

Steuer & Bilanz aktuell - Januar 2020

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Grundsteuerreform endgültig beschlossen	2
Riesterrente: Rückforderung von Altersvorsorgezulagen	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020	4
Richtsatzschätzung bei fehlerhafter elektronischer Kassenführung	6
Für Personengesellschaften	7
Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung	7
Nachholung von Sonderbetriebsausgaben	9
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	10
Rechengrößen der Sozialversicherung für 2020	10
Sachbezugswerte für 2020	11
Sachbezug in Form eines Frühstücks	12
Für Kapitalgesellschaften	13
Umschuldung eines Verrechnungskontos in Annuitätendarlehen	13
Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen	14
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Januar und Februar 2020	16

Editorial



Liebe Leserinnen und Leser, zunächst möchte ich die Gelegenheit nutzen, Ihnen und Ihren Lieben einen guten und gesunden Start in das Jahr 2020 zu wünschen. Möge es für Sie ein erfolgreiches und vor allem friedliches Jahr werden, denn die Welt ist in Aufruhr. Beinahe

im Wochentakt, so scheint es, bricht irgendwo ein neuer Aufstand aus. Ob in Lateinamerika, Hongkong oder dem Mittleren Osten: Auf der ganzen Welt begehren junge Menschen gegen ihre Regierung auf, die Bedrohung durch einen erneuten Golfkrieg ist größer denn je. Humanitäre Katastrophen, wie aktuell im Jemen, Naturkatastrophen, wie aktuell die Brände in Australien sowie das Abtauen der Gletscher lassen uns nicht zur Ruhe kommen.

Auf viele Themen haben wir keinen direkten Einfluss und jeder kann nur für sich entscheiden, ob oder wie er sich an einer Linderung beteiligen möchte.

Worauf wir Einfluss haben, ist die Gestaltung unserer eigenen steuerlichen Verhältnisse. Damit Sie über die aktuellen Entwicklungen im Steuerrecht auf dem Laufenden bleiben, möchten wir Sie auch in diesem Jahr regelmäßig in unserer Monatsschrift über die jüngsten Entscheidungen informieren.

Alle Themen und Entscheidungen dieser Ausgabe finden Sie in der folgenden Übersicht. Ich hoffe, auch für Sie ist der ein oder andere interessante Artikel dabei.

Mit den besten Wünschen für 2020

Ihr

Torsten Obermann

Für alle Steuerpflichtigen

Auch nach dem 31.12.2019 wird die Grundsteuer in bisheriger Höhe erhoben.

Zukünftig soll die Bewertung der Grundstücke nach einem weitgehend automatisierten Verfahren erfolgen.

Im Rahmen der Vorbereitung auf die Neubewertungen werden auch die Grundstückseigentümer Erklärungen einreichen müssen.

Die neuen Grundsteuerwerte sollen auf den Stichtag 1.1.2022 festgesetzt werden. Ab 2025 finden diese auf die Grundsteuer Anwendung.

Für alle Steuerpflichtigen

Grundsteuerreform endgültig beschlossen

Die Grundsteuerreform ist final von Bundestag und Bundesrat beschlossen worden und kann kurzfristig in Kraft treten. Damit ist die dem Gesetzgeber vom Bundesverfassungsgericht auferlegte Frist zur Neuordnung eingehalten worden und die Grundsteuer kann von den Kommunen auch über den 31.12.2019 hinaus (übergangsweise noch nach bisherigen Regelungen) weiter erhoben werden.

Im Grundsatz wird an der wertabhängigen Bewertung des Grundvermögens festgehalten. Begrifflich wird zukünftig von **Grundsteuerwerten** gesprochen und nicht mehr von Einheitswerten. Um eine wiederkehrende Bewertung der Grundsteuerobjekte zu gewährleisten, werden die Grundlagen für ein automatisiertes Bewertungsverfahren geschaffen. Die Bewertung wird pauschalierender vorgenommen als bislang, und es sollen vorhandene Informationen, wie z.B. die von den Gutachterausschüssen festgestellten Bodenrichtwerte, im Wege des **elektronischen Informationsaustauschs** genutzt werden.

Ist der Grundbesitzwert für eine Immobilie bestimmt, so hängt die Grundsteuerbelastung noch von der Steuermesszahl und dem Grundsteuer-Hebesatz der Gemeinde ab. Aus der aktuell anstehenden Neubewertung ergeben sich gegenüber den seit 1935 bzw. 1964 nicht mehr aktualisierten Werten deutliche Wertsteigerungen. Um diese auszugleichen, wird die Steuermesszahl von derzeit 0,35 % auf zukünftig 0,034 % gesenkt.

Den Bundesländern wird – vorrangig auf Betreiben des Bundeslands Bayern – eine Öffnungsklausel an die Hand gegeben, so dass diese eine vom Bundesmodell abweichende eigenständige Bewertung gesetzlich regeln können. So hat z.B. Bayern angekündigt, allein die Größe des Grundstücks der Bemessung der Grundsteuer zu Grunde legen zu wollen (Flächenmodell).

In zeitlicher Hinsicht ergibt sich durch die Grundsteuerreform folgende Wirkung:

- Zunächst wird auch über den 31.12.2019 hinaus nach dem bisherigen System und grundsätzlich in bisheriger Höhe die Grundsteuer weiter erhoben. Änderungen der Steuerbelastung können sich auf Grund von Änderungen beim Grundstück oder angepassten Hebesätzen der Gemeinden ergeben.
- In den nächsten Jahren werden die Vorbereitungen für die Neubewertung aller Grundstücke getroffen. Dazu werden auch Erklärungspflichten der Grundstückseigentümer gehören. Auf dieser Basis werden dann erstmals auf den Stichtag 1.1.2022 die neuen Grundsteuerwerte festgesetzt.
- Ggf. werden kurzfristig einzelne Bundesländer vom Bundesmodell abweichende Bewertungsmethoden entwickeln und gesetzlich festschreiben, so dass auf dieser Basis die Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 festgesetzt werden.
- Nach Festsetzung der Grundsteuerwerte können die Gemeinden abschätzen, wie sich bei diesen das Grundsteueraufkommen ändern wird. Auf dieser Basis wird eine **Anpassung der Grundsteuer-Hebesätze** erfolgen.
- Die neuen Grundsteuerwerte finden für die Grundsteuer **ab dem Jahr 2025** Anwendung.
- Sodann sollen im Abstand von 7 Jahren – erstmals also auf den 1.1.2029 – Hauptfeststellungen vorgenommen und aktuelle Grundsteuerwerte ermittelt werden.

