

## INHALT

### Editorial

Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist verfassungswidrig 1

### Schwerpunktthema

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen an Kapitalgesellschaften 2

### Alle Steuerzahler

Die gemeinnützige Hybridstiftung 3

Kein Lohn bei überwiegend eigenbetrieblichem Interesse 4

Aufwendungen eines nebenberuflichen Übungsleiters 4

Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Gebäude regelmäßig nach Sachwertverfahren 4

Überschreiten privater Vermögensverwaltung 6

Sonderausgabenabzug von Krankenversicherungsbeiträgen 6

Zinsen auf Steuernachzahlungen verfassungswidrig? 7

Kaufkraftzuschläge bei Auslandsentsendungen 8

### Unternehmensbesteuerung

Ertragsteuerlicher Ausblick auf Diesel-Fahrverbote 3

### Kommentar

Wenn sich das Finanzamt für Verluste interessiert ... 5

### Wirtschaft und Recht

Neues zur Geschäftsführerhaftung 5

Familienverfassung für das Familienunternehmen 6

Accounting 4.0: Die digitale Rechnungsverarbeitung 7

Bilanzierung von Abfindungen an ausscheidende Gesellschafter 8

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wohnungsvermietungsgesellschaften: Überraschende Wende 7

## Editorial

# Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist verfassungswidrig

Mit Urteil vom 10.04.2018 hat das Bundesverfassungsgericht erwartungsgemäß festgestellt, dass die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den alten Bundesländern inzwischen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes unvereinbar sind. Die Einheitswerte werden nämlich auch heute noch auf der Basis der Wertverhältnisse zum 01.01.1964 ermittelt; diese

von Grundbesitz. Sie geben dem Gesetzgeber auf, bis spätestens zum 31.12.2019 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen. So lange gelten die verfassungswidrigen Regeln fort, um immensen Verwaltungsaufwand und Haushaltsprobleme aufgrund von Rückabwicklungen zu vermeiden. Im Anschluss an die Verkündung der Neuregelung dürfen sie außerdem für weitere fünf Jahre, maximal aber bis zum 31.12.2024, angewandt werden. Laut den Richtern ist das tragbar, denn die Besteuerung von Grundvermögen ist durch die Verfassung grundsätzlich legitimiert und deshalb zu erwarten.



bilden die Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer. In den neuen Bundesländern bestehen die Einheitswerte sogar schon seit 1935. Da aber dem Gericht nur Fälle aus westlichen Bundesländern vorlagen, bezieht sich das Urteil formaljuristisch auch nur darauf. Trotz verschiedener Initiativen in den vergangenen Jahren hat die Politik dieses Thema schlicht ausgesessen.

Die Grundsteuer betrifft sowohl Eigentümer von Immobilien als auch Mieter, weil sie zu den umlegbaren Nebenkosten gehört, so dass viele unterschiedliche Interessenlagen aufeinanderprallen. Es dürfte also schwierig werden, das Ei des Kolumbus zu legen! Bundesfinanzminister Olaf Scholz hat bereits angekündigt, dass es nicht zu Steuererhöhungen kommen soll. Wie das funktioniert, darf gespannt verfolgt werden, da die Grundsteuer in Gegenden, die in den vergangenen Jahrzehnten Wertsteigerungen erfahren haben, dem Urteil entsprechend – zum Teil sicherlich sogar deutlich – steigen müsste.

Die Richter bemängeln gravierende und umfassende Ungleichbehandlungen ohne ausreichende Rechtfertigung bei der Bewertung



### Christian Plötz

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Geschäftsführer und Partner der ATG

# Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen an Kapitalgesellschaften

Mitarbeiterbeteiligungsmodelle einschließlich Managementbeteiligungsmodellen dienen dazu, Mitarbeiter am wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens partizipieren zu lassen. Sie bieten eine finanzielle Anreizfunktion durch die Teilhabe am Erfolg und Misserfolg des Unternehmens und führen zu einer stärkeren Identifikation der beteiligten Mitarbeiter. Nicht immer einig sind sich Finanzamt, Arbeitgeber und Arbeitnehmer darüber, ob die Mitarbeiterbeteiligung durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist oder ob neben dem Arbeitsverhältnis eine von diesem unabhängige Sonderrechtsbeziehung besteht. Der Unterschied in der steuerlichen Belastung ist in der Regel erheblich. Der Beitrag gibt einen Überblick über Formen der Mitarbeiterbeteiligungsmodelle und ihre rechtliche und steuerliche Einordnung.

