nicht gesetzlich definiert und daher auslegungsbedürftig. Bei der Auslegung betrachtet der Große Senat die Gesetzessystematik der Norm und kommt zu dem Schluss, dass nicht ausschließlich auf das zivilrechtliche Eigentum abzustellen ist. Vielmehr liegt auch dann eigener Grundbesitz vor, wenn dieser mittelbar über die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft gehalten wird.

Handlungsempfehlung: Dieses Urteil hat weitreichende Bedeutung in der Praxis. In einschlägigen Fällen ist zu prüfen, ob die **erweiterte Kürzung beantragt werden soll**. Dies ist für alle noch offenen Veranlagungen zu prüfen. Hierzu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Übernimmt der Veräußerer vertraglich diesen Aufwand, mindert dieser seinen Veräußerungsgewinn.

Ist die Kostenübernahme aber schon im Gesellschaftsvertrag geregelt, kommt der Abzug als Veräußerungskosten nicht in Betracht.

Für grundstücksverwaltende Personengesellschaften

Reine grundstücksverwaltende Personengesellschaften werden durch eine erweiterte Kürzung von der Gewerbesteuer befreit.

Großer Senat des Bundesfinanzhofs:

Das gilt auch dann, wenn die grundstücksverwaltende Gesellschaft nicht selbst, sondern ihre vermögensverwaltende Beteiligungsgesellschaft über Grundbesitz verfügt.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten unterliegen der begünstigten Besteuerung.

Streitfall:

In einem Aufhebungsvertrag wurde die Vergütung von Überstunden vereinbart. Das Finanzamt betrachtete diese nicht als begünstigte Einkünfte.

Finanzgericht Münster:

Auch Nachzahlungen verdienender Vergütungen können begünstigt sein, wenn sich der Nachzahlungszeitraum auf zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und länger als zwölf Monate gedauert hat.

Voraussetzung ist weiterhin, dass wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Abgeltung von Überstunden für Vorjahre

Sog. außerordentliche Einkünfte unterliegen bei der Einkommensteuer einer begünstigten Besteuerung. Obgleich die Besteuerung im Jahr des Zuflusses erfolgt, werden die Einkünfte rechnerisch über fünf Jahre verteilt, so dass sich **Progressionsvorteile** ergeben. Zu solchen begünstigt besteuerten Einkünften zählen auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten.

Das Finanzgericht Münster hatte darüber zu entscheiden, ob die im Rahmen eines Aufhebungsvertrags vereinbarte Überstundenvergütung zu außerordentlichen Einkünften führte. Im Streitfall wurden **mit einem Aufhebungsvertrag 2016 Überstunden der Jahre 2013 bis 2015 abgegolten**. Das Finanzamt ging davon aus, dass Zahlungen des Arbeitgebers, die bereits erdiente Ansprüche abgelten, keine begünstigten Einkünfte darstellen. Hierzu stellt das Gericht mit Urteil vom 23.5.2019 (Aktenzeichen 3 K 1007/18 E) fest:

– Überstundenvergütungen stellen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten dar, wenn der Nachzahlungszeitraum sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und länger als zwölf Monate dauert.

– Auch wenn Überstundenvergütungen anlässlich der Aufhebung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, setzt die Einstufung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit – anders als z.B. bei Abfindungen anlässlich der Aufhebung eines Arbeitsvertrags – nicht voraus, dass der Stpfl. infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erhalten würde.

Zunächst stellt das Gericht heraus, dass auch Nachzahlungen tarifbegünstigt sein können. So z.B. Lohnnachzahlung für vorangegangene Jahre. Verallgemeinernd lässt sich sagen, dass auch bloße Nachzahlungen verdienender Vergütungen zu außerordentlichen Einkünften führen können, wenn der Nachzahlungszeitraum sich auf zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und länger als zwölf Monate gedauert hat.

Der Umstand, dass sich die Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, steht der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen. Eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit liegt dagegen nicht vor, wenn lediglich im Vorjahr verdiente Vergütungen nachgezahlt werden.

Weitere Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung ist, dass wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen. Vorliegend hat der Arbeitnehmer die Vergütung mit seinem Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses vereinbart. Damit ist ein wirtschaftlich vernünftiger Grund gegeben, da die Überstunden andernfalls ersatzlos verfallen wären. Anhaltspunkte für eine willkürliche, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenballung aus steuerlichen Gründen sind nicht ersichtlich.

