

Steuer & Bilanz aktuell - März 2020

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Schenkungsteuer: Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchsvorbehalt	2
Schenkungsteuer: Grundstücksschenkung mit anschließender Weiterschenkung	2
Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Neufassung der GoBD	4
Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit	6
Abschreibung einer Halle in „leichter“ Bauweise	7
Für Personengesellschaften	8
Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen	8
Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Buchung einer Einlage	9
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	10
Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns	10
Unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten für Arbeitnehmer	10
Möglichkeiten der Nettolohn-Optimierung	11
Für Kapitalgesellschaften	13
Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen	13
Eindeutigkeit bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen	14
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für März und April	16

Editorial



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

die aktuellen Tage sind geprägt von der Frage, Reisen oder nicht Reisen, Händeschütteln oder nicht, Homeoffice oder doch ins Büro. Es kam aus dem Nichts und wird wohl nicht so schnell wieder

verschwinden – Covid-19. Die Folgen zeichnen sich langsam ab und führen insbesondere zu Ungewissheit über die wirtschaftliche Entwicklung mit allen daraus resultierenden Konsequenzen.

Und diese zeigen sich ganz unterschiedlich: so haben die Aktien des Softwareanbieters TeamViewer, einem Anbieter für Fernzugriffsoftware, in den letzten Wochen einen immensen Sprung nach oben gemacht. Die Entwicklung an den Börsen zeigt im Übrigen eher in eine andere Richtung.

Unabhängig davon, ob Sie unsere Mitteilungen in Papierform oder in elektronischer Version, Zuhause, im Home-Office oder im Büro lesen, bin ich mir sicher, dass wir für Sie interessante Themen zusammengestellt haben und wünsche Ihnen eine interessante Lektüre.

Herzliche Grüße Ihr

Michael Wesemann

Für alle Steuerpflichtigen

Die Übertragung von Grundstücken im Wege der Schenkung auf die nächste Generation erfolgt häufig unter Berücksichtigung eines Nießbrauchsrechts.

Erbschaftsteuerlich wird das Nießbrauchsrecht wertmindernd berücksichtigt.

Ist das Grundstück mit Schulden belastet, mindern die Zinsen den Jahreswert des Nießbrauchs.

Für alle Steuerpflichtigen

Schenkungen an Kinder sind mit einem Freibetrag von 400.000 €, an Enkelkinder mit 200.000 € begünstigt.

Für alle Steuerpflichtigen

Schenkungssteuer: Übertragung von Grundstücken unter Nießbrauchsvorbehalt

Immobilien werden gelegentlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die nächste Generation übertragen. Dies ermöglicht eine frühzeitige Regelung der Vermögensübertragung und bietet erbschaftsteuerliche Vorteile. Zur Absicherung der weichenden Generation kann die Übertragung mit einem Nießbrauch verknüpft werden. Dieser ermöglicht es dem Übertragenden, weiterhin den Nutzen aus der Immobilie zu ziehen, sei es in Form der Selbstnutzung oder durch Vermietung.

Erbschaftsteuerlich wird der Wert des vorbehaltenen Nießbrauchs bei der Ermittlung der Bereicherung des Bedachten wertmindernd berücksichtigt. Dem Bundesfinanzhof lag dazu die Frage vor, wie der Wert des Nießbrauchs zu ermitteln ist, wenn die Immobilie mit Schulden belastet ist, die Schulden auch rechtlich auf den Bedachten übergehen, Zins und Tilgung aber auf Grund von Regelungen im Übertragungsvertrag weiterhin vom Nießbraucher getragen werden.

Hierzu entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.5.2019 (Aktenzeichen II R 4/16), dass der Jahreswert des Nießbrauchs unter Abzug der Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung bestehenden Darlehen zu ermitteln ist. Bei der Ermittlung des Werts eines Nießbrauchs an Grundstücken ist zunächst von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auszugehen. Zur Berechnung des Jahreswerts des Nießbrauchs sind die vom Nießbraucher zu tragenden Aufwendungen abzuziehen. Das gilt auch für die vom Nießbraucher im Innenverhältnis zum Grundstückseigentümer zu zahlenden Zinsen, denn dem Nießbraucher steht nur der Reinertrag des seiner Nutzung unterworfenen Wirtschaftsguts zu.

Handlungsempfehlung: Die Übertragung von Immobilien unter Nießbrauchsvorbehalt ist ein sinnvolles Instrument der vorweggenommenen Erbfolge. Im Detail bedarf die Ausgestaltung zivilrechtlicher und steuerlicher Beratung.

Schenkungssteuer: Grundstücksschenkung mit anschließender Weiterschenkung

Bei der Schenkungssteuer sind Schenkungen an Kinder durch hohe Freibeträge begünstigt. So wird an Kinder ein Freibetrag von 400 000 € und bei Schenkungen an Enkelkinder werden 200 000 € gewährt. Sollen die Enkelkinder begünstigt werden, so kann dies auf zwei Wegen erreicht werden, nämlich entweder durch unmittelbare Zuwendung an diese oder aber durch Zuwendung an die Kinder und Weiter-Schenkung dieser an deren Kinder. Welcher Weg günstiger ist, muss für den Einzelfall geprüft werden.

Die Schenkung an ein Kind mit anschließender Weiterschenkung als Zuwendung an das Enkelkind wird unter Beachtung bestimmter Bedingungen auch steuerlich anerkannt, wie jüngst das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 20.8.2019 (Aktenzeichen 3 K 123/18) bestätigt hat. Im Urteilsfall erhielt die Mutter M der Stpfl. von ihrer Mutter O im Dezember 2006 ein Grundstück.

