

Ausgabe Nr. 2/2017

Datum 09.03.2017

Themen dieser Ausgabe

- **Steuerklärungsfristen**
- **Kapitalauszahlung aus einer Pensionskasse**
- **Bundesfinanzhof kippt Sanierungserlass**
- **Verluste aus Knock-Out-Produkten**
- **Firmenwagenbesteuerung nach der 1 %-Regel**

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 28.11.2016 den sog. Sanierungserlass der Finanzverwaltung gekippt. Der Sanierungserlass regelt, dass Sanierungsgewinne pauschal, also i.d.R. ohne Einzelfallprüfung von der Besteuerung ausgenommen werden können. Der Bundesfinanzhof stellt klar heraus, dass nun die generelle Steuerbegünstigung nach den Kriterien des Sanierungserlasses mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung unvereinbar ist. Sanierungsgewinne können daher nicht nach einer pauschalierenden Regelung, sondern nur nach einer Einzelfallprüfung erlassen werden, sofern tatsächlich ein Billigkeitsgrund vorliegt. In der Praxis bedeutet dies nun eine erhöhte Rechtsunsicherheit, der nur durch eine frühzeitige Absprache mit der Finanzverwaltung hinsichtlich der Behandlung des konkreten Falls begegnet werden kann. Abzuwarten bleibt, ob insoweit der Gesetzgeber tätig wird.

Des Weiteren ist auf eine Reihe von positiven Entscheidungen zur steuerlichen Anerkennung von Verlusten aus Kapitalanlagen – so bei Optionen und Knock-out-Produkten – hinzuweisen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN	1
1. Steuererklärungsfristen für 2016	1
2. Spendenbescheinigungen können unter bestimmten Bedingungen auch als schreibgeschützte Datei elektronisch übermittelt werden	1
II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	1
1. Änderung der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil	1
2. Grundsatzentscheidung: Keine Steuerermäßigung für vertragsgemäße Kapitalauszahlung aus einer Pensionskasse	2
3. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr	2
4. 1 %-Regelung bei Nutzung eines ausländischen Fahrzeugs	3
5. Fahrtkosten bei Leiharbeitnehmern	3
6. Arbeitszimmer bei Bereitschaftsdienst am Wochenende	4
7. Zahlung von Verwarnungsgeldern durch Arbeitgeber kein Lohn	4
8. Sachbezüge: Versandkosten können zum Überschreiten der 44 €-Grenze führen	4
9. Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung nicht zwingend Arbeitslohn, kann auch zu den Kapitaleinkünften zählen	5
III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER	5
1. Bundesfinanzhof verwirft Sanierungserlass der Finanzverwaltung	5
2. Errichtung von Betriebsgebäuden auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück	6
3. Ertragsteuerliche Behandlung der Kindertagespflege	7
IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN	8
1. Gestaltungsmöglichkeiten bei der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben	8
2. Realteilung: Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	9
V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN	9
1. Berücksichtigung des Barausgleichs des Stillhalters bei Optionsgeschäften als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	9
2. Bestätigung: Verluste aus verfallenen Knock-out-Produkten können steuerlich geltend gemacht werden	9
3. Verluste aus der Veräußerung von Aktien, wenn der Veräußerungserlös die Transaktionskosten nicht übersteigt	10
VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER	10
1. Bewertung von Immobilien bei der Erbschaft-/ Schenkungsteuer	10
2. Abgrenzung der privaten Immobilienvermietung zur gewerblichen Tätigkeit – Keine Gewerbesteuerpflicht bei Vermietung eines Einkaufszentrums	11
VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER	12
1. Strenges Stichtagsprinzip bei der Prüfung des Vorliegens von Streubesitz i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG	12
2. Pflegeheim-GmbH: Erbschaft unterliegt als Betriebseinnahme der Körperschaftsteuer	12
3. Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn	13
4. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	13

I. Für alle Steuerpflichtigen

1. Steuererklärungsfristen für 2016

Im vergangenen Jahr ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Kraft getreten. Insofern wurden auch Änderungen hinsichtlich der Steuererklärungsfristen und möglicher Maßnahmen der Finanzverwaltung für den Fall eingeführt, dass diese Fristen nicht eingehalten werden. Allerdings gelten diese Neuregelungen erstmals für den Besteuerungszeitraum 2018. Für den Besteuerungszeitraum 2016 gelten dagegen die bisherigen Regelungen weiter.

Grundsätzlich sind daher für das Jahr 2016 die Einkommensteuererklärung und die betrieblichen Steuererklärungen, wie insbesondere die Umsatzsteuer-, die Körperschaftsteuer-, die Gewerbesteuer- und die Gewinnfeststellungserklärung für eine Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens bis zum **31.5.2017** abzugeben.

Hinweis:

Die betrieblichen Steuererklärungen und die Einkommensteuererklärungen, in denen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für die Vorjahre – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.1.2017 wird, sofern die genannten Steuererklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden, generell eine **Fristverlängerung bis zum 31.12.2017** gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, insbesondere in folgenden Fällen die **Steuererklärungen bereits früher anzufordern**, wenn

- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 15 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
- hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,
- für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen gleichwohl rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Insbesondere dann, wenn Steuererstattungen zu erwarten sind,

sollten die Erklärungen im eigenen Interesse möglichst frühzeitig vorbereitet werden.

2. Spendenbescheinigungen können unter bestimmten Bedingungen auch als schreibgeschützte Datei elektronisch übermittelt werden

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 6.2.2017 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0012) darauf hingewiesen, dass Spendenbescheinigungen unter bestimmten Bedingungen auch als schreibgeschützte Datei elektronisch an den Zuwendenden übermittelt werden können. Voraussetzung ist insbesondere, dass der Zuwendungsempfänger die Nutzung eines entsprechenden Verfahrens dem zuständigen Finanzamt angezeigt hat und

- die Zuwendungsbestätigungen einen Hinweis auf die Anzeige an das Finanzamt beinhalten,
- dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck entsprechen und
- eine rechtsverbindliche Unterschrift beim Druckvorgang als Faksimile eingebündelt oder beim Druckvorgang in eingescannter Form verwendet wird.

Hinweis:

Diese Regelung gilt nicht für Sach- und Aufwandsspenden. In diesen Fällen ist stets eine Spendenbescheinigung in Papierform mit eigenhändiger Unterschrift des Zuwendungsempfängers erforderlich.

Handlungsempfehlung:

Erhalten Stpfl. als Zuwendende Spendenbescheinigungen in elektronischer Form, so sollte geprüft werden, ob vorgenannte Bedingungen erfüllt sind.

II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Änderung der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Nutzungsentgelte und andere Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz mindern den Wert des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. Dies hat der Bundesfinanzhof mit zwei Urteilen vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VI R 2/15 und VI R 49/14) zur Kfz-Nutzung für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entschieden. Das Gericht hat dabei seine Rechtsprechung zugunsten der Stpfl. insoweit modifiziert, als nun nicht nur ein pauschales Nutzungsentgelt, sondern auch einzelne (individuelle) Kosten des Arbeitnehmers – entgegen der Auffassung der Finanzbehörden – bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Im unter dem Aktenzeichen VI R 2/15 geführten Streitfall hatten sich der Arbeitnehmer und sein Arbeitgeber die Kosten des Dienstwagens, den der Stpfl. auch für private Zwecke nutzen durfte, geteilt. Der Stpfl. trug sämtliche Kraftstoffkosten (ca. 5 600 €). Die übrigen

Pkw-Kosten übernahm der Arbeitgeber. Der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung wurde nach der 1 %-Regelung berechnet und betrug ca. 6 300 €. Der Arbeitnehmer begehrte, die von ihm im Streitjahr getragenen Kraftstoffkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof hat dies im Ergebnis bestätigt. Entschieden wurde, dass es den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung mindert, wenn der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt für die außerdienstliche Nutzung eines Dienstwagens an den Arbeitgeber leistet. Ebenso verhält es sich, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen Pkw trägt. Der Umstand, dass der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung ermittelt worden ist, steht dem – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – nicht entgegen.

Allerdings kann der Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung durch Zuzahlungen des Arbeitnehmers lediglich bis zu einem Betrag von 0 € gemindert werden. Ein geldwerter Nachteil kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung nicht entstehen, und zwar auch dann nicht, wenn die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigen. Ein verbleibender „Restbetrag“ bleibt daher ohne steuerliche Auswirkungen. Er kann insbesondere nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

Aus diesem Grund hat der Bundesfinanzhof in dem zweiten Fall (Aktenzeichen VI R 49/14) zu Ungunsten des Arbeitnehmers entschieden. Der Arbeitnehmer hatte für die Privatnutzung des Dienstwagens an seinen Arbeitgeber ein Nutzungsentgelt von ca. 6 000 € geleistet, das höher als der nach der Fahrtenbuchmethode ermittelte geldwerte Vorteil von ca. 4 500 € war. Den überschüssigen Betrag hatte er in seiner Einkommensteuererklärung bei seinen Arbeitnehmereinkünften steuermindernd geltend gemacht. Dies lehnte das Gericht aber ab. Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung auch dann nicht entstehen, wenn das vom Arbeitnehmer zu zahlende Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt. Vielmehr ist der geldwerte Vorteil maximal bis auf 0 € zu mindern.

Hinweis:

Diese Entscheidungen dürften große Breitenwirkung haben. In vergleichbaren Fällen ist die Besteuerung zu überprüfen. Ggf. machen nun auch Zuzahlungsvereinbarungen wirtschaftlich Sinn, da sich diese mindernd auf die Lohnsteuer auswirken.

Der Bundesfinanzhof stellt allerdings auch heraus, dass eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer getragenen Kosten nur dann in Betracht kommt, wenn er den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist. Daher sind entsprechende Belege vorzuhalten.

2. Grundsatzentscheidung: Keine Steuerermäßigung für vertragsgemäße Kapitalauszahlung aus einer Pensionskasse

Nach bisheriger Sichtweise waren einmalige Kapitalabfindungen laufender Ansprüche gegen eine Pensionskasse mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz zu versteuern, um den Progressionsnachteil, der durch die zusammengeballte Auszahlung entsteht, abzumildern. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 20.9.2016 (Aktenzeichen X R 23/15) aber entschieden, dass eine begünstigte Besteuerung generell dann ausscheidet, wenn das Kapitalwahlrecht schon in der ursprünglichen Versorgungsregelung enthalten war.