Handlungsempfehlung: In einschlägigen Fällen ist anzuraten, in dem Aufhebungsvertrag ausreichend detailliert darzulegen, welche Leistungen mit der Abfindungszahlung abgegolten werden sollen.

Hinweis: Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, so dass abzuwarten bleibt, ob das Finanzamt Revision beim Bundesfinanzhof einlegt.

„Sensibilisierungswoche“ als Arbeitslohn

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung gewährt werden. Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss.

Insofern sind neben dem Lohn oder Gehalt gewährte Vorteile daraufhin zu prüfen, ob diese als Einkünfte einzustufen sind und damit der Lohnsteuer unterliegen. Vorteile besitzen aber keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Letzteres ist z.B. gegeben bei der Gestellung von Arbeitskleidung oder der Bereitstellung von Getränken, wie Kaffee, Tee oder Mineralwasser zum Verzehr im Betrieb.

Ob bei Zuwendungen an die Arbeitnehmer Arbeitslohn vorliegt oder nicht, ist nicht immer leicht zu beurteilen. So hatte der Bundesfinanzhof über einen Fall zu entscheiden, bei dem es um Maßnahmen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands der Arbeitnehmer und zur betrieblichen Gesundheitsförderung ging. Mit Urteil vom 21.11.2018 (Aktenzeichen VI R 10/17) hat das Gericht das Vorliegen von Arbeitslohn bejaht.

Im Urteilsfall entwickelte der Arbeitgeber in Zusammenarbeit mit einem Dritten ein Konzept, das dazu dienen sollte, die Beschäftigungsfähigkeit, Leistungsfähigkeit und Motivation der auf Grund der demographischen Entwicklung zunehmend alternden Belegschaft zu erhalten. Im Rahmen dieses Konzepts bot die Stpfl. ihren Arbeitnehmern eine sog. Sensibilisierungswoche zur Vermittlung grundlegender Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil an.

Das Angebot richtete sich an sämtliche Mitarbeiter der Stpfl. Eine Pflicht zur Teilnahme an der Sensibilisierungswoche bestand nicht. Hatte ein Arbeitnehmer die Teilnahme zugesagt, war er aber verpflichtet, an der Sensibilisierungswoche teilzunehmen. Bei Verletzung dieser Pflicht drohten Sanktionen. Die Teilnehmer hatten einen Vertrag mit dieser Regelung zu unterzeichnen.

Die Kosten für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche einschließlich Übernachtungs- und Verpflegungskosten bezifferte die Stpfl. auf ca. 1.300 € pro Mitarbeiter. Diese Kosten übernahm die Stpfl. Die Fahrtkosten hatten die teilnehmenden Arbeitnehmer selbst zu tragen. Sie hatten für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche zudem Zeitguthaben oder Urlaubstage aufzuwenden.

Das Finanzamt vertrat nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmern durch die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche Sachbezüge zugewandt habe, die im Grundsatz der Lohnsteuer zu unterwerfen seien. Der Bundesfinanzhof hat dieses Ergebnis bestätigt. In der Urteilsbegründung stellt er heraus:

– Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen, sind nicht als Arbeitslohn anzusehen. Vorteile besitzen danach keinen

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Bezüge und Vorteile, die der Arbeitnehmer neben Lohn und Gehalt erhält, sind in der Regel lohnsteuerpflichtig.

Liegen die Vorteile aber im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers, stellen sie keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Streitfall:

Der Arbeitgeber bot allen Mitarbeitern eine sog. Sensibilisierungswoche an. Die Kosten übernahm das Unternehmen. Die Mitarbeiter trugen die Reisekosten und mussten ihre Urlaubstage aufwenden.

Bundesfinanzhof:

Es handelt sich um einen steuerpflichtigen Sachbezug.

Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers besteht dann, wenn ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers zu vernachlässigen ist.

Eine Sensibilisierungswoche fällt in den Bereich der allgemeinen Lebensführung, weshalb die Arbeitnehmer dadurch privat bereichert waren.

Entscheidend ist immer der Einzelfall.

Im Streitfall sprachen auch die Freiwilligkeit und die Anrechnung von Urlaubszeit gegen das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers.