O behält für sich und ihren Ehemann (E) ein unentgeltliches Nießbrauchsrecht an dem übertragenen Grundstück sowie ein Rückforderungsrecht vor für den Fall der

Veräußerung des Grundstücks durch M ohne schriftliche Zustimmung von O und E. Noch am selben Tag übertrug M einen Teil des ihr überlassenen Grundbesitzes ohne Gegenleistung auf die Stpfl. O und E erklärten sich mit der Schenkung einverstanden. Im Schenkungsvertrag wird ausgeführt: „Von der Grunderwerbsteuer wird Befreiung begehrt, da es sich um eine Übertragung von Mutter auf Tochter handelt.“

Das Finanzamt wollte in diesem Vorgang eine unmittelbare Schenkung der Großmutter an die Enkelin sehen und berücksichtigte mithin nur den Freibetrag von 200 000 €. Dies verwarf das Finanzgericht. Es habe keine Weitergabeverpflichtung der Mutter an ihr Kind bestanden. Vielmehr beruhe die Weitergabe auf einem freien Willensentschluss des zuerst Bedachten. Dass die Weitergabe zeitlich unmittelbar nach der ersten Schenkung erfolgte, ist insoweit nicht von Belang.

Handlungsempfehlung: Derartige Gestaltungen bergen Risiken und sind sorgfältig zu planen. Nicht empfehlenswert ist eine Zusammenfassung beider Schenkungen in einer Urkunde, auch wenn dies den Vorteil geringerer Notargebühren hat. In dieser Konstellation erlangt der zuerst Bedachte nämlich „keine Entscheidungsfreiheit in Bezug auf das weitergeschenkte Grundstück, wenn sich aus dem Vertrag oder den Umständen nicht eindeutig etwas anderes ergibt“.

Erbschaftsteuer: Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit

Mit Urteil vom 11.7.2019 (Aktenzeichen II R 36/16) bestätigt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung, dass die vom Erblasser herrührende Einkommensteuerschuld grundsätzlich als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen ist.

Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören aber nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden sind, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Wird hierzu ein Einkommensteuerbescheid gegenüber den Erben erst später festgesetzt oder auch geändert, so führt dies zu einer rückwirkenden Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung. Dies gilt auch dann, wenn der Erbschaftsteuerbescheid bereits bestandskräftig ergangen ist.

Handlungsempfehlung: Da die Erben umfassend in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten, gilt es – insbesondere nach einem Erbfall – nicht nur die den Erblasser betreffenden Steuerbescheide sorgfältig zu prüfen, sondern auch die zu tragende Steuerlast mindernd bei der Erbschaftsteuer geltend zu machen.

Finanzgericht Hamburg:

Die Schenkung an ein Kind mit anschließender Weiterschenkung an ein Enkelkind ist nicht grundsätzlich als einheitliche Schenkung von Großmutter an Enkelkind zu betrachten.

Für Erben

Die Einkommensteuerschuld des Erblassers sind Nachlassverbindlichkeiten.

Bundesfinanzhof:

Das gilt auch für Steuerschulden, die erst mit Ablauf des Todesjahres entstehen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Die Finanzverwaltung hat die Anforderungen für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aktualisiert.

Das Fotografieren und Scannen von Belegen mit dem Smartphone ist zugelassen.

Bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen reicht die Aufbewahrung der Konvertierung von einer Ursprungsversion aus.

Cloudserver im Ausland sind genehmigungspflichtig.

Änderungen einer Verfahrensdokumentation müssen versioniert werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

Neufassung der GoBD

Die Finanzverwaltung stellt ihre Anforderungen an Buchführung in einem umfangreichen Schreiben fest und erläutert ihre Sichtweise. Diese sog. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) wurden im Jahr 2014 veröffentlicht. Nun wurde nach intensiver Diskussion am 28.11.2019 eine aktualisierte Fassung bekanntgegeben. Diese Neufassung ist auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die **nach dem 31.12.2019** beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Es gibt keine strukturellen Änderungen, im Kern erfolgen punktuelle Anpassungen an aktuelle EDV-Verfahren. Wesentliche Neuerungen sind:

- Das Fotografieren von Belegen durch mobile Endgeräte (**Mobiles Scannen**) wird dem stationären Scanvorgang gleichgestellt. Ausdrücklich zugelassen wird die bildliche Erfassung durch mobile Endgeräte im Ausland: So können z.B. Reisekostenbelege bei Auslandsreisen unmittelbar vor Ort mit dem Smartphone direkt erfasst und mittels App in das Unternehmensrechnungswesen eingefügt werden.
- Es wird nicht beanstandet, wenn papierene Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung verbracht und dort digitalisiert (bildlich erfasst) werden.
- Unter bestimmten Voraussetzungen ist die **Aufbewahrung einer Konvertierung in ein anderes elektronisches Format ausreichend** und es bedarf nicht mehr der Aufbewahrung der Ursprungsversion. Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, die Aufbewahrung der konvertierten Fassung reicht aus:
 - (a) Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen.
 - (b) Bei der Konvertierung gehen keine aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren.
 - (c) Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird dokumentiert.
 - (d) Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt; dabei ist es zulässig, wenn bei der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt ist.
- **Cloud-Systeme** werden explizit in den Anwendungsbereich der GoBD einbezogen. Sofern sich der Cloudserver im Ausland befindet, bedarf die Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen im Ausland einer separaten, antragsgebundenen Genehmigung.
- **Änderungen an einer Verfahrensdokumentation** müssen historisch nachvollziehbar sein: Für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das beschriebene Verfahren in der Dokumentation dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Änderungen einer Verfahrensdokumentation müssen versioniert werden und historisch nachvollziehbar sein. Dies stellt eine Erleichterung gegenüber den bisherigen GoBD dar,

denn in der Fassung 2014 wurde im Falle einer Änderung die Versionierung der gesamten Verfahrensdokumentation inkl. Änderungshistorie verlangt.