Handlungsempfehlung: Auf Basis der neuen gesetzlichen Regelung kann – zumindest für die Bundesländer, die keine eigenständigen Bewertungsregeln schaffen– der zukünftige Grundsteuerwert errechnet werden. Dies gibt einen ersten Anhaltspunkt, ob mit größeren Abweichungen bei der Grundsteuer nach oben oder nach unten zu rechnen ist. Die zukünftige Belastung mit Grundsteuer kann letztlich erst ermittelt werden, wenn die ggf. erneuerten Grundsteuer-Hebesätze der Kommunen feststehen.

Riesterrente: Rückforderung von Altersvorsorgezulagen

Riesterverträge erfüllen vielfach nicht die gewünschten Ziele. Nicht nur, dass die Rendite oft gering ist, auch die Abwicklung bereitet Schwierigkeiten, wie auch in dem Streitfall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte.

Die Stpfl. hatte bei einem Anbieter einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag abgeschlossen. Wegen der Angabe des Anbieters, die Stpfl. sei unmittelbar zulageberechtigt, zahlte die Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) jährlich Zulagebeträge, die der Anbieter dem Konto der Stpfl. gutschrieb. Nach Beendigung des Altersvorsorgevertrags stellte die ZfA im Rahmen einer Überprüfung die fehlende Zulageberechtigung der Stpfl. für drei Beitragsjahre fest und forderte die insoweit gewährten Altersvorsorgezulagen von ihr zurück.

Den Einwand der Stpfl., sie treffe kein Verschulden, da die unzutreffenden Zulageanträge von ihrem Anbieter herrührten und die ZfA die Auszahlungen ohne inhaltliche Prüfung vorgenommen habe, ließ das insoweit angerufene Finanzgericht nicht gelten. Es war vielmehr der Ansicht, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Stpfl. auf Rückzahlung lägen vor.

Dies bestätigte mit Urteil vom 9.7.2019 (Aktenzeichen X R 35/17) auch der Bundesfinanzhof. Die insoweit **rechtsgrundlos geleisteten Zulagebeträge können vom Zulageempfänger zurückgefordert werden**. Insbesondere kam eine Rückforderung über den Anbieter nicht in Betracht, da das Konto der Stpfl. beim Anbieter infolge der Beendigung des Altersvorsorgevertrags nicht mehr existiert habe und damit auch nicht mehr belastet werden konnte. Unerheblich sei auch, ob die Stpfl. oder – wie sie behauptete – ihr Anbieter die fehlerhafte Mitteilung über die Zulageberechtigung zu vertreten habe.

Der Umstand, dass die ZfA über mehrere Jahre hinweg eine Auszahlung von Zulagen allein auf Grund der ihr vom Anbieter übermittelten Daten veranlasst und erst nachträglich eine Prüfung der Zulageberechtigung der Stpfl. vorgenommen habe, führte auch nicht zur Verwirkung des Rückforderungsanspruchs. Denn dieser Geschehensablauf entspreche in typischer Weise der gesetzlichen Ausgestaltung des Zulageverfahrens.

Handlungsempfehlung: In solchen Fällen ist aus Sicht der Person, die den Riestervertrag abgeschlossen hat, stets sorgfältig zu prüfen, ob Zulageanträge richtig sind. Insbesondere können sich mit der Zeit die Verhältnisse ändern, so dass ggf. später die Zulageberechtigung entfällt.

Für Steuerpflichtige mit Riesterverträgen

Streitfall:

Die zentrale Zulagenstelle ZfA zahlte auf einen Riestervertrag jährlich Zulagen auf das Konto des Steuerpflichtigen, obwohl keine Berechtigung bestand. Später forderte die ZfA die Beträge zurück.

Der Bundesfinanzhof bestätigte den Rückforderungsanspruch. Es sei unerheblich, wer die fehlerhafte Mitteilung über die Zulageberechtigung zu vertreten habe.

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen

Die Änderungen betreffen die Anpassung an die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie der EU.

Die Zuordnung der Warenbewegung durch den Zwischenhändler bei Reihengeschäften ist nunmehr EU-weit geregelt.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen ist eine im Zeitpunkt der Lieferung vorliegende ausländische USt-ID-Nr. des Abnehmers.

Die USt-ID-Nr. sollte vor Lieferung geprüft werden.

Die Steuerbefreiung wird erst mit Abgabe einer korrekten Zusammenfassenden Meldung gewährt.

Für Unternehmer und Freiberufler Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020

Änderungen der EU-weit geltenden Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie sind nun auch in Deutschland in nationales Recht umgesetzt worden und führen zu punktuellen, aber wichtigen Änderungen bei der Umsatzsteuer. Umgesetzt wurden zum 1.1.2020 nur sog. Sofortmaßnahmen („Quick Fixes“).

a) Reihengeschäfte

Umgesetzt wurde die erstmalige EU-einheitliche Regelung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie hinsichtlich der Zuordnungen der Warenbewegung bei Transportveranlassung durch den Zwischenhändler (mittlerer Unternehmer in der Reihe). Hierdurch sollen die derzeit bestehenden Rechtsunsicherheiten bei grenzüberschreitenden Lieferungen eliminiert werden. Damit erfolgt nun eine explizite Regelung der Zuordnung der Beförderung und damit der Ortsbestimmung bei Reihengeschäften. Diese Neuregelung gilt ab dem 1.1.2020.

Hinweis: Im Ergebnis treten in Deutschland faktisch **keine Änderungen zur bestehenden Rechtslage** ein. Von Vorteil für die Praxis ist die nun bestehende EU-weite Harmonisierung.

b) Innergemeinschaftliche Lieferungen

Darüber hinaus wird die **Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** des Leistungsempfängers **im Zeitpunkt der Lieferung** und deren ordnungsgemäße Meldung in der Zusammenfassenden Meldung des leistenden Unternehmers als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eingeführt. Das Fehlen einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nr.) des Kunden zum Zeitpunkt der Lieferung lässt sich **im Nachgang künftig nicht mehr heilen** und führt damit zwingend zu einer Steuerpflicht des Umsatzes. Auch dies gilt ab dem 1.1.2020.

Handlungsempfehlung: Es ist daher zu empfehlen, dass der Lieferant die Gültigkeit der USt-ID Nr. des Abnehmers vor jeder Lieferung überprüft. Idealerweise wird der Prozess der Prüfung des Vorhandenseins einer zum Zeitpunkt der Lieferung gültigen ausländischen USt-ID-Nr. automatisiert eingerichtet.