Arbeitslohncharakter, wenn sie im überwiegend **eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers** gewährt werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht. Ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, kann daher vernachlässigt werden. Ob dies vorliegt, muss für den Einzelfall entschieden werden.

– Eine Sachzuwendung kann nach der Rechtsprechung des Senats auch gemischt veranlasst sein, so dass eine Aufteilung in Arbeitslohn und eine Zuwendung im betrieblichen Eigeninteresse in Betracht kommt.

– Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, ob **Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung** zu Arbeitslohn führen. Nach der Rechtsprechung ist z.B. in der Übernahme von Kurkosten durch den Arbeitgeber grundsätzlich Arbeitslohn zu sehen. Dagegen können vom Arbeitgeber veranlasste unentgeltliche Vorsorgeuntersuchungen ebenso im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse liegen wie Maßnahmen zur Vermeidung berufsbedingter Krankheiten.

– Im Streitfall handelte es sich bei der Sensibilisierungswoche um eine gesundheitspräventive Maßnahme der Arbeitgeberin für ihre Arbeitnehmer, die **keinen Bezug zu berufsspezifisch bedingten gesundheitlichen Beeinträchtigungen** aufwies. Vielmehr fiel diese Gesundheitsförderung in den Bereich der allgemeinen Lebensführung, daher waren die Arbeitnehmer durch diese Zuwendungen privat bereichert.

– Das Programm der Sensibilisierungswoche und die sich daraus ergebende Einstufung der Veranstaltung als gesundheitspräventive Maßnahme auf freiwilliger Basis steht der Annahme entgegen, die Woche als betriebliche Fortbildungsveranstaltung anzusehen.

– Gegen ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers spricht außerdem, dass die Teilnahme der Arbeitnehmer an der Sensibilisierungswoche nicht als Arbeitszeit zählte oder die Stöpl. die Sensibilisierungswoche nicht zumindest auf die Arbeitszeit anrechnete und die Fahrtkosten selbst getragen werden mussten.

– Eine gesunde, leistungsbereite und leistungsfähige Arbeitnehmerschaft liegt im Übrigen stets im **eigenbetrieblichen Interesse** des Arbeitgebers. Daraus folgt aber nicht, dass das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Gesunderhaltung seiner Arbeitnehmer es von vornherein ausschließt, eine Zuwendung an die Arbeitnehmer zur Gesundheitsförderung als Arbeitslohn zu qualifizieren.

Handlungsempfehlung: Letztlich kann eine richtige Einstufung nur für den Einzelfall erfolgen. Für den Lohnsteuerabzug ist dies allerdings entscheidend. Das geschilderte Urteil gibt über den entschiedenen Fall hinaus **hilfreiche Hinweise zur Abgrenzung**. Deutlich wird insbesondere die enge **Auslegung des Begriffs des „eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers“**.

Soweit Zweifel hinsichtlich der Einstufung bestehen, kann der Arbeitgeber die richtige Einstufung ggf. mittels einer Lohnsteuer-Anrufungsauskunft beim Finanzamt abfragen.

Dies stellt in vielen Fällen ein sinnvolles Instrument dar, um Risiken hinsichtlich des richtigen Lohnsteuerabzugs zu vermeiden.

Für Hauseigentümer

Erbschaftsteuer für Zweitwohnung

Bei der Erbschaftsteuer bleibt der Erwerb des Eigentums an einem bebauten Grundstück durch Kinder des Erblassers von der Erbschaftsteuer ausnahmsweise steuerfrei, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Zudem muss die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein und die begünstigte Wohnfläche darf 200 qm nicht übersteigen (sog. Familienheim).

Das Finanzgericht Köln hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem die Erblasserin in einem eigenen Mehrfamilienhaus **zwei Wohnungen nutzte** und in Frage stand, ob die Übertragung beider selbst genutzter Wohnungen unter die Steuerbefreiung falle. Dies verneinte das Gericht mit Urteil vom 30.1.2019 (Aktenzeichen 7 K 1000/17). Entscheidend war, dass beides jeweils abgeschlossene und eigenständig nutzbare Wohnungen waren, die jeweils über eine eigene Küche, Badezimmer und als Schlaf-, Wohn- oder Arbeitsräume nutzbare sonstige Räume verfügten und nur separat über den von allen Bewohnern und sonstigen Besuchern des Hauses gemeinsam genutzten Hausflur zu erreichen waren. Die **Steuerbefreiung** ist aber **nur für eine Wohnung** gewährt.

