

HORST EHNI  
Steuerberater Wirtschaftsprüfer  
Alte Steige 3  
72213 Altensteig

Mandant

**Mandanten-Rundschreiben 06/2018**

**06. September 2018**

Kindergeld bei aus mehreren Teilen bestehenden Ausbildungen • Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen • Provisionsvorauszahlungen • Auszahlungen aus Alt-Lebensversicherungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

das bisher als Jahressteuergesetz 2018 betitelte Gesetzgebungsverfahren wurde jetzt umbenannt in „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Dies verdeutlicht den Schwerpunkt der Gesetzgebungsinitiative, zu der aktuell der Regierungsentwurf vorliegt.

Daneben enthält dieses Gesetzgebungsvorhaben aber eine Reihe weiterer Maßnahmen. So soll die sog. Gutschein-Richtlinie der EU umgesetzt werden, wonach die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen EU-einheitlich geregelt wird. Die Neuregelungen sollen für Gutscheine gelten, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden. Weiterhin sollen Elektro- und Hybridfahrzeuge bei der sog. 1 %-Regelung zur Firmenwagenbesteuerung für Anschaffungen nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 begünstigt werden, um weitere Kaufanreize für solche Fahrzeuge zu schaffen.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Kindergeld: Beschäftigung während einer mehraktigen Ausbildungsmaßnahme
- 2 Unterliegen Leistungen eines nicht als gemeinnützig anerkannten Golfvereins der Umsatzsteuer?
- 3 Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung – Keine kalenderjahrübergreifende Berücksichtigung
- 4 Nebenberufliche Tätigkeit als Fahrer in der Altenhilfe – Vergütung kann steuerfrei sein

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Bundeskabinett beschließt Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen
- 6 Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 7 Bundesfinanzhof bestätigt EuGH-Rechtsprechung zu geringeren formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 8 EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch
- 9 Kein Wechsel von der degressiven Gebäude-AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer zulässig
- 10 Abzugsverbot für Schuldzinsen: Begrenzung auf Entnahmenüberschuss
- 11 Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen
- 12 Umsatzsteuersatz bei Verkauf zum Verzehr an Ort und Stelle in Bäckereifilialen

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 13 Anforderungen an den Widmungsakt bei Wertpapieren als Sonderbetriebsvermögen
- 14 Übernahme eines negativen Kapitalkontos bei Erwerb eines Kommanditanteils

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 15 Auszahlung einer Kapitallebensversicherung aus der Kapitalversorgung eines berufsständischen Versorgungswerks
- 16 Steuerfreiheit einer monatlichen Rente aus einem Altvertrag

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 17 Keine Grunderwerbsteuer auf den Miterwerb von beweglichen Gegenständen wie Einbauküche und Markisen
- 18 Anschaffungsnahe Aufwendungen: Unvermutet angefallene Kosten zur Wiederherstellung des zeitgemäßen Zustands eines Mietobjekts

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 19 Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften: Regierungsentwurf beschlossen
- 20 EuGH-Urteile: Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe
- 21 Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen
- 22 Keine Fortgeltung der eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen nach Inkrafttreten der Änderungen durch das MoMiG
- 23 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

### **1 Kindergeld: Beschäftigung während einer mehraktigen Ausbildungsmaßnahme**

Seit 2012 wird ein Kind, welches für einen Beruf ausgebildet wird, nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch dann weiter kindergeldrechtlich berücksichtigt, wenn es keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Ob bereits der erste berufsqualifizierende Abschluss zum Verbrauch der Erstausbildung führt oder ob bei einer

mehraktigen Ausbildung auch ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung sein kann, richtet sich danach, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei mehreren aufeinander folgenden Ausbildungsmaßnahmen zu differenzieren:

- Zum einen kann der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang zum „Verbrauch“ der Erstausbildung führen;
- zum anderen kann es aber auch so sein, dass bei einer mehraktigen Ausbildung ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung ist und sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

Für die Unterscheidung kommt es v.a. darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist es erforderlich, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Insoweit entstehen immer wieder Zweifelsfragen, wie zwei aktuelle Urteile zeigen.

#### **a) Studiengang zum „Master of Arts in Taxation“ nach Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt**

Das Finanzgericht Münster hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem strittig war, ob das Studium als Diplom-Finanzwirt und ein sich anschließender berufsbegleitender Masterstudiengang, der gleichzeitig zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung diente, als eine mehraktige einheitliche Erstausbildung betrachtet werden kann mit der Folge, dass auch noch nach erfolgreich bestandener Prüfung zum Diplom-Finanzwirt Anspruch auf Kindergeld besteht.

In dem vom FG Münster entschiedenen Fall hatte ein Vater auf Fortzahlung von Kindergeld geklagt, obwohl sein Sohn den Titel Diplom-Finanzwirt bereits bei einem (dualen) Studium an der Fachhochschule für Finanzen der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen erworben hatte. Im Anschluss an das Studium war sein Sohn als Beamter im gehobenen Dienst der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen tätig und nahm kurze Zeit später einen berufsbegleitenden Studiengang auf. Der Masterstudiengang beinhaltete zum einen den Erwerb eines Abschlusses als Master of Arts in Taxation und zum anderen die Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung. Der Vater hielt den Anspruch auf Kindergeld auch während des berufsbegleitenden Masterstudiums für berechtigt, weil er die Ausbildung seines Sohnes als einheitliche mehraktige Ausbildung und erst mit der angestrebten Steuerberaterprüfung für beendet ansah, denn sein Sohn habe von Anfang an bereits an der Finanzhochschule mit dem Ziel studiert, später einmal Steuerberater mit Masterabschluss zu werden. Die Familienkasse hatte den Antrag des Vaters, über die Zeit nach dem Abschluss als Diplom-Finanzwirt hinaus Kindergeld zu zahlen, dagegen abgelehnt, denn der Masterstudiengang sei keine Voraussetzung für die angestrebte Steuerberaterprüfung gewesen. Somit läge auch keine mehraktige einheitliche Ausbildung vor. Bei dem absolvierten Masterstudiengang habe es sich nur eine Weiterbildung gehandelt. Somit habe kein Anspruch auf Kindergeld mehr bestanden.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 24.5.2018 (Aktenzeichen 10 K 768/17 Kg) die ablehnende Entscheidung der Familienkasse, jedoch mit einer anderen Begründung. Voraussetzung für die Steuerberaterprüfung sei der Nachweis einer dreijährigen Berufspraxis. Das Erfordernis der Berufspraxis habe zwangsläufig dazu geführt, dass die Zeit zwischen dem Abschluss der Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt und der Steuerberaterprüfung durch eine berufspraktische Zeit unterbrochen werden musste und wurde. Die Arbeit als Beamter in der Finanzverwaltung nach der bestandenen Prüfung zum Diplom-Finanzwirt könne daher nicht als Fortsetzung einer mehraktigen einheitlichen Ausbildung interpretiert werden, sondern müsse als notwendige Unterbrechung verstanden werden, die dem Erwerb von Berufspraxis diene, weil sie Qualifikationsbedingung für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung sei. Dass der Sohn des Klägers während der berufspraktischen Zeit berufsbegleitend ein Masterstudium absolviert habe, ändere daran nichts. Wegen der vorgeschriebenen berufspraktischen Unterbrechung der

Ausbildung fehle es an dem engen zeitlichen Zusammenhang, den die höchstrichterliche Rechtsprechung fordere, um zwei Ausbildungsabschnitte als eine einheitliche mehraktige Ausbildung ansehen zu können. Somit endete der Anspruch auf Kindergeld mit dem Abschluss der Prüfung zum Diplom-Finanzwirt.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen.

**b) Studiengang zum Sparkassenfachwirt nach Ausbildung zum Bankkaufmann**

Eine einheitliche mehraktige Ausbildung mit fortbestehendem Anspruch auf Kindergeld bis zum Abschluss des zweiten Ausbildungsabschnitts hatte das FG Münster dagegen in einem Fall angenommen, in dem ein Bankkaufmann nach seiner kaufmännischen Ausbildung ein berufsbegleitendes Studium zum Sparkassenfachwirt aufgenommen hatte. Der Bankkaufmann hatte seine kaufmännische Ausbildung am 19.1.2016 abgeschlossen und die ausbildende Bank übernahm ihn anschließend ab 20.1.2016 in ein unbefristetes Arbeitsverhältnis in Vollzeit. Bereits am 17.1.2016 hatte er außerdem die Zusage erhalten, dass er ab Mai 2016 berufsbegleitend ein Studium zum Sparkassenfachwirt aufnehmen könne.

Für einen Bankkaufmann ist zur Zulassung zum Studium zum Sparkassenfachwirt u.a. Voraussetzung, dass bei einem Unternehmen der Sparkassen-Finanzgruppe ein Beschäftigungsverhältnis besteht. Die Kindergeldkasse war der Auffassung, dass die vorgeschriebene Berufstätigkeit zu einer zeitlichen Zäsur zwischen dem Abschluss der Banklehre und dem späteren Studium führt, so dass nicht von einer einheitlichen Erstausbildung auszugehen sei. Das Finanzgericht wäre der gleichen Ansicht gewesen, wenn die Berufspraxis eine Qualifikationsvoraussetzung für das Studium zum Sparkassenfachwirt wäre. Genau das sei aber nicht der Fall, entschied das FG Münster mit Urteil vom 14.5.2018 (Aktenzeichen 13 K 1161/17 Kg). Zwar sei für das Studium ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Unternehmen der Sparkassen-Finanzgruppe erforderlich. Diese Voraussetzung sei aber kein Qualifikationsmerkmal. Mit dieser Zulassungsbedingung solle nur sichergestellt werden, dass ausschließlich Mitarbeiter der Sparkassen-Finanzgruppe zum Studium zugelassen werden sollen, nicht hingegen Mitarbeiter anderer Bankengruppen. Die Beschäftigung habe dabei lediglich einen ausbildungsbegleitenden Charakter. Da das Studium außerdem nur mit einer kurzen Unterbrechung nach Abschluss der Banklehre aufgenommen wurde, kam es nicht zu einer zeitlichen Unterbrechung zwischen beiden Ausbildungsabschnitten, zwischen beiden bestand auch ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang, daher könne von einer mehraktigen Berufsausbildung gesprochen werden.

**Hinweis:**

Insgesamt sind die Abgrenzungskriterien noch nicht abschließend geklärt. Jeder Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen.

**2 Unterliegen Leistungen eines nicht als gemeinnützig anerkannten Golfvereins der Umsatzsteuer?**

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 21.6.2018 (Aktenzeichen V R 20/17) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob sich Sportvereine, die Leistungen gegen gesondertes Entgelt erbringen, unmittelbar auf die Steuerfreiheit nach Unionsrecht berufen können.