- **Kassenaufzeichnungen** sind zwingend **täglich** festzuhalten (bislang war dies eine Soll-Vorschrift). D.h., das Kassenbuch ist täglich fortzuschreiben. Es liegt ein Verstoß gegen die GoBD vor, wenn lediglich die Tageskassenberichte gesammelt und diese dann monatlich zu einem fortlaufenden Kassenbuch zusammengefasst werden. Andererseits ist klarzustellen, dass die tägliche Führung des Kassenbuchs nicht eine tägliche Buchung in der Finanzbuchhaltung erfordert.
- Bestätigt wird, dass eine **kurzzeitige gemeinsame Erfassung von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch** zulässig ist. Allerdings müssen die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze (z.B. EC-Kartenumsätze oder über eine Guthabekarte geführte Umsätze) gesondert kenntlich gemacht werden und nachvollziehbar unmittelbar auf ein gesondertes Konto umgebucht werden.

Hinweis: Insbesondere die Anpassungen im Bereich mobiles Scannen und Cloud-Systeme ermöglichen Unternehmen eine durchgängige Digitalisierung ihrer Buchhaltung. In der Praxis sind die Anforderungen an die ordnungsgemäße Aufbewahrung elektronischer Belege zu beachten. Auch elektronische Belege müssen revisionssicher, im Ursprungsformat und maschinell auswertbar abgelegt werden. Betroffen sind digitale Dokumente aus Fakturierungssystemen – wie Rechnungen, Auftragsbestätigungen und Gutschriften sowie Kassenbücher oder Zeiterfassungen, die in einem Datenverarbeitungssystem erstellt werden. Dies erfordert in der Regel den Einsatz eines Dokumentenmanagementsystems.

Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige **Verfahrensdokumentation**. Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z.B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.

Die Verfahrensdokumentation besteht i.d.R. aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

Handlungsempfehlung: Zwar schränkt die Finanzverwaltung die Bedeutung der Verfahrensdokumentation selber ein: Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Dennoch wird bei komplexeren betrieblichen Abläufen eine Verfahrensdokumentation nicht nur notwendiger Bestandteil einer ordnungsgemäßen Buchführung, sondern auch zur Sicherstellung der innerbetrieblichen Abläufe erforderlich sein.

Das Kassenbuch ist zwingend täglich fortzuschreiben.

Die Erfassung von unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch ist kurzzeitig möglich, wenn sie gesondert gekennzeichnet werden.

Für die Nachprüfbarkeit der Buchführung ist eine Verfahrensdokumentation erforderlich.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Heil- und heilhilfsberufliche Tätigkeiten können steuerlich als freiberuflich oder als gewerblich zuzuordnen sein.

Die Tätigkeit muss den im Gesetz genannten Katalogberufen Heilpraktiker und Krankengymnasten ähnlich sein, damit es sich um eine freiberufliche Tätigkeit handelt.

Die Finanzverwaltung hat hierzu verschiedene Tätigkeiten als freiberuflich eingestuft.

Abgrenzung von Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit

Heil- und heilhilfsberufliche Tätigkeiten existieren in vielen Ausprägungen. Steuerlich können diese als freiberufliche Tätigkeit oder auch als gewerbliche Tätigkeit eingestuft werden. Letzteres hat zur Folge, dass die Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 20.11.2019 (Aktenzeichen IV 6 – S 2246/19/10001) die Hinweise zur Abgrenzung aktualisiert.

Hinsichtlich der Frage, ob eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt, muss bei solchen Berufen, die im Gesetz nicht ausdrücklich als freiberufliche genannt sind, geprüft werden, ob eine Ähnlichkeit zu den dort genannten Berufen (insbesondere Heilpraktiker und Krankengymnasten) vorliegt. Bei dieser Prüfung gilt:

- Erforderlich ist, dass die Tätigkeit der Ausübung der Heilkunde dient. Die Ausbildung ist den beiden genannten Katalogberufen ähnlich, wenn sie als mehrjährige theoretische und praktische Ausbildung auf Grund eines bundeseinheitlichen Berufsgesetzes absolviert wird. Es müssen grundsätzlich vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung vorliegen. Für den zu beurteilenden Beruf muss ein bundeseinheitliches Berufsgesetz existieren, in dem Ausbildung und Ausübung geregelt sind. Die Ausübung des zu beurteilenden Berufs muss einer gesetzlich vorgeschriebenen Erlaubnis bedürfen. Er muss außerdem einer staatlichen Überwachung durch die zuständige Behörde (z.B. Gesundheitsamt) unterliegen.

Als **freiberufliche Tätigkeiten** werden danach von der Finanzverwaltung **eingestuft**:

- Altenpfleger, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt,
- Diätassistenten,
- Ergotherapeuten,
- Hebammen, Entbindungspfleger,
- Krankenpfleger, Krankenschwestern, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt,
- Logopäden,
- staatlich geprüfte Masseure, Heilmasseure, soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen,
- medizinische Bademeister, soweit diese auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig werden oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornehmen,
- medizinische Fußpfleger,
- medizinisch-technische Assistenten,
- Orthoptisten,
- psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendlichen-Psychotherapeuten,
- Podologen,
- Rettungsassistenten,
- Zahnpraktiker.

– Ergänzend hierzu stellt die Zulassung des jeweiligen Stpfl. oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer mit dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit dar. Gleiches gilt für die Zulassung zur Teilnahme an Verträgen zur integrierten Versorgung mit anthroposophischer Medizin. Fehlt es an einer solchen Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, dass die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Stpfl. mit den Erfordernissen dieser Vorschriften vergleichbar ist.