Hinweis: Die Steuerbefreiung für das Familienheim kann materiell zu bedeutsamen Vorteilen führen, ist aber an enge Bedingungen geknüpft.

Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden ist es erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude und den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden sowie das Gebäude aufzuteilen. Die Anwendung der sog. Restwertmethode, bei der vom Gesamtkaufpreis der anhand der Bodenrichtwerte ermittelte Wert des Grund und Bodens abgezogen wird und der verbleibende Betrag dem Gebäude zugeordnet wird, ist nicht mehr zulässig.

Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern haben eine Arbeitshilfe (xls-Datei) zur Verfügung gestellt, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Diese wurde nun aktualisiert und steht mit dem Stand Mai 2019 zur Verfügung.

Hinweis: Diese Arbeitshilfe ist frei verfügbar und sollte in einschlägigen Fällen der erste Einstieg in eine Kaufpreisaufteilung sein. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob die typisierende Vorgehensweise dem Einzelfall gerecht wird. Daher ist auch eine seitens der Finanzverwaltung erfolgte Aufteilung, welche sich regelmäßig auf diese Arbeitshilfe stützt, kritisch zu überprüfen.

Für alle Immobilienbesitzer

Unter bestimmten Voraussetzungen ist der Erwerb einer Wohnung von Todes wegen für den Erben erbschaftsteuerfrei.

Finanzgericht Köln:
Wurden in einem Mehrfamilienhaus vom Erblasser zwei Wohnungen genutzt, kann die Steuerbefreiung nur für eine Wohnung gewährt werden.

Für Vermieter von Grundbesitz

Für Zwecke der Ermittlung der Abschreibung auf das Gebäude ist eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Bodenwert und Gebäudewert vorzunehmen.

Die Finanzverwaltung stellt für die Ermittlung eine Arbeitshilfe zur Verfügung.

Bei Anwendung der Arbeitshilfe ist das Ergebnis stets sorgfältig zu überprüfen.

Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Der Bundesfinanzhof hatte in seiner Rechtsprechung die Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten auf Beteiligungen deutlich eingeschränkt.

Durch eine Gesetzesinitiative soll nun die alte Rechtslage wiederhergestellt werden, so dass auch Darlehensverluste dann wieder den nachträglichen Anschaffungskosten zuzurechnen sind.

Voraussetzung ist die gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Diese ist dann gegeben, wenn die vereinbarten Bedingungen nicht fremdüblich sind.

Für Kapitalgesellschaften

Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen

Infolge der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vom 11.7.2017, IX R 36/15) sind Ausfälle von Gesellschafterdarlehen oder Bürgschaftsregressforderungen grundsätzlich nicht mehr den nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung zuzurechnen. Dadurch können im Falle von Anteilsveräußerungen oder Liquidationen solche Aufwendungen nicht mehr ergebnismindernd berücksichtigt werden.

Als Reaktion auf diese Rechtsprechung ist im neuen Regierungsentwurf zum „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vorgesehen, dass eine Legaldefinition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften eingeführt werden soll.

Im Ergebnis soll damit die bisherige Rechtslage ungeachtet der durch das MoMiG geänderten zivilrechtlichen Rahmenbedingungen für steuerliche Zwecke wiederhergestellt werden, wonach zu den **nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen** auch gehören:

- einerseits Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war,
- andererseits Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.
- Darüber hinaus ist in Bestätigung der bisherigen Rechtslage geregelt, dass auch offene und verdeckte Einlagen (z.B. Nachschüsse) zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören.

Mit dieser Neuregelung soll sichergestellt werden, dass solche Darlehensverluste – abweichend von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – auch dann gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten ist die **gesellschaftsrechtliche Veranlassung**. Diese ist gegeben, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte, d.h. wenn die Hingabe oder das Stehenlassen von Darlehen an die Kapitalgesellschaft nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt wurde. Dabei ist zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten (einem Kreditinstitut) noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist dann gegeben, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Auch der **Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen** oder vergleichbare Forderungsausfälle sind nach der Neuregelung als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Dabei ist eine Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten unabhängig von der Beteiligungshöhe des Gesellschafters. Auch Kleinanle-

ger (Beteiligungshöhe unter 10 %) können danach gesellschaftsrechtliche Darlehensverluste und Verluste aus sonstigen Sicherheiten gewinnmindernd geltend machen. Bislang konnten Kleinanleger solche nachträglichen Anschaffungskosten nur geltend machen, wenn sie zur Geschäftsführung befugt waren.