Auch wird die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen künftig erst dann gewährt, wenn der liefernde Unternehmer eine **vollständige und richtige Zusammenfassende Meldung** abgegeben hat. Erkennt ein Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene Zusammenfassende Meldung unrichtig oder unvollständig ist, so ist er – wie schon bisher – verpflichtet, diese innerhalb eines Monats zu berichtigen.

Hinweis: Berichtigt der Unternehmer eine ursprünglich unrichtige oder unvollständig abgegebene Zusammenfassende Meldung, so wirkt dies laut Gesetzesbegründung für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Entsprechendes gilt hiernach für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung.

Handlungsempfehlung: In der Praxis ist besonders wichtig, jede Lieferung in der „richtigen“ Zusammenfassenden Meldung zu deklarieren. Korrekt ist die Deklaration in

dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung ausgestellt wird, spätestens jedoch in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der auf die Ausführung des Umsatzes folgende Monat endet.

Konsequenzen ergeben sich auch für die Fälle des **innergemeinschaftlichen Verbringens**. So z.B. wenn ein deutscher Lieferant ein Warenlager zur Belieferung niederländischer Kunden in den Niederlanden unterhält und das Lager regelmäßig von Deutschland aus bestückt, ohne dass zu diesem Zeitpunkt schon feststeht, an wen die Waren später geliefert werden. Jeder Warentransport von Deutschland aus ist als „innergemeinschaftliches Verbringen“ zu erklären, also wie eine innergemeinschaftliche Lieferung „an die eigene niederländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer“. In den Niederlanden ist korrespondierend ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu erklären. Ausnahmen gelten, wenn der Warentransport der Art nach vorübergehend oder befristet ist.

Hinweis: Unternehmen müssen in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Besitz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Warenbestimmungslandes sein. Liegt eine ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zum Zeitpunkt eines „innergemeinschaftlichen Verbringens“ nicht vor, führt dies zur Steuerpflicht des Verbringens im Warenabgangsstaat.

c) Lieferungen über Konsignationslager

Eine Legaldefinition des Konsignationslagers enthält das Umsatzsteuergesetz nicht. Typischerweise ist ein Konsignationslager ein Warenlager, in welchem sich Waren des Lieferanten befinden. Dabei befindet sich das Lager bei dem Kunden, der ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware hat und diese jederzeit entnehmen kann. Zivilrechtlich findet der Eigentumsübergang bei der Warenentnahme statt.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Warenlieferungen über Konsignationslager war infolge der unterschiedlichen Handhabung innerhalb der EU immer problematisch. Umsatzsteuerlich stellt sich bei der grenzüberschreitenden Bestückung des Lagers die Frage, zu **welchem Zeitpunkt** die Lieferung an den Kunden ausgeführt ist und ob der (im Ausland ansässige) Lieferant im Inland umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nachkommen muss.

Nunmehr gelten ab dem 1.1.2020 EU-weit einheitliche Regelungen.

Im Grundsatz wird die Lieferung an den Erwerber zum Zeitpunkt der Warenentnahme durch diesen einer im Abgangsmitgliedstaat steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung und im Bestimmungsmitgliedstaat einem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt. Dies setzt voraus, dass ein Gegenstand aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet und darauffolgend im Ankunftsmitgliedstaat an einen Abnehmer geliefert wird.

Der Abnehmer muss gegenüber dem Unternehmer bis zum Transportbeginn die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden und für die Lieferung gesonderte Aufzeichnungen anfertigen. Der Unternehmer muss die Beförderung gesondert aufzeichnen und die USt-ID-Nr. des potenziellen Erwerbers in die Zusammenfassende Meldung aufnehmen.

Hinweis: Im Ergebnis erspart dies dem Lieferanten die umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat.

Für das Verbringen von Waren in ein eigenes Lager im EU-Ausland benötigt das Unternehmen im Zeitpunkt der Lieferung eine USt-ID-Nr. im Empfängerland.

Warenlieferungen in ein Konsignationslager wurden EU-weit bislang nicht einheitlich gehandhabt.

Die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb erfolgt im Zeitpunkt der Warenentnahme durch den Erwerber. Voraussetzungen sind gesonderte Aufzeichnungen und die korrekte USt-ID-Nr. des Empfängers.

Erfolgt die Lieferung an den Abnehmer nicht innerhalb von 12 Monaten nach Einlagerung, ist die Regelung nicht anzuwenden.

Die Warentransporte in ein Konsignationslager sind durch den Lieferanten in der Zusammenfassenden Meldung gesondert zu erklären.

Für Unternehmer mit elektronischer Registrierkasse

Auch Einnahmen-Überschussrechner müssen täglich sog. Z-Bons erstellen.

Streitfall:

Die Kasse einer Gaststätte war so eingestellt, dass Stornierungen in Z-Bons nicht ausgewiesen wurden. Weiterhin lagen die Z-Bons nicht vollständig vor. Die Finanzverwaltung hatte deshalb eine Hinzuschätzung nach Richtsätzen vorgenommen.

Die Konsignationslagerregelung ist nicht anzuwenden, wenn die Lieferung an den Abnehmer nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Transport ins Auslieferungslager erfolgt. In diesem Fall kommt es am Tag nach Ablauf des Zwölfmonatszeitraums zu einem **inneregemeinschaftlichen Verbringen**. Diese Ausnahmeregelung gilt wiederum nicht, wenn die beabsichtigte Lieferung nicht bewirkt wird und der Gegenstand innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Transports wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückbefördert wird. Der Unternehmer muss dies gesondert aufzuzeichnen.

Erwirbt ein anderer als der ursprünglich vorgesehene Erwerber die Ware aus dem Auslieferungslager, so kann die Konsignationslagerregelung unter bestimmten Voraussetzungen dennoch zur Anwendung kommen.

Hinweis: Der Lieferant hat künftig in seiner **Zusammenfassenden Meldung** die Warentransporte zur Beschickung von Konsignationslagern vom Kunden im EU-Ausland gesondert zu erklären. Hierzu ist die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat anzuführen. Sowohl für den Lieferanten als auch für den Kunden ergeben sich bei Anwendung der „Konsignationslagerregelung“ besondere **Aufzeichnungspflichten**.

Es ist davon auszugehen, dass die neue Rechtslage nur Wirkung für die Gegenstände entfaltet, deren Transport in das Lager ab dem 1.1.2020 stattfindet.

Handlungsempfehlung: Wegen der Komplexität der Regelungsinhalte wird dringend empfohlen, steuerlichen Rat einzuholen.