Abschreibung einer Halle in „leichter“ Bauweise

Im Streit stand der AfA-Satz für eine Produktionshalle. Diese war nicht in Massivbauweise errichtet. Der Stpfl. setzte eine Nutzungsdauer von 14 Jahren an und verwies auf die Ausführungen in der amtlichen AfA-Tabelle für „Leichtbauhallen“. Dies wies das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteil vom 4.6.2019 (Aktenzeichen 5 K 1971/17) zurück. Nach dem eingeholten Sachverständigengutachten war die streitgegenständliche Halle zwar nicht in Massivbauweise errichtet, entsprach aber nicht dem, was in der Vorbemerkung zur AfA-Tabelle unter Leichtbauweise verstanden wird. Mithin hatte der Stpfl. für den konkreten Fall nicht die Regelvermutung eines AfA-Satzes für betriebliche Gebäude von 3 % für die Halle widerlegt.

Der Stpfl. versuchte, seine Einstufung der Halle und den Ansatz der AfA-Dauer von lediglich 14 Jahren mit einem eigenen Sachverständigengutachten zu stützen. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen AfA-Tabellen geben die Auffassung der Verwaltung wieder und haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend. Soll hiervon abgewichen werden, muss der Stpfl. eine qualifizierte Begründung geben. Dies ist vorliegend nicht geschehen.

Der Sachverständige grenzt in seinem Gutachten die in ihrer Gesamtheit als Stahlleichtbau errichtete Halle bereits auf Grund ihres Baustandards von der sog. „Leichtbauweise“ i.S.d. AfA-Tabellen ab. Es liege ein klassischer (Stahl-)Skelettbau vor. Die Gebäudehülle bestehe dagegen aus Elementen des Stahlleichtbaus (Kassetten und Trapezbleche). Diese Profile seien kaltgeformt, dünnwandig, gedämmt und oberflächenveredelt. Ein derartiger Standard entspreche nicht dem Standard laut AfA-Tabellen, wonach einfache Wände aus Holz, Blech, Faserzement sowie Dächer aus Papp-, Blech- oder Wellfaserzementplatten als sog. „Leichtbau“ beschrieben werden. Dieser Baustandard sei äußerst niedrig.

Das Gericht verwies darauf, dass eine Anwendung der AfA-Tabelle allenfalls entfallen könne, wenn die Definitionen in der Tabelle auf Grund falscher Annahmen nicht zur Schätzung der Nutzungsdauer herangezogen werden können. In diesem Fall sei jedoch die tatsächliche Nutzungsdauer qualifiziert nachzuweisen.

Handlungsempfehlung: Dies verdeutlicht, dass die Geltendmachung einer von den AfA-Tabellen der Finanzverwaltung abweichende Nutzungsdauer im Zweifel die Vorlage eines ordnungsgemäßen Gutachtens erfordert. Nicht ausreichend ist es darzulegen, dass die Annahme in der amtlichen AfA-Tabelle unzutreffend sei. Vielmehr muss dann für den konkreten Fall ein fachlich begründeter Nachweis der Nutzungsdauer erfolgen.

Für alle Unternehmer

Für sog. Leichtbauhallen gilt nach amtlichen AfA-Tabellen eine Nutzungsdauer von 14 Jahren.

Finanzgericht Baden-Württemberg:
Der Standard einer Leichtbauhalle lt. AfA-Tabelle ist äußerst niedrig. Der tatsächliche Standard der Halle im Streitfall ist höher, weshalb die Regelvermutung eines AfA-Satzes von 3 % gilt.

Finanzgericht Baden-Württemberg:
Der Steuerpflichtige muss eine qualifizierte Begründung für ein Abweichen von den AfA-Tabellen geben.

Für Mitunternehmer von Personengesellschaften

Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen erfolgt im Grundsatz ohne Aufdeckung stiller Reserven.

Das gilt im allgemeinen dann nicht, wenn einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden.

Werden an die Gesellschaft vermietete Wirtschaftsgüter vor der Anteilsübertragung in ein anderes Betriebsvermögen überführt, bleibt es bei der Buchwertfortführung, wenn dadurch die betriebliche Einheit fortbesteht.

Das gilt nicht, wenn ein funktional wesentliches Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Anteilsübertragung ins Privatvermögen überführt wird.

Für Personengesellschaften

Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Gesetzlich ist vorgesehen, dass Mitunternehmeranteile unentgeltlich übertragen werden können, ohne dass dies zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Dies ist von Interesse, wenn im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Mitunternehmeranteile auf die nächste Familiengeneration übertragen werden sollen. In diesen Fällen ist hohe Flexibilität gefragt. So sollen dabei möglicherweise vom Übertragenden an die Personengesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter zur finanziellen Absicherung zurückbehalten werden oder es werden im Vorgriff auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils einzelne Wirtschaftsgüter steuerlich zu Buchwerten in eine separate Gesellschaft übertragen.

In diesen Fällen ist darauf zu achten, dass die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Mitunternehmeranteils gewahrt sind. Der Bundesfinanzhof hat insoweit die Gestaltungsspielräume für die Stpfl. in den letzten Jahren ausgeweitet. Dem folgt nach langem Zögern nun auch die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.11.2019 (Az IV C 6 – S 2241/15/10003). Herauszustellen sind folgende Aspekte:

– Die Finanzverwaltung gibt die Gesamtplanbetrachtung im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge auf. Wenn im zeitlichen Zusammenhang (auch zeitgleich) funktional wesentliche Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter an die Personengesellschaft verpachtet und die daher steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählen, zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen oder auf eine andere Personengesellschaft, an der dieser beteiligt ist, übertragen bzw. überführt werden, steht dies der Buchwertfortführung für die Übertragung des Mitunternehmeranteils nicht entgegen. Voraussetzung ist, dass der übertragene Betrieb nicht zerschlagen wird, sondern auch nach der Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen eine funktionsfähige betriebliche Einheit fortbesteht, welche sodann unentgeltlich übertragen wird.