Die **Neuregelung** soll für Veräußerungen (oder auch Liquidationen) nach dem 31.7.2019 gelten, auf Antrag des Stpfl. aber auch schon für frühere Veräußerungen anwendbar sein.

Hinweis: Zu beachten ist, dass diese Änderung im Zusammenhang steht mit dem Ausschluss der Geltendmachung von Darlehensausfällen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wie sie die geplante Neufassung mit Wirkung ab dem 1.1.2020 vorsieht. Zu beachten ist ferner, dass die Neuregelung nur bei gesellschaftsrechtlich veranlassten Verlusten greift, nicht aber bei Darlehen und sonstigen Sicherheiten, die aus betrieblichen Gründen gewährt wurden.

Handlungsempfehlung: Hinsichtlich der praktischen Anwendung der Neuregelung ist anzuraten, die gesellschaftsrechtliche Veranlassung gewährter Darlehen bzw. sonstiger Sicherheiten sorgfältig zu dokumentieren, z.B. die Ablehnung der Darlehensgewährung durch ein Kreditinstitut. Die Geltendmachung von Aufwendungen aus dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens bzw. der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft bis 31.12.2019 als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bejaht die Rechtsprechung, lehnt die Finanzverwaltung aber ab. In solchen Fällen ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, welche Handlungsoptionen bestehen.

Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) bei Darlehen an Nahestehende

Mit seinem vorläufig nicht rechtskräftigen Urteil vom 12.4.2019 (Aktenzeichen 13 K 3923/16 K, G) hat sich das Finanzgericht Münster mit der Frage des Vorliegens von vGA bei der Gewährung von Gesellschafterdarlehen an eine GmbH befasst.

Im Streitfall hatte – verkürzt dargestellt – eine im März 2010 gegründete A-GmbH geklagt, die in den Streitjahren 2010 und 2011 Darlehen an die L-GmbH gegeben hatte; diese Darlehen wurden wertberichtigt bzw. ausgebucht. Alleiniger Gesellschafter der A-GmbH war 2010 Herr A, Alleingeschäftsführer bis Oktober 2010 Herr B (der Vater des A), danach Herr A. Alleiniger Gesellschafter der Darlehensnehmerin L-GmbH war Herr A, Alleingeschäftsführer in den Streitjahren Herr B. Die Darlehen waren nicht besichert, schriftliche vertragliche Abreden zu den Darlehen lagen nicht vor.

Im Zuge einer Außenprüfung kam die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass die gewinnmindernd erfassten Forderungsabschreibungen als vGA an den Alleingesellschafter A zu erfassen sind. Denn die Forderungsabschreibungen u.a. gegenüber der L-GmbH hätten zu Vermögensminderungen bei der A-GmbH geführt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien, und zwar **zugunsten von dem Gesellschafter nahestehenden Personen**. Das Nahestehen der L-GmbH zu der A-GmbH ergebe sich daraus, dass die Gesellschafter von beiden Gesellschaften identisch seien.

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liege vor, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sämtliche Zahlungen, welche die A-GmbH u.a. für die L-GmbH geleistet habe, nicht gegenüber gesellschaftsfremden Personen veranlasst hätte. Es sei **von vornherein klar gewesen, dass mit einer**

Die Neuregelung soll für Veräußerungen oder Liquidationen nach dem 31.7.2019 gelten.

Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Streitfall:

Eine A-GmbH gewährte einer L-GmbH mehrere nicht schriftlich verfasste Darlehen. Die Gesellschaften sind personenidentisch.

Später werden die Darlehen aufwandswirksam abgeschrieben.

Das Finanzamt sah in der Gewinnminderung eine vGA, da die Gesellschaften nahestehende Personen seien.

Das Finanzgericht Münster hatte diese Auffassung bestätigt. Es stellt dabei auf die Rechtsgrundsätze des Bundesfinanzhofs ab.

In diesem Streitfall waren die Darlehen nicht ernstlich vereinbart. Sie hielten einem formellen Fremdvergleich nicht stand.