Richtsatzschätzung bei fehlerhafter elektronischer Kassenführung

In bargeldintensiven Branchen, wie Gastronomie oder Einzelhandel, stehen Prüfungen der Kassenführung im Fokus der Finanzverwaltung. Der Bundesfinanzhof bestätigt in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision (Beschluss vom 8.8.2019, Aktenzeichen X B 117/18) die Bedeutung einer **ordnungsgemäßen Kassenführung auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung**. Das Gericht stellt heraus:

- Werden Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst, erfordert dies auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung die tägliche Erstellung eines **Tagesendsummenbons (Z-Bon)**.
- Weisen die Z-Bons technisch bedingt die **Stornierungen** nicht aus, so liegt ein schwerer formeller Fehler der Kassenaufzeichnungen vor, der eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nötig macht.
- Die Richtsatzschätzung ist eine anerkannte Schätzungsmethode.

Im Urteilsfall ging es um die Ordnungsmäßigkeit der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung bei einer Gaststätte. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung stellte der Prüfer des Finanzamts fest, dass die elektronische Registrierkasse so eingestellt worden war, dass die Tageseinnahmen durch Retouren gemindert werden konnten, ohne dass dies auf dem Z-Bon ausgewiesen wurde.

Auch legte der Stpfl., obwohl sein Betrieb im Streitjahr täglich geöffnet gewesen war, nur 149 Z-Bons vor. Das Finanzamt verneinte deshalb die formelle Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und schätzte unter Berücksichtigung der amtlichen Richtsatzsammlung und der betrieblichen Verhältnisse einen Betrag von 50.000 € hinzu.

Das Finanzgericht wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Der Bundesfinanzhof ließ die Revision nicht zu, so dass das Urteil des FG rechtskräftig geworden ist. Der Bundesfinanzhof verlangt den **Ausdruck des täglich erstellten Z-Bons**, wenn die Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst werden. Fehlen Z-Bons, sei dies – ebenso wie im Fall des Fehlens täglicher Protokolle über das Auszählen einer offenen Ladenkasse – ein formeller Mangel.

Dieser formelle Mangel lässt zwar keinen sicheren Schluss auf die Verkürzung von Einnahmen zu. Gleichwohl gibt es systembedingt keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen, ohne dass eine nachträgliche Ergänzung der Dokumentation bzw. eine anderweitige Heilung des Mangels möglich wäre.

Eine Hinzuschätzung ist nach den Ausführungen des Gerichts zulässig und geboten, wenn die Verletzung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung dazu führt, dass keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen geboten wird. Dies sei bei Stornierungen der Fall, wenn sie in Z-Bons nicht ausgewiesen werden, sondern allein die verbleibende Differenz aus ihnen hervorgeht. Infolge der fehlenden Stornobuchungen ließe sich nicht mehr feststellen, ob lediglich Fehlbuchungen oder auch Einnahmebuchungen gelöscht worden seien.

Handlungsempfehlung: In der Praxis sollte die Kassenführung stets regelmäßig überprüft werden. An deren Ordnungsmäßigkeit werden hohe Anforderungen gestellt. Gerade die anstehende Umstellung elektronischer Registrierkassen auf neue Sicherheitsstandards sollte dazu genutzt werden, die Kassenführung im Betrieb steuersicher zu organisieren.

Für Personengesellschaften

Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung

Der gestalteten „Betriebsaufspaltung“ kommt in der Praxis eine hohe Bedeutung zu. Begrifflich wird von einer Betriebsaufspaltung gesprochen, wenn betriebliche Funktionen, die von einem Unternehmen wahrgenommen werden können, auf zwei oder mehrere rechtlich selbständige Rechtsträger aufgeteilt werden und hinter diesen Rechtsträgern die gleichen Personen stehen. Eine solche Konstellation wird auch aus Haftungsgründen gewählt, da hierbei die Haftungsmasse des operativ tätigen und damit risikobehafteten Betriebsunternehmens gemindert wird, indem das wertvolle Anlagevermögen rechtlich separiert wird.

Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung ist eine **personelle und sachliche Verflechtung** zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft. Eine personelle Verflechtung ist dann gegeben, wenn die Personen, die hinter den beiden Unternehmen stehen, auf diese einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können, welcher vorliegt, wenn in beiden Unternehmen eine Willensdurchsetzung mittels Stimmenmehrheit erfolgen kann. Eine sachliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft mindestens eine für diese wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Dies kann z.B. ein betrieblich genutztes Grundstück sein.

Liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor, so hat dies zur Folge, dass die an sich vermögensverwaltend tätige **Besitzgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebe-**

Bundesfinanzhof:
Fehlende Z-Bons sind ein formeller Mangel, da somit die Vollständigkeit der Bareinnahmen nicht gewährleistet ist.

Ebenso sind nicht ausgewiesene Stornierungen hinzuschätzen, da ihre Ursache (Fehlbuchung oder Einnahme) nicht mehr feststellbar ist.

Für Unternehmer mit steuerlicher Betriebsaufspaltung

Im Falle einer personellen und sachlichen Verflechtung zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft liegt eine Betriebsaufspaltung vor.

Häufigster Fall ist die Vermietung eines Betriebsgrundstückes an die Betriebsgesellschaft.

Das Vermögen des Besitzunternehmens ist Betriebsvermögen und somit steuerlich verhaftet.

Fällt die personelle Verflechtung weg, werden die stillen Reserven im Betriebsvermögen aufgedeckt und der Besteuerung unterworfen.

Streitfall:

Vater und Sohn sind hälftig Gesellschafter einer GbR. Die GbR vermietet ein Betriebsgrundstück an eine GmbH, deren Anteile Vater und Sohn halten. Es liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Später überträgt der Vater seine Anteile an der GmbH seinem Sohn.

Das Finanzamt nimmt eine Betriebsaufgabe an, weil die Betriebsaufspaltung endet. Stille Reserven werden aufgedeckt.

Bundesfinanzhof:

Die Betriebsaufspaltung endet zwar, aber es liegt keine Betriebsaufgabe vor.

trieb erzielt. Dies bedeutet auch, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter bei der Besitzgesellschaft steuerlich als **Betriebsvermögen** verhaftet sind und Wertsteigerungen bei späterer Realisierung der Besteuerung unterliegen. Auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft zählen zum steuerlichen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft.

Problematisch ist, dass **bei Wegfall der personellen Verflechtung grundsätzlich eine Betriebsaufgabe gegeben ist** mit der Folge, dass die stillen Reserven im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens einschließlich der Anteile an der Betriebsgesellschaft aufzudecken und zu versteuern sind. So lag auch der Urteilsfall, über den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte. Konkret ging es um folgenden Fall:

– J und sein Sohn U waren Gesellschafter der P-GbR, an der sie jeweils hälftig beteiligt waren. Die P-GbR vermietete seit 1.5.2002 ein Grundstück mit Gebäude zur betrieblichen Nutzung an die P-GmbH. Das Grundstück befand sich im Bruchteilseigentum der Gesellschafter J und U, wurde steuerlich also dem Sonderbetriebsvermögen der GbR zugerechnet.