## 1. Grundlagen

Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Hierunter fallen alle dem Arbeitnehmer gewährten Vorteile, wenn sie durch dieses veranlasst sind. Der Vorteil muss mit Rücksicht auf das Beschäftigungsverhältnis eingeräumt worden sein, und die Leistung muss sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft erweisen. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden nach dem individuellen persönlichen Steuersatz des Mitarbeiters besteuert (bis zu 47,5 %).

Kein Arbeitslohn, sondern Einnahmen aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung liegen vor, wenn die Vorteile durch vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Rechtsbeziehungen veranlasst sind und ihnen andere Erwerbsgrundlagen als die der Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrunde liegen. In derartigen Fällen unterliegen Gewinnausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Normalfall der Abgeltungssteuer (26,375 %); Veräußerungseinkünfte unterliegen ebenfalls grundsätzlich der Abgeltungssteuer, ausnahmsweise dem Teileinkünfteverfahren (bis zu 28,5 %), wenn die Beteiligung am Eigenkapital 1% oder mehr innerhalb der vergangenen fünf Jahre betrug.

## 2. Gesellschaftsrechtliche Beteiligungen

Die Mitarbeiter können gesellschaftsrechtlich in Form von Anteilen, Optionen auf Anteile oder einer stillen Beteiligung am Unternehmen teilhaben. Die hierfür zu gewährenden Anteile können im Wege einer Kapitalerhöhung begründet oder durch andere Gesellschafter übertragen werden. In der Satzung oder gegebenenfalls in einer schuldrechtlichen Nebenabrede können weitere Regelungen zu den Stimmrechten der Anteile und zur Rangfolge bei der Verteilung der Gewinne getroffen werden. Zudem wird häufig geregelt, dass der Mitarbeiter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses verpflichtet ist, die Beteiligung an die Gesellschaft oder einen Gesellschafter zurückzuübertragen. Die Höhe der an den Mitarbeiter zu entrichtenden Abfindung wird oftmals von der Dauer einer Haltefrist und von den Gründen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (sogenannte Leaver-Regelungen) abhängig gemacht.

Die gesellschaftsrechtliche Beteiligung sollte steuerlich so optimiert gestaltet werden, dass keine Anfangsbesteuerung wegen unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung der Beteiligung erfolgt und auch die Erlöse aus einer späteren Veräußerung nicht als Arbeitslohn, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren sind. Eine Anfangsbesteuerung erfolgt in der Regel nicht, wenn der Mitarbeiter die Beteiligung zu fremdüblichen Konditionen erwirbt und ein effektives Verlustrisiko trägt. Von einem als Arbeitslohn zu versteuernden geldwerten Vorteil ist insbesondere dann auszugehen, wenn dem Mitarbeiter die Anteile verbilligt oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden. Der lohnsteuerpflichtige Vorteil bemisst sich nach der Differenz zwischen dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Entgelt und dem Marktwert der Anteile zum Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts; dieser Lohn fließt mit Erlangung der wirtschaftlichen Vergütungsmacht der Anteile dem Arbeitnehmer zu. Bei Ankaufsrechten (Optionen) kommt es erst bei Ausübung des Ankaufsrechts zum Lohnzufluss, und zwar soweit der Verkehrswert der Anteile die feststehende Zuzahlung des Arbeitnehmers übersteigt. Zum Zeitpunkt

einer späteren Veräußerung der Beteiligung erzielt der Mitarbeiter dann Kapitaleinkünfte, wenn zuvor eine anzuerkennende Sonderrechtsbeziehung im Sinne einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung begründet wurde.