Beispiel:

V ist Kommanditist einer Personengesellschaft. Dieser vermietet die betriebliche Immobilie an die KG zur Nutzung. Ziel ist die unentgeltliche Übertragung der Kommanditbeteiligung auf den S unter Zurückbehaltung der Immobilie. Der gesamte Vorgang soll ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen.

Lösung: V gründet zunächst eine neue GmbH & Co. KG und überträgt die Immobilie zu Buchwerten auf diese. Sodann wird diese Beteiligung zu Buchwerten auf S übertragen.

– Die Gesamtplanbetrachtung entfällt auch, wenn auf Grund eines einheitlichen Plans zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z.B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert wird.

– Wenn dagegen im Zeitpunkt der Mitunternehmeranteilsübertragung funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen schlicht zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt wird, ist die Buchwertfortführung unzulässig.

- Der Vorbehalt eines Nießbrauchs an den übertragenen Mitunternehmeranteilen hindert nicht die Buchwertübertragung.
- Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteils übertragen, so brauchen Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter an die Personengesellschaft verpachtet und die daher steuerlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählen, nicht in der gleichen Quote mitübertragen zu werden. Diese können vielmehr ganz zurückbehalten werden oder auch überquotat übertragen werden.

Beispiel:

V ist alleiniger Kommanditist. Dieser vermietet die betriebliche Immobilie an die KG zur Nutzung. Ziel ist die Beteiligung der Nachfolgeneration (S und T) unter Zurückbehaltung der Immobilie, um eine sichere Versorgung von V zu gewährleisten.

Lösung: V kann Teile seiner Beteiligung ohne Aufdeckung stiller Reserven an S und T übertragen und die Immobilie vollständig in seinem Vermögen belassen.

Handlungsempfehlung: Derartige Vorgänge sind steuerlich komplex und bedürfen stets einer steuerlichen Beratung.

Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Buchung einer Einlage

Wurde eine Einlage fehlerhaft nicht auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters, sondern auf einem Darlehenskonto gebucht, so kann dies durch eine Bilanzberichtigung korrigiert werden. Dies stellt das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 12.3.2018 (Aktenzeichen 2 K 2019/14) fest.

Im Urteilsfall war dies von Bedeutung, da Verluste erzielt wurden, und hinsichtlich des Verlustverrechnungsvolumens das Kapitalkonto bestimmt werden musste. Entgegen dem offensichtlich Gewollten erfolgte die Buchung der Einlage tatsächlich auf einem Konto, welches nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags nicht als Kapitalkonto einzustufen war.

Handlungsempfehlung: Gegen dieses Urteil wird unter dem Aktenzeichen IV R 8/19 das Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof geführt. Daher bleibt die endgültige Entscheidung im Streitfall abzuwarten.

Für die Praxis muss geraten werden, die Kapitalkontengliederung im Gesellschaftsvertrag so darzustellen, wie dies gewollt ist und dies auch in der Buchhaltung umzusetzen.

Für alle Personengesellschaften

Die fehlerhafte Verbuchung einer Einlage auf ein Darlehenskonto des Gesellschafters kann durch eine Bilanzberichtigung korrigiert werden.

Die Revision ist anhängig.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Zum 1.1.2020 wurde der Mindestlohn auf 9,35 € erhöht.

Vorsicht ist geboten, wenn durch die Anpassung die 450 €-Grenze überschritten wird.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten an Arbeitnehmer sind mit dem Sachbezugswert zu bewerten.

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns

Mit Einführung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2015 wurde vereinbart, dass dieser regelmäßig überprüft und an die Entwicklung des tariflichen Stundenlohns angepasst wird. Im Juni 2018 hat die Mindestlohn-Kommission empfohlen, den gesetzlichen Mindestlohn in zwei Schritten zu erhöhen. Diesem Vorschlag ist die Bundesregierung nun gefolgt. Der Erhöhung zum 1.1.2019 auf 9,19 € folgte nun zum 1.1.2020 eine **Anhebung auf 9,35 €**.

Handlungsempfehlung: Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 9,19 € je Stunde und 9,35 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2020 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in Fällen, in welchen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis, oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

Zum 1.1.2020 sind **Branchen-Mindestlöhne** gestiegen, was bei den entsprechenden Betrieben zu beachten ist. Dies betrifft folgende Branchen: berufliche Aus- und Weiterbildung, Elektrohandwerk, Gebäudereinigung, Geld- und Wertdienste und Pflegebranche. Daneben steigen Branchen-Mindestlöhne zum 1.5.2020 in den Branchen Maler- und Lackierhandwerk und Steinmetz- und Steinbildhauerhandwerk. Diese werden von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und von der Politik für allgemeinverbindlich erklärt. Branchen-Mindestlöhne gelten für alle Betriebe der Branche, auch für die nicht tarifgebundenen.

Unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten für Arbeitnehmer

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr **2020** gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen 3,40 €** (2019: 3,30 €) und
- für ein **Frühstück 1,80 €** (2019: 1,77 €).