– An der P-GmbH waren J zu 48,8 % und U zu 51,2 % beteiligt. Die P-GmbH handelte mit Textilien, die von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft P-Srl hergestellt wurden.

– Zum 30.1.2008 übertrug J seinen Anteil an der P-GmbH unentgeltlich auf U.

– Ende 2008 errichteten J und U eine GmbH & Co. KG, in die die Anteile an der P-GbR eingebracht wurden, so dass das Grundstück, welches bislang von J und U gehalten und über die P-GbR vermietet wurde, in das Eigentum der GmbH & Co. KG überging.

– Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH zum 30.1.2008 wegen Wegfalls der personellen Verflechtung geendet habe. Dadurch sei es zu einer Betriebsaufgabe für die P-GbR gekommen, die zu einem Aufgabegewinn in Höhe der stillen Reserven in den Anteilen an der P-GmbH von 50.000 € und der stillen Reserven des Grundstücks von 57.626 € geführt habe.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.4.2019 (Aktenzeichen IV R 12/16) das Vorliegen einer **Betriebsaufgabe bei der P-GbR verneint**. Insoweit war entscheidend:

– Die P-GbR hat im Streitjahr 2008 bis zu deren Übergang auf die neu gegründete GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die auf die Vermietung des Grundstücks beschränkte Tätigkeit der GbR war bis zum 30.1.2008 infolge einer Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH als Gewerbebetrieb anzusehen.

– Allerdings hat die Betriebsaufspaltung am 30.1.2008 geendet. Nur bis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile an der P-GmbH auf U am 30.1.2008 bestand eine personelle Verflechtung, denn nach diesem Zeitpunkt konnte alleine U in der P-GmbH seinen Willen durchsetzen.

– Das Ende der Betriebsaufspaltung hat nicht zu einer Betriebsaufgabe geführt, weil die P-GbR ihren Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung fortgeführt hat. Dementsprechend ist bei der P-GbR kein Aufgabegewinn entstanden, und die P-GbR hat bis zu ihrem Untergang durch die Anteilsvereinigung gewerbliche Einkünfte erzielt.

Mit Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung kann also eine Betriebsaufgabe mit Versteuerung der stillen Reserven vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** vorliegen und keine Betriebsaufgabe erklärt wird. Nach den Rechtsprechungsgrundsätzen reicht es für eine gewerbliche Betriebsverpachtung aus, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Wird lediglich ein Betriebsgrundstück, ggf. in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen, verpachtet, so liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Für Groß- und Einzelhandelsunternehmen wird nach neuerer Rechtsprechung angenommen, dass die gewerblich genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand bilden und dem Gewerbe das Gepräge geben – anders als etwa bei dem produzierenden Gewerbe. Dies war vorliegend der Fall. Mit der Einbringung des Vermögens der GbR in die neu gegründete GmbH & Co. KG lag steuerliches Betriebsvermögen auf Grund gewerblicher Prägung vor.

Hinweis: Dies verdeutlicht, dass in bestimmten Fällen auch steuerliche Betriebsaufspaltungen ohne Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven beendet werden können. Solche Fälle sind allerdings steuerlich sensibel und bedürfen eingehender steuerlicher Beratung.

Nachholung von Sonderbetriebsausgaben

Entstehen beim Gesellschafter einer Personengesellschaft Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung, so können diese steuerlich bei den Einkünften aus der Beteiligung mindernd berücksichtigt werden. Begrifflich wird von Sonderbetriebsausgaben gesprochen. Als Beispiele können Fahrtkosten zur Gesellschafterversammlung oder auch Kosten der Refinanzierung des Anteilerwerbs bzw. der Einlageleistung genannt werden.

Solche Sonderbetriebsausgaben liegen auch vor, wenn sich der Gesellschafter im Hinblick auf seine Beteiligung betriebswirtschaftlich, steuerlich oder rechtlich beraten lässt. Allerdings müssen **Sonderbetriebsausgaben zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Personengesellschaft erklärt werden**. Trägt der Gesellschafter diese Kosten selbst (was der Regelfall sein dürfte), so muss er die getragenen Aufwendungen der Gesellschaft mitteilen, damit diese die Kosten in der Gewinnfeststellungserklärung berücksichtigen kann. Dieser Umstand wird dann problematisch, wenn die anderen Gesellschafter von den Aufwendungen nichts erfahren sollen. So lag auch ein Streitfall, den der Bundesfinanzhof zu entscheiden hatte.

Im Jahr 2008 kam es zum Streit zwischen den beiden Gesellschaftern (damals Ehegatten) einer KG. Die Gesellschafterin F beauftragte in diesem Zusammenhang eine Rechtsanwaltskanzlei. Die abgerechneten Leistungen standen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung von Gesellschaftsrechten bei der KG. Die Gesellschafterin beglich die Rechtsanwaltskosten noch in 2008 aus ihren privaten Mitteln. In der Gewinnfeststellung 2008 der KG wurden diese nicht berücksichtigt (weder erklärt noch festgestellt).

Die Ehe zwischen den Gesellschaftern wurde im November 2008 geschieden. Nachdem die Gesellschafterin in 2009 sämtliche Anteile der KG übernommen hatte, machte diese die in 2008 getragenen Rechtsanwaltskosten in der Gewinn-

Grund: Es wird lediglich ein Grundstück verpachtet, das die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Für Mitunternehmer von Personengesellschaften

Sonderbetriebsausgaben sind Aufwendungen des Gesellschafters im Zusammenhang mit seiner Beteiligung.

Diese sind steuerlich zwingend in der Feststellungserklärung der Gesellschaft zu berücksichtigen.

Bundesfinanzhof:
Sonderbetriebsausgaben, die im Jahr ihrer Entstehung nicht erklärt wurden, können nicht durch Nachholung im Folgejahr berücksichtigt werden.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Übersicht Beitragsbemessungsgrenzen in West und Ost im Vergleich zum Vorjahr

feststellung 2009 geltend und verwies auf die Grundsätze des formellen Bilanz-Zusammenhangs. Der Ausweis des Eigenkapitals sei nicht nur zum 31.12.2008 fehlerhaft gewesen, sondern auch noch im Streitjahr 2009. Denn es sei für den Vortrag des Eigenkapitals in das Folgejahr nicht auf dessen Saldo abzustellen, sondern auf die verschiedenen Teilbeträge, aus denen sich der Saldo zusammensetze.