Rückzahlung der übernommenen Darlehen nicht zu rechnen gewesen sei. Daher sei der Vorgang nicht als eine Gewährung von Darlehen zu würdigen, sondern als eine Hingabe von Geld.

Das Finanzgericht hat diese Würdigung bestätigt und dazu – der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs folgend – in seiner Entscheidung darauf abgestellt,

– dass bei Leistungen an beherrschende Gesellschafter eine vGA dann anzunehmen sein kann, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (formeller Fremdvergleich),

– dass vGA auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird,

– dass die Ausreichung eines Darlehensbetrags auf Basis einer Darlehensvereinbarung allein nicht ausreicht, um eine Vermögensminderung anzunehmen, da der Darlehenshingabe ein Rückzahlungsanspruch als aktives BV gegenübersteht. Löst hingegen die Uneinbringlichkeit der Forderung eine Teilwertabschreibung aus, so ist hierin eine Einkommens- und Vermögensminderung zu sehen,

– dass aber ein von vornherein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen zu einer Vermögensminderung führt, und zwar bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensvaluta“,

– so dass sich das Merkmal der Veranlassung der „Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis“ in Darlehensfällen nicht nach der Verwendung der Mittel bzw. dem Zweck der Darlehensaufnahme entscheidet, sondern nach den geschäftlichen Bedingungen der Darlehensvergabe (Verzinsung, Sicherheiten, Rückzahlungsrisiko) nach Maßgabe eines Fremdvergleichs.

– Auch in einem späteren ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht auf Rückzahlung der Darlehensvaluta kann eine vGA zu sehen sein.

Für den Streitfall kam das Finanzgericht in Anwendung dieser Rechtsgrundsätze zur Annahme von vGA in beiden Streitjahren, da es sich um Darlehen an nahestehende Personen handelte, die von vornherein nicht ernstlich vereinbart waren. Auf Grund der wirtschaftlichen Situation der L-GmbH konnte bereits bei Darlehensauszahlung mit einer Rückzahlung der „Darlehensbeträge“ nicht gerechnet werden. Der „Darlehensgewährung“ stand von vornherein kein Gegenwert mehr gegenüber.

I.Ü. scheidet vorliegend auch schon der sog. formelle Fremdvergleich, da es an klaren und im Voraus getroffenen Vereinbarungen über die Darlehen fehlt – insoweit muss die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bejaht werden.

Hinweis: In einschlägigen Praxisfällen sollte also schon bei Darlehensgewährung dokumentiert werden, dass das Darlehen ernstlich vereinbart war, als dass davon auszugehen war, dass eine Rückzahlungsverpflichtung begründet wurde. Denn eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis kann nicht dadurch begründet werden, dass eine wirtschaftlich vollwertige Darlehensforderung später aus in der Sphäre des Schuldners liegenden Gründen uneinbringlich wird.

Besondere Sorgfalt ist geboten, wenn schon vor der Darlehensgewährung bekannt ist, dass die wirtschaftliche Lage des Darlehensempfängers zumindest angespannt ist; in

solchen Fällen sollte nachgewiesen werden können, dass auch fremde Dritte noch Darlehen ausgereicht hätten.

In eigener Sache

Niederlassung Gießen

Expertenvortrag von Westprüfung Emde gemeinsam mit der IHK Gießen-Friedberg

Zum Thema „**Das aktuelle Reisekostenrecht**“ findet am **Dienstag, 29. Oktober 2019 in der Zeit von 14.00 bis 17.30 Uhr** ein Fachvortrag im IHK Schulungszentrum Gießen statt. Referent ist Herr Erik Spielmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht.

Weitere Informationen zur Veranstaltung finden Sie unter www.giessen-friedberg.ihk.de

Niederlassung Kiel

Am 1. Oktober 2019 konnten wir Frau Elvira Sievers recht herzlich zum 10-jährigen Jubiläum gratulieren. Wir bedanken uns für ihren stets sehr engagierten Einsatz und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Termine für Steuerzahlungen

Oktober 2019			
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} <p>Montag 12.07.</p>	10.10. (Donnerstag)	14.10. (Montag)	7.10. (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; 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 2019			
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} 	11.11. (Montag)	14.11. (Donnerstag)	8.11. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.11. (Freitag)	18.11. (Montag)	12.11. (Dienstag)
<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
Wilhelm-Herbst-Straße 8
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

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