Handlungsempfehlung: Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2020 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

Hinweis: Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die Finanzverwaltung, dass es sich um ein „Belohnungessen“ und nicht um eine „übliche“ Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach die Verpflegungspauschale für Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich die Verpflegungspauschale für Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

Möglichkeiten der Nettolohn-Optimierung

Ein Baustein zur Positionierung des Unternehmens als attraktiver Arbeitgeber ist der Einsatz von Instrumenten zur Nettolohnoptimierung. Dies sind bestimmte Arbeitgeberleistungen, die lohnsteuerlich begünstigt sind durch Steuerfreiheit oder günstige Pauschalbesteuerung und Sozialversicherungsfreiheit.

Bei vielen der möglichen Optimierungsbausteine wird allerdings gesetzlich gefordert, dass die Leistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ gezahlt wird. Diese Zusätzlichkeits-Voraussetzung betrifft folgende begünstigte Bezüge:

Bezüge	Lohnsteuer	Sozialversicherung
Kindergartenzuschüsse	frei	frei
Zuschüsse zur Verbesserung des Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung	frei	frei
Leistungen an Dienstleistungsunternehmen für Beratung und Vermittlung bei Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen sowie Leistungen zur kurzfristigen Betreuung von Kindern in besonderen Fällen	frei	frei
Barzuschüsse zu Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	pauschal mit 15 %	frei
Vorteile für elektrisches Aufladen eines privaten Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs	frei	frei
Übereignung von Ladevorrichtungen für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge oder Zuschüsse dazu	pauschal mit 25 %	frei

Das Gesetz bestimmt nicht näher, was unter „**zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn**“ zu verstehen ist. Nach dem Verständnis der Finanzverwaltung gilt Folgendes:

- Die Zusätzlichkeits-Voraussetzung erfordert, dass die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet, d.h., im Zeitpunkt der Zahlung darf kein verbindlicher Rechtsanspruch auf die Leistung bestehen.
- Keine zusätzliche Leistung liegt hiernach vor, wenn eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt wird oder in einer vertraglichen Vereinbarung vorgesehen ist, dass ein Anspruch auf Zahlung einer entsprechenden Zusatzleistung auch dann bestehen soll, wenn die gesetzlichen oder persönlichen Voraussetzungen nicht vorliegen.
- Dagegen liegt eine zusätzliche Leistung vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung, z.B. freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld, erbracht wird.

Der Sachbezugswert unterbleibt, wenn dem Arbeitnehmer bei einer Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale zustehen würde.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Bestimmte Arbeitgeberleistungen sind lohnsteuerlich und abgabenrechtlich begünstigt.

Katalog der begünstigten Arbeitgeberleistungen, wenn diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

Finanzverwaltung bisher: Zusätzlichkeitsvoraussetzung bedeutet, dass die zweckbestimmte Leistung zu dem arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn hinzukommt.

Zusätzlich ist eine Leistung auch unter Anrechnung auf freiwillige Sonderzahlungen.

Bundesfinanzhof:

Es kommt nicht auf den arbeitsrechtlichen Anspruch an. Die Zusätzlichkeit erfordert aber Verwendungs- bzw. Zweckgebundenheit.

Die Steuerbefreiung für betriebliche Gesundheitsförderung wurde von 500 € auf 600 € angehoben.

Nun hat allerdings der **Bundesfinanzhof** mit Urteil vom 1.8.2019 (Aktenzeichen VI R 32/18) in teilweiser Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung zu dieser Zusätzlichkeits-Voraussetzung entschieden:

- Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn i.S. der entsprechenden Vorschriften ist derjenige Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt.
- Zusätzlicher Arbeitslohn liegt vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Es kommt – anders als nach bisheriger Sichtweise – nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat.

Im Urteilsfall traf der Arbeitgeber mit einigen Arbeitnehmern Vereinbarungen, dass das bis dahin vereinbarte Bruttogehalt herabgesetzt wurde. Die Differenz zu dem bisherigen Bruttogehalt wurde dann verwendet für freiwillige Zusatzleistungen, welche günstig pauschal versteuert wurden. Im Rahmen einer beim Stpfl. durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, eine Pauschalversteuerung der streitigen Zusatzleistungen sei nicht zulässig, da sich die Neugestaltung der Arbeitsverträge als steuerschädliche Gehaltsumwandlung darstelle. Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Ansicht des Arbeitgebers.

Hinweis: Dies eröffnet der Praxis neue Möglichkeiten einer Lohnsteueroptimierung mittels Zusatzleistungen. Es bleibt allerdings die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten. In Zweifelsfällen sollte eine Absicherung mittels Lohnsteuer-Anrufungsauskunft erfolgen.

Weiterhin wurde mit dem Dritten Bürokratieentlastungsgesetz die **Steuerbefreiung für betriebliche Gesundheitsförderung ab 2020 ausgedehnt**. Seit dem 1.1.2020 gilt ein höherer Freibetrag von **600 €** (statt bisher 500 €), womit der Arbeitgeber einen größeren Spielraum hat, seinen Arbeitnehmern spezielle Gesundheitsleistungen anzubieten oder entsprechende Zuschüsse zu Gesundheitsmaßnahmen leisten zu können.

Hinweis: Befreit sind innerhalb dieses Freibetrags zunächst Leistungen des Arbeitgebers, wenn sie Krankheitsrisiken vermeiden oder zumindest reduzieren helfen und somit der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands dienen. Die Förderfähigkeit muss durch die Krankenkasse bestätigt sein.

Leistungen des Arbeitgebers im Rahmen des Höchstbetrags sind ebenfalls steuerbefreit, wenn sie der betrieblichen Gesundheitsförderung i.S.d. § 20a SGB V dienen.