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 17.6.2019 (Aktenzeichen IV R 19/16), dass für Sonderbetriebsausgaben, die aus privaten Mitteln bestritten worden sind und im Jahr der Entstehung des Aufwands nicht berücksichtigt wurden, eine erfolgswirksame Nachholung in einem Folgejahr nach den Grundsätzen des formellen Bilanz-Zusammenhangs nicht in Betracht kommt. Mit der Bezahlung der Rechtsanwaltskosten in 2008 durch die Gesellschafterin hätte richtigerweise eine Einlage im Sonderbetriebsvermögen gebucht werden müssen. Eine unterlassene Einlagebuchung kann aber nicht später erfolgswirksam nachgeholt werden.

Handlungsempfehlung: Dies verdeutlicht, dass vom Gesellschafter getragene Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Beteiligung zwingend in der Gewinnfeststellungserklärung der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr der Entstehung des Aufwands zu erfassen sind. Aus diesem Grund sollte regelmäßig von der Gesellschaft vor Erstellung der Gewinnfeststellungserklärung bei den Gesellschaftern abgefragt werden, ob solche Aufwendungen vorliegen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Rechengrößen der Sozialversicherung für 2020

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2020 wie aufgeführt dar.

Übersicht: Beitragsbemessungsgrenzen

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	West		Ost	
	2019	2020	2019	2020
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	80.400,- €	82.800,- €	73.800,- €	77.400,- €
– monatlich	6.700,- €	6.900,- €	6.150,- €	6.450,- €
Gesetzliche Krankenversicherung/ Pflegeversicherung	2019	2020	2019	2020
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	54.450,- €	56.250,00 €	54.450,00 €	56.250,00 €
– monatlich	4.537,- €	4.687,50 €	4.537,50 €	4.687,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	60.750,- €	62.550,- €	60.750,- €	62.550,- €
– monatlich	5.062,50 €	5.212,50 €	5.062,50 €	5.212,50 €
Versicherungspflichtgrenze für AN, die Ende 2002 privat versichert waren				
– jährlich	54.450,- €	56.250,- €	54.450,- €	56.250,- €
– monatlich	4.537,50 €	4.687,50 €	4.537,50 €	4.687,50 €

Hinweis: Der Anstieg der Beitragsbemessungsgrenzen führt bei höher verdienenden Arbeitnehmern zu einem Anstieg der Sozialabgaben sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer.

Die **Beitragsätze zur Sozialversicherung** bleiben nach jetzigem Stand – abgesehen von Zusatzbeiträgen der Krankenkassen – im Wesentlichen unverändert. Einzig der Beitrag zur Arbeitslosenversicherung soll ab dem 1.1.2020 befristet bis Ende 2022 auf 2,4 % (2019 noch 2,5 %) gesenkt werden.

Sachbezugswerte für 2020

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, so liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als „geldwerter Vorteil“ steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung.

Übersicht: Neue Sachbezugswerte

Jahr	freie Verpflegung (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie Unterkunft bei Belegung mit volljährigem Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
	monatlich	monatlich	monatlich	täglich	monatlich	täglich
2020	258,- €	235,- €	54,- €	1,80 €	102,- €	3,40 €
2019	251,- €	231,- €	53,- €	1,77 €	99,- €	3,30 €

Handlungsempfehlung: Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge z.B. in Form von Restaurantgutscheinen an Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 44,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen nicht der Sozialversicherungspflicht.

Im Einzelfall sollte die Umsetzung einer solchen Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

Sachbezug in Form eines Frühstücks

Arbeitgeber bieten ihren Arbeitnehmern häufig Annehmlichkeiten am Arbeitsplatz zur Verbesserung der Arbeitsatmosphäre und mit dem Ziel, gute und produktive Arbeitnehmer zu gewinnen und zu halten. Hierzu gehören auch kostenlose Getränke, Obst oder auch Backwaren. In diesen Fällen ist stets zu prüfen, ob ein lohnsteuerlicher Sachbezug für die Arbeitnehmer vorliegt.

Der Bundesfinanzhof hatte in diesem Zusammenhang über folgenden Fall zu entscheiden: Die Stpfl. erbringt EDV-Dienstleistungen und entwickelt Software. Daneben bietet sie Schulungen an. Die Stpfl. bestellte arbeitstäglich verschiedene Brötchensorten. Die Backwaren standen in der Kantine den gesamten Tag für Mitarbeiter sowie für Kunden und Gäste der Stpfl. zum unentgeltlichen Verzehr zur Verfügung. Einen Belag (wie z.B. Butter, Konfitüre, Käse oder Aufschnitt) für die Backwaren stellte die Stpfl. nicht bereit. Die Mitarbeiter, Kunden und Gäste der Stpfl. konnten sich zudem ganztägig unentgeltlich aus einem Heißgetränkeautomaten bedienen.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Übersicht Sachbezugswerte bei kostenloser Abgabe von Verpflegung und Unterkunft

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Die Zurverfügungstellung von Lebensmitteln durch den Arbeitgeber kann lohnsteuerlicher Sachbezug sein.

Streitfall:

Der Arbeitgeber stellte seinen Arbeitnehmern täglich kostenlos un-belegte Brötchen und Heißgetränke zur Verfügung. Ziel war der kommunikative Austausch unter den Mitarbeitern aller Abteilungen in der Kantine während der Arbeitszeit.

Das Finanzamt betrachtete die kostenlose Überlassung der Lebensmittel als Frühstück, das lohnsteuerpflichtig sei.

Bundesfinanzhof:

Es handelt sich um nicht steuerbare Aufmerksamkeiten. Aufgrund der vorliegenden Umstände war der Vorteil keine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft.

Weiterhin handelt es sich hierbei auch nicht um ein Frühstück im Sinne des Sozialversicherungsrechts.

Die Arbeitszeit begann morgens um 8:00 Uhr. Zwischen ca. 9:30 Uhr und 11:00 Uhr hatten die Arbeitnehmer eine halbstündige Pause, die die Stpfl. als bezahlte Arbeitszeit behandelte. Die Pause diente der Kommunikation und dem Austausch der einzelnen Abteilungen (Entwicklung, Vertrieb, Support). Die Mitarbeiter sollten miteinander ins Gespräch kommen, Kontakte pflegen und stellenübergreifende Problemlösungen finden. In dieser Zeit waren auch die Führungskräfte und der Vorstand der Stpfl. zeitweilig zugegen, um sich im Gespräch mit den Mitarbeitern über Probleme im Unternehmen auszutauschen. Während der Pausen wurde der Großteil der von der Stpfl. unentgeltlich zur Verfügung gestellten, un-belegten Backwaren verzehrt.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei der unentgeltlichen Überlassung der Backwaren und der Möglichkeit, Heißgetränke zu sich zu nehmen, um ein Frühstück handele, das mit den amtlichen Sachbezugswerten zu versteuern sei. Die Stpfl. beantragte daraufhin die Pauschalierung der Lohnsteuer. In der Sache war sie allerdings der Meinung, die Backwaren ohne Belag und ein Heißgetränk seien kein Frühstück.