Im entschiedenen Fall hatte die Stpfl. auf Grund einer Entgeltumwandlung Ansprüche gegen eine Pensionskasse erworben. Der entsprechende Vertrag sah vor, dass die Versicherte anstelle der Rente eine Kapitalabfindung wählen konnten. Hiervon machte die Stpfl. mit ihrem Ruhestandseintritt Gebrauch. Da die Beitragszahlungen als steuerfrei behandelt worden waren, hatte die Stpfl. die Kapitalabfindung unstreitig zu versteuern. Die Stpfl. erklärte die Zahlung im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung als „Nachzahlung für mehrere Jahre“ und begehrte somit die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Dies hat der Bundesfinanzhof abgelehnt. Die Anwendung der Steuerermäßigung setzt stets voraus, dass die begünstigten Einkünfte als „außerordentlich“ anzusehen sind. Die Zusammenballung von Einkünften darf daher nicht dem vertragsgemäßen oder typischen Ablauf der jeweiligen Einkunftserzielung entsprechen. Vorliegend war die Zahlung der Kapitalabfindung aber nicht atypisch, sondern vertragsgemäß, weil der Versicherten schon im ursprünglichen Vertrag ein entsprechendes Wahlrecht eingeräumt worden war.

Hinweis:

Diese Entscheidung dürfte große Breitenwirkung haben, da die Vereinbarungen regelmäßig auch wahlweise eine Einmalzahlung vorsehen.

Nebenbei hat der Bundesfinanzhof schließlich Zweifel geäußert, ob Verträge, die von Anfang an ein Kapitalwahlrecht vorsehen, überhaupt nach § 3 Nr. 63 EStG in seiner ab 1.1.2005 geltenden Fassung durch Steuerbefreiung der entsprechenden Einzahlungen gefördert werden können. Vorliegend war diese Frage nicht zu entscheiden.

3. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr

Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr ist in Kraft getreten und sieht – mit Wirkung ab dem 1.1.2017 und zeitlich befristet bis zum 31.2.2020 – folgende Steuervorteile vor:

– Vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridfahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Ladevorrichtungen sind steuerfrei. Begünstigt ist das Aufladen sowohl privater Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitnehmers als auch betrieblicher Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer (auch) zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen).

Hinweis:

Wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens zu privaten Fahrten nach der 1 %-Regelung ermittelt, ist der geldwerte Vorteil für den vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellten Ladestrom bereits abgegolten. Die Steuerbefreiung wirkt sich also nicht aus. Bei Anwendung der individuellen Nutzungswertermittlung (Fahrtenbuchmethode) bleiben Kosten für den vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellten, steuerfreien Ladestrom bei der Ermittlung der insgesamt durch das Kraftfahrzeug entstehenden Aufwendungen (Gesamtkosten) außer Ansatz.

– Der geldwerte Vorteil aus der Übereignung einer Ladevorrichtung sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung einer Ladevorrichtung können wahlweise entweder individuell oder pauschal mit 25 % besteuert werden. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn als Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer für die Übereignung der Ladevorrichtung die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung (einschließlich Umsatzsteuer) zugrunde gelegt werden.

– Nutzt der Arbeitnehmer sein privates Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug für Dienstfahrten, kann er die gesetzlich festgelegten pauschalen Kilometersätze aus Vereinfachungsgründen auch dann ansetzen, wenn der Arbeitnehmer steuerfreie Vorteile oder pauschal besteuerte Leistungen und Zuschüsse vom Arbeitgeber für dieses Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug erhält.

Hinweis:

Voraussetzung für die vorgenannten Vergünstigungen ist stets, dass die Zuwendungen des Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

Handlungsanweisung:

Aus Vereinfachungsgründen ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, die steuerfreien Vorteile im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal, sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung, die Zuschüsse des Arbeitgebers und die bezuschussten Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung der Ladevorrichtung nachzuweisen; der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

4. 1 %-Regelung bei Nutzung eines ausländischen Fahrzeugs

Bei Anwendung der 1 %-Regelung ist der Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens mit monatlich 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte nun über den Fall zu entscheiden, bei dem ein aus dem Ausland importiertes Fahrzeug genutzt wurde, für welches kein inländischer Listenpreis existierte, da dieses Fahrzeug so im Inland nicht angeboten wurde. Mit Urteil vom 16.11.2016 (Aktenzeichen 9 K 264/15) hat das Gericht

entschieden, dass der inländische Bruttolistenpreis zu schätzen ist, wenn für das genutzte Kfz kein inländischer Bruttolistenpreis existiert und das Fahrzeug auch nicht mit einem Modell bau- oder typengleich ist, für welches ein inländischer Bruttolistenpreis existiert. Im Rahmen einer solchen Schätzung gibt bei einem nach Deutschland importierten, ausländischen Kfz der Kaufpreis des Importeurs die Bemessungsgrundlage für den individuellen Vorteil der privaten Kfz-Nutzung realitätsnah wieder (im Urteilsfall: Ford Mustang Shelby GT 500 Coupé).

Nicht maßgeblich sei dagegen die umgerechnete Herstellerpreisempfehlung im Ausland. Diese spiegelte den Preis auf dem ausländischen Markt wider, aber nicht unbedingt den Preis auf dem inländischen Markt. Denn werde ein Kfz in Deutschland nicht vertrieben und ist damit ein Import nach Deutschland erforderlich, dann schlagen sich auch die Kosten des Imports und einer ggf. erforderlichen Umrüstung des Kfz für den deutschen Markt in den Kosten nieder, welche aufgewendet werden müssen, um ein in Deutschland betriebsbereites Kfz zu erhalten.

Handlungsempfehlung:

Die Entscheidung des Finanzgerichts ist allerdings nicht rechtskräftig. Vielmehr wurde die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, welche nun unter dem Aktenzeichen III R 20/16 anhängig ist. Die Rechtsfrage ist also weiter offen.

In vergleichbaren Praxisfällen sollten Nachweise über den Preis für das jeweilige Kfz beim Importeur geführt werden, um eine valide Schätzung zu ermöglichen. Soweit bei der Beschaffung weitere Autohändler eingeschaltet sind, sind deren Gewinnmargen nicht zu berücksichtigen.

5. Fahrtkosten bei Leiharbeitnehmern

Entgegen der Verwaltungsauffassung hat nach einem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30.11.2016 (Aktenzeichen 9 K 130/16) ein Leiharbeiter, auch wenn er längere Zeit in einem Entleiherbetrieb tätig ist, dort nicht die erste Tätigkeitsstätte, so dass er die Fahrtkosten in der tatsächlichen Höhe bzw. pauschal in Höhe von 0,30 € pro gefahrenem Kilometer geltend machen kann. Damit kommt insoweit nicht die ungünstigere Entfernungspauschale zur Anwendung, welche nur den Ansatz von 0,30 € je Entfernungskilometer zulässt.

Nach Auffassung des Gerichts ist die Anweisung des Leiharbeitgebers, „bis auf Weiteres“ in einer betrieblichen Einrichtung des Entleihers tätig zu sein, nicht unbefristet im Sinne der gesetzlichen Regelung zur Entfernungspauschale. Im Streitfall war der Stpfl. im gesamten Jahr 2014 für ein und denselben Entleiherbetrieb tätig. Sein eigenes Arbeitsverhältnis war jeweils befristet und wurde mehrfach verlängert.

Für das Finanzgericht war entscheidend, dass die Anweisung des Leiharbeitgebers, „bis auf Weiteres“ in einer betrieblichen Einrichtung des Entleihers tätig zu sein, nicht als unbefristet und damit dauerhaft im Sinne der gesetzlichen Regelung angesehen werden kann. Fehlt aber eine dauerhafte Zuordnung zu einem Entleiherbetrieb, kann eine erste Tätigkeitsstätte auch nicht aus

dem Vorliegen der quantitativen Voraussetzungen hergeleitet werden. Das Gericht geht darüber hinaus davon aus, dass auf Grund der gesetzlichen Beschränkung der Arbeitnehmerüberlassung bereits aus Rechtsgründen grundsätzlich bei Leiharbeitnehmern keine dauerhafte Zuordnung zu einem Entleihbetrieb denkbar ist. Nach den gesetzlichen Vorgaben für Leiharbeit ist nur eine vorübergehende Arbeitnehmerüberlassung zulässig.

Handlungsempfehlung:

Das Gericht hat die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen, welche nun unter dem Aktenzeichen VI R 6/17 anhängig ist. Insofern ist die Rechtslage noch nicht abschließend geklärt. Die nun anstehende Entscheidung des Bundesfinanzhofs hat jedenfalls große Bedeutung, da fast eine Million Leiharbeitnehmer betroffen sind, bei denen sich der Ansatz der Fahrtkosten zu ihren Entleiherbetrieben mindestens verdoppeln würde.

In vergleichbaren Fällen sollte der Ansatz der Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen begehrt werden.

6. Arbeitszimmer bei Bereitschaftsdienst am Wochenende

Dem Finanzgericht München lag ein Fall zur Entscheidung vor, bei dem ein Arbeitnehmer, der als Leiter „Projektentwicklung International“ den Abzug von Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer beehrte. Er war dienstvertraglich zur ständigen Erreichbarkeit auch am Wochenende im Rahmen internationaler Projekte verpflichtet, der Zugang zum Betriebsgebäude an Wochenenden war ihm aber nicht möglich. In diesen Bereitschaftszeiten musste der Arbeitnehmer ggf. mittels vom Arbeitgeber bereitgestellter Hardware und Fernzugriff zum Kunden Serviceleistungen ausführen, der dann aus dem Arbeitszimmer in der häuslichen Wohnung heraus erfolgte. Das Finanzamt lehnte den Abzug von Kosten für das häusliche Arbeitszimmer ab und führte zur Begründung aus, der Stpfl. verfüge in der Firma über einen anderen Arbeitsplatz; dass ihm dieser an Wochenenden nicht zur Verfügung stehe, sei unbeachtlich. Daher scheidet nach der gesetzlichen Regelung der Abzug von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer aus.

Das Finanzgericht entschied nun aber mit Urteil vom 27.8.2016 (Aktenzeichen 15 K 439/15) zu Gunsten des Arbeitnehmers und ließ den Abzug von Kosten für das häusliche Arbeitszimmer bis zu einem Betrag von 1 250 € pro Jahr als Werbungskosten zu. Entscheidend war, dass dem Arbeitnehmer für die berufliche Tätigkeit an Wochenenden kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, so dass dem Grunde nach ein Abzug möglich sei.

Hinweis:

Unerheblich ist insoweit, in welchem Umfang der Arbeitnehmer an Wochenenden das häusliche Arbeitszimmer tatsächlich nutzte, da dieser ja lediglich erreichbar sein musste und daher nur auf Anforderung tätig wurde. Maßgebend sei nur, dass das Arbeitszimmer die Kriterien, die an ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne gestellt werden, erfülle. Es muss sich also

insbesondere um einen abgeschlossenen Raum handeln, der nicht auch für private Zwecke mitgenutzt wird. Eine Prüfung der Notwendigkeit des ständigen Vorhaltens dieses Arbeitsplatzes darf entsprechend der allgemeinen Grundsätze zum Werbungskostenabzug nicht erfolgen.