## 3. Schuldrechtliche Beteiligungen

Mitarbeiter können aufgrund vertraglicher Abreden beispielsweise Boni, Tantiemen, virtuelle Anteile oder Genussrechte erhalten oder sogenannte partiarische Darlehen an die Gesellschaft gewähren. In diesen Fällen erwerben die Mitarbeiter Zahlungsansprüche gegen die Gesellschaft. Die Erlöse aus diesen schuldrechtlichen Beteiligungen sind grundsätzlich Arbeitslohn.

## 4. Fazit

Mitarbeiterbeteiligungsmodelle bestehen in verschiedensten Formen. Sie können unter Beachtung gesellschaftsrechtlicher, arbeitsrechtlicher und sonstiger zivilrechtlicher Vorgaben sowie unter Berücksichtigung der jeweiligen Interessenlage von Unternehmen und Mitarbeitern individuell ausgestaltet werden. Die Frage, ob eine Mitarbeiterbeteiligung ein dem Mitarbeiter durch das Dienstverhältnis eingeräumter Vorteil ist (Arbeitslohn) oder ob der Mitarbeiter Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, ist jeweils aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.

Es kann sich anbieten, lohnsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen im Wege einer sogenannten Anrufungsauskunft an das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zu klären. Der Arbeitgeber kann hierdurch vor Lohnsteuernachforderungen geschützt werden. Auch eine Bindungswirkung zugunsten der Mitarbeiter kann im Einzelfall erreicht werden. Für Mitarbeiterbeteiligungen von besonderer Relevanz ist des Weiteren, dass die Lohnsteuerpflicht letztlich auch die Beitragspflicht zur Sozialversicherung nach sich zieht.

# Die gemeinnützige Hybridstiftung

Was soll bleiben? Das ist eine Frage, die sich viele stellen. Dabei das eigene erarbeitete Vermögen zumindest teilweise gemeinnützigen und damit steuerlich begünstigten Zwecken zuzuführen, ist als Idee populärer denn je. Doch wie soll die Förderung konkret ausgestaltet sein? Hierzu gibt es zahlreiche Möglichkeiten, wobei die Errichtung einer Stiftung die wohl klassischste Variante darstellt. Mit einer Stiftung soll sich nach dem Gesetz schließlich die Erfüllung des Stiftungszwecks dauernd und nachhaltig sichern lassen.

Mittlerweile gibt es auch bei Stiftungen verschiedene Gestaltungsvarianten. Die bekannteste Variante dürfte die sogenannte Ewigkeitsstiftung oder auch klassische Stiftung sein, die – wie der Name schon sagt – auf Ewigkeit angelegt ist und dauerhaft existieren soll. Mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz hat der Gesetzgeber als weitere Stiftungsform die sogenannte Verbrauchsstiftung eingeführt. Diese soll eben gerade nicht dauerhaft, sondern nur für einen beschränkten Zeitraum, der mindestens zehn Jahre umfassen soll, existieren – längstens bis das Stiftungsvermögen für die Zweckverfolgung verbraucht ist.

In der Beratungspraxis hat sich nun ein weiterer Typus herausgebildet, die sogenannte Hybridstiftung oder auch Teilverbrauchsstiftung. Mit der Hybridstiftung wird nun durch geschickte Gestaltung versucht, die Vorteile einer klassischen Ewigkeitsstiftung mit den weiteren Vorteilen einer Verbrauchsstiftung zu kombinieren, ohne gleichzeitig die Nachteile beider Varianten in Kauf nehmen zu müssen. Problematisch an der klassischen Stiftung ist, dass zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung der Zweckverwirklichung das Grundstockvermögen nach den gesetzlichen Vorschriften wenigstens nominell, in der Regel aber wertmäßig erhalten werden soll. Der wertmäßige Erhalt des Grundstockvermögens fällt in Zeiten niedriger Zinsen und damit geringer Erträge vielen Stiftungen zunehmend schwerer, zumal die Erträge eigentlich auch zur Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eingesetzt werden sollten.

Dagegen ist die Existenz einer Verbrauchsstiftung eher ein projektbezogener Ansatz. Das setzt aber für die Anerkennung einer Verbrauchsstiftung durch die Stiftungsbehörden regelmäßig voraus, dass der Stifter in einem recht detaillierten Plan dar-

legt, dass die vorhandenen Mittel in Form des Stiftungsvermögens über den zu bestimmenden Zeitraum der Zweckverwirklichung zur Verfügung stehen und ausreichend sind.