Der Bundesfinanzhof verneint mit Urteil vom 3.7.2019 (Aktenzeichen VI R 36/17) das Vorliegen von Arbeitslohn.

Im vorliegenden Fall handele es sich bei den unentgeltlich zugewandten Lebensmitteln nicht um Arbeitslohn in Form kostenloser Mahlzeiten, sondern um **nicht steuerbare Aufmerksamkeiten**. Die kostenlose Überlassung der Backwaren und Heißgetränke stellte zwar für die Arbeitnehmer der Stpfl. einen Vorteil dar. Dieser war jedoch keine Gegenleistung der Stpfl. für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft. Hierfür spricht im Streitfall insbesondere, dass die Stpfl. die Backwaren und Heißgetränke nur zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereitstellte. Sie wurden allen Arbeitnehmern ohne Unterschied gewährt.

Der Verzehr fand in der Regel außerdem nicht während echter Pausen, sondern in der (bezahlten) Arbeitszeit statt. Die Arbeitnehmer sollten beim Verzehr der Backwaren und Heißgetränke in der Kantine zusammenkommen und sich über berufliche Angelegenheiten untereinander sowie mit der „Führungsetage“ austauschen. Bei dieser Sachlage war die Überlassung der Backwaren nebst Heißgetränk **mit Aufwendungen des Arbeitgebers zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und zur Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen vergleichbar**, denen keine Entlohnungsfunktion zukommt.

Weiter führt das Gericht aus, dass unbelegte Brötchen auch in Kombination mit einem Heißgetränk kein Frühstück im Sinne der Bestimmungen der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind. Selbst für ein einfaches Frühstück müsse jedenfalls noch ein Aufstrich oder ein Belag hinzutreten. Auch teilt das Gericht nicht die Auffassung des Finanzamts, auf Grund veränderter Essgewohnheiten könne schon ein Kaffee (to go) und ein unterwegs verzehrtes unbelegtes Brötchen als Frühstück angesehen werden.

Handlungsempfehlung: Mit diesem Urteil wird die seitens der Finanzverwaltung oft sehr umfassende lohnsteuerliche Erfassung von Vorteilen durch Schaffung günstiger Arbeitsbedingungen eingegrenzt. Eine **Abgrenzung zwischen nicht steuerbarer Aufmerksamkeit** einerseits und **Arbeitslohn** andererseits ist für den Einzelfall stets sorgfältig zu prüfen. Hierzu ist insbesondere die Motivation des Arbeitgebers für die Stellung der Aufmerksamkeiten zu dokumentieren. Im Einzelfall kann eine Absicherung über eine Lohnsteueranrufungsauskunft sinnvoll sein.

Für Kapitalgesellschaften

Umschuldung eines Verrechnungskontos in Annuitätendarlehen

Mit Urteil vom 15.5.2019 (Aktenzeichen 13 K 2556/15 K,G) hat das Finanzgericht Münster zur Problematik der Annahme einer vGA auf Grund eines Annuitätendarlehens entschieden, das von der Tochter-GmbH an die beherrschende Gesellschafterin der Mutter-GmbH gewährt wurde.

Im Streitfall war Frau M beherrschende Gesellschafterin einer GmbH (Mutter-GmbH), die wiederum eine Beteiligung an einer Tochter-GmbH hielt. Frau M hatte nun von der Tochter-GmbH mehrere Darlehen erhalten, die auf einem Verrechnungskonto erfasst worden waren. In 2011 wurde zwischen der Tochter-GmbH und Frau M ein Darlehensvertrag über 720.000 € geschlossen, der der Umschuldung der auf dem Verrechnungskonto aufgelaufenen Beträge diente. In dem Darlehensvertrag wurde eine jährliche Tilgung von 1 % sowie eine Verzinsung von 4 % pro Jahr vereinbart.

Frau M sollte das Darlehen durch eine monatliche Darlehensrate i.H.v. 3.000 € abbezahlen, die von ihrem Monatsgehalt von der Tochter-GmbH (im Streitzeitraum ca. 7.500 €) einbehalten werden sollte. Der Einbehalt sollte erstmals zum 28.2.2011 erfolgen und erfolgte ab diesem Zeitpunkt auch tatsächlich. Das Darlehen wurde nicht besichert, war aber als voll werthaltig anzusehen, da Frau M auf Grund ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse in diesem Zeitraum eine Rückzahlung des Darlehens möglich gewesen wäre. Da sich die Ergebnisse der Tochter-GmbH im Jahr 2013 verschlechterten, wurde das Gehalt von Frau M ab April 2013 um 5.000 € reduziert und die Tilgung ihrer gegenüber der Tochter-GmbH bestehenden Verbindlichkeiten aus diesem Grund ausgesetzt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung kam die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass die Darlehensgewährung an Frau M als vGA zu erfassen sei, die bei der Mutter-GmbH zu einer Gewinnerhöhung führe, weil diese Darlehensgewährung zu Vermögensminderungen bei der Tochter-GmbH geführt hätte, und zwar zugunsten einer der Gesellschafterin nahestehenden Person (der Gesellschafterin der Mutter-GmbH). Schließlich gingen, so die Finanzverwaltung, die Vertragsbeteiligten auf Grund der Tilgungshöhe auch von der unrealistischen Annahme aus, dass Frau M noch im Alter von 94 Jahren Tilgungsleistungen auf das Darlehen hätte erbringen müssen.

Das Finanzgericht Münster ist hingegen dem Vorbringen der klagenden M-GmbH gefolgt und hat in seiner Entscheidung darauf abgestellt,

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

– dass ein von vornherein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen zu einer Vermögensminderung führt, und zwar bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensvaluta“, da in diesem Fall der Darlehensgewährung mangels Rückzahlungsverpflichtung von vornherein kein Gegenwert gegenüberstehe.

– Der Vertrag wurde vorliegend jedoch zwischen 2011 und August 2013 durchge-

Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Streitfall:

Eine GmbH schloss mit ihrer (mittelbaren) Gesellschafterin einen Darlehensvertrag zur Umschuldung eines Verrechnungskontos. Die Vereinbarung wurde auch tatsächlich durchgeführt.