Der Streitfall dürfte in der Praxis nicht selten anzutreffen sein. Ein nicht als gemeinnützig anerkannter Golfclub vereinnahmte neben den Mitgliedsbeiträgen gesondert berechnete Entgelte für verschiedene Leistungen. Dabei handelte es sich v.a. um die Nutzung des Platzes (Greenfee), die Überlassung von Bällen für das Abschlagstraining und die Teilnahme an Turnieren (Startgelder). Das Finanzamt sah diese Leistungen als umsatzsteuerpflichtig an. Das Finanzgericht verneinte dagegen die Steuerpflicht. Der Bundesfinanzhof hat nun Zweifel an dieser Sichtweise und legt diese Grundsatzfrage zur Auslegung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vor.

Im Kern führt das Gericht in dem Vorlagebeschluss aus:

- Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL sind Dienstleistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben im Zusammenhang mit Sport und Körpererächtigung steuerbefreit. Bislang ging der Bundesfinanzhof davon aus, dass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben unmittelbar auf diese Steuerbefreiung der MwStSystRL berufen können. Dies erscheint dem Gericht nun vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs fraglich.
- Sollte der Regelung unmittelbare Wirkung zukommen, ist aber zu klären, welche Anforderungen an den Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben zu stellen sind. Der Bundesfinanzhof hält es für klärungsbedürftig, ob es sich dabei um einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff handelt oder ob der Begriff im Sinne des nationalen Rechts zu verstehen ist. Eine unionsrechtliche Auslegung hätte allerdings zur Folge, dass auf die Gemeinnützigkeit abstellende nationale Vorschriften möglicherweise unionsrechtswidrig sind.
- Der Bundesfinanzhof spricht sich für eine autonom unionsrechtliche Begriffsbestimmung aus. Damit könnte eine unterschiedliche Anwendung in den Mitgliedstaaten vermieden werden.
- Für den Streitfall geht das Gericht davon aus, dass der tatsächlich angefallene Gewinn nicht gegen das Vorliegen einer Einrichtung ohne Gewinnstreben spricht.

**Hinweis:**

Bis zur Entscheidung dieser Frage wird noch einige Zeit vergehen. Betroffene können allerdings damit rechnen, dass die Finanzverwaltung eine Übergangsfrist gewähren wird, denn das ist immer dann üblich, wenn eine neue Normauslegung von der bisherigen Handhabung abweicht, soweit die Rechtsfolgen für den Stpfl. nachteilig sind.

Weiterhin weist der Bundesfinanzhof ergänzend darauf hin, dass das Finanzamt im Streitfall für die vom Verein an die Vereinsmitglieder gegen die Mitgliedsbeiträge erbrachten (sonstigen) Leistungen keine Umsatzsteuer festgesetzt hat. Damit folgt das Finanzamt der Verwaltungsregelung, wonach es bei „echten Mitgliedsbeiträgen“ an einem Leistungsaustausch fehlt. Dieser Auffassung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil v. 20.3.2014 (Aktenzeichen V R 4/13) widersprochen. Da das Finanzamt aber insoweit von der Besteuerung abgesehen hat, ist diese Problematik nicht Gegenstand des nun eingeleiteten EuGH-Verfahrens.

### **3 Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung – Keine kalenderjahrübergreifende Berücksichtigung**

Unterhaltsleistungen können nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zugelassen werden, wenn die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Veranlagungszeitraum der Unterhaltszahlung zu dienen. Das hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.4.2018 (Aktenzeichen VI R 35/16) entschieden. Aus der Entscheidung folgt, dass keine veranlagungszeitraumübergreifende Zahlung und Berücksichtigung möglich ist.

Der Stpfl. überwies im Dezember 2010 Unterhaltszahlungen an seinen in Brasilien lebenden Vater i.H.v. 3 000 €. Die Zahlung betraf sowohl den Monat Dezember 2010 als auch die Folgemonate des Jahres 2011. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 setzte er die Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen an. Eine entsprechende Unterhaltsbescheinigung konnte vorgelegt werden. Die Finanzverwaltung erkannte lediglich zeitanteilige Unterhaltszahlungen für den Monat Dezember 2010 an.

Dies bestätigt nun der Bundesfinanzhof. Seine diesbezügliche Rechtsauffassung stützt der erkennende Senat zum einen auf den Sinn der Vorschrift, nämlich nur die typischen Unterhaltsaufwendungen zu berücksichtigen, durch die „laufende“ Bedürfnisse des Unterhaltsberechtigten befriedigt werden sollen. Daraus folge, dass die Berücksichtigung einer Vorauszahlung für einen dem Monat der fälligen Zahlung nachfolgenden Zeitraum grundsätzlich ausgeschlossen sei, denn die Befriedigung der „laufenden“ Bedürfnisse durch eine erst in der Zukunft liegende Zahlung sei in der Regel nicht möglich. Daher könne die Vorauszahlung für den Januar des Folgejahres nicht berücksichtigt werden.

Weiterhin gilt, dass der Unterhaltshöchstbetrag von derzeit 9 000 € pro Jahr entsprechend aufgeteilt und nur anteilig angesetzt werden kann, wenn die Voraussetzungen für den steuerlichen Ansatz von Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastungen nur für einige Monate des Jahres vorliegen. Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, so

vermindern sich die abzugsfähigen Beträge um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 € im Kalenderjahr übersteigen.

**Hinweis:**

Das Gericht weist in der Urteilsbegründung darauf hin, dass Stpfl. es selber in der Hand haben, durch die Wahl des Zahlungszeitpunkts die Abziehbarkeit ihrer Unterhaltsleistungen in voller Höhe sicherzustellen. Im Streitfall hätte der Stpfl. somit lediglich zwei Überweisungen vornehmen müssen, eine im Dezember 2010 für den Monat Dezember 2010 und eine im Januar 2011 für die Folgemonate im Jahr 2011.

#### **4 Nebenberufliche Tätigkeit als Fahrer in der Altenhilfe – Vergütung kann steuerfrei sein**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 8.3.2018 (Aktenzeichen 3 K 888/16) entschieden, dass die Aufwandsentschädigung für Fahrer, die in neunsitzigen Bussen an weniger als zwölf Stunden pro Woche und damit nebenberuflich für eine in der Altenhilfe tätige gemeinnützige Einrichtung im Bereich der teilstationären Tagespflege ältere pflegebedürftige Menschen an ihrer Wohnung abholen und zur Tagespflege bringen bzw. von der Tagespflege wieder zur Wohnung bringen und u.a. den Menschen beim Ein- und Aussteigen sowie beim Anschnallen helfen sowie sich mit ihnen unterhalten, bis zu 2 400 € jährlich steuerfrei sind.

Die Steuerbefreiungsregelung des § 3 Nr. 26 EStG sei aus gesellschaftspolitischen Gründen zur Anerkennung der für das Gemeinwesen wichtigen Tätigkeit der Pflege eingeführt worden und komme im Streitfall zur Anwendung, weil sich die Tätigkeit der Fahrer nicht in der reinen Beförderung erschöpfe, sondern auch die Pflege alter Menschen enthalte. Pflege umfasse „sämtliche persönlich zu erbringende Hilfeleistungen bei den Verrichtungen des täglichen Lebens“. Dazu gehöre auch die Hilfe zur Mobilität pflegebedürftiger Personen. Hilfe ein Fahrer beim Verlassen und Aufsuchen der Wohnung sowie beim Ein- und Ausstieg, bestehe auch ein unmittelbarer und persönlicher Kontakt.

**Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht den weiten Auslegungsspielraum, den § 3 Nr. 26 EStG zur Steuerbefreiung von nebenberuflichen Tätigkeiten, die als bürgerschaftliches Engagement von gesellschaftspolitischem Interesse sind, lässt. Allerdings ist gegen dieses Urteil nun unter dem Aktenzeichen VI R 9/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

**Handlungsempfehlung:**

Stets ist im Einzelfall sorgfältig zu prüfen, ob die Tätigkeit selbst begünstigt ist und ob die Tätigkeit nebenberuflich erbracht wird. Dass die richtige Einstufung der Tätigkeit nicht nur für die Einkommensteuer des Stpfl. von Bedeutung ist, zeigt der vorliegende Streitfall. Diese Frage war im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung der gemeinnützigen Einrichtung aufgekommen. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Steuerfreiheit nicht zu gewähren sei und erließ gegen die Einrichtung einen Lohnsteuerhaftungsbescheid. Gemeinnützige Einrichtungen sollten sich ggf. mittels Lohnsteueranrufungsauskunft absichern.

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

#### **5 Bundeskabinett beschließt Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen**

Das Bundeskabinett hat Steuervorteile für Elektroautos beschlossen, die als Dienstwagen genutzt werden. Vorgesehen ist, dass bei der Privatnutzung eines Firmenwagens der geldwerte Vorteil bei Elektro- und Hybridautos nicht pro Monat 1 % des Bruttolistenpreises, sondern nur 0,5 % betragen soll. Die Neuregelung soll gelten für Elektro- und Hybridfahrzeuge, die vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden.

Dies soll auch bei der Fahrtenbuchmethode gelten. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Bruttolistenpreisregelung bei der „1 %-Regelung“ (zukünftig bei Elektro-/Hybridfahrzeugen: „0,5 %-Regelung“) sind die bei der

Fahrtenbuchmethode zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Anschaffung (Absetzung für Abnutzung) oder vergleichbare Aufwendungen zu halbieren.

**Hinweis:**

Mit dieser Regelung soll den bislang höheren Anschaffungskosten für Elektroautos begegnet werden, welche bisher bei Anwendung der 1 %-Regelung zu vergleichsweise ungünstigen Ergebnissen führten. Für Anschaffungen bis zum 31.12.2018 und ab dem 1.1.2022 gilt die bisherige Förderung dieser Fahrzeuge, also die Minderung des bei der 1 %-Regelung angesetzten Bruttolistenpreises um einen Pauschalbetrag in Abhängigkeit von der Batteriekapazität. Für bis zum 31.12.2018 angeschaffte oder geleaste Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gilt der bisherige Nachteilsausgleich also unverändert weiter.

Im Einzelfall kann also nun zu prüfen sein, ob die Anschaffung bzw. das Leasing eines Firmenwagens bis zum 1.1.2019 aufgeschoben wird bzw. dann im Rahmen der vertraglichen Möglichkeiten bisherige Leasingverhältnisse neu begründet werden.