Die Hybridstiftung als Unterfall der klassischen Stiftung greift nun einerseits den Gedanken des andauernden, ewigen Bestands auf und erfordert somit ein wertmäßig zu erhaltendes Grundstockvermögen. Andererseits ist aber auch Stiftungsvermögen vorhanden, das abseits von Vermögenserträgen und Spenden zur Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke zur Verfügung steht und somit auch einen Puffer bildet. Damit kann zum einen das Grundstockvermögen wertmäßig erhalten werden und andererseits können auch in Zeiten niedriger Erträge Mittel für die gemeinnützige zweckverwirklichende Arbeit eingesetzt werden. Hier kommt es in der Praxis auf flexible Gestaltungen an, um den Willen des Stifters optimal umzusetzen. Auch steuerlich bietet die Hybridstiftung interessante Optionen, indem der einfache Spendenabzug und der erweiterte Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG geschickt miteinander kombiniert werden.

## Unternehmensbesteuerung

# Ertragsteuerlicher Ausblick auf Diesel-Fahrverbote

In zwei richtungsweisenden Urteilen hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass Kommunen Fahrverbote für umweltbelastende Diesel-Kraftfahrzeuge aussprechen dürfen. Nachfolgend stellen wir die möglichen steuerlichen Konsequenzen dar.

Bei der regulären Abschreibung ergeben sich keine Auswirkungen. Möglich wäre aber eine Abschreibung aufgrund außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung. Die durch die Fahrverbote eintretenden Nutzungsbeschränkungen mindern schließlich die wirtschaftlichen Verwendungsmöglichkeiten der Diesel-Fahrzeuge.

Nachrüstungskosten stellen nachträgliche Anschaffungskosten dar, da diese die betriebliche Nutzungsmöglichkeit unter Geltung des Fahrverbots erhalten sollen. Der Restbuchwert (RBW) der Diesel-Fahrzeuge ist um die Nachrüstungskosten zu erhöhen, die Restnutzungsdauer neu zu schätzen und der erhöhte RBW auf diese zu verteilen.

Bußgelder bei Nichteinhaltung des Fahrverbots stellen grundsätzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Hingegen kommt es nicht zum Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs, wenn das Bußgeld gegen Arbeitnehmer als Fahrer innerhalb der Berufsausübung festgesetzt wird und der Arbeitgeber das Bußgeld übernimmt. Allerdings unterliegt

die Übernahme des Bußgelds durch den Arbeitgeber regelmäßig der Lohnsteuer.

Vorteile können sich bei Entnahme von gemischt genutzten Diesel-Fahrzeugen aus dem Betriebsvermögen durch einen geringeren Marktwert ergeben, der als Wertansatz der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ein vorzeitiges Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen führt jedoch gegebenenfalls zur Rückgängigmachung beanspruchter Investitionsabzugsbeträge. Die Einlage eines privaten, von Fahrverboten erfassten bzw. bedrohten Diesel-Fahrzeugs in das gewillkürte Betriebsvermögen mit dem Ziel einer Verlustnutzung ist aber unzulässig.

## Alle Steuerzahler

# Kein Lohn bei überwiegend eigenbetrieblichem Interesse

Aufwendungen des Arbeitgebers im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse stellen keinen Arbeitslohn dar. Das sind Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung des Arbeitnehmers, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung der Betriebstätigkeit erweisen. Abgrenzungskriterien zwischen

Lohn und Aufwendungen im betrieblichen Eigeninteresse sind beispielsweise Anlass, Art, Verfügbarkeit und Höhe des Vorteils oder die Auswahl der Begünstigten. Ergibt die Abwägung, dass das betriebliche Eigeninteresse im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes persönliches Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vor-

teil zu erlangen, vernachlässigt werden kann, liegt kein Arbeitslohn vor. Dazu zählen z. B. Fortbildungsmaßnahmen. In diesem Sinn hat jüngst das Finanzgericht Münster Aufwendungen für das Absolvieren von nach dem Berufskraftfahrer-Qualifikations-Gesetz vorgeschriebenen Fortbildungen als nicht lohnsteuerpflichtig eingestuft.