Für Kapitalgesellschaften

Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen

Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen, die er bis zum 27.9.2017 geleistet hat oder die bis zu diesem Tage eigenkapitalersetzend geworden sind, als nachträgliche Anschaffungskosten behandeln. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15) entschieden, dass solche Finanzierungshilfen keine nachträglichen Anschaffungskosten darstellen.

Mit Urteil vom 2.7.2019 hat der Bundesfinanzhof (Aktenzeichen IX R 13/18) in Fortführung seiner Rechtsprechung bestätigt, dass die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden sind. Stpfl., die ihrer GmbH als Gesellschafter bis zum 27.9.2017 eine (ehemals) eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe geleistet haben, können also den Ausfall ihrer Rückzahlungs- oder Regressansprüche bei Veräußerung oder Auflösung der Gesellschaft als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen.

Haben die Gesellschafter einer GmbH durch Feststellung des Jahresabschlusses untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft rechtsverbindlich bestätigt, dass eine im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter in der ausgewiesenen Höhe besteht, ist dies auch für die Besteuerung des Gesellschafters von Bedeutung. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs spricht die Feststellung des Jahresabschlusses zumindest indiziell für das Bestehen der Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft dem Grunde und der Höhe nach. Damit verwirft das Gericht den Ansatz des Finanzamts, welches mangels Nachweises des ursprünglichen Geldflusses das Vorhandensein des Gesellschafterdarlehens bezweifelt hatte.

Zuvor hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.9.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15) seine langjährige Rechtsprechung zu nachträglichen Anschaffungskosten bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften geändert, aber entschieden, dass die bisher einschlägigen Grundsätze in allen Fällen weiter anzuwenden sein sollen, in denen der Sachverhalt am 27.9.2017 bereits verwirklicht war (Übergangsregelung).

Aktuell hat der Bundesfinanzhof seine Auffassung bestätigt, wonach er typisierenden Vertrauensschutz gewährt und ausgeführt, dass es im konkreten Streitfall für die Höhe der (nachträglichen) Anschaffungskosten auf den unter der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts entwickelten normspezifischen Anschaffungskostenbegriff ankommt. Das Finanzamt wollte den Veräußerungsverlust allein deshalb nicht anerkennen, weil der Gesellschafter keine Nachweise mehr über die viele Jahre zuvor gewährten Darlehen bringen konnte.

Daher bestritt das Finanzamt, dass überhaupt Gesellschafterdarlehen bestanden hätten. Dies wies der Bundesfinanzhof zurück. Vielmehr sei durch den Ausweis der Verbindlichkeiten im Jahresabschluss der GmbH die Existenz derselben ausreichend nachgewiesen. Durch Feststellung des Jahresabschlusses haben die Gesellschafter untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft **rechtsverbindlich bestätigt**, dass die im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter (in ausgewiesener Höhe) bestehe.

Für Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft

Bundesfinanzhof:
Eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen stellen keine nachträglichen Anschaffungskosten dar. Die bis zu diesem Urteil einschlägigen Grundsätze sind weiter anzuwenden, wenn der Sachverhalt bis dahin verwirklicht war.

Streitfall:
Die Gesellschafter einer GmbH hatten durch Feststellung des Jahresabschlusses bestätigt, dass ein Gesellschafterdarlehen in der ausgewiesenen Höhe besteht. Das Finanzamt bestritt das Vorhandensein mangels Nachweisen.

Bundesfinanzhof:
Die Existenz des Darlehens ist durch den Ausweis im Jahresabschluss ausreichend nachgewiesen.

Das Bundesfinanzministerium hat die Vertrauensschutzregelung bestätigt.

Der Gesetzgeber hat nunmehr die Regelung eingeführt, dass Verluste aus Gesellschafterdarlehen nachträgliche Anschaffungskosten darstellen.

Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung hängt davon ab, ob die Pensionszusage eindeutig genug geregelt ist.

Auch eine in der Pensionszusage vereinbarte Abfindungsklausel muss eindeutig und präzise fixiert sein.

Hinweis: Das Bundesfinanzministerium hatte die Rechtsprechungsänderung des Bundesfinanzhofs und insbesondere die Vertrauensschutzregelung mit dem Stichtag 27.9.2017 für alle offenen Fälle bestätigt (Schreiben v. 5.4.2019 IV C 6 – S 2244/17/10001). Greift die Vertrauensschutzregelung nicht, so sind danach nur solche Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu offenen oder verdeckten Einlagen in das Kapital der Gesellschaft führen.

Als Reaktion auf diese Rechtsprechung ist mit dem sog. Jahressteuergesetz 2019 eine neue gesetzliche Regelung eingeführt worden, nach der u.a. auch Darlehensverluste im Zusammenhang mit solchen Darlehen, die aus gesellschaftsrechtlichen Gründen gewährt bzw. in der Krise der Kapitalgesellschaft stehen gelassen wurden, zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen sollen. Diese Neuregelung ist auf Veräußerungen nach dem 31.7.2019 (Datum Kabinettsbeschluss zur Einbringung des Regierungsentwurfs) anzuwenden, auf Antrag aber auch schon auf frühere Veräußerungen.

Handlungsempfehlung: In einschlägigen Fällen ist daher die Vorteilhaftigkeit einer entsprechenden Antragstellung sorgfältig zu prüfen.

Eindeutigkeit bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen

Mit zwei Entscheidungen hat sich der Bundesfinanzhof in jüngster Zeit mit der Problematik des Eindeutigkeitsgebots bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen befasst.

Das sog. Eindeutigkeitsgebot ist in § 6a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geregelt und besagt, dass „die Pensionszusage [...] eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten [muss]“, damit eine Pensionsrückstellung steuerlich anerkannt wird. Dabei werden auch Abfindungsklauseln in Pensionszusagen anerkannt, es sei denn, das Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe ist nicht eindeutig und präzise schriftlich fixiert, dann scheidet die Bildung einer Pensionsrückstellung insgesamt aus (so die Auffassung der Finanzverwaltung).