## **6 Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens**

Leistet ein Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens einen Zuschuss für einen festgelegten Zeitraum einschließlich Erstattungsvereinbarung für den Fall der vorzeitigen Beendigung der Fahrzeugnutzung durch den Arbeitnehmer, so soll dieser Zuschuss nach dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.4.2018 (Aktenzeichen 9 K 162/17) anteilig den Sachbezug in Gestalt der Privatnutzung kürzen, indem der Zuschuss gleichmäßig auf den vereinbarten Nutzungszeitraum verteilt wird. Die Zuzahlung mindert somit den monatlichen geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung bereits auf der Einnahmenseite, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer die Dauer der Nutzungsüberlassung ausdrücklich vereinbart wurde

Im Urteilsfall war der Stpfl. ein in einem Lohnsteuerpauschalierten Minijob tätiger Rentner. Die gleichmäßige Verteilung eines Anschaffungszuschusses zum Firmenwagen von 20 000 € führte dazu, dass der geldwerte Vorteil unter Anwendung der 1 %-Regelung nur 374 € betrug und zusammen mit einer Barvergütung von 75 € einen Bruttoverdienst von 449 € ergab. Wegen der zulässigen Pauschalierung waren die Arbeitseinkünfte bei der Steuerfestsetzung des Stpfl. nicht zu berücksichtigen.

Dagegen ging die Finanzverwaltung davon aus, dass der Zuschuss jeweils bis zur Höhe von null mit dem Sachbezug zu verrechnen und dieser nach „Verbrauch“ des Zuschusses sodann voll zu besteuern sei. Im Urteilsfall hätte dies dazu geführt, dass ab dem vierten Jahr keine Minderung des geldwerten Vorteils mehr erfolgt wäre und mithin eine Lohnsteuerpauschalierung wegen Überschreitens der 450 €-Grenze nicht mehr möglich gewesen wäre.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen VI R 18/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Streitfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Von der Streitfrage zu unterscheiden ist der Fall, dass der Arbeitnehmer keinen einmaligen Zuschuss, sondern einen monatlichen Zuschuss leistet. In diesem Fall erfolgt eine monatliche Minderung des geldwerten Vorteils. Bei einem einmaligen Vorteil ist eben nach Ansicht des Finanzgerichts für eine monatliche Verrechnung erforderlich, dass vorab eine schriftliche Vereinbarung zur voraussichtlichen Nutzungsdauer des Kfz und zur Verwendung der Zuzahlung getroffen wird.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

## **7 Bundesfinanzhof bestätigt EuGH-Rechtsprechung zu geringeren formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen**

Der Vorsteuerabzug erfordert das Vorhandensein einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Rechnung. Bislang hat nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung eine eher formale Betrachtungsweise und daraus folgend bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangaben gestellt. Nun hat der Bundesfinanzhof mit

Urteilen vom 21.6.2018 (Aktenzeichen V R 25/15 und V R 28/16) die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs umgesetzt und die formalen Anforderungen an die zum Vorsteuerabzug notwendige Rechnung gelockert. Eine Rechnung muss für den Vorsteuerabzug **eine Anschrift des leistenden Unternehmers** enthalten, unter der er **postalisch erreichbar** ist. Wie der Bundesfinanzhof nun unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, ist es nicht erforderlich, dass die Rechnung weitergehend einen Ort angibt, an dem der leistende Unternehmer seine Tätigkeit ausübt.

Im ersten Fall (Aktenzeichen V R 25/15) erwarb der Stpfl., ein Autohändler, Kraftfahrzeuge von einem Einzelunternehmer, der „im Onlinehandel“ tätig war, ohne dabei ein „Autohaus“ zu betreiben. Dieser erteilte dem Stpfl. Rechnungen, in denen er als seine Anschrift einen Ort angab, an dem er postalisch erreichbar war.

Im zweiten Fall (Aktenzeichen V R 28/16) bezog der Stpfl. als Unternehmer in neun Einzellieferungen 200 Tonnen Stahlschrott von einer GmbH. In den Rechnungen war der Sitz der GmbH entsprechend der Handelsregistereintragung als Anschrift angegeben. Tatsächlich befanden sich dort die Räumlichkeiten einer Anwaltskanzlei. Die von der GmbH für die Korrespondenz genutzte Festnetz- und Faxnummer gehörten der Kanzlei, die als Domiziladresse für etwa 15 bis 20 Firmen diente. Ein Schreibtisch in der Kanzlei wurde gelegentlich von einem Mitarbeiter der GmbH genutzt.

Der Bundesfinanzhof bejahte in beiden Fällen den Vorsteuerabzug mit ordnungsgemäßen Rechnungen. Für die Angabe der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers reiche die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“ aus. Die Rechtsprechungsänderung beruht auf dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 15.11.2017 in den Rechtssachen Geissel und Butin (Aktenzeichen C-374/16 und C-375/16), das auf Vorlage durch den Bundesfinanzhof ergangen ist.

#### **Hinweis:**

Die Rechtsprechungsänderung ist für Unternehmer, die nach ihrer Geschäftstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, von großer Bedeutung. Die Frage, ob bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen, ist regelmäßig Streitpunkt in Außenprüfungen. Der die Leistung empfangende Unternehmer muss nunmehr also nur sicherstellen, dass der leistende Unternehmer unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift postalisch erreichbar ist. Es ist nicht erforderlich, dass er an diesem Ort auch die wirtschaftlichen Tätigkeiten, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben sind, ausübt. Es reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.

## **8 EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch**

Das Bundesministerium der Finanzen hatte sich in einem Schreiben vom 16.8.2017 an die Wirtschaftsverbände dahingehend geäußert, dass die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch zu einem formellen Buchführungsmangel führt. Dies wurde damit begründet, dass damit im Kassenbuch Einnahmen erfasst werden, die tatsächlich keine Bareinnahmen sind und damit nicht zu einer Erhöhung des Kassenbestands führen.

Diese Sichtweise ist in der Praxis auf Unverständnis gestoßen. Allgemein üblich ist es, solche Umsätze zunächst in der Kasse und sodann den EC-Kartenumsatz wieder als Minderung zu erfassen. Vielfach ist dies in der Praxis auch gar nicht anders möglich, da der Kunde oftmals erst am Ende des Kassivorgangs die Art des Zahlungsmittels auswählt und mithin entscheidet, ob er den Kauf bar oder mittels EC-Karte bezahlt.

Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.6.2018 an die entsprechenden Interessenverbände wie DStV und DIHK, den Handelsverband Deutschland sowie den Zentralverband des Deutschen Handwerks ihre restriktive Ansicht zumindest relativiert: Werden die ursprünglich im Kassenbuch erfassten Umsätze in einem weiteren Schritt gesondert kenntlich gemacht oder sogar wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen, ist trotz des Mangels weiterhin die Kassensturzfähigkeit zu bejahen. Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist als formeller Mangel bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung regelmäßig außer Betracht zu lassen. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestands jederzeit besteht.



**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen sehr sorgfältig die Zahlungsart dokumentiert werden muss.

**9 Kein Wechsel von der degressiven Gebäude-AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer zulässig**

Bei Gebäuden, die vor dem 1.1.2006 angeschafft bzw. auf Grund eines vor dem 1.1.2006 gestellten Bauantrages errichtet wurden, konnte die sog. degressive Gebäude-Abschreibung (Absetzung für Abnutzung = AfA) genutzt werden, welche in den ersten Jahren eine vergleichsweise hohe und dann aber in späteren Jahren eine geringe Jahres-AfA vorsah. Gegenüber der Regel-AfA-Methode (lineare AfA), welche eine gleichmäßige Verteilung über die vom Gesetz festgesetzte Nutzungsdauer vorsieht, ergab sich also eine zeitlich frühere Geltendmachung der Abschreibung.

Auf Grund der degressiven Ausgestaltung wäre es für die Stpfl. vorteilhaft, zunächst die degressive AfA in Anspruch zu nehmen und später auf die lineare AfA von z.B. 3 % für Gebäude überzugehen, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen. Einen derartigen Wechsel hatte der Bundesfinanzhof bereits in der Vergangenheit ausgeschlossen.

Offen war bislang, ob ein Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer möglich ist. Bei Gebäuden mit einer tatsächlichen Nutzungsdauer von weniger als 50 Jahren könnte die AfA danach entsprechend dieser verkürzten Nutzungsdauer vorgenommen werden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.5.2018 (Aktenzeichen IX R 33/16) klargestellt, dass nicht nachträglich zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer übergegangen werden kann, wenn die degressive Gebäude-AfA in Anspruch genommen wird.

Diese im Urteilsfall erstrebte Kombination von degressiver AfA und AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer hat das Gericht verworfen. Die Regelung zur degressiven Gebäude-AfA typisiert die Nutzungsdauer eines Gebäudes und dient damit der Rechtsvereinfachung. Bei Wahl der degressiven AfA erübrigt sich die Feststellung der tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes. Der Stpfl. entscheide sich bei Wahl der degressiven AfA bewusst dafür, die Herstellungskosten des Gebäudes in 50 der Höhe nach festgelegten Jahresbeträgen geltend zu machen. Die Vereinfachung trete nur ein, wenn die Wahl über die gesamte Dauer der Abschreibung bindend sei. Die Wahl der degressiven AfA ist deshalb im Grundsatz unabänderlich.

**Hinweis:**

Im späteren Verlauf des Abschreibungszeitraums muss also der vergleichsweise geringe Abschreibungssatz von in der Regel 1,25 % in Kauf genommen werden.

**10 Abzugsverbot für Schuldzinsen: Begrenzung auf Entnahmenüberschuss**

Unter bestimmten Voraussetzungen sind betrieblich veranlasste Schuldzinsen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn die Entnahmen die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen und damit sog. Überentnahmen vorliegen. Die Bemessungsgrundlage für das Abzugsverbot ergibt sich aus der Summe von Über- und Unterentnahmen während einer Totalperiode beginnend mit dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.1998 geendet hat bzw. bei späterer Betriebseröffnung ab Betriebsbeginn, bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr. Diese Regelung beruht auf der gesetzgeberischen Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen darf als er erwirtschaftet und eingelegt hat. Damit kommt es zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs für den Fall, dass der Stpfl. mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

Mit dieser Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen bezweckt der Gesetzgeber Steuergestaltungen durch Zwei- und Mehrkontenmodelle, mit denen privat veranlasste und damit steuerlich nicht abzugsfähige Schuldzinsen in die betriebliche Sphäre verlagert werden, zu begegnen. Diese Regelung ist aber nach einhelliger Auffassung im Wortlaut zu weit geraten, weil bei ihrer mechanischen Anwendung bereits ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen könnte.

Daher stellt der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 14.3.2018 (Aktenzeichen X R 17/16) klar, dass beim Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Schuldzinsen die Bemessungsgrundlage auf

den periodenübergreifenden Entnahmenüberschuss zu begrenzen ist. Damit hat das Gericht ausdrücklich die Auffassung der Finanzverwaltung verworfen.

Im Streitfall führte der Stpfl. einen Kraftfahrzeughandel. Er erzielte in den Jahren von 1999 bis 2008 teils Gewinne, teils Verluste, und tätigte Entnahmen und Einlagen in ebenfalls stark schwankender Höhe. Zugleich waren im Betrieb Schuldzinsen angefallen. Das Finanzamt versagte in den beiden Streitjahren 2007 und 2008 für einen Teil der Schuldzinsen den Betriebsausgabenabzug, weil Überentnahmen vorgelegen hätten. Bei der Berechnung des Finanzamts kam es zu einer Verrechnung von Unterentnahmen mit in den Vorjahren unberücksichtigt gebliebenen Verlusten im Wege einer formlosen Verlustfortschreibung.