## Alle Steuerzahler

# Aufwendungen eines nebenberuflichen Übungsleiters

Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder aus vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer gemeinnützigen Einrichtung sind bis zu einem Betrag von 2.400 € steuerfrei (sogenannter Übungsleiterfreibetrag). Überschreiten die Einnahmen diesen steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben nur insoweit als Be-

triebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen (§ 3 Nr. 26 Satz 2 EStG).

In einem Streitfall beim Bundesfinanzhof (BFH) standen jedoch Einnahmen von 1.200 € Kosten (insbesondere für Pkw-Fahrten) von 4.062 € gegenüber. Der hieraus entstandene Verlust wurde in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht. Der BFH entschied, dass die dargestellte Begrenzung des Abzugs von Kosten gemäß § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG nicht greift, da die Einnahmen nicht den Freibetrag von (nun-

mehr) 2.400 € überschreiten. Werden deshalb steuerfreie Einnahmen unterhalb des Freibetrags erzielt, können die damit zusammenhängenden Aufwendungen auch abgezogen werden, wenn sie die Einnahmen übersteigen. Das gilt allerdings nur, wenn eine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt, also die Absicht des Steuerpflichtigen, auf Dauer einen Totalgewinn oder einen Totalüberschuss zu erzielen und eine verlustbringende Tätigkeit nicht aufgrund persönlicher Neigungen hingenommen wird (siehe dazu auch den Kommentar auf Seite 5 dieser Ausgabe).

## Alle Steuerzahler

# Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Gebäude regelmäßig nach Sachwertverfahren

Der Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen, weil die Gebäudeabschreibung nur für die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten geltend gemacht werden kann. Die anteiligen Werte können nach der Immobilienwertermittlungsverordnung ermittelt werden. Diese kennt drei Bewertungsverfahren: Vergleichswert, Ertragswert und Sachwert.

Der Bundesfinanzhof favorisiert die Aufteilung nach dem Sachwertverfahren. Nur bei Grundstücken, die Gewerbe- und Wohnzwecken dienen, kann im Einzelfall ausnahmsweise auch das Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn es die tatsächlichen Wertverhältnisse besser abbildet. Ist der Kaufpreis bereits im Kaufvertrag getrennt ausgewiesen, muss das Finanzamt dies akzeptieren, wenn die Aufteilung grundsätzlich den realen Wertverhältnissen entspricht und wirtschaftlich haltbar erscheint.

Die Finanzverwaltung stellt eine Arbeitshilfe zur Verfügung, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Der Arbeitshilfe liegt das Sachwertverfahren zugrunde; sie wurde im März dieses Jahres aktualisiert.

## Wenn sich das Finanzamt für Verluste interessiert ...

Wer am Wirtschaftsleben teilnimmt und Gewinne erzielt, muss einen Teil der Gewinne an den Fiskus abführen. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist dabei unter anderem, dass der Tätigkeit mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, nachgegangen wird. Praktisch kann diese Voraussetzung leider nicht dazu genutzt werden, um mit Verweis auf unabsichtlich, also eher versehentlich erzielte Gewinne eine Besteuerung zu vermeiden. Vielmehr sind es die Finanzämter, die sich diese Vorgabe zunutze machen. Der Fiskus beteiligt sich nämlich nicht nur an Gewinnen, sondern auch an Verlusten – sei es, indem diese innerhalb eines Jahres mit positiven Einkünften aus anderen Tätigkeiten oder denen des Ehegatten verrechnet werden und sich so insgesamt steuermindernd auswirken, oder aber als Steuerminderungspotenzial in zukünftige Jahre mitgenommen werden können. Normalerweise ist dieses Grundprinzip in der Finanzverwaltung anerkannt. Insbesondere bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern werden selbst mehrere Verlustjahre in Folge oder eine längere Anlaufphase mit negativen Ergebnissen bei Aufnahme einer Tätigkeit anstandslos akzeptiert.