Mit Beschluss vom 4.10.2019 (Aktenzeichen XI R 47/17) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Pensionszusagen auch nach Einfügung des Eindeutigkeitsgebots (durch das Steueränderungsgesetz 2001) anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen sind, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Eine Pensionsrückstellung sei steuerrechtlich dann anzuerkennen, wenn sich die Abfindungsklausel dahingehend auslegen lasse, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel trotz fehlender ausdrücklicher Benennung eindeutig bestimmt ist.

Im Streitfall enthielten die Pensionszusagen folgende Abfindungsklausel: „Das Unternehmen behält sich vor, bei Eintritt des Versorgungsfalles wegen Erreichens der Altersgrenze bzw. Inanspruchnahme des vorgezogenen Altersruhegeldes anstelle der Rente eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwerts der Rentenverpflichtung zu gewähren. Hierdurch erlöschen sämtliche Ansprüche aus der Pensionszusage einschließlich einer etwaigen Hinterbliebenenrente. ... Bei der Ermittlung des Kapitalbetrages sind ein Rechnungszinsfuß von 6 von Hundert und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden...“.

Daraus leitet der Bundesfinanzhof ab, dass auch ohne ausdrückliche Benennung der für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendenden Sterbetafel kein schädlicher Vorbehalt i.S.d. § 6a EStG enthalten sei. Denn der Abfindungsklausel

sei im Wege der Auslegung die Festlegung der Heubeck-Richttafel zur Ermittlung der Abfindungshöhe zu entnehmen. Nur dies entspreche seit 1998 in langjähriger Verwaltungspraxis den „anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik“ (Verweis auf Schreiben des BMF vom 16.12.2005).

Mit seiner ebenfalls am 4.10.2019 veröffentlichten zweiten Entscheidung zu dieser Problematik (Aktenzeichen XI R 48/17) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass eine Pensionsrückstellung steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, wenn sich eine Abfindungsklausel nicht dahin auslegen lässt, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel und der maßgebende Abzinsungssatz ausreichend sicher bestimmt werden können.

Im konkreten Fall war streitig, ob die in einer Pensionszusage gegenüber dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer enthaltene Abfindungsklausel das sog. Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 EStG dadurch verletze, dass für die Berechnung der Abfindungshöhe weder die anzuwendende sog. Sterbetafel noch der maßgebende Abzinsungssatz ausdrücklich benannt ist. Konkret war folgende Abfindungsklausel formuliert:

„(1) Endet das Dienstverhältnis des Geschäftsführers unter Mitnahme unverfallbar erdienter Versorgungsanwartschaften, so ist die GmbH berechtigt, die Versorgungsanwartschaften ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden. (2) Die GmbH ist berechtigt, laufende Pensionen ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden. (3) Die Kapitalabfindung ist unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen zu berechnen. (4) Gilt für diesen Pensionsvertrag im Zeitpunkt einer Abfindung das Betriebsrentengesetz, so sind die im § 3 Betriebsrentengesetz genannten Abfindungsverbote zu beachten.“

Der Bundesfinanzhof hat dazu festgestellt, dass die mit dieser Klausel versehene Pensionszusage gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht den maßgebenden gesetzlichen Vorgaben zum Ansatz einer Pensionsrückstellung entspricht, weil die Abfindungsklausel nicht hinreichend klar gefasst ist. Diese lasse nicht erkennen, dass kein schädlicher Vorbehalt i.S.d. § 6a EStG vorliege bzw. dass (umgekehrt) gewährleistet sei, dass der mögliche Abfindungsbetrag mindestens dem Wert des gesamten Versorgungsversprechens zum Abfindungszeitpunkt entspricht.

Denn es sei zwar eine Abfindung möglich und auch vereinbart worden, deren Höhe sei aber „nach unklaren Rechnungsgrundlagen zu bestimmen“. Der – im Streitfall vereinbarte – Verweis auf die barwertbezogenen Berechnungsmaßgaben des Betriebsrentengesetzes genüge nicht, da verschiedene Diskontierungszinssätze zur Anwendung kommen könnten.

Hinweis: Die Formulierung einer Abfindungsvereinbarung bedarf also großer Sorgfalt. Sollte sie gleichwohl unklar formuliert sein, so wird die Pensionszusage trotzdem anerkannt, wenn sich der Inhalt der Pensionszusage durch Auslegung innerhalb der Wortlautgrenze zweifelsfrei feststellen lässt. Andernfalls ist nicht sichergestellt, dass die Zusage nicht gemindert oder entzogen werden kann, die fehlende Eindeutigkeit – z.B. hinsichtlich des konkret anzuwendenden Diskontierungszinssatzes – führt zur steuerlichen Nichtanerkennung der Pensionszusage.

Bundesfinanzhof:

Es ist nicht steuerschädlich, wenn die anzuwendende Sterbetafel zwar nicht ausdrücklich in der Vereinbarung benannt ist, sie aber im Wege der Auslegung eindeutig feststellbar ist.

Bleibt aber die genaue Berechnung der Abfindungshöhe unklar, weil weder die Sterbetafel noch der Abzinsungssatz ausdrücklich benannt ist, ist die Pensionsrückstellung nicht anzuerkennen.

Termine für Steuerzahlungen

März 2020

Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.3. (Dienstag)	13.3. (Freitag)	7.3. (Samstag)

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

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

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.

April 2020

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} 	14.4. (Dienstag)	17.4. (Freitag)	11.4. (Samstag)

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

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

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

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