Der Bundesfinanzhof ist dem nicht gefolgt. Er führt aus, dass bei der Berechnung der Über- bzw. Unterentnahmen zwar in einem ersten Schritt auch Verluste in voller Höhe einfließen. Da der Verlust das für Entnahmen zur Verfügung stehende Kapital so aufzehre wie der Gewinn es mehre, sei es systemgerecht, ihn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen einzubeziehen. Einer Verrechnung mit einem gesondert fortgeführten Verlust bedarf es nicht, da die Verluste in vollem Umfang in die Über- und Unterentnahmen der jeweiligen Jahre eingehen. In einem zweiten Schritt müsse die so ermittelte Bemessungsgrundlage im Wege der teleologischen Reduktion auf den von 1999 (Jahr der Einführung dieser Regelung) bis zum Beurteilungsjahr erzielten Entnahmenüberschuss und damit auf den Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen begrenzt werden. Das bedeutet, dass die als Bemessungsgrundlage für nicht abzugsfähige Schuldzinsen anzusetzende kumulierte Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. So wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für die Prüfung des Schuldzinsenabzugs nicht erhöht und damit der Gefahr vorgebeugt, dass ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen kann. Zudem wird der Verlust des aktuellen Jahres nicht anders bewertet als der Verlust aus Vorjahren. Dies kann für den Stpfl. in bestimmten Jahren günstiger, in anderen Jahren aber auch nachteiliger sein als der Verrechnungsmodus der Finanzverwaltung.

#### **Hinweis:**

Das Gericht weist darauf hin, dass, da es gleichgültig ist, in welchem Jahr innerhalb der Totalperiode Gewinne oder Verluste erzielt sowie Entnahmen oder Einlagen getätigt wurden, der Stpfl. zu einer vorausschauenden Planung seiner Entnahmen auch in Gewinnjahren veranlasst ist, damit diese sich nicht durch spätere Verluste in steuerschädliche Überentnahmen verwandeln.

## **11 Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen**

Unternehmer erhalten vielfach für die Vermittlung von Dienstleistungen oder Waren Provisionen. So z.B. Reisebüros für die Vermittlung von Reisen. Dabei wird die Provision vielfach an Bedingungen geknüpft, wie z.B. die tatsächliche spätere Ausführung des Geschäfts. In diesen Fällen ist bei bilanzierenden Stpfl. zu prüfen, wann die Provision ertragswirksam zu erfassen ist, nämlich bei Vermittlung des Geschäfts oder erst dann, wenn das Geschäft später ausgeführt wird. Hierzu hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen III R 5/16) entschieden, dass

- der Provisionsanspruch des Handelsvertreters, solange er noch unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung des Geschäfts steht, nicht zu aktivieren ist. Provisionsvorschüsse sind beim Empfänger als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren.
- Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Provisionsvorschüssen stehen, sind nicht als „unfertige Leistung“ zu aktivieren, wenn kein Wirtschaftsgut entstanden ist.

Streitig war im entschiedenen Fall, wann Provisionen aus der Vermittlung von Reisen zu vereinnahmen und ob Aufwendungen eines Reisebüros, die im Zusammenhang mit der Vermittlung von erst im Folgejahr angetretenen Reisen angefallen sind, zu aktivieren sind. In dem Agenturvertrag zwischen der Y-GmbH und dem Reisebüro war geregelt, dass der Stpfl. für „alle zur Ausführung gelangten Buchungsgeschäfte“ eine Provision von grds. 10 % des jeweiligen Reisepreises erhielt. Im Falle der Nichtausführung der gebuchten Reise entfiel der Anspruch auf Provision, wenn die Nichtausführung nicht von der GmbH zu vertreten war.

Der Stpfl. buchte die von der Y-GmbH erhaltenen Provisionen zunächst auf dem Konto „passive Rechnungsabgrenzung“. Sie wurden zum Reisedatum des Kunden auf das Erlöskonto umbucht.

Nach einer Außenprüfung folgte das Finanzamt zwar der Ansicht des Stpfl., wonach die gezahlten Provisionen für die erst im Folgejahr angetretenen Reisen passiv abzugrenzen seien. Das Finanzamt war aber der Auffassung, dass die Betriebsausgaben, die mit diesen Provisionen im Zusammenhang standen, als unfertige Leistungen zu aktivieren seien. Es begründete diese Ansicht damit, dass sämtliche Leistungen des Stpfl. hinsichtlich der Vermittlung oder des Verkaufs der Reise bereits im Zeitpunkt der Buchung erbracht worden seien, so dass auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen bereits entstanden seien. Um diese – ebenso wie den Ertrag aus den Aufwendungen – periodengerecht zuzuordnen, seien die Aufwendungen ebenfalls aktiv abzugrenzen, soweit die Gewinnrealisation erst im Folgejahr eingetreten sei.

Der BFH bestätigte dagegen die Ansicht des Stpfl. und begründete dies im Kern wie folgt:

- Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, gilt das handelsrechtliche Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag schon realisiert waren. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen kann. Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Forderung am Bilanzstichtag fällig ist.
- Der Zeitpunkt, zu dem ein Anspruch auf die hier vorliegende Vermittlungsprovision realisiert ist, hängt von den Vertragsgestaltungen im Einzelfall ab. Steht dem Unternehmer hiernach ein prinzipiell nicht entziehbarer Provisionsanspruch für seine Leistung zu, ist der Gewinn realisiert.
- Vorliegend standen die Provisionen unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung der Reise und waren mithin stornobehaftet. Es liegen insoweit Provisionsvorschüsse im Rahmen eines schwebenden Geschäfts vor. Zwar hatte der Stpfl. zu dem Zeitpunkt, zu dem er die Provisionsvorschüsse erhielt, seine Leistungspflichten hinsichtlich der zugrundeliegenden Vermittlungsgeschäfte erfüllt. Die Entstehung des Provisionsanspruchs knüpft aber an die Vollendung des Leistungserfolgs durch Ausführung der Reise an. Diese war im Zeitpunkt der Zahlung der Provisionsvorschüsse noch nicht eingetreten. Daher ist es gerechtfertigt, auch hier von Vorleistungen in Gestalt von Provisionsvorschüssen zu sprechen.
- Soweit die Zahlungen daher als Provisionsvorschüsse zu werten sind, fehlt es an einer Gewinnrealisierung, denn erst durch die Ausführung der Reise (Bedingungseintritt) wird der Gewinn durch die Entstehung des Provisionsanspruchs realisiert. Solange der Provisionsanspruch noch der aufschiebenden Bedingung unterliegt, kann er nicht aktiviert werden. Die Provisionsvorschüsse sind als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Darin kommt die Verpflichtung zum Ausdruck, die Beträge bei Nichtausführung der Reise zurückzahlen zu müssen.
- Soweit bezüglich der erhaltenen Provisionen noch keine Gewinnrealisierung eingetreten ist, sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als „unfertige Leistungen“ zu aktivieren. Es liegen mangels Vorliegens eines Wirtschaftsguts keine „unfertigen Leistungen“ vor. Insoweit fehlt es an einem objektiv werthaltigen (greifbaren) Vermögenswert. Vielmehr liegen insoweit sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

**Hinweis:**

Dieses Urteil hat weitreichende Bedeutung für die Frage der Realisierung von Provisionen, da diese vielfach an den Eintritt bestimmter Ereignisse geknüpft sind. Stets ist die im Einzelfall getroffene Vereinbarung zu würdigen.

## **12 Umsatzsteuersatz bei Verkauf zum Verzehr an Ort und Stelle in Bäckereifilialen**

Nach wie vor ungeklärt ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen Umsätze von Bäckereifilialen bei Verzehr an Ort und Stelle dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterworfen werden dürfen. Beim Finanzgericht Münster ist hierzu unter dem Aktenzeichen 15 K 2553/16 U ein Verfahren anhängig, das den Verkauf von Backwaren und anderen Lebensmitteln zum Verzehr an Ort und Stelle von Bäckereifilialen mit und ohne eigene Sitzgelegenheiten

betrifft. Hierbei kann es sich sowohl um Fachgeschäfte (Bäckerei mit eigenem Café) als auch um Filialen im Vorkassenbereich von Supermärkten handeln.

Zu der Behandlung dieser Fälle hat die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen mit Verfügung vom 26.4.2018 (Kurzinfo USt 3/2018) wie folgt Stellung genommen:

- Die Lieferung von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %, wenn die vorhandenen Sitzgelegenheiten im Eigentum der Bäckerei stehen, angemietet wurden oder zumindest deren Mitnutzung ausdrücklich vereinbart wurde.
- Können die vorhandenen Sitzgelegenheiten nicht der Bäckerei zugerechnet werden oder sind keine Sitzgelegenheiten vorhanden, liegt keine Lieferung von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle vor und der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist anzuwenden.

**Hinweis:**

In vergleichbaren Fällen können Einsprüche im Hinblick auf das anhängige Verfahren ruhen. Aussetzung der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung nicht.

Im Einzelfall sollten die Verhältnisse vor Ort dokumentiert werden, was ggf. auch durch Fotos geschehen kann.

---

## Für Personengesellschaften

---

### **13 Anforderungen an den Widmungsakt bei Wertpapieren als Sonderbetriebsvermögen**

Zum notwendigen Betriebsvermögen sind die Wirtschaftsgüter zu zählen, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Daneben existiert auch sog. gewillkürtes Betriebsvermögen. Diesem können i.d.R. Wirtschaftsgüter zugerechnet werden, wenn sie objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Hinsichtlich des gewillkürten Betriebsvermögens besteht ein Wahlrecht, dieses entweder dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzuordnen. Folge der Zuordnung solcher Wirtschaftsgüter ist, dass dann alle mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen und auch Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen im betrieblichen Bereich erfasst werden.

Strittig ist in der Praxis vielfach die Zuordnung von Wertpapieren zum gewillkürten Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen. Dies v.a. dann, wenn später aus den Wertpapieren Verluste resultieren, die steuerlich mit den Erträgen aus dem Betrieb bzw. der Beteiligung an der Personengesellschaft verrechnet werden sollen. In diesen Fällen vermutete die Finanzverwaltung nicht selten, dass die Wertpapiere erst im Nachhinein dem Betrieb zugeordnet werden, wenn die Verluste schon absehbar sind. Daher ist von besonderer Bedeutung, dass die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen einen ausdrücklichen Zuordnungsakt des Stpfl. erfordert. Dieser hat als solcher zwar keine besondere – insbesondere gesetzlich vorgeschriebene – Form und kann folglich grundsätzlich in jeder tatsächlichen Handlung zu erkennen sein. Im Zweifel wird dabei abgestellt auf eine zeitnahe Erfassung nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts in der Buchführung.