Später wurden die Tilgungen ausgesetzt, weil sich die Ergebnisse der GmbH verschlechterten.

Die Finanzverwaltung betrachtete die Darlehensgewährung als vGA, weil dadurch eine Vermögensminderung eingetreten sei.

Finanzgericht Münster:

Es liegt keine vGA vor. Der Darlehensgewährung steht ein werthaltiger Rückzahlungsanspruch der GmbH gegenüber.

Weiterer Grund:

Der Vertrag wurde tatsächlich durchgeführt. Die spätere Tilgungsaussetzung war bei Vertragsabschluss noch nicht beabsichtigt.

Eine fehlende Besicherung und eine lange Laufzeit führt nicht grundsätzlich zur vGA.

Die Darlehensgewährung ist dann nicht ernstlich vereinbart, wenn ein Rückzahlungsanspruch von vornherein nicht werthaltig ist.

Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

führt. Für die spätere Tilgungsaussetzung bestanden keine Anhaltspunkte, dass diese von den Beteiligten bereits bei Vertragsschluss beabsichtigt gewesen sein könnte, da eine Veränderung der äußeren Umstände im Jahr 2013 (insbesondere die Verschlechterung der Ertragslage der Tochter-GmbH) hierfür maßgebend war.

– Zudem war die Forderung gegenüber der M stets werthaltig. Die fehlende Besicherung und die lange Laufzeit des Darlehens führten zwar dazu, dass die Darlehensgewährung nicht fremdüblich gewesen sei. Beides reichte jedoch nicht aus, um zu der Überzeugung zu gelangen, dass der Darlehensvertrag nicht ernsthaft gewollt war.

Hinweis: Mit diesem Urteil hat das Finanzgericht Münster seine Rechtsprechung zu Gesellschafterdarlehen fortgeführt. Danach kommt gerade dem Merkmal der Vermögensminderung eine besondere Bedeutung zu. Und für die Annahme einer Vermögensminderung im Rahmen einer Darlehensvereinbarung genügt allein die Ausreichung des Darlehensbetrags nicht, weil der Darlehenshingabe ein Rückzahlungsanspruch als aktives Betriebsvermögen gegenübersteht. Ist jedoch das ausgereichte Darlehen von vornherein nicht ernstlich vereinbart, so liegt bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensvaluta“ eine Vermögensminderung vor.

Handlungsempfehlung: Entsprechende Darlehensvereinbarungen sind schriftlich zu dokumentieren (im Streitfall war danach sogar die Durchsetzung der Darlehensforderung gegenüber späteren Erben möglich) und sollten mit nennenswerten Zins- und Tilgungszahlungen auch tatsächlich durchgeführt werden. Eine Besicherung kann verzichtbar sein (auch wenn diese Voraussetzung ein Kriterium der Fremdüblichkeit ist), der Rückzahlungsanspruch sollte aber (nach den Vermögensverhältnissen des Schuldners) werthaltig sein. Auch dies sollte dokumentiert werden, z.B. durch eine bankübliche Übersicht über Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Darlehensausreichung. Die lange Laufzeit des Annuitätendarlehens über 40 Jahre wurde bei Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht kritisch gesehen.

Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen

Mit Urteil vom 12.6.2019 (Aktenzeichen X R 38/17) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der Zuordnung einer GmbH-Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden wichtige Leitlinien formuliert:

– Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten.

– Eine Förderung „der gewerblichen Betätigung des Stpfl.“ erfordert, dass der Stpfl. seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelgewerbebetrieb eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Einzelgewerbebetrieb als vorteilhaft erweist und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Rahmen einer derartigen Geschäftsbeziehung wird die Kapitalbeteiligung erst recht zum Zwecke der Förderung des Einzelgewerbebetriebs eingesetzt, wenn diesem hierdurch fremdunübliche Vorteile verschafft werden.

Im Streitfall war diese Frage der Zuordnung streitig geworden, weil es durch eine unentgeltliche Übertragung der Beteiligung nach Ansicht des Finanzamtes zu einer Entnahme der Beteiligung und mithin zu einer Entnahmebesteuerung gekommen war.

Die Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen und die zu treffende Feststellung, ob der Stpfl. die Beteiligung in den Dienst seines Einzelgewerbebetriebs stellt, setze weder eine rechtliche noch faktische Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus. Ebenso wenig sei die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen davon abhängig zu machen, dass die Kapitalgesellschaft keinen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbetreibenden hinausgehenden erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Im Streitfall gehörte die Beteiligung an der GmbH nach Feststellung des Bundesfinanzhofs zumindest in der Gründungs- und Anlaufphase des Einzelbetriebs zum notwendigen Betriebsvermögen. Und diese Eigenschaft verliere, so der Bundesfinanzhof, ein Wirtschaftsgut nicht durch eine Änderung in den Umständen, die die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben, sondern erst durch eine Entnahme.

Eine solche Entnahme aus dem Betriebsvermögen ist mit dem Teilwert zu bewerten. Diese Rechtsfolge soll nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch dann eintreten, wenn die Beteiligung nach der Überführung ins Privatvermögen steuerverhaftet bleibt. Denn ansonsten führe dies zu ertragsteuerlichen Systeminkonsequenzen und i.Ü. bestehe dafür auch kein praktisches Bedürfnis.

Hinweis: Die Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden, eines Freiberuflers oder zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft ist häufig Streitpunkt mit der Finanzverwaltung. In einschlägigen Fällen sollte daher sorgfältig geklärt und dokumentiert werden, welche wirtschaftlichen Beziehungen zu der Kapitalgesellschaft bestehen. Erfolgt eine Zuordnung zum steuerlichen Privatvermögen, so ist zu beachten, dass die Veräußerungsvorgänge gleichwohl durch § 17 EStG (Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften) steuerlich erfasst werden – während Gewinnausschüttungen der sog. Abgeltungsteuer unterliegen können.

Die Zuordnung zum Betriebsvermögen erfordert keine Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den Einzelgewerbetreibenden.

Wird der Anteil an der Kapitalgesellschaft unentgeltlich übertragen, erfolgt die Entnahme mit dem Teilwert. Falls vorhanden, werden dadurch stille Reserven aufgedeckt.

Termine für Steuerzahlungen

Januar 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} 	10.1. (Freitag)	13.1. (Montag)	7.1. (Dienstag)

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 mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

Februar 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} 	10.2. (Montag)	13.2. (Donnerstag)	7.2. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	17.2. (Montag)	20.2. (Donnerstag)	14.2. (Freitag)

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; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

⁵ Vierteljahres- und Halbjahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

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