7. Zahlung von Verwarnungsgeldern durch Arbeitgeber kein Lohn

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 4.11.2016 (Aktenzeichen 1 K 2470/14 L) festgestellt, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Falschparkens durch einen Paketzustelldienst nicht zu Arbeitslohn bei den angestellten Fahrern führt und daher nicht der Lohnsteuer unterliegt.

Das Gericht stellt heraus, dass es bereits an einem Zufluss von Arbeitslohn auf Seiten der Arbeitnehmer fehlt, denn der Arbeitgeber erfüllt mit der Zahlung der Verwarnungsgelder lediglich eine eigene Verbindlichkeit. Zwar haben die Fahrer die Ordnungswidrigkeit begangen, die Verwarnungsgelder sind jedoch unmittelbar gegenüber dem Unternehmen als Halterin der Fahrzeuge festgesetzt worden. Im Übrigen ist die Zahlung der Verwarnungsgelder aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse der Stpfl. erfolgt und hat daher keinen Entlohnungscharakter. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das Unternehmen nur Verwarnungsgelder wegen Verstößen gegen Park- und Haltevorschriften im ruhenden Verkehr zahlte, die zudem von seinen Fahrern bei der Auslieferung und Abholung von Paketen in Gebieten ohne Ausnahmeregelung begangen wurden.

Hinweis:

Allerdings ist diese Frage umstritten. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 14.11.2013 (Aktenzeichen VI R 36/12) entschieden, dass es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn handelt, wenn eine Spedition Bußgelder, die gegen ihre angestellten Fahrer wegen Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten verhängt werden, übernimmt. Das Vorliegen von Arbeitslohn kann nur dann verneint werden, wenn die Übernahme der Bußgelder usw. im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt. Dies dürfte aber nach der Sichtweise des Bundesfinanzhofs regelmäßig nicht gegeben sein.

8. Sachbezüge: Versandkosten können zum Überschreiten der 44 €-Grenze führen

Sachbezüge sind bis zu 44 € pro Monat steuerfrei. Zu beachten ist, dass es sich bei diesem Betrag um eine **Freigrenze** handelt, sodass selbst eine nur geringfügige Überschreitung zu einer vollständigen Steuerpflicht des Sachbezugs führt (anders wäre dies bei einem Freibetrag). Deshalb muss im Einzelfall sehr sorgfältig die Bewertung bzw. der Umfang des Sachbezugs geprüft werden.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Stpfl. betrieb eine Spedition und hatte seinen Arbeitnehmern im Rahmen eines Prämiensystems für unfallfreies Fahren und den pfleglichen Umgang mit den Fahrzeugen die Möglichkeit eingeräumt, bei einer Fremdfirma Waren (z.B. Textilien und Haushaltsgegenstände) zu bestellen. Die Fremdfirma stellte dem Stpfl. für diese Bestellungen in der Regel einen Betrag von 43,99 € sowie Versand- und Handlingkosten von 7,14 € (jeweils brutto) in Rechnung.

Das Finanzamt sah die Freigrenze von 44 € als überschritten an und nahm daher den Stpfl. nach einer Lohnsteueraußenprüfung für die nicht von ihm einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Haftung. Der Stpfl. machte geltend, die Übernahme der Versand- und Handlingkosten führe bei seinen Arbeitnehmern zu keinem geldwerten Vorteil und sei daher nicht in die Freigrenze mit einzubeziehen.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg bestätigte jedoch mit Urteil vom 8.4.2016 (Aktenzeichen 10 K 2128/14) die Sichtweise des Finanzamts. Der dem Arbeitnehmer gewährte Vorteil liege nicht nur im Wert der Sache selbst, sondern auch im Wert ihrer Verpackung und Zusendung als zusätzliche Dienstleistung. Der Versand der bestellten Ware von der Fremdfirma an die Arbeitnehmer nach Hause sei eine zusätzliche geldwerte Dienstleistung.

Hinweis:

Auch wenn gegen dieses Urteil des Finanzgerichts nun unter dem Aktenzeichen VI R 32/16 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist, so ist in vergleichbaren Fällen Vorsicht geboten.

Stellt sich der Sachverhalt so dar, dass ein Arbeitnehmer auf Kosten seines Arbeitgebers im Internet Ware bestellt und lässt er sich diese liefern, liegt in dem Versand ein zusätzlicher geldwerter Vorteil in Form einer Dienstleistung, der zusätzlich zum Warenwert anfällt und bei der Prüfung der 44 €-Grenze mit einzubeziehen ist.

9. Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung nicht zwingend Arbeitslohn, kann auch zu den Kapitaleinkünften zählen

Zur Bindung und Motivation von – vor allem leitenden – Mitarbeitern wird diesen oftmals eine Beteiligung an dem Unternehmen des Arbeitgebers angeboten. Derartige Mitarbeiterbeteiligungen an Arbeitgeber-Kapitalgesellschaften (GmbH oder AG) werden meist über eine Beteiligungs-GbR organisiert, um die Abwicklung des Ein- und Austritts gesellschaftsrechtlich möglichst einfach zu gestalten. Wird einem Arbeitnehmer durch die Beteiligungs-GbR eine Beteiligung an seiner Arbeitgeber-Kapitalgesellschaft ermöglicht und veräußert er diese Beteiligung mit Gewinn, muss es sich dabei nicht um zusätzliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handeln, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 4.10.2016 (Aktenzeichen IX R 43/15) feststellt.

Im Urteilsfall erwarb der Arbeitnehmer als Führungskraft der zweiten Führungsebene Anteile an einer Beteiligungs-GbR, die sich an der Holding-Kapitalgesellschaft der Unternehmensgruppe beteiligte, für die der Stpfl. als Arbeitnehmer tätig war. Seine Beteiligung veräußerte er im Zuge des Einstiegs eines Investors mit Gewinn, den das Finanzamt als Arbeitslohn besteuern wollte. Der Bundesfinanzhof lehnte dies ab, obwohl die Beteiligungsmöglichkeit nur „handverlesenen“ Mitarbeitern eingeräumt und die Beteiligung und der Erlös für ein etwaiges Ausscheiden aus der Beteiligungs-GbR an die weitere Tätigkeit für die Unternehmensgruppe gebunden war. Entscheidungserheblich war, dass der Erwerb der Beteiligung zum Verkehrswert erfolgte, mit ihr also kein Sachbezug gewährt worden ist. Die kapitalmä-

ßige Beteiligung am Arbeitgeber stellte nach Auffassung des Bundesfinanzhofs eine eigenständige Erwerbsgrundlage dar, so dass damit in Zusammenhang stehende Einnahmen und Aufwendungen in keinem einkommensteuerrechtlich erheblichen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis standen. Der Arbeitnehmer nutzte vielmehr sein Kapital als eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Erwerbsgrundlage zur Einkünfterzielung.

Da der Fall insoweit noch nach alter Rechtslage zu entscheiden war, konnte der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Holding-Kapitalgesellschaft nur im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts erfasst werden. Da die einjährige Veräußerungsfrist hingegen überschritten wurde, war der Veräußerungsgewinn insgesamt nicht steuerpflichtig, so dass der Qualifizierung der Einkünfte erhebliche Bedeutung zukam. Aber auch bei Anwendung der seit dem 1.1.2009 geltenden Rechtslage kommt der Differenzierung Bedeutung zu. Der Veräußerungsgewinn würde hiernach grundsätzlich den Kapitaleinkünften zugeordnet (ausgenommen qualifizierte Beteiligungen an der Arbeitgeber-Kapitalgesellschaft), welche nur der 25 %igen Abgeltungsteuer unterliegen. Lohneinkünfte dagegen sind mit dem normalen Einkommensteuertarif zu versteuern, der deutlich höhere Steuersätze kennt.

Hinweis:

Bei solchen Mitarbeiterbeteiligungen ist der Einzelfall sorgfältig zu würdigen, um eine richtige Einstufung zu gewährleisten.

III. Für Unternehmer und Freiberufler

1. Bundesfinanzhof verwirft Sanierungserlass der Finanzverwaltung

Die Sanierung von Unternehmen führt nicht selten zu Buchgewinnen, insbesondere bei dem Erlass von Forderungen durch Gläubiger. Diese Buchgewinne sind dadurch gekennzeichnet, dass dem Unternehmen nicht unmittelbar Liquidität zufließt, sondern nur eine bilanzielle Entlastung in Form der Ersparnis von zukünftigen Ausgaben erfolgt. Gerade in einer solchen Situation, welche regelmäßig durch eine angespannte Liquiditätssituation gekennzeichnet ist, kann das Unternehmen eine Steuerlast auf diese Buchgewinne in der Regel nicht tragen. Eine Steuerfestsetzung würde ggf. sogar das Sanierungsvorhaben gefährden, da der durch den Forderungsverzicht gewonnene wirtschaftliche Spielraum wieder eingeengt und der Sinn und Zweck des Forderungsverzichts unterlaufen würde. Aus diesem Grund wurden solche Sanierungsgewinne vom zuständigen Finanzamt auf Antrag von der Besteuerung ausgenommen. Bis 1997 beruhte diese Handhabung auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, welche aber abgeschafft und durch eine allgemeinverbindliche Verwaltungsanweisung ersetzt wurde.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) entschieden, dass der im Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vorgesehene Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne gegen den Grundsatz der Gesetzmäßig-

keit der Verwaltung verstößt. Insofern fehlt eine gesetzliche Grundlage. Diese Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs ist von grundlegender Bedeutung für die Besteuerung insolvenzgefährdeter Unternehmen.

In dem Sanierungserlass, der sich auf die in der Abgabenordnung verankerten Billigkeitsregelungen stützt, hat das Bundesfinanzministerium in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, dass Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn unter ähnlichen Voraussetzungen wie unter der früheren Rechtslage erlassen werden können. Liegt ein Sanierungsplan vor, wird generell davon ausgegangen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Prüfung im Einzelfall, ob persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, findet nicht mehr statt.

Dass aber Sanierungsgewinne grundsätzlich der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen sollen, hat der Gesetzgeber im Jahr 1997 ausdrücklich entschieden, indem er die bis dahin hierfür geltende gesetzliche Steuerbefreiung abschaffte. Der Finanzverwaltung ist es nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs allerdings verwehrt, diese Gewinne auf Grund eigener Entscheidung gleichwohl und generell von der Besteuerung zu befreien. Sie verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, indem sie mit dem Sanierungserlass die Besteuerung eines trotz Ausschöpfung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinns unter Bedingungen, die der damaligen gesetzlichen Steuerbefreiung ähnlich sind, allgemein als sachlich unbillig erklärt und von der Besteuerung ausnimmt. Die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen beschreiben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit.

Nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs sind die Finanzbehörden verpflichtet, die wegen Verwirklichung eines steuerrechtlichen Tatbestands entstandenen Steueransprüche festzusetzen und die Steuer zu erheben, um eine Belastungsgleichheit zu gewährleisten. Fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage, kann grundsätzlich weder von der Festsetzung noch der Erhebung abgesehen werden. Im Einzelfall können Steuern jedoch niedriger festgesetzt werden bzw. festgesetzte Steuern ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Diese Ermessensentscheidung stellt auf den Einzelfall ab und ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Typisierende Billigkeitsregelungen, wie sie im Sanierungserlass vorgesehen sind, kommen deshalb nicht in Betracht. Insbesondere Gründe außerhalb des Steuerrechts wie z.B. wirtschafts-, arbeits-, sozial- oder kulturpolitische Gründe können einen Billigkeitsentscheid nicht rechtfertigen. Dass der Sanierungserlass verlangt, dass das Unternehmen fortgeführt wird, zeige wiederum, dass es nicht um steuerliche Unbilligkeit geht, sondern um das wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Ziel, die Sanierung eines wirtschaftlich notleidenden Unternehmens nicht zu erschweren und Arbeitsplätze zu erhalten. Hierbei handele es sich allerdings um keine Entscheidung, welche die Finanzverwaltung ohne gesetzliche Grundlage im Wege eines Erlasses treffen kann, sondern um eine politische Entscheidung, die dem Gesetzgeber vorbehalten bleibt.

Hinweis:

Aus der Entscheidung des Großen Senats folgt nicht, dass Billigkeitsmaßnahmen auf der Grundlage einer bundesweit geltenden Verwaltungsanweisung generell unzulässig sind. Vorauszusetzen ist nur, dass in jedem davon betroffenen Einzelfall tatsächlich ein Billigkeitsgrund für die Ausnahme von der Besteuerung vorliegt. Die Entscheidung des Großen Senats steht auch nicht einem im Einzelfall möglichen Erlass von Steuern auf einen Sanierungsgewinn aus persönlichen Billigkeitsgründen entgegen.

Im Ergebnis besteht nun aber in der Praxis ganz erhebliche Unsicherheit über die steuerlichen Folgen einer Sanierung insbesondere in der Form eines Forderungserlasses. Abzuwarten bleibt, ob der Gesetzgeber auf diese neue Situation reagiert. Zunächst bleibt den Stpfl. nur, frühzeitig mit der Finanzverwaltung in Kontakt zu treten, um auszuloten, ob ein Erlass aus sachlichen oder persönlichen Billigkeitsgründen bezogen auf den jeweiligen Einzelfall möglich ist.

2. Errichtung von Betriebsgebäuden auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück

In der Praxis ist vielfach die Konstellation anzutreffen, dass ein Ehegatte für seinen Betrieb ein Betriebsgebäude auf einem Grundstück errichtet, das beiden Ehegatten gemeinsam oder gar nur dem anderen Ehegatten gehört. In diesen Fällen ist die Frage zu beantworten, wie die vom Unternehmerehegatten getragenen Baukosten steuerlich zu behandeln sind und welche Folgen sich bei einer künftigen Veräußerung oder Übertragung des Grundstücks (mitsamt dem aufstehenden Betriebsgebäude) ergeben. Zu dieser Frage hatte zunächst der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.3.2016 (Aktenzeichen X R 46/14) und nun auch mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.12.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2134/15/10003) die Finanzverwaltung Stellung genommen. Materiell sind diese Fragen sehr bedeutsam, denn Ziel des Unternehmerehegatten ist es, die getragenen Baukosten als Betriebsausgaben steuerlich geltend zu machen. Im Falle der Veräußerung des Grundstücks stellt sich die Frage, ob Wertsteigerungen des Grundstücks steuerlich erfasst werden.

Insofern gelten folgende Grundsätze:

- **Zurechnung des Gebäudes:** Errichtet der Betriebsinhaber mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück, wird der Nichtunternehmer-Ehegatte – sofern keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden – sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Die Wirtschaftsgüter sind beim Nichtunternehmer-Ehegatten grundsätzlich Privatvermögen.
- Hinsichtlich der vom Betriebsinhaber getragenen **Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes** ist zu differenzieren:

- a) Entfallen diese Aufwendungen auf den eigenen Grundstücksanteil – so z.B., wenn die Ehegatten im Grundbuch gemeinsam als Eigentümer eingetragen

sind –, so sind die Aufwendungen anteilig als Gebäudeanschaffungs- bzw. -herstellungskosten zu aktivieren und nach den für Gebäude geltenden Regeln abzuschreiben. Die bei der Veräußerung eines anderen Gebäudes aufgedeckten stillen Reserven können nach den Regeln des § 6b EStG auf die getragenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten übertragen werden.

- b) Die Aufwendungen bei der Errichtung des Gebäudes, die auf den Miteigentumsanteil des Nichtunternehmer-Ehegatten entfallen, sind als eigener Aufwand nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen als Betriebsausgaben abzuziehen. Sie sind bei der Gewinnermittlung aber nicht als Gebäude zu aktivieren, sondern es ist ein „Aufwandsverteilungsposten“ in der Bilanz zu bilden. Die zeitliche Verteilung dieses Postens als Aufwand erfolgt analog zur Abschreibung von Gebäuden im Privatvermögen. Da es sich bei diesem Bilanzposten allerdings nicht um ein Gebäude im bilanzrechtlichen Sinne handelt, können stille Reserven nach § 6b EStG nicht übertragen werden.

Hinweis:

Gebäude im Privatvermögen können regelmäßig nur mit 2 % p.a. und nicht wie im Betriebsvermögen mit 3 % abgeschrieben werden. Soweit hiervon abweichend in der Vergangenheit der Aufwandsverteilungsposten durch die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderregelungen für Betriebsvermögen zu hoch aufwandswirksam verrechnet wurde, ist eine Berichtigung der Bilanz vorzunehmen. Die Korrektur führt zunächst zu einem Gewinn. Nach der Übergangsregelung der Finanzverwaltung kann dieser Ertrag aus der Korrektur über fünf Jahre verteilt werden, so dass die Steuerlast hierauf nicht sofort anfällt.

- **Beendigung der betrieblichen Nutzung:** Endet die Nutzung des dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Miteigentumsanteils an dem vom Betriebsinhaber zu betrieblichen Zwecken genutzten Grundstück, können die auf den Nichtunternehmer-Ehegatten entfallenden und noch nicht abgezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht weiter als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der verbleibende Betrag ist erfolgsneutral auszubuchen. Der verbliebene Restwert ist dem Eigentümer (Nichtunternehmer-Ehegatte) als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen. Wertsteigerungen des Wirtschaftsguts treten im Privatvermögen des Nichtunternehmer-Ehegatten ein und sind daher steuerlich grundsätzlich unbeachtlich. Bei einer Veräußerung des gesamten Grundstücks werden hinsichtlich des dem Betriebsinhabers zuzurechnenden Teils die aufgedeckten stillen Reserven im Betriebsvermögen versteuert, während die Wertsteigerung des auf den Nicht-Unternehmer entfallenden Teils des Grundstücks weder im Betriebsvermögen des Betriebsinhabers noch im Privatvermögen des Ehegatten zu versteuern ist. Lediglich wenn im Privatvermögen ein privates Veräußerungsgeschäft vorliegt, also zwischen Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt, erfolgt auch eine Versteuerung beim Nichtunternehmer-Ehegatten.

- **Übergang des Eigentums auf den Betriebsinhaber:** Geht das zivilrechtliche Eigentum an dem betrieblich genutzten Miteigentumsanteil am Grund und Boden und am Gebäude durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Schenkung) auf den Betriebsinhaber über, werden die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen. Bei unentgeltlicher Übertragung gehen sie durch eine grds. mit dem Teilwert (aktueller Verkehrswert) zu bewertende Einlage in das Betriebsvermögen ein. Der Einlagewert bildet die Bemessungsgrundlage zur Vornahme von Absetzungen für Abnutzung. Die während der Nutzung zu betrieblichen Zwecken abgezogenen Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen sind nicht vom Einlagewert abzuziehen.

Hinweis:

Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der betrieblich tätige Ehegatte seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt (z.B. bei einem Freiberufler).

3. Ertragsteuerliche Behandlung der Kindertagespflege

Der Betreuungsbedarf von jüngeren Kindern wird nicht nur durch Kindertagesstätten, sondern auch durch Kindertagespflegepersonen (Tagesmütter/-väter) abgedeckt, die ein den Kindertagesstätten vergleichbares Angebot im familiären Rahmen bieten. Die Einnahmen hieraus müssen steuerlich richtig gewürdigt werden. Des Weiteren stellt sich in diesen Konstellationen auch die Frage, welche Ausgaben steuermindernd gegengerechnet werden können. Zu diesen Fragen hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 11.11.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2246/07/10002 :005) ausführlich Stellung genommen.

Zunächst muss grundlegend geprüft werden, welche Einkunftsart vorliegt:

- **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:** Betreut die Kindertagespflegeperson ein Kind oder mehrere Kinder in dessen/deren Familie nach Weisungen der Personensorgeberechtigten, ist sie in der Regel Arbeitnehmer und die Personensorgeberechtigten sind die Arbeitgeber. In diesem Fall werden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Der Arbeitgeber hat Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Daneben ist die Sozialversicherungspflicht zu prüfen. Kosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit können in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Alternativ wird der sog. Arbeitnehmerpauschbetrag in Höhe von 1 000 € abgezogen.

Hinweis:

In diesem Fall müssen insbesondere auch die Personensorgeberechtigten als Arbeitgeber ihre steuerlichen Pflichten prüfen. Als Arbeitgeber können diese u.U. für nicht abgeführte Lohnsteuer und Sozialversicherung haften.

- **Einkünfte aus selbständiger Arbeit:** Wird die Kindertagespflege im Haushalt der Kindertagespflegeperson, der Personensorgeberechtigten des Kindes oder in anderen geeigneten Räumen vorgenommen

und werden die Kinder verschiedener Personensorgeberechtigter eigenverantwortlich betreut, handelt es sich um eine selbständige erzieherische Tätigkeit. Diese Einkünfte sind zwingend in der Einkommensteuererklärung zu erklären.

Hinsichtlich der **Ermittlung des Gewinns bei einer selbständigen Kindertagespflegeperson** gilt:

- Betriebseinnahmen: Die von der Kindertagespflegeperson vereinnahmten Einnahmen sind als steuerpflichtige Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit zu erfassen und zwar unabhängig davon, wer diese leistet, also ob diese von den Sorgeberechtigten, einem Träger der öffentlichen Jugendhilfe oder z.B. auch dem Arbeitgeber der Sorgeberechtigten gezahlt werden.

Hinweis:

Die vom Träger der öffentlichen Jugendhilfe geleisteten Erstattungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung, zu einer angemessenen Alterssicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung sind steuerfrei.

- Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben: Von den steuerpflichtigen Einnahmen sind die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Betriebsausgaben abzuziehen. Zu den Betriebsausgaben einer Kindertagespflegeperson gehören z.B.
- Nahrungsmittel, Ausstattungsgegenstände (Mobiliar), Beschäftigungsmaterialien, Fachliteratur, Hygieneartikel,
- Miete und Betriebskosten der zur Kinderbetreuung genutzten Räumlichkeiten,
- Kommunikationskosten,
- Weiterbildungskosten,
- Beiträge für Versicherungen, soweit unmittelbar mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehend,
- Fahrtkosten,
- Freizeitgestaltung.

Hinweis:

Keine Betriebsausgaben sind die von der Kindertagespflegeperson gezahlten Beiträge zur Alterssicherung, Unfallversicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung. Diese können ggf. als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben sind anhand entsprechender Belege nachzuweisen. Die Gewinnermittlung kann im Regelfall mittels Einnahmen-Überschussrechnung erfolgen. Insoweit reicht eine geordnete Sammlung der Belege. Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Ausgaben ist grundsätzlich der Zahlungszeitpunkt maßgebend.

- Betriebsausgabenpauschale für betreute Kinder: Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Kindertagespflegeperson lässt es die Finanzverwaltung

aus Vereinfachungsgründen zu, dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben von den erzielten Einnahmen 300 € je Kind und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Betriebsausgabenpauschale liegt eine wöchentliche Betreuungszeit von 40 Stunden zugrunde. Soweit die tatsächlich vereinbarte Betreuungszeit hiervon abweicht, ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig zu kürzen. Beträgt z.B. die wöchentliche Betreuungszeit nur 30 Stunden, so beträgt die Betriebsausgabenpauschale für dieses Kind $300 \text{ €} / 40 \text{ Stunden} \times 30 \text{ Stunden} = 225 \text{ €}$.

- Betriebsausgabenpauschale für Freihalteplätze: Werden der Kindertagespflegeperson laufende Geldleistungen für sog. Freihalteplätze gezahlt, die im Fall einer Krankheits-, Urlaubs- oder Fortbildungsververtretung einer anderen Kindertagespflegeperson kurzfristig belegt werden können, wird bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben von den für den Freihalteplatz gezahlten Einnahmen 40 € je Freihalteplatz und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei Belegung der Freihalteplätze ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig (Verhältnis der Tage der Belegung des Freihalteplatzes im Monat zu pauschal 20 Arbeitstagen im Monat) zu kürzen.

Hinweis:

Findet die Betreuung im Haushalt der Personensorgeberechtigten oder in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten als selbständige Tätigkeit statt, können die Betriebsausgabenpauschalen nicht abgezogen werden. In diesen Fällen ist nur der Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben möglich.

Die Betriebsausgabenpauschalen dürfen nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen abgezogen werden. Es können entweder die Betriebsausgabenpauschalen in Anspruch genommen oder die tatsächlichen Betriebsausgaben abgezogen werden. Somit ist neben den Betriebsausgabenpauschalen ein zusätzlicher Abzug tatsächlicher Betriebsausgaben nicht zulässig. Im Einzelfall ist also zu überprüfen, ob der Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben oder der Betriebsausgabenpauschale günstiger ist. Daher sind regelmäßig zunächst die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben aufzuzeichnen und entsprechende Belege aufzubewahren.

IV. Für Personengesellschaften

1. Gestaltungsmöglichkeiten bei der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben

Gesetzlich ist ausdrücklich geregelt, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen werden kann, ohne dass vorhandene stille Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen. In diesen Fällen tritt der Rechtsnachfolger in die Stellung des Rechtsvorgängers, so dass die Besteuerung bereits vorhandener stiller Reserven erst später bei einer Veräußerung oder Entnahme durch den Rechtsnachfolger erfolgt. Ziel dieser Regelung ist vor allem die

Ermöglichung der Übertragung von Betrieben und Personengesellschaftsanteilen auf die nächste Familiengeneration im Wege der (vorweggenommenen) Erbfolge.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.7.2016 (Aktenzeichen IV R 19/13) einmal mehr entschieden, dass Gegenstand der steuerlichen Buchwertübertragung die betriebliche Sachgesamtheit in dem Umfang ist, den sie im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs hat. Dabei sind vorherige Veränderungen des Betriebsvermögens – z.B. in Gestalt von Entnahmen oder Veräußerungen – unbeachtlich, soweit dadurch die betriebliche Sachgesamtheit als funktionsfähige betriebliche Einheit nicht zerstört worden ist.

Hinweis:

Dies zeigt, dass vorbereitend zu der unentgeltlichen Übertragung in gewissen Grenzen Entnahmen aus dem zu übertragenden Betrieb – etwa überschüssige Liquidität oder nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter – unschädlich sind. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats ausgelotet werden, welche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen und sinnvoll genutzt werden können.

2. Realteilung: Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 20.12.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2242/07/10002 :004) den Erlass zur sog. Realteilung aktualisiert und an die zwischenzeitlich ergangene – für den Stpfl. günstige – Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angepasst. Von einer Realteilung wird dann gesprochen, wenn aus einer Personengesellschaft Mitunternehmer ausscheiden unter Mitnahme und Fortführung jeweils eines Teilbetriebs. Dieser Vorgang erfolgt nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorgabe grundsätzlich ohne Aufdeckung der stillen Reserven. Insbesondere wird nun von der Finanzverwaltung anerkannt, dass eine begünstigte Realteilung auch dann vorliegt, wenn ein oder mehrere Mitunternehmer unter Mitnahme jeweils eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet/ausscheiden und die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern oder – wenn nur noch ein Mitunternehmer verbleibt – von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt wird. Nach bisheriger Auffassung war eine Beendigung der Mitunternehmerschaft Bedingung für die Buchwertfortführung. Die Fortführung der ursprünglichen Mitunternehmerschaft durch die bzw. den verbliebenen Mitunternehmer führte deshalb grundsätzlich nicht zu einer gewinnneutralen Fortführung der Buchwerte.

Hinweis:

Es bestehen somit Möglichkeiten der Auseinandersetzung der Gesellschafter einer Personengesellschaft, ohne dass dies zur Aufdeckung vorhandener stiller Reserven führt. Anders ist dies in den Fällen der **Aufgabe** eines Mitunternehmeranteils. Im Einzelnen sollte hier stets steuerlicher Rat eingeholt werden, um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden.

V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Berücksichtigung des Barausgleichs des Stillhalters bei Optionsgeschäften als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen VIII R 55/13) klar, dass der Barausgleich des Stillhalters bei Optionsgeschäften als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen ist.

Der Stpfl. tätigte diverse Optionsgeschäfte an der EU-REX. Er räumte u.a. Verkaufsoptionen auf den Dow Jones-Euro Stoxx 50-Index (D-Index) mit der Verpflichtung ein, zum Ende der Laufzeit die Differenz zwischen dem tatsächlichen Schlussabrechnungspreis und dem Basiswert auszugleichen (Option 1). Er erhielt hierfür eine Stillhalterprämie in Höhe von 168 952 €. Bei Endfälligkeit zahlte er einen Barausgleich („Cash-Settlement“) in Höhe von 165 791 €. Daneben räumte der Stpfl. Kaufoptionen auf den D-Index ein mit der Verpflichtung, zum Ende der Laufzeit die Differenz zwischen dem tatsächlichen Schlussabrechnungspreis und dem Basiswert auszugleichen (Option 2). Er erhielt hierfür eine Stillhalterprämie in Höhe von 11 702 € und zahlte bei Endfälligkeit einen Barausgleich in Höhe von 19 299 €.

Der Stpfl. stellte in der Einkommensteuererklärung den Antrag auf Überprüfung des Steuereinbehalts. Er machte geltend, dass bei den vom Stpfl. im Streitjahr erzielten Stillhalterprämien i.H.v. insgesamt 203 135,23 € der bei Endfälligkeit gezahlte Barausgleich i.H.v. insgesamt 185 090 € in Abzug zu bringen sei.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nun im Grundsatz. Für das aktuelle Recht, also unter Geltung der Abgeltungsteuer, stellt das Gericht fest, dass das Ergebnis aus den Optionsgeschäften steuerlich zu erfassen ist. Ausdrücklich werden Wertzuwächse aus Termingeschäften erfasst. Zu den Termingeschäften gehören auch Optionsgeschäfte. Der vom Stillhalter gezahlte Barausgleich ist danach als Verlust bei einem Termingeschäft steuerlich zu berücksichtigen.

Hinweis:

Verluste aus derartigen Optionsgeschäften können mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.

2. Bestätigung: Verluste aus verfallenen Knock-out-Produkten können steuerlich geltend gemacht werden

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 26.10.2016 (Aktenzeichen 7 K 3387/13) die schon von anderen Finanzgerichten vertretene Auffassung bestätigt, wonach der Verlust aus verfallenen Knock-out-Zertifikaten – unter Geltung der Rechtslage nach Einführung der Abgeltungsteuer – unabhängig davon steuerlich zu berücksichtigen ist, ob diese als wertlos verfallen oder zu ei-

nem lediglich symbolischen (sehr geringen) Preis zurückgekauft werden (sog. Stop-Loss-Schwelle). Voraussetzung sei nur, dass das auslösende Moment für den Verlust aus dem Zertifikat das Erreichen der Stop-Loss-Schwelle ist. Das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gebiete, dass Veräußerungsgewinne steuerlich umfassend erfasst werden. Nichts anderes darf auch für eingetretene Verluste gelten. Bei Knock-out-Zertifikaten handele es sich um Termingeschäfte. Schließe ein Stpfl. mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, ein Termingeschäft ab, so ist jedweder Ausgang des Geschäfts in vollem Umfang steuerbar.

Hinweis:

Diese Ansicht ist strittig. Die Finanzverwaltung erkennt Verluste aus dem Wertloswerden von Knock-out-Produkten wegen Eintritts des Knock-out-Ereignisses nicht an. Insofern ist vor dem Bundesfinanzhof nun unter dem Aktenzeichen VIII R 1/17 ein Revisionsverfahren anhängig, so dass im Falle eines Einspruchs Verfahren mit Hinweis hierauf ruhen können. Hierzu ist ein weiteres Verfahren anhängig unter dem Aktenzeichen VIII R 37/15.

Die Oberfinanzdirektion NRW teilt nun aber mit Kurzinformation vom 27.12.2016 mit, dass immerhin Verluste aus als wertlos verfallenen Optionen steuerlich anerkannt werden. Allerdings werden diese Fälle von den depotführenden Banken noch unterschiedlich behandelt. Gegebenenfalls müssen die erlittenen Verluste im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht werden. In diesem Fall müssen folgende Nachweise vorgelegt werden:

- Bescheinigung des Kreditinstituts, aus der hervorgeht, dass die Verluste bisher nicht berücksichtigt wurden und auch zukünftig nicht mehr berücksichtigt werden und
- Abrechnungsunterlagen für den Verlustnachweis als solchen (z.B. Kauf- und Verkaufsbelege, Ertragnisaufstellungen etc.).