Das Finanzgericht Köln hatte einen solchen Fall zu beurteilen. Die Besonderheit bestand darin, dass offensichtlich ein elektronisches Buchführungsprogramm verwendet worden war, das eine überprüfbare Festschreibung von Buchungen im Streitjahr nicht ermöglichte. Hierzu hat das Finanzgericht mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen 1 K 1896/17) entschieden, dass bei Verwendung eines elektronischen Buchführungsprogramms, das eine Festschreibung von Buchungen nicht ermöglicht, daraus resultierende nicht unumkehrbare Buchungen für einen solchen Widmungsakt nicht ausreichend sind. Eine weitere Möglichkeit der Dokumentation ist die Anzeige des Einlagevorgangs gegenüber dem zuständigen Finanzamt. Dies sei zumutbar, wenn Kenntnis über das insoweit unzureichende Buchhaltungsprogramm besteht.

#### **Hinweis:**

Auch wenn dieser Fall bereits im zweiten Rechtsgang vor dem Finanzgericht war (es geht um das Streitjahr 2008) und nun erneut die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist (Aktenzeichen IV R 17/18) verdeutlicht dieser Fall die Problematik in der Praxis. Auch wenn nach wie vor keine gesetzlichen Regeln und auch keine durch die Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zum Widmungsakt von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen existieren, sollte in einschlägigen Fällen zeitnah eine formlose Anzeige an das Finanzamt erfolgen.

#### **14 Übernahme eines negativen Kapitalkontos bei Erwerb eines Kommanditanteils**

Veräußert ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Gesellschaftsanteil und ist dem ausscheidenden Gesellschafter im Veräußerungszeitpunkt ein negatives Kapitalkonto zuzurechnen, das dieser nicht ausgleichen muss, sondern der neu eintretende Gesellschafter übernimmt, so erhöht sich der Veräußerungsgewinn um den Betrag des negativen Kapitalkontos. Insoweit spielt es keine Rolle, ob das negative Kapitalkonto auf der Zurechnung von Verlustanteilen oder auf Entnahmen beruht, die nicht zurückzugewähren sind.

Insoweit stellen sich in der Praxis allerdings auch vielfach Fragen der Ermittlung des Kapitalkontos. In der Regel werden in der Buchhaltung für jeden Gesellschafter verschiedene Konten eingerichtet, z.B. zur Verbuchung der Einlage, zur Verbuchung von Gewinn- oder Verlustanteilen, zur Verbuchung von nicht entnommenen Gewinnen und von Entnahmen. Die Abgrenzung dieser Konten kann individuell festgelegt werden und richtet sich im Zweifel nach den im Gesellschaftsvertrag getroffenen Abreden.

Für steuerliche Zwecke ist nun abzugrenzen zwischen Kapitalkonten einerseits und Darlehenskonten andererseits. Nur der Saldo der Kapitalkonten geht in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ein. Aktuell hatte sich das Finanzgericht Düsseldorf mit der **Abgrenzung der Kapitalkonten** zu befassen. Mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 10 K 3782/14 F) stellt das Gericht folgende Leitsätze zur Abgrenzung heraus:

- Werden auf einem Konto Verlustanteile gebucht, so spricht dies für die Einstufung als Kapitalkonto. Hiervon gibt es allerdings Ausnahmen: Sieht ein Gesellschaftsvertrag vor, dass auf einem als Darlehenskonto bezeichneten Gesellschafterkonto auch Verlustanteile zu buchen sind, so ist dies ausnahmsweise kein Indiz dafür, dass es sich bei dem Konto tatsächlich um ein Kapitalkonto handelt, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag zugleich für alle Gesellschafter ein Verlustvortragskonto einzurichten ist, auf dem die Verluste der Gesellschaft zu buchen sind.
- Ist das als Darlehenskonto bezeichnete Gesellschafterkonto aber zusammen mit dem Kapitalkonto und dem Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Firmenwert in die Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens einzubeziehen, so spricht dies entscheidend dafür, dass es sich auch bei diesem Konto um ein Kapitalkonto handelt.

#### **Hinweis:**

Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist also die gesellschaftsvertragliche Regelung zur Ermittlung eines etwaigen Auseinandersetzungsguthabens. Die Konten, die in ein Auseinandersetzungsguthaben eingehen, sind als Kapitalkonten im steuerlichen Sinne einzustufen.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis wird immer wieder die Situation angetroffen, dass die gesellschaftsvertraglichen Regelungen nicht eindeutig sind und/oder die praktische Handhabung hiervon abweicht. Es kann nur dazu geraten werden, im Gesellschaftsvertrag eindeutige Regelungen zu treffen und diese in der Buchungspraxis strikt einzuhalten. Insofern sollte eine Überprüfung des Gesellschaftsvertrags vorgenommen werden.

Auf Seiten des veräußernden Gesellschafters ist die Abgrenzung des steuerlichen Kapitalkontos wichtig für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Genauso bedeutsam sind diese Fragen aber auch auf Seiten des erwerbenden Gesellschafters. Insoweit bestehen allerdings Besonderheiten, wenn der erwerbende Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto übernimmt. Dann ist wie folgt zu unterscheiden:

- Die Übernahme entnahmebedingter negativer Kapitalkonten führt zu Anschaffungskosten, die in die steuerliche Ergänzungsbilanz eingehen.
- Ist das Kapitalkonto dagegen durch Verbuchung von Verlusten negativ geworden, so führt das übernommene verlustbedingt negative Kapitalkonto weder sogleich zu einem

ausgleichsfähigen Verlust des Anteilserwerbers noch zu einer Aktivierung in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz, die Abschreibungspotenzial schafft.

Letzteren Aspekt hat das Finanzgericht Düsseldorf in dem Urteil vom 17.4.2018 (Aktenzeichen 10 K 3929/15 F) herausgearbeitet und die steuerlichen Folgen aufgezeigt. Das Finanzgericht stellt heraus, dass für das übernommene negative Kapitalkonto erfolgsneutral ein Ausgleichs- bzw. Korrekturposten (sog. Merkposten) zu bilden ist, wenn der Erwerber eines Kommanditanteils über den gezahlten Kaufpreis hinaus ein durch Verlustanteile negatives Kapitalkonto des Veräußerers übernimmt. Dies kann entweder außerbilanziell oder in der Steuerbilanz erfolgen. Dieser Merkposten stellt kein Kapital des Erwerbers dar, sondern führt nur dazu, dass künftige Gewinnanteile des Erwerbers bis zu dessen Höhe nicht zu versteuern sind. Diese Handhabung beruht auf der Überlegung, dass der Erwerber mit der Übernahme des verlustbedingten negativen Kapitalkontos die Verpflichtung übernimmt, dass dieses durch zukünftige Gewinne ausgeglichen wird und er mithin über diese zukünftigen Gewinnanteile nicht verfügen kann.

**Hinweis:**

Für den neu eintretenden Gesellschafter ist also wichtig, dass ermittelt wird, wie das übernommene negative Kapitalkonto entstanden ist. Handelt es sich um ein verlustbedingt negatives Kapitalkonto, so ist also für den eintretenden Gesellschafter insoweit keine steuerliche Ergänzungsbilanz zu bilden, sondern der Betrag ist einem steuerlichen Merkposten festzuhalten, gegen den dann später Gewinne zu verrechnen sind mit der Folge, dass diese Gewinnanteile nicht zu versteuern sind.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### **15 Auszahlung einer Kapitallebensversicherung aus der Kapitalversorgung eines berufsständischen Versorgungswerks**

Das Versorgungswerk der Zahnärztekammer Nordrhein sah früher neben einer Renten- auch eine Kapitalversorgung vor. Diese wurde abgeschafft und dadurch kam es teilweise zu Auszahlungen der bis dahin angesparten Gelder. Die steuerliche Erfassung dieser Auszahlungen war strittig.

Nun hat der Bundesfinanzhof über einen solchen Fall entschieden. Der im Jahr 1964 geborene Stpfl. seit 1994 Pflichtmitglied des Versorgungswerks der Zahnärztekammer Nordrhein (VZN). Satzungsgemäß bestand eine Beitragspflicht für eine Renten- sowie daneben für eine Kapitalversorgung. Die Kapitalversorgung war als kapitalbildende Lebensversicherung und als eigene Versorgungsart mit eigenem Abrechnungsverband im VZN ausgestaltet.

Auf Grund des satzungsgemäß spätesten Zugangsalters mit Vollendung des 45. Lebensjahrs und des seinerzeit frühestmöglichen Leistungsbezugs mit Vollendung des 57. Lebensjahrs wurden die Leistungen aus dieser Versorgungsart bis zum 31.12.2004 von den Finanzbehörden als steuerfrei eingestuft.

Durch Satzungsänderung zum 1.1.2005 wurde die Kapitalversorgung abgeschafft. Die Mitgliedschaft in der Kapitalversorgung ist seitdem nur noch beitragsfrei möglich. Über den bis dahin individuell erdienten Kapitalanspruch kann jedes Mitglied nach den §§ 25h bis 25i der (neuen) Satzung des VZN verfügen. Der Stpfl. erhielt nach der Kündigung seiner Kapitalversorgung im Streitjahr einen Betrag i.H.v. 25 853 € ausgezahlt. Entsprechend der vom VZN ausgestellten Bescheinigung sollten 19,67 % dieser Leistungen nach der sog. Öffnungsklausel, welche auf bestimmte, vor 2005 abgeschlossene Rentenversicherungen gilt, besteuert werden.

Der Bundesfinanzhof hat hierzu mit Urteil vom 12.12.2017 (Aktenzeichen X R 39/15) entschieden, dass auf entsprechende Kapitalauszahlungen nicht die Regelungen über die Leistungen aus einer Basis-Altersversorgung, sondern die Regelungen über Erträge aus Kapitallebensversicherungen anzuwenden sind, wenn eine zur Basisversorgung hinzutretende und von dieser getrennte Kapitalversorgung aus einem berufsständischen Versorgungswerk als

Kapitallebensversicherung ausgestaltet ist. Daher sei die Einmalzahlung des VZN an den Stpfl. zu Unrecht teilweise besteuert worden. Die Ausgestaltung als Kapitallebensversicherung nach dem bis zum 31.12.2004 geltenden Recht führt vielmehr dazu, dass der Auszahlungsbetrag einschließlich der dem Stpfl. zugeflossenen rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen aus Sparanteilen steuerfrei bleibt.