In Einzelfällen kann es aber vorkommen, dass der Feststellung von Verlusten mit dem Ziel einer steuerlichen Nutzung widersprochen wird. Es fällt das Schlagwort

„Liebhaberei“. Gemeint sind Fälle, in denen die Gewinnerzielungsabsicht einer Tätigkeit verneint wird. An der notwendigen Gewinnerzielungsabsicht soll es nach den Vorstellungen des Steuerrechts fehlen, wenn Gewerbetreibende oder Freiberufler über eine gedachte Totalperiode, also das gesamte Bestehen eines Unternehmens keinen Gewinn erzielen können. Bei Gewerbetreibenden sind in diese Betrachtung auch Gewinne aus der Veräußerung des Betriebs einzubeziehen. Bei Freiberuflern dürfen Gewinne bis zum Erreichen einer üblichen Altersgrenze in der Berechnung berücksichtigt werden. Wie so häufig im Steuerrecht handelt es sich auch hier um eine vage Grenze, denn wer will schon verlässlich abschätzen, wie sich eine Unternehmung über viele Jahre tatsächlich entwickeln wird? Steuerpflichtige, die Gefahr laufen, dass andauernde Verluste irgendwann nicht mehr steuerlich nutzbar gemacht werden können, sind deshalb gut beraten, sich frühzeitig mit entsprechenden Argumenten und Schätzmodellen auszurüsten, um dem Vorwurf der Liebhaberei fundiert entgegenzutreten zu können.

Aber wer muss sich denn nun auf genauere Nachfragen der Finanzämter einstellen? In den Fokus geraten in der Regel Verlusttätigkeiten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch ein Hobby darstellen können oder häufig in Zusammenhang mit privaten



**Dr. Simone Jäck**  
Steuerberaterin  
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht  
Geschäftsführerin und Partnerin der ATG

Interessen stehen. Betroffen sind hier vor allem Aktivitäten aus den Bereichen Sport oder Kunst (z. B. Reitställe oder nebenberuflich betriebene Malerei), aber auch Heilpraktiker. Ebenso ist ein Freiberufler, der seine Praxis oder Kanzlei nur so weit aufrechterhält, dass diese zukünftig von einem Kind übernommen werden kann, nicht vor dem Verdacht der Liebhaberei gefeit. Bei weniger offensichtlichen Fällen kann der Vorwurf der Liebhaberei auch allein darauf fußen, dass eine verlustbringende Tätigkeit über Jahre ohne jede Änderung des Geschäftsmodells beibehalten wird. In solchen Verlustfällen kann es passieren, dass sich das Finanzamt plötzlich auch für Verluste interessiert.

### Wirtschaft und Recht

## Neues zur Geschäftsführerhaftung

In einer aktuellen Entscheidung befasste sich der Bundesgerichtshof (BGH) erneut mit der Frage, für welche Zahlungen einer insolventen Gesellschaft der Geschäftsführer persönlich haftet. Der Geschäftsführer haftet gegenüber der Gesellschaft für solche Zahlungen, die nach Eintritt der Insolvenzreife an Dritte geleistet werden (§ 64 S. 1 GmbHG). Hintergrund ist, dass der Geschäftsführer mit Eintritt der Insolvenzreife sein Handeln nach der Maßgabe auszurichten hat, die Insolvenzmasse für die Gläubiger zu erhalten. Eine Ausnahme besteht lediglich für solche Zahlungen, die mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns vereinbar sind. Wann aber eine Zahlung diesem Sorgfaltsmaßstab entspricht, ist in

der Praxis höchst umstritten und vom jeweiligen Einzelfall abhängig. Das birgt für den Geschäftsführer ein erhebliches Haftungsrisiko, da er sich insoweit in dem Dilemma befindet, entweder eine Zahlung vorzunehmen und sich so dem Risiko einer persönlichen Haftung auszusetzen oder aber im Fall der Nichtzahlung einen Straf- oder Bußgeldtatbestand zu verwirklichen.