3. Verluste aus der Veräußerung von Aktien, wenn der Veräußerungserlös die Transaktionskosten nicht übersteigt

Es kann der Fall eintreten, dass Aktien nahezu wertlos werden und selbst eine Veräußerung dieser nur zu einem symbolischen Preis möglich ist, der möglicherweise gerade die Transaktionskosten deckt. Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass eine Veräußerung dann nicht vorliegt, wenn der Veräußerungserlös die Transaktionskosten nicht übersteigt. Diese Frage ist deshalb von Bedeutung, da die Realisierung des Verlusts aus dem Geschäft zwingend einen Veräußerungsvorgang voraussetzt.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat nun mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 26.10.2016 (Aktenzeichen 2 K 12095/15) diese Auffassung der Finanzverwaltung verworfen. Eine Veräußerung liege vielmehr auch vor, wenn bei einer Veräußerung von Aktien der Veräußerungserlös die Transaktionskosten nicht übersteigt. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. in den Jahren 2009 und 2010 insgesamt 800 Aktien zu einem Preis von insgesamt

5 800 € erworben. Einen Teil dieser Aktien verkaufte er im Oktober 2013 zu einem Verkaufspreis von insgesamt 8 €, wobei die Bank in gleicher Höhe Transaktionskosten einbehielt. Den zweiten Teil der Aktien veräußerte er am 20.12.2013 zu einem Verkaufspreis von insgesamt 6 €, wobei wiederum in gleicher Höhe Transaktionskosten berechnet wurden.

Das Finanzgericht argumentiert, dass eine Veräußerung die entgeltliche Übertragung des Eigentums auf einen Dritten ist. Eine entgeltliche Anteilsübertragung liegt auch dann vor, wenn wertlose Anteile ohne Gegenleistung zwischen fremden Dritten übertragen werden. Zudem wurde im Urteilsfall sogar ein geringes Entgelt (in Höhe von 14 €) gezahlt. Die Transaktionskosten sind dabei nicht als Minderung des Veräußerungspreises anzusehen. Daher lagen vorliegend Veräußerungen vor und mithin war der wirtschaftliche Gesamtverlust von 5 800 € steuerlich zu berücksichtigen.

Hinweis:

Die Bank verzichtete mit Hinweis auf die Anweisung der Finanzverwaltung auf eine Einbuchung des durch die Verkäufe entstandenen Verlusts i.H.v. insgesamt 5 800 € in die entsprechenden Verlustverrechnungstöpfe. Das Finanzgericht stellt insoweit klar, dass der Verlust auch ohne Bescheinigung der Bank im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden kann, da aus Sicht der Bank wegen der für sie bindenden Verwaltungsanweisung kein „nicht ausgeglichener Verlust“ vorlag und somit eine Bescheinigung des Verlustes nicht erreicht werden konnte.

Handlungsanweisung:

Stpfl. mit entsprechenden Depotbeständen sollten entsprechende Transaktionen anhand ihrer Ertragnisaufstellungen bzw. Kontoauszüge im Blick behalten und im Zweifel steuerlichen Rat einholen, damit etwaige Verluste rechtzeitig steuerlich geltend gemacht werden können.

VI. Für Hauseigentümer

1. Bewertung von Immobilien bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer

Vermietete Immobilien werden für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer grds. nach dem Ertragswertverfahren bewertet. Wesentliche Berechnungsgrundlage sind die vertraglich vereinbarten Mieten. Einschränkend gilt insoweit, dass – wenn die vereinbarte Miete um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht – statt der vereinbarten Miete die ortsübliche Miete anzusetzen ist. Die ortsübliche Miete ist nach der gesetzlichen Vorgabe in Anlehnung an die Miete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Betriebskosten sind hierbei nicht einzubeziehen.

In der Praxis kommt es nicht selten zum Streit darüber, ob die vereinbarte Miete nun um die genannten 20 % von der ortsüblichen Miete abweicht. Unproblematisch ist diese Frage dann zu beantworten, wenn in einem Vermietungsobjekt mehrere gleichartige Wohnungen existieren und damit ein unmittelbares Vergleichsobjekt

vorliegt. Regelmäßig können nur Bandbreiten vergleichbarer Mieten ermittelt werden. Zu dieser Fragestellung hat sich nun das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 19.10.2016 (Aktenzeichen 3 K 3002/15) geäußert. Im Kern stellt das Gericht Folgendes fest:

- Bei der Bedarfsbewertung eines Mietwohngrundstücks für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer im Ertragswertverfahren ist zur Beantwortung der Frage, ob die vereinbarte Miete um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht – im Fall der Heranziehung von Mietspiegeln – auf die unteren bzw. oberen Spannenwerte des Mietspiegels und nicht auf den Mittelwert der Mietspiegelmiete abzustellen.
- Liegt die vereinbarte Miete um mehr als 20 % über dem unteren oder oberen Spannenwert des Mietspiegels, so ist statt der vereinbarten Miete der Mittelwert der Mietspiegelmiete bei der Ermittlung des Rohertrags des Grundstücks anzusetzen.

Das Gericht geht also insbesondere davon aus, dass dann, wenn eine Spannweite der ortsüblichen Mieten existiert, wie dies üblicherweise bei dem Rückgriff auf einen Mietspiegel der Fall ist, alle Mieten innerhalb dieser Spannweite als ortsüblich anzusehen sind.

Hinweis:

In der Praxis ist dringend anzuraten, für den konkreten Fall möglichst aussagekräftige Nachweise über eine Vergleichsmiete zu beschaffen, um diese ggf. der Finanzverwaltung vorlegen zu können. Gegebenenfalls kann durch einen Sachverständigen auch ein Mietgutachten erstellt werden.

2. Abgrenzung der privaten Immobilienvermietung zur gewerblichen Tätigkeit – Keine Gewerbesteuerpflicht bei Vermietung eines Einkaufszentrums

Investitionen in Immobilien sind aktuell äußerst gefragt. Dabei beschränkt sich dies vielfach nicht auf die bloße Vermietung einer Eigentumswohnung oder eines Mehrfamilienhauses. Vielfach wird auch in Gewerbeimmobilien, auf spezielle Bevölkerungsgruppen zugeschnittene Wohnungen (z.B. für Studenten oder ältere Mitbewohner) oder in andere Großimmobilien investiert. Immer dann, wenn neben der reinen Vermietungsleistung auch weitere Leistungen an die Mieter erbracht werden, ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob der Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten und eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Die Immobilienvermietung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung ist steuerlich sehr viel vorteilhafter als eine gewerbliche Tätigkeit, da die Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen und Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz, also der Immobilie selbst, nach einer Haltedauer von zehn Jahren steuerlich unbeachtlich sind.

So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.7.2016 (Aktenzeichen IV R 34/13) entschieden, dass die Vermietung eines Einkaufszentrums nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Die Vermietung erfolgt vielmehr noch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Für die Annahme eines Gewerbebetriebs reicht es nicht aus, dass der Vermieter neben der bloßen Vermietung der Einkaufsflächen die für den Betrieb des Einkaufszent-

rums erforderlichen Infrastruktureinrichtungen bereitstellt und werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen für das gesamte Einkaufszentrum durchführt.

Im Urteilsfall hatte eine Vermietungsgesellschaft ein Einkaufszentrum mit einer Verkaufsfläche von rund 30 000 qm an etwa 40 Mieter wie z.B. Einzelhändler überlassen, die Waren und Dienstleistungen anboten. Die Vermietungsgesellschaft hatte die Mieter verpflichtet, mit zwei weiteren Gesellschaften Verträge abzuschließen, damit von diesen Gesellschaften der laufende Betrieb, die Instandhaltung, die Reinigung und Bewachung des gesamten Einkaufszentrums einschließlich des Parkhauses sowie die Reinigung der vorhandenen Sanitär- und Sozialräume besorgt wurde. Die Mieter waren der Vermietungsgesellschaft gegenüber verpflichtet, eine von ihnen selbst finanzierte Werbe-gesellschaft zu gründen. Diese bezahlte einen Centermanager zur Durchführung von Werbemaßnahmen für das Einkaufszentrum. Finanzamt und Finanzgericht gingen davon aus, dass die Vermietung des Einkaufszentrums wegen der Vielzahl dieser Dienstleistungen einen Gewerbebetrieb darstellte.

Dagegen hat der Bundesfinanzhof zugunsten der Vermieterin das Vorliegen eines Gewerbebetriebs verneint. Nach seinem Urteil wird der Bereich der privaten Vermögensverwaltung noch nicht verlassen, wenn ein Einkaufszentrum vermietet und den Mietern begleitende Dienstleistungen durch den Vermieter selbst oder auf dessen Veranlassung hin durch Dritte erbracht werden. Ausschlaggebend war für das Gericht, dass diese Dienstleistungen die für die Vermietung eines Einkaufszentrums notwendige Infrastruktur betreffen. Leistungen wie Reinigung, Bewachung sowie Bereitstellung von Sanitär- und Sozialräumen sind übliche Leistungen bei der Vermietung eines Einkaufszentrums. Werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen stellen zwar Sonderleistungen neben der Vermietung dar. Da die Vermietungsgesellschaft damit jedoch das gesamte Einkaufszentrum bewirbt, dient diese Werbung überwiegend dem Vermieterinteresse und ändert deshalb nichts daran, dass die Vermietungsleistung dem gesamten Leistungsaustausch das Gepräge gibt.

Hinweis:

Die Frage, ob von dem Vermieter erbrachte Leistungen noch üblich, mithin gebräuchlich und verbreitet sind, ist objektbezogen nach der Art des Vermietungsobjekts zu beantworten.

Bei der Vermietung einer gewerblichen Großimmobilie werden solche Leistungen als unschädlich behandelt, die nicht über das hinausgehen, was die Nutzung der Räume zu dem von den Mietern vorausgesetzten gewerblichen Zweck ermöglicht, und die nicht als eigenständiges Herantreten an den Markt verstanden werden können. Letzteres ist nicht anzunehmen, wenn die Sonderleistung im jedenfalls überwiegenden wirtschaftlichen Interesse des Vermieters erbracht wird und nicht wirtschaftliche Interessen des Empfängers im Vordergrund stehen. Die Überlassung von Geschäftsraum in einem Einkaufszentrum erfordert danach ein gewisses Mindestmaß an Infrastruktur wie Parkplätze, Abstellräume, Zugangssicherung etc. Zu solchen Infrastruktureinrichtungen gehören auch Sanitäranlagen, ohne die eine Vermietung schon öffentlich-rechtlich nicht möglich

wäre. Der Betrieb und die Instandhaltung solcher Infrastruktureinrichtungen sind keine Zusatzleistungen des Vermieters, sondern untrennbarer Bestandteil der Hauptleistung. Bei anderen Gewerbeobjekten ist demnach entsprechend nach der Art des Vermietungsobjekts abzugrenzen.

VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

1. Strenges Stichtagsprinzip bei der Prüfung des Vorliegens von Streubesitz i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG

Bei der Einkommensermittlung der GmbH bleiben – verkürzt dargestellt – Erträge gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG (Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen) grundsätzlich steuerfrei. Allerdings gelten 5 % der Beteiligungserträge gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG als nicht-abziehbare Betriebsausgaben, so dass im Ergebnis 95 % der Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer freigestellt werden. Diese Regelungen gelten nach § 8 Abs. 4 KStG jedoch dann nicht, „wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat“. Beteiligungen von weniger als 10 % werden als Streubesitzbeteiligungen bezeichnet; Dividenden aus solchen Streubesitzbeteiligungen sind voll steuerpflichtig.

Vor diesem Hintergrund ist der Streitfall zu sehen, über den das FG Köln mit Urteil vom 9.6.2016 (Aktenzeichen 10 K 1128/15, EFG 2016, 1542) entschieden hat. Geklagt hatte eine GmbH, deren Geschäftszweck das Halten einer Beteiligung an einer Bank-AG war. Aus dieser Beteiligung hatte die GmbH im Juni 2013 Dividenden (i.H.v. rd. 196 T€) vereinnahmt. Die Besonderheit des Streitfalls lag darin, dass die GmbH an der Bank-AG zunächst zu 34 % beteiligt war. Ende 2012 wurde die Bank-AG in die Bank-GmbH umgewandelt (Wechsel der Rechtsform) und eine Kapitalerhöhung zum 1.1.2013, 0 Uhr, beschlossen, auf Grund derer die Beteiligungsquote der GmbH an der Bank auf 0,12 % sank; die Eintragung der Kapitalerhöhung erfolgte dabei erst im Tagesverlauf des 1.1.2013.

Die GmbH vertrat dazu die Auffassung, dass am 1.1.2013 noch eine Beteiligung von 34 % vorgelegen habe, welche erst nachfolgend mit der Eintragung der Kapitalerhöhung abgesunken sei; die erhaltene Dividende sei steuerfrei. Demgegenüber behandelte die FinVerw die Dividende in voller Höhe als steuerpflichtig i.S.d. § 8 Abs. 4 KStG mit der Begründung, es liege eine Streubesitzdividende vor, da die Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister lediglich ein deklaratorischer Rechtsakt und die Rechtswirkung bereits zuvor eingetreten sei.

Das FG Köln folgt allerdings der Rechtsauffassung der GmbH und entschied,

- dass aus dem Wortlaut der Vorschrift ein strenges Stichtagsprinzip folgt, nachdem die Beteiligungsquote am 1.1. um 0 Uhr maßgebend ist und
- dass zur Bestimmung der Beteiligungsquote der GmbH an der die Dividende ausschüttenden Gesellschaft (hier: die Bank-Gesellschaft) für Zwecke des

§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG rein auf die zu Grunde liegende zivilrechtliche Rechtslage abzustellen ist.

- Maßgeblich ist der Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens einer Kapitalerhöhung, die erst mit Eintragung in das Handelsregister rechtliche Wirkung entfaltet.

Nach diesen Maßstäben hatte die Beteiligungsquote im Streitfall am 1.1.2013 um 0 Uhr noch 34 % betragen (und war erst im Tagesverlauf zivilrechtlich wirksam vermindert worden), so dass die Dividende steuerfrei zu stellen war.

Handlungsempfehlung:

Für die Gestaltungspraxis folgt aus diesem Urteil, dass – weil der genaue Zeitpunkt der Handelsregistereintragung nicht beeinflusst werden kann – unabhängig vom Gestaltungsziel entsprechende Fristen zusätzlich berücksichtigt werden müssen.

2. Pflegeheim-GmbH: Erbschaft unterliegt als Betriebseinnahme der Körperschaftsteuer

Dass auch Geschenke eine erhebliche Steuerlast auslösen können, verdeutlicht der vom BFH mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen I R 50/16, www.stotaxfirst.de) entschiedene Fall. Es ging um eine GmbH, die ein Seniorenpflegeheim betreibt. Sie wurde mit notariell beurkundetem Testament vom 8.10.2008 von ihrem ledigen Heimbewohner H mit der Auflage zu dessen Alleinerbin eingesetzt, das Erbvermögen ausschließlich für Zwecke des Heimbetriebs (Instandhaltung, Modernisierung etc.) zu verwenden. H ist am 19.11.2012 verstorben, so dass der GmbH die Erbschaft mit einem Wert von ca. 1 Mio. € zufiel. Das setzte zum einen für den Nachlasserbwerb Erbschaftsteuer i.H.v. ca. 300 T€ fest. Zum anderen erhöhte es den von der GmbH erklärten Gewinn des um das ihr nach Abzug der Testamentsvollstreckungskosten verbliebene (Erb-)Vermögen, nahm also insoweit eine steuerlich zu erfassende Einnahme an und setzte die Körperschaftsteuer entsprechend fest. Von der Gewerbesteuer war die GmbH steuerbefreit. Im Ergebnis war die Erbschaft insgesamt mit Steuern (Erbschaft- und Körperschaftsteuer) i.H.v. 45 % belastet.

Der BFH hat diese Sichtweise des Finanzamts ausdrücklich bestätigt. Bei einer GmbH unterliegen grds. alle erzielten Einkünfte der Besteuerung. Eine Kapitalgesellschaft verfügt nicht über eine außerbetriebliche Sphäre. Damit unterfallen auch unentgeltliche Zuwendungen der Besteuerung. Der Erfolgswirksamkeit des Erbanfalls steht das – als handelsrechtlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Steuerbilanzausweis zu beachtende – Realisationsprinzip des Handelsgesetzbuchs nicht entgegen. Vorliegend lag auch keine steuerneutrale Einlage vor, da die Zuwendung nicht durch einen Gesellschafter erfolgte.

Die Zweifachbelastung dieser unentgeltlichen Zuwendung mit Erbschaftsteuer und Körperschaftsteuer – und soweit keine Steuerbefreiung greift, würde auch Gewerbesteuer anfallen – sieht der Bundesfinanzhof unproblematisch. Das Gericht stellt hierzu abschließend fest, dass im Streitfall auf Grund der Gewerbesteuerbefrei-

ung „der Erbanfall deshalb insgesamt mit Steuern (Erb-schaft- und Körperschaftsteuer) i.H.v. (lediglich) 45 % belastet war“.

Hinweis:

Anders ist dieser Fall zu beurteilen, wenn der Empfänger eine gemeinnützige Körperschaft ist und dieser die Erbschaft für seine satzungsmäßigen Zwecke einsetzt. In diesem Fall gilt eine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer und es fällt auf Grund der Sonderregelungen zur Gemeinnützigkeit keine Körperschaftsteuer an.

3. Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn

Mit Urteil vom 1.9.2016 (Aktenzeichen VI R 67/14, BStBl II 2017, 69) hat der BFH entschieden, dass der verbilligte Erwerb einer GmbH-Beteiligung durch eine vom Geschäftsführer des Arbeitgebers beherrschte GmbH auch dann zu Arbeitslohn führen kann, wenn nicht der Arbeitgeber selbst, sondern ein Gesellschafter des Arbeitgebers die Beteiligung veräußert.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – der Kläger seit Gründung der Gesellschaft Geschäftsführer und auch Gründungsgesellschafter der X-GmbH mit einem Anteil von 5 %. Weitere Gründungsgesellschafter waren die Y-GmbH mit einem Anteil am Stammkapital von 85 % und der neben dem Kläger zum weiteren Geschäftsführer der X-GmbH bestellte C mit einem Anteil von 10 %.

Von der Y-GmbH erwarb der Kläger 1998 einen Anteil von 2,5 %, den er zwei Jahre später wieder an diese zurückveräußerte. Im Jahr 2000 gründete er auch die H-GmbH und brachte seine Beteiligung an der X-GmbH dort ein. Die H-GmbH erwarb in der Folge von der Y-GmbH einen weiteren Geschäftsanteil von 10 % zum Kaufpreis von 200 T€. Zum Zeitpunkt dieses Vertragsabschlusses war die Y-GmbH nach diversen Anteilseignerwechseln an der X-GmbH zu 93,02 % beteiligt. Die FinVerw kam im Zuge einer Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass eine verbilligte Überlassung des 10 %-Anteils an der X-GmbH durch die Y-GmbH vorlag. Und diese verbilligte Überlassung würdigte die FinVerw als Lohnzahlung an den Kläger, da die Y-GmbH dem Kläger in Höhe der Differenz zwischen dem Kaufpreis (200 T€) und dem Wert der Beteiligung (450 T€) Arbeitslohn zugewandt habe.

Der BFH hat die Sache zur Entscheidung an das FG zurückverwiesen da die tatsächlichen Feststellungen des FG keine abschließende Sachentscheidung ermöglichen. Dabei hat der BFH zur Frage der Zuwendung von Arbeitslohn in seiner Begründung folgende Grundsätze bzw. Maßstäbe formuliert:

– Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören neben dem Arbeitslohn auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung gewährt werden. Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne

als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

– Arbeitslohn kann nach ständiger BFH-Rspr. auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie ein Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt.

– Daher kann auch der verbilligte Erwerb eines GmbH-Anteils zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit führen, wenn der Vorteil dem Arbeitnehmer „für“ seine Arbeitsleistung gewährt wird (als Arbeitslohn gilt dann der „Preisnachlass“).

Als Indizien für das Vorliegen von Arbeitslohn gelten folgende Umstände:

– Die Anteile werden vom Dritten als Mehrheitsgesellschafter nur den leitenden Angestellten der Tochtergesellschaft (vorliegend: den Geschäftsführern der X-GmbH) angeboten.

– Es sind Andienungsrechte und Veräußerungspflichten hinsichtlich der Geschäftsanteile u.a. für den Fall der Abberufung und des Ausscheidens des jeweiligen Arbeitnehmers als Geschäftsführer der Tochtergesellschaft vereinbart.

– Für die Veranlassung des Vorteils durch das Dienstverhältnis kann auch der Ausschluss eines Verlustrisikos für den Arbeitnehmer sprechen.

– Außerdem spricht nach ständiger BFH-Rspr. eine Vermutung zunächst für das Vorliegen von Arbeitslohn, wenn ein großer Wertunterschied zwischen Kaufpreis und Verkehrswert gegeben ist.