Zwar unterliegt die Einmalzahlung aus einem berufsständischen Versorgungswerk grundsätzlich als „andere Leistung“ der Besteuerung. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sie Teil der Basisversorgung ist. Die Erträge aus der bis 2004 bestehenden Kapitalversorgung des VZN sind jedoch keine Leistungen aus der Basisversorgung eines berufsständischen Versorgungswerks. Ausgehend von dem sog. Drei-Schichten-Modell, welches durch das Alterseinkünftegesetz umgesetzt worden ist, sind Kapitallebensversicherungen nicht als Teil der ersten Schicht der Basisversorgung, sondern (grundsätzlich) als Teil der dritten Schicht der Kapitalanlageprodukte anzusehen. Das gilt auch dann, wenn die Anwartschaften auf Beiträgen beruhen, die vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes zum 1.1.2005 geleistet worden sind. Dabei muss es unerheblich sein, ob die Erträge aus solchen Kapitallebensversicherungen von einem berufsständischen Versorgungswerk oder einem anderen Anbieter ausgezahlt werden.

Die im Urteilsfall streitigen Leistungen aus der Kapitalversorgung des VZN sind keine der Basisversorgung. Denn anders als im Fall der Basisversorgung sind die Ansprüche aus der Kapitalversorgung beleihbar, übertragbar, vererbbar und jederzeit mit einer Frist von drei Monaten auszahlfähig. Wesentliche Merkmale der Basisversorgung sind dagegen, dass die Renten erst bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze bzw. Erwerbsunfähigkeit gezahlt werden und als Entgeltersatzleistung in der Grundkonzeption der Lebensunterhaltssicherung dienen.

**Hinweis:**

Dieses Urteil dürfte eine Reihe gleichgelagerter Fälle betreffen.

## **16 Steuerfreiheit einer monatlichen Rente aus einem Altvertrag**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat eine sehr interessante Entscheidung zur Besteuerung einer Privatrente aus einem Altvertrag getroffen, welche in etlichen vergleichbaren Fällen genutzt werden könnte. Der Stpfl. erhielt seit dem Streitjahr 2010 eine Rente aus einer privaten Versicherung. Den Versicherungsvertrag hatte er 1998 abgeschlossen. Ausweislich des Versicherungsscheins handelte es sich dabei um eine aufgeschobene lebenslänglich zahlbare Rente gegen laufende Beitragszahlung mit abgekürzter Beitragszahlungsdauer. Der Stpfl. leistete daraufhin bis zum 31.7.2003 (Ablauf der Beitragszahlung) fünf jährliche Beiträge. Als Rentenzahlungsbeginn war der 1.8.2010 mit einer garantierten monatlichen Grundrente zzgl. einer monatlichen Mindestüberschussrente vereinbart. Zudem war vereinbart, dass der Stpfl. anstatt der monatlichen Rentenzahlung auch eine einmalige Ablaufleistung verlangen konnte. Die fünf Jahresraten wirkten sich in den jeweiligen Jahren steuerlich nicht aus, da die berücksichtigungsfähigen Sonderausgaben vollständig ausgeschöpft wurden. 2010 entschied sich der Stpfl. für die monatliche Rentenzahlung. Das Finanzamt berücksichtigte die Rente im Einkommensteuerbescheid 2010 mit einem Ertragsanteil von 27 % als sonstige Einkünfte. Hiergegen wandte sich der Stpfl. und machte geltend, dass es sich insoweit um Kapitaleinkünfte handele, die der Abgeltungsteuer unterliegen würden.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat nun mit Urteil vom 17.10.2017 (Aktenzeichen 5 K 1605/16) entschieden, dass die Rentenbezüge vollständig steuerfrei sind. Bei dem Versicherungsvertrag des Stpfl. handelt es sich um eine Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung, da das Kapitalwahlrecht nicht vor Ablauf von zwölf Jahren ausgeübt werden konnte und somit um eine begünstigte Versicherung im Sinne der bis zum 31.12.2004 geltenden gesetzlichen Regelung, die weiter anzuwenden ist auf alle bis dahin abgeschlossenen Verträge. Zwar leistete der Stpfl. nur Beiträge von fünf Jahresraten. Allerdings soll es nach Verwaltungsauffassung nicht zu beanstanden sein, wenn die Dauer der Beitragsleistung kürzer ist als die Vertragsdauer. Die laufende Beitragsleistung darf jedoch wirtschaftlich nicht einem Einmalbeitrag gleichkommen.

Fraglich und in der Rechtsprechung bislang nicht geklärt ist jedoch, ob und inwieweit die Altvorschrift, welche die Steuerfreiheit vorsieht, auch anzuwenden ist, wenn der Versicherungsnehmer bei einem begünstigten Versicherungsvertrag nicht von dem

Kapitalwahlrecht Gebrauch macht, sondern – wie im Streitfall – eine monatliche Rente bezieht. Dies bejaht nun das Finanzgericht. Bei der Art und Weise der Auszahlung als Einmalbetrag oder als monatliche Rentenzahlung handelt es sich lediglich um eine Auszahlungsmodalität, die die Steuerfreistellung unberührt lässt.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 4/18 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. In vergleichbaren Fällen sollten die Rentenzahlungen in der Steuererklärung mit Hinweis auf dieses Urteil als steuerfrei behandelt werden und ggf. gegen einen anderslautenden Bescheid mit Hinweis auf das anhängige Verfahren Einspruch eingelegt werden.

Steht dagegen die Auszahlung einer solchen Alt-Kapitallebensversicherung an, so muss gesehen werden, dass bei der Wahl einer Kapitalabfindung diese sicher steuerfrei ist, bei der Wahl einer Rentenzahlung die steuerlichen Folgen aber noch nicht endgültig geklärt sind.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 17 **Keine Grunderwerbsteuer auf den Miterwerb von beweglichen Gegenständen wie Einbauküche und Markisen**

Werden zusammen mit einer Immobilie gebrauchte bewegliche Gegenstände verkauft, wird hierfür keine Grunderwerbsteuer fällig, wie nun das Finanzgericht Köln mit rechtskräftigem Urteil vom 8.11.2017 (Aktenzeichen 5 K 2938/16) bestätigt hat. Allerdings gilt dies nur, wenn keine Anhaltspunkte für unrealistisch angesetzte Kaufpreise bestehen.

Die Stpfl. hatten ein Einfamilienhaus für 392 500 € erworben und im notariellen Kaufvertrag vereinbart, dass von dem Kaufpreis 9 500 € auf die mitverkaufte Einbauküche und Markisen entfallen sollen. Das Finanzamt erhob auch auf diesen Teilbetrag Grunderwerbsteuer, weil es den für die gebrauchten Gegenstände vereinbarten Preis für zu hoch hielt. Den Stpfl. sei es nur darum gegangen, die Grunderwerbsteuer zu sparen.

Das Finanzgericht bestätigte dagegen die Ansicht der Stpfl. und führt aus, dass die in einem Kaufvertrag gesondert vereinbarten Kaufpreise grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen seien. Dies gelte jedenfalls, solange keine Zweifel an der Angemessenheit der Preise bestünden. Das Finanzamt müsse nachweisen, dass für die beweglichen Gegenstände keine realistischen Verkaufswerte angesetzt worden seien. Insoweit handele es sich um steuerbegründende Umstände, für die das Finanzamt die Feststellungslast trage. Zur Ermittlung des Werts seien weder die amtlichen Abschreibungstabellen noch die auf Verkaufsplattformen für gebrauchte und ausgebaute Gegenstände geforderten Preise als Vergleichsmaßstab geeignet.

**Hinweis:**

In Anbetracht der hohen Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer sollten für beim Immobilienerwerb miterworbene bewegliche Gegenstände stets gesonderte Kaufpreise vereinbart werden. Dies sollte möglichst im notariellen Kaufvertrag durch detaillierte Aufzählung der Gegenstände geschehen. Wichtig ist eine möglichst exakte und gut dokumentierte Wertermittlung. Ggf. kann auch eine Dokumentation mit Fotos für Nachweiszwecke hilfreich sein. Die Werte müssen stets angemessen bemessen sein.

### 18 **Anschaffungsnahe Aufwendungen: Unvermutet angefallene Kosten zur Wiederherstellung des zeitgemäßen Zustands eines Mietobjekts**

Fallen bei einem Vermietungsobjekt in den ersten Jahren nach Erwerb Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an, so ist die Grenze für den sog. anschaffungsnahe Aufwand zu beachten. Vereinfacht ausgedrückt sind Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer dann als Herstellungskosten einzustufen und können mithin nur über die Abschreibung (bei Wohngebäuden regelmäßig also über einen Zeitraum von 50 Jahren) zeitlich verteilt geltend gemacht werden, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der



Anschaffung des Gebäudes anfallen und ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Wird diese Wertgrenze nicht überschritten, können solche Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten vollumfänglich und sofort steuerlich als Erhaltungsaufwendungen geltend gemacht werden.

**Hinweis:**

In zeitlicher Hinsicht beginnt diese Frist mit dem Tag der Anschaffung des Gebäudes und endet drei Jahre später, ist also nicht an das Kalenderjahr gebunden. Die Berechnung erfolgt auf den Tag genau.

Der Bundesfinanzhof hatte in drei grundlegenden Urteilen v. 14.6.2016 (Aktenzeichen IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15) zur Abgrenzung des steuerlichen Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten eine weite Auslegung bestätigt. Auch Schönheitsreparaturen (z.B. Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, Streichen von Fußböden, Heizkörper, Innen- und Außentüren sowie Fenster) und Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft sowie Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zählen zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Dies gilt selbst dann, wenn sie nicht in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen angefallen sind. Nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen, wie z.B. Heizungswartung, Aufzugswartung oder Ablesekosten.

Der Bundesfinanzhof stellt nun zur Abgrenzung anschaffungsnaher Herstellungskosten mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen IX R 41/17) weiter fest:

- Unvermutete Aufwendungen für Renovierungsmaßnahmen, die lediglich dazu dienen, Schäden zu beseitigen, welche auf Grund des langjährigen vertragsgemäßen Gebrauchs der Mietsache durch den Nutzungsberechtigten entstanden sind, führen unter den weiteren Tatbestandsvoraussetzungen zu anschaffungsnahen Herstellungskosten.
- Dies gilt auch, wenn im Rahmen einer solchen Renovierung „verdeckte“, d.h. dem Stpfl. im Zuge der Anschaffung verborgen gebliebene, jedoch zu diesem Zeitpunkt bereits vorhandene Mängel, behoben werden.

Im Urteilsfall erwarben die Stpfl. in 2012 eine vermietete Eigentumswohnung (Kaufpreis 60 000 €; anteilige Anschaffungskosten für das Gebäude 40 316 €) und machten in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 Instandhaltungsaufwendungen i.H.v. insgesamt 12 406 € geltend, die anteilig auf die Erneuerung des Badezimmers (8 517 €), die Erneuerung der Elektroinstallation (2 000 €), den Einbau von Fenstern (1 275 €), den Austausch einer Scheibe (186 €) sowie auf verschiedene Ersatzteile und Kleinmaterialien (428 €) entfielen.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid lediglich die Kosten für verschiedene Ersatzteile und Kleinmaterialien i.H.v. 428 € als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen; die übrigen Aufwendungen i.H.v. 11 978 € ordnete das Finanzamt den anschaffungsnahen Herstellungskosten zu und berücksichtigte diese lediglich im Rahmen der Abschreibungen.

Im Einspruchsverfahren trugen die Stpfl. vor, bei den durchgeführten Arbeiten habe es sich um Schönheitsreparaturen gehandelt. Überdies könne die Sonderregelung für anschaffungsnahen Aufwendungen im Streitfall nicht zur Anwendung kommen, da die langjährige Mieterin kurz nach Erwerb der Wohnung plötzlich verstorben sei und die Wohnung ohne Durchführung der Sanierungsmaßnahmen nicht erneut vermietet werden können. Das Badezimmer sei 40 Jahre alt und verwohnt, die Fenster lediglich einfach verglast, die Fensterrahmen defekt und die Fußböden schadhaft gewesen. Die Elektroinstallation habe nicht mehr dem aktuellen VDE-Standard entsprochen. Diese Situation sei für die Stpfl. nicht vorhersehbar gewesen. Der Einspruch der Stpfl. hatte keinen Erfolg.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Im Kern argumentiert das Gericht, dass im Regelfall von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes ausgegangen werden kann, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Insoweit enthält die gesetzliche Vorschrift eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnaher Herstellungskosten, ohne dass es einer Einzelfallprüfung bedarf. Im Rahmen dieser Regelvermutung sind auch die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung

verdeckter – im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes jedoch bereits vorhandener – Mängel den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen. Gleiches gilt für Kosten zur Beseitigung von bei Anschaffung des Gebäudes angelegter, aber erst nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Mängel und Defekte; auch solche Aufwendungen sind ihrer Natur nach verdeckte Mängel und mithin in die Betragsgrenze der anschaffungsnahen Herstellungskosten mit einzubeziehen.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof bestätigt also die restriktive Auslegung des Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten. In der Praxis sollte daher tunlichst vermieden werden, dass die 15 %-Schwelle in den ersten drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie überschritten wird. Ggf. ist das zeitliche Aufschieben von Maßnahmen sinnvoll.

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

### **19 Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften: Regierungsentwurf beschlossen**

Mit Datum vom 1.8.2018 hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf zum „Jahressteuergesetz 2018“ beschlossen. Dieses Gesetzesvorhaben trägt von nun an den neuen Titel „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Aus der Fülle der Änderungen ist für GmbHs hervorzuheben, dass – wie auch schon im vorhergehenden Referentenentwurf – Neuregelungen vorgesehen sind

- für den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter (§ 14 Abs. 2 KStG-E) und
- betreffend den Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG); hier soll in der Folge des BVerfG-Beschlusses vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082) der § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) für die Zeiträume 2008 bis 2015 ersatzlos aufgehoben werden.

Im Vergleich zum Referentenentwurf ist die GmbH betreffend festzustellen, dass (lediglich) die Anwendungsvorschrift des § 34 KStG geändert worden ist, da zwischenzeitlich das EuGH-Urteil vom 28.6.2018 betreffend die in § 8c Abs. 1a KStG geregelte sog. Sanierungsklausel veröffentlicht wurde. Da der EuGH die Sanierungsklausel – im Gegensatz zur Europäischen Kommission – nicht als unionsrechtswidrige Beihilfe ansieht, soll diese Klausel wieder zur Anwendung gelangen. § 34 Satz 2 KStG ordnet daher die rückwirkende Anwendung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG an.

**Hinweis:**

Durch die Wiederanwendung der Sanierungsklausel liegt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 8c Abs. 1a KStG kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 KStG vor.

Hinzuweisen ist auf etliche Zweifelsfragen zu der Regelung des teilweisen oder vollständigen Wegfalls des Verlustvortrags bei Anteilseignerwechsel. In einschlägigen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

### **20 EuGH-Urteile: Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe**

Weil beim steuerlichen Verlustabzug der Grundsatz gelten soll, dass Verluste nicht auf andere Personen übertragbar sind, sondern nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität), ist in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 50 % vollständig untergeht. Für die Berechnung der Quote sind jeweils alle unmittelbaren und mittelbaren Erwerbe von Anteilen an der

Verlustgesellschaft innerhalb von fünf Jahren zu berücksichtigen. Dies soll nach § 8c Abs. 1a KStG dann nicht gelten, wenn der Beteiligungserwerb „zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft“ erfolgt. Diese sog. Sanierungsklausel ist von der Europäischen Kommission als unionsrechtswidrige Beihilfe eingestuft worden, so dass eine Anwendung nicht erfolgen durfte.

Vor diesem Hintergrund sind aktuell die vier parallelen EuGH-Urteile vom 28.6.2018 (Aktenzeichen Rs. C-208/16 P, C-209/16 P, C-203/16 P und C-219/16 P, IStR 2018, 552 = StEd 2018, 421) zu sehen, mit denen dieser nun entschieden hat, dass die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG keine unzulässige Beihilfe darstellt und sehr wohl unionsrechtskonform ist. Zugleich hat der EuGH damit den Beschluss der Europäischen Kommission für nichtig erklärt und auch die erstinstanzlichen Entscheidungen des Gerichts der Europäischen Union aufgehoben. Zur Begründung führt der EuGH – verkürzt dargestellt – aus, dass die EU-Kommission den selektiven Charakter der Sanierungsklausel anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt habe, d.h., die EU-Kommission habe fälschlicherweise den Verlustuntergang als Regelfall (Normalzustand) und die Sanierungsklausel als unzulässige Ausnahme dazu aufgefasst.

Tatsächlich ist aber die Sanierungsklausel nach Feststellung des EuGH der Regelfall und damit der zutreffende Referenzrahmen in der allgemeinen Regelung des Verlustabzugs gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG zu sehen, die eine Verrechnung von erwirtschafteten Verlusten mit Gewinnen des vorangegangenen oder späterer Wirtschaftsjahre vorsieht. Von diesem Grundsatz ausgehend stelle die Regelung über den Verlustuntergang in § 8c Abs. 1 KStG die Ausnahmeregelung dar, zu der dann die Sanierungsklausel wieder die Rückausnahme ist.

#### **Hinweis:**

Nach diesen EuGH-Urteilen zu Gunsten sanierungsbedürftiger Kapitalgesellschaften muss die deutsche FinVerw die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG infolge der Nichtigerklärung des Kommissionsbeschlusses wieder anwenden. Allerdings ist hierfür zuvor (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 3 KStG) die Veröffentlichung der EuGH-Urteile im Bundesgesetzblatt erforderlich. Nach der Veröffentlichung ist dann § 8c Abs. 1a KStG gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG (in der aktuell noch gültigen Gesetzesfassung) in den Fällen anzuwenden, in denen die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

## **21 Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen**

Mit dem am 4.7.2017 veröffentlichten „Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ hatte der Gesetzgeber die steuerliche Förderung von Sanierungen festgeschrieben und festgelegt, dass betrieblich veranlasste Sanierungserträge steuerfrei gestellt werden (so der noch nicht in Kraft getretene § 8c Abs. 2 KStG). Diese Rechtsfolge greift – anders als nach der bisherigen Rechtslage (dem sog. Sanierungserlass des BMF) – bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig davon, ob der Stpfl. einen Antrag stellt. Zuvor war in 2016 die Anwendung des Sanierungserlasses vom BFH mit der Begründung verworfen worden, nach der Abschaffung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen in 1997 sei es auch der Verwaltung verwehrt, solche Sanierungsgewinne unter Bezug auf die sachliche Unbilligkeit von der Besteuerung freizustellen. Diese Rechtsprechung hatte der BFH fortgeführt, worauf das BMF mit sog. Nichtanwendungserlassen reagiert hatte. Dieser war aus Sicht der Verwaltung erforderlich, da die neu geschaffene gesetzliche Regelung zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nicht auf Altfälle (Schuldenerlass bis zum 8.2.2017) anzuwenden ist, eine Besteuerung in diesen Fällen aber weiterhin – basierend auf dem Sanierungserlass – nicht erfolgen sollte.

Vor diesem Hintergrund ist nun der nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen BFH-Beschluss vom 16.4.2018 (Aktenzeichen X B 13/18, BFH/NV 2018, 817 = DStZ 2018, 481) zu sehen, mit dem der BFH seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt und festgestellt hat, dass die im BMF-Schreiben vom 27.4.2017 (BStBl I 2017, 741) vorgesehene weitere Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf Altfälle auf Grund des Fehlens einer entsprechenden gesetzlichen Übergangsregelung mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar ist. An dieser Feststellung ändere auch die Wiederholung der Verwaltungsauffassung (die Nichtanwendungserlasse) durch das BMF-Schreiben vom 29.3.2018 (BStBl I 2018, 588) nichts. Die diesem Beschluss des BFH zu Grunde liegende Beschwerde der Stpfl. wegen Nichtzulassung der Revision wurde als unzulässig verworfen.

### Hinweis:

Die gesetzlichen Neuregelungen der § 3a EStG und § 7b GewStG standen unter dem Vorbehalt der Prüfung durch die EU-Kommission. Diese musste bestätigen, dass die Regelungen entweder keine Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Dies ist nach vorliegenden Informationen erfolgt. Insoweit steht allerdings noch die offizielle Bestätigung aus.

## 22 Keine Fortgeltung der eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen nach Inkrafttreten der Änderungen durch das MoMiG

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten – nach mittlerweile überholter Rechtslage, die die Praxis aber noch viele Jahre beschäftigen wird – auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd bzw. verlust erhöhend berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang ist das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 18.4.2018 (Aktenzeichen 3 K 3138/15, StEd 2018, 470) zu beachten, mit dem das FG entschieden hat, dass nach dem Inkrafttreten des MoMiG verlorene Gesellschafterdarlehen nicht mehr im Rahmen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind. Damit schließt es sich der einschlägigen BFH-Rechtsprechung (BFH v. 11.7.2017, Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2017, 683) nur teilweise an. Eine übergangsweise Anwendung der vorherigen Rechtslage bis zur Veröffentlichung des BFH-Urteils aus Gründen des Vertrauensschutzes lehnt das FG ab.

Mit dem genannten Urteil vom 11.7.2017 hatte der BFH eine bedeutsame Rechtsprechungsänderung betreffend die steuerliche Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vollzogen, so dass nach dem aktuellen Stand der höchstrichterlichen Rechtsprechung folgende **drei Sachverhaltsvarianten** der Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG zu unterscheiden sein sollten:

- Sachverhalte der Gewährung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vor Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG, welches am 1.11.2008 in Kraft getreten ist,
- Sachverhalte der Gewährung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts, aber vor Veröffentlichung des Urteils vom 11.7.2017, d.h. bis zum 27.9.2017 (insoweit gewährt der BFH „Vertrauensschutz“), und
- Sachverhalte der Gewährung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts und nach Veröffentlichung der o.g. BFH-Entscheidung.

Im Streitfall ging es um die Höhe des Liquidationsverlusts bei Auflösung einer GmbH. Die FinVerw erkannte lediglich den Verlust des Stammkapitals an, nicht jedoch den Verlust eines Darlehens in Gestalt eines über die Jahre in der Buchführung der GmbH geführten Verrechnungskontos für Einlagen und Entnahmen des Klägers, der zugleich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war.

Das FG Berlin-Brandenburg hat die steuerliche Berücksichtigung der Darlehensverluste sowohl i.R.d. § 17 EStG wie auch i.R.d. § 20 EStG abgelehnt,

- da es zum einen unter Würdigung aller Umstände des Sachverhalts nicht von der behaupteten Darlehenshöhe zum Liquidationszeitpunkt überzeugt war. Die zum Nachweis vom Stpfl. vorgelegten Unterlagen, nämlich Konten der Buchhaltung sowie Jahresabschlüsse können nur generell auf Plausibilität und Seriosität daraufhin geprüft werden, dass der Darlehensbestand dann insgesamt an- oder abzuerkennen ist; eine Berücksichtigung lediglich von plausibel gemachten Teilbeträgen kommt aber nicht in Betracht.
- Zum anderen sollen die früheren, auf dem Eigenkapitalersatzrecht beruhenden Grundsätze über die Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten auf Grund eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen seit dem Inkrafttreten der Änderungen durch das MoMiG nicht mehr gelten (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung), und zwar nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg auch nicht übergangsweise bis zum 27.9.2017 (insoweit stellt sich das FG explizit gegen den IX. Senat des BFH).

Eine übergangsweise Weiteranwendung der früheren Grundsätze komme nicht in Betracht, da keine Änderung der Rechtsprechung, sondern eine Gesetzesänderung vorliege. Und der BFH

sei nicht etwa von einer langjährigen ständigen Rechtsprechung abgewichen, vielmehr habe der Gesetzgeber das Gesetz geändert, so dass der BFH nachfolgend erstmalig zu entscheiden hatte, wie die neue Gesetzeslage auszulegen ist.

Eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde zum einen abgelehnt, da für die Darlehenshingabe keine Zinsen vereinbart wurden und es somit an der für Einkünfte aus Kapitalvermögen erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht fehlte. Zum anderen wurde das Darlehen bereits vor dem 1.1.2009 und somit vor Einführung der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Kapitalanlagen gewährt und fällt damit unter den Bestandsschutz für Altfälle.

#### **Hinweis:**

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt mit Spannung abzuwarten, da das FG Berlin-Brandenburg gleich zwei höchst aktuelle Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung zur erneuten Überprüfung stellt, nämlich die die eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen betreffende Übergangsregelung bezogen auf § 17 EStG einerseits und zudem auch die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG andererseits.

Das FG weist zu Recht darauf hin, dass entsprechende Fälle der Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Darlehen auch noch in ferner Zukunft umstritten sein werden, weil Darlehen oft langfristig gewährt werden und Krisen i.S.d. aufgehobenen Eigenkapitalersatzrechts sehr lange bestehen können, bevor eine Insolvenz eintritt.

Daneben sind aber auch die Ausführungen des Gerichts zur Nachweisführung der hingegebenen Darlehensbeträge für die Praxis von Bedeutung. Es sollten tunlichst Nachweise über die Hingabe der Darlehen z.B. in Form von Bankkontoauszügen aufbewahrt werden. Dies ist umso wichtiger, als diese Vorgänge oftmals erst viele Jahre später steuerlich relevant werden und dann solche Belege z.B. bei Banken nicht mehr beschafft werden können.

## **23 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

### **a) vGA bei Vereinbarung eines Mindest- und eines Höchstzinssatzes im Cash-Pooling-Verfahren**

Nach ständiger Rechtsprechung müssen Verträge zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern fremdüblich bzw. angemessen sein. Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und der von ihm beherrschten GmbH müssen zur steuerlichen Wirksamkeit daneben im Voraus getroffen und zivilrechtlich wirksam sowie auch tatsächlich durchgeführt sein.

Vor diesem Hintergrund ist das nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene BFH-Urteil vom 17.1.2018 (Aktenzeichen I R 74/15, HFR 2018, 639) zu sehen, mit dem der BFH die bisherige Rechtsprechung fortgeführt und entschieden hat, dass dann ein Verstoß gegen die Grundsätze des sog. formellen Fremdvergleichs vorliegt, wenn im Rahmen eines konzerninternen Cash-Pooling-Verfahrens lediglich ein Mindest- und ein Höchstzinssatz vereinbart wird und hiernach noch ein erheblicher Spielraum für die Berechnung der Zinsvergütung verbleibt.

Im Streitfall hatte eine Enkelgesellschaft geklagt, deren alleinige Gesellschafterin die P-GmbH war, die mit ihrer Muttergesellschaft (A-AG) einen Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen und u.a. damit eine Organshaft begründet hatte. Während des Streitjahrs 2009 wurde über die Vermögen der A-AG und der P-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. In den vorangehenden Jahren hatte die Klägerin am (konzerninternen) Cash-Pooling der A-AG teilgenommen. Schriftliche Vereinbarungen hierzu wurden zwischen der Klägerin und der A-AG nicht getroffen. Nach den Feststellungen des FG München sollten die Cash-Pool-Guthaben in Höhe von ... bis ... % verzinst werden. Dabei orientierten sich die Zinssätze an den Refinanzierungszinsen der A-AG in Höhe von ... bis ... %. Sicherheiten für Forderungen der Klägerin aus dem Cash-Pool wurden nicht vereinbart. Für die Klägerin ergaben sich während der Teilnahme am Cash-Pool keine Darlehensverpflichtungen. Zeitgleich mit der Insolvenzanmeldung der A-AG wurde das Cash-Pooling beendet. Die Klägerin nahm Teilwertabschreibungen ihrer Forderungen aus dem Cash-Pool vor, die das FA jedoch nicht anerkannte.

Das FG kam zu dem Ergebnis, dass auf Grund der fehlenden Besicherung der Darlehen vom Vorliegen einer vGA an die der Gesellschafterin der Klägerin, der P-GmbH, nahestehende Person (A-AG) auszugehen ist. Dieser Würdigung stimmt der BFH zu und führt insbesondere

aus, dass dann, wenn der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter ist, eine vGA bereits dann anzunehmen sein kann, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt – sog. formeller Fremdvergleich. Im Streitfall wurden daher vGA bejaht, weil die Vergütung des beherrschenden Gesellschafters zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter dem Grunde und der Höhe nach nicht klar und eindeutig vereinbart worden war.

**Hinweis:**

In der Praxis sollten entsprechende Vereinbarungen so gestaltet werden, dass die Höhe der Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelt werden kann und es deshalb auch keiner Ermessensausübung durch die Geschäftsführung oder die Gesellschafterversammlung bedarf; die Festlegung eines Mindest- und eines Höchstzinssatzes genügt nach Auffassung des BFH gerade nicht.

**b) Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung (Barlohnnumwandlung) eines Gesellschafter-Geschäftsführers keine vGA**

Die Vereinbarung einer Entgelt- oder Gehaltsumwandlung mit dem Ziel z.B. der Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands oder des Aufbaus einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung (mittels eigener Gehaltsansprüche) zählt zu den besonders anspruchsvollen steuerlichen Fragestellungen, die schon häufiger die Finanzgerichte beschäftigt haben.

Mit Urteil vom 7.3.2018 (Aktenzeichen I R 89/15, BFH/NV 2018, 887 = DStZ 2018, 558) hat der BFH – in Bestätigung der vorinstanzlichen Entscheidung – 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. Die besonderen Voraussetzungen, die an die Anerkennung einer Pensionszusage gestellt werden, müssen in diesem Fall nicht erfüllt sein, „die steuerrechtliche Anerkennung der Versorgungszusage [scheitert] regelmäßig nicht an der fehlenden Erdienbarkeit“. Damit weist der BFH, der diese Rechtsfrage bislang noch nicht zu entscheiden hatte, die veröffentlichte Auffassung der FinVerw explizit zurück.

Werde bei einer bestehenden Versorgungszusage lediglich der Durchführungsweg gewechselt (wertgleiche Umstellung einer Direktzusage in eine Unterstützungskassenzusage), so löse allein diese Änderung keine erneute Erdienbarkeitsprüfung aus.

Aus der Begründung des BFH sollen hier nur folgende Aspekte hervorgehoben werden:

- Versorgungszusagen können dann als vGA anzusehen sein, wenn der Gesellschafter diese Leistungen im Zeitraum zwischen der Zusage und dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis nicht mehr verdienen könnte (sog. Erdienbarkeit); dies gelte auch für nachträgliche Erhöhungen einer bereits erteilten Pensionszusage.
- Die Indizwirkung der fehlenden Erdienbarkeit für die außerbetriebliche Veranlassung einer Versorgungszusage ist aber dann entkräftet, wenn bestehende Gehaltsansprüche des herrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zu Gunsten seiner Altersversorgung umgewandelt werden. Allerdings muss die Entgeltumwandlungsvereinbarung als solche den Anforderungen des sog. formellen Fremdvergleichs genügen.
- Ein gedachter Geschäftsleiter würde nach Feststellung des BFH dem Versorgungswunsch des Arbeitnehmers trotz fehlender Restdienstzeit nicht entgegengetreten, weil das von ihm geleitete Unternehmen die finanziellen Folgen einer Zusage nicht zu tragen hat. „Bei der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung disponiert der Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet ausschließlich über sein eigenes (künftiges) Vermögen, indem er Aktivbezüge zu Gunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt. Demgemäß besteht regelmäßig auch keine Veranlassung, die Entgeltumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit darauf zu überprüfen, ob zwischen der Leistung des Arbeitgebers [...] und der Gegenleistung des Arbeitnehmers ein Missverhältnis besteht“.

Daher verneinte der BFH im konkreten Streitfall das Vorliegen einer vGA, da die Entgeltumwandlung bei wirtschaftlicher Betrachtung lediglich einen Teil der Gehaltsverwendung durch den Geschäftsführer darstelle; dieser finanziere die Versorgungszusage schließlich selbst.

**Hinweis:**

Im Rahmen der praktischen Umsetzung ist zu beachten, dass der BFH bezogen auf den Fremdvergleich ergänzend darauf hinweist, dass im Einzelfall auch auf Entgeltumwandlung beruhende Versorgungszusagen sehr wohl durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein können, wenn nämlich z.B. sprunghafte Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung erfolgen würden – derartige Gestaltungen hatte der BFH aber im konkreten Streitfall nicht näher zu untersuchen.

Mit freundlichen Grüßen