Nach Ansicht des BGH lösen selbst Zahlungen der Gesellschaft für erbrachte Arbeits-, Dienst-, Energieversorgungs- und Telekommunikationsdienstleistungen eine persönliche Haftungspflicht des Geschäftsführers aus. Grund hierfür sei, dass solche Zahlungen nicht zu einer unmittelbaren

Anreicherung der Insolvenzmasse führen. Den Gläubigern der Gesellschaft werde durch solche Zahlungen kein unmittelbarer Mehrwert verschafft, sodass derartige Zahlungen vielmehr einem Masseabfluss gleichen.

Im Ergebnis führt die neuere Rechtsprechung des BGH deshalb zu einer erheblichen Verschärfung der Geschäftsführerhaftung im Rahmen der Insolvenz der Gesellschaft. Um dem Risiko einer persönlichen Haftung zu entgehen, sollten Geschäftsführer einer insolventen Gesellschaft deshalb vor der Vornahme von Zahlungen unbedingt fachkundigen Rat einholen.

## Überschreiten privater Vermögensverwaltung

In einem aktuellen Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung hinsichtlich der Verklammerung von Ankauf, Vermietung und Verkauf von beweglichen Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen, die private Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeit auf unbewegliche Wirtschaftsgüter ausgeweitet.

Im Urteilsfall wurden einer GbR für die Dauer von 20 Jahren Erbbaurechte an zwei Grundstücken eingeräumt. Die GbR war verpflichtet, die Grundstücke zu bebauen und danach an die Grundstückseigentümer zu vermieten. Darüber hinaus wurde vereinbart, dass ihr bei Erlöschen der Erbbaurechte durch Zeitablauf Entschädigungen in zuvor genau bestimmter Höhe gezahlt werden müssen. Entgegen der Ansicht der GbR qualifizierte die Finanzverwaltung diese Einkünfte nicht als aus Vermietung und Verpachtung stammend, sondern als gewerblich.

Der BFH stellt nun klar, dass zwar im vorliegenden Fall kein sogenannter gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist, da weder die 3-Objekt-Grenze überschritten wurde, noch ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb/Errichtung und Veräußerung besteht, da dieser nach einer Vermietungstätigkeit von über zehn Jahren grundsätzlich zu verneinen ist. Das Gericht hielt es jedoch für möglich, dass sich eine Gewerblichkeit aus der Verklammerung der Vermietung mit der von Beginn an geplanten entgeltlichen Übertragung der Gebäude ergeben könne. Das jedenfalls dann, wenn die entgeltliche Übertragung von vornherein Teil des Geschäftskonzepts der GbR gewesen wäre und sich ein Totalüberschuss nur unter Einbeziehung der Entschädigungen ergebe. Insofern hält der BFH die für bewegliche Wirtschaftsgüter entwickelte Verklammerungsrechtsprechung auch auf unbewegliche Wirtschaftsgüter für übertragbar.

## Sonderausgabenabzug von Krankenversicherungsbeiträgen

Beiträge zu Krankenversicherungen sind – hinsichtlich der sogenannten Basisabsicherung – als Sonderausgaben vollständig abziehbar (§ 10 Abs. 4 EStG). Entscheidendes Kriterium für den Sonderausgabenabzug ist die Erforderlichkeit der Beiträge. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat für einen Arbeitnehmer mit Pflichtmitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung und parallel dazu einer freiwilligen Mitgliedschaft in einer privaten Krankenversicherung entschieden, dass nur die Beiträge für die gesetzliche Krankenversicherung (Basisabsicherung) abziehbar sind, nicht dagegen zusätzlich die Beiträge an die private Kasse.

In einem weiteren BFH-Fall ging es um ein privat versichertes Ehepaar, das Beiträge zur Basisabsicherung leistete und parallel dazu

Beitragsersparungen erhalten hatte. Zur Ermittlung der als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge kürzte das Ehepaar die gezahlten Beiträge um die erhaltenen Beitragsersparungen, rechnete aber selbst getragene Krankheitskosten erhöhend hinzu. Der BFH bestätigte jedoch die Auffassung des Finanzamtes, dass selbst getragene Krankheitskosten – ebenso wie Selbst- bzw. Eigenbeteiligungen an entstehenden Kosten – keine