Hinweis:

Die richtige Einstufung ist nicht zuletzt für den Arbeitgeber von Bedeutung, da im Falle der Annahme von Arbeitslohn Lohnsteuer einzubehalten ist, die zwar vom Arbeitnehmer geschuldet wird, für die aber der Arbeitgeber ggf. in Haftung genommen werden kann.

4. Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Mindest-Pensionsalter für Pensionszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer: Bilanzierung und Prüfung vGA

Mit Urteil vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 72/12, BStBl II 2016, 1008) hat der BFH entschieden, dass bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen hinsichtlich des Pensionsalters bei einer Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ausschließlich auf den in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls abzustellen ist und nicht auf ein Mindestalter.

Nach mittlerweile drei Jahren hat die FinVerw nun mit BMF-Schreiben vom 9.12.2016 (BStBl I 2016, 1427) erklärt, dass dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus in allen noch offenen vergleichbaren Fällen anwendbar ist. Es ist also in diesen Fällen für die bilanzielle Bewertung der Pensionsrückstellung der vorge-sehe Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls zu

Grunde zu legen; ein Mindestpensionsalter ist dabei – auch bei beherrschenden Gesellschaftern – nicht zu berücksichtigen.

Unabhängig von der Frage, ob die Pensionsrückstellung dem Grunde und der Höhe nach zutreffend bilanziert ist, ist bei Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und inwieweit die Gewinnminderung auf Grund der Pensionsverpflichtung eine vGA darstellt. Insoweit hat die FinVerw aber die Hürden für die Anerkennung von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erhöht, denn ausweislich des vorgenannten BMF-Schreibens gelten folgende Regeln:

- Bei Neuzusagen nach dem 9.12.2016 (Datum der Veröffentlichung dieses BMF-Schreibens) ist bei einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 62 Jahren davon auszugehen, dass keine ernsthaft vereinbarte Vorliege vorliegt (vGA dem Grunde nach). Zuführungen zur Pensionsrückstellung sind in voller Höhe vGA.
- Bei zum 9.12.2016 bereits bestehenden Zusagen gilt die Altersgrenze von 60 Jahren weiter.
- Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist bei Neuzusagen nach dem 9.12.2016 grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Pensionszusage insoweit unangemessen ist, als eine geringere vertragliche Altersgrenze als 67 Jahre vereinbart wird (vGA der Höhe nach). Zuführungen zur Pensionsrückstellung sind dann insoweit vGA, als diese nicht auf das 67. Lebensjahr (aktuelle gesetzliche Regelaltersgrenze), sondern auf das vertraglich vereinbarte, geringere Pensionsalter berechnet werden. Den Stöpl. bleibt es aber unbenommen, die Fremdüblichkeit eines niedrigeren Pensionsalters darzulegen.
- Bei zum 9.12.2016 bereits bestehenden Zusagen wird es nicht beanstandet, wenn eine vertragliche Altersgrenze von mindestens 65 Jahren vereinbart wurde oder nachträglich spätestens bis zum Ende des Wirtschaftsjahres vereinbart wird, das nach dem 9.12.2016 beginnt.

Handlungsanweisung:

In der Praxis ist bei bestehenden, älteren Versorgungszusagen (Altfällen) zu prüfen, ob zur Vermeidung der Annahme einer vGA der maßgebliche Zeitpunkt einer Versorgungszusage auf das 65. Lebensjahr angehoben werden muss – im Regelfall wird dies bei kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahren noch in 2017 erfolgen müssen.

b) vGA auf Grund der Haftungsanspruchnahme einer Organgesellschaft nach § 73 AO

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft bietet die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (z.B. einer GmbH) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Organkreises (Konzerns) verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und auch tatsächlich durchgeführt werden muss. Im Zuge der Entscheidung über

die Gestaltung einer solchen Organschaft darf allerdings auch nicht übersehen werden, dass eine Organgesellschaft nicht nur für die Steuern, die in ihrem eigenen Betrieb verursacht worden sind, sondern für die gesamten vom Organträger geschuldeten Steuern haftet (so z.B. schon das Urteil des FG Düsseldorf vom 19.2.2015, Aktenzeichen 16 K 932/12 H(K), GmbHR 2015, 1116).

Vor diesem Hintergrund ist das nicht rechtskräftige Urteil des FG Münster vom 4.8.2016 (Aktenzeichen 9 K 3999/13 K, G, EFG 2017, 149) zu sehen, mit dem das FG über die steuerliche Einordnung solcher Aufwendungen entschieden hat, die einer früheren Organgesellschaft auf Grund einer Haftungsanspruchnahme gem. § 73 AO entstanden sind.

Im Streitfall hatte eine frühere Organgesellschaft geklagt, die nach Beendigung der körperschaftsteuerlichen Organschaft wegen rückständiger Körperschaftsteuer ihrer vormaligen Organträgerin in Haftung genommen wurde. Vor Ergehen des Haftungsbescheids hatte die GmbH bereits gewinnmindernd eine entsprechende Rückstellung passiviert; diese Rückstellungsbildung wurde vom Finanzamt – unter Verweis auf das Abzugsverbot für Steuern auf das Einkommen und sonstige Personensteuern nach § 10 Nr. 2 KStG – außerbilanziell gewinnerhöhend korrigiert.

Das FG Münster hat die dagegen gerichtete Klage der GmbH abgewiesen und eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung bejaht, allerdings nicht auf der Grundlage des § 10 Nr. 2 KStG, sondern wegen des Vorliegens einer vGA. In seiner Begründung hat das FG festgestellt, dass § 10 Nr. 2 KStG im vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar ist, da Aufwendungen einer Organgesellschaft auf Grund einer Haftungsanspruchnahme nach § 73 AO für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers nicht unter das Abzugsverbot dieser Norm fallen. Der Wortlaut des § 10 Nr. 2 KStG beziehe sich auf „Steuern“ und nicht auf Haftungsschulden.

Allerdings seien die entsprechenden Aufwendungen auf Grund einer Haftungsanspruchnahme als vGA zu beurteilen, da bei der GmbH eine Vermögensminderung eingetreten ist, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Schließlich beruhe die Haftungsanspruchnahme der GmbH nach § 73 AO auf der Nichtzahlung der Steuerschulden durch ihre Organträgerin (= Gesellschafterin), obwohl diese verpflichtet war, auf Grund des Gewinnabführungsvertrags und aus den erhaltenen Gewinnabführungen die auf die Gewinne der Organgesellschaft entfallenden Steuern zu zahlen. Eine vGA liege vor, weil sich eine GmbH auch das Verhalten ihres beherrschenden Gesellschafters (wie z.B. eines Organträgers) zurechnen lassen müsse.

Hinweis:

Die Vereinbarung einer steuerlichen Organschaft zählt zu den gängigen Instrumenten in der steuerlichen Gestaltungspraxis. Wie das vorliegende Urteil verdeutlicht, sind aber gerade die Folgen des Abschlusses eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags nicht zu unterschätzen, so dass im Zweifelsfall steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

Im Übrigen ist die weitere Rechtsentwicklung sorgfältig zu beobachten, da das FG die Revision beim BFH zugelassen hat, welche nun unter dem Aktenzeichen I R 78/16 anhängig ist.

c) Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung (Entgeltumwandlung) eines Gesellschafter-Geschäftsführers keine vGA

Mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 25.6.2015 (Aktenzeichen 1 K 136/15, EFG 2016, 1634) hat das Thüringer FG entschieden, dass der Aufbau einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung mittels eigener Gehaltsansprüche eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nicht zu einer vGA führt, wenn zu diesem Zweck das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers reduziert und der Minderungsbetrag an eine überbetriebliche Versorgungskasse gezahlt wird.

Im konkreten Fall war streitig, ob die von einer GmbH im Rahmen einer Entgeltumwandlung an eine Versorgungskasse vorgenommenen Zahlungen für ihren beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA zu beurteilen sind. Die GmbH und der Gesellschafter-Geschäftsführer hatten – zusammenfassend dargestellt – eine Vereinbarung zur Entgeltumwandlung ergänzend zum bestehenden Arbeitsvertrag getroffen. Von dem aktuellen monatlichen Grundgehalt i.H.v. 5 750 € sollte ein Betrag i.H.v. 2 070 € umgewandelt und das zur Auszahlung kommende Gehalt entsprechend gekürzt werden. Die GmbH verpflichtete sich, den Umwandlungsbetrag einer Versorgungskasse zuzuwenden und dafür zu sorgen, dass diese dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage

auf Zahlung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung in dieser Höhe erteilt.

Die FinVerw behandelte die von der GmbH an die Unterstützungskasse geleisteten Zahlungen als vGA und erhöhte entsprechend den Gewinn der GmbH.

Das Thüringer FG gab demgegenüber der Klage der GmbH statt und führte in seiner Begründung aus,

– dass eine vGA schon deshalb nicht vorliegen könne, weil es auf Grund der Entgeltumwandlung schon an der Vermögensminderung auf der Ebene der GmbH fehle. Die Entgeltumwandlung und Abführung der umgewandelten Gehaltsbestandteile an die Versorgungseinrichtung stelle wirtschaftlich einen einheitlichen Vorgang dar, der bei der GmbH zu keinem zusätzlichen Aufwand führe, sondern für diese „schlicht neutral“ sei. Rechtsgeschäfte, bei denen sich Gesellschafter und Gesellschaft Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen einräumen, die sich sowohl ergebniserhöhend als auch ergebnismindernd auswirken, sind nur in Höhe des verbleibenden Saldos als vGA zu berücksichtigen. Vorliegend standen sich Verpflichtung (durch Zahlung an die Versorgungskasse) und Entlastung (durch Minderung des nach dem Anstellungsvertrag zustehenden Gehaltsanspruchs) gleichwertig gegenüber.

– Die konkreten Vereinbarungen seien auch zivilrechtlich wirksam und fremdüblich gewesen; sie wurden zudem auch tatsächlich durchgeführt. Und die (bei Versorgungszusagen regelmäßig zu prüfende) Frage der Erdienbarkeit der Pension sei vorliegend irrelevant, da es im Streitfall überhaupt schon an einer Vermögensminderung bei der GmbH fehlte.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist sorgfältig zu beobachten, da das Thüringer FG die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen hat (Aktenzeichen des BFH: I R 89/15). Beim BFH ist i.Ü. ein weiteres Verfahren anhängig (Aktenzeichen I R 26/15), in dem zu klären sein wird, ob Zahlungen von Beträgen aus Barlohnnumwandlungen zu Gunsten eines Zeitwertkonten-Modells mangels Vermögensminderung eine vGA darstellt.

KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0
Telefax: 0751 8801-50
email@spaeth-schneider.de
www.spaeth-schneider.de

Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Grytz, Telefon 0751/ 8801 0.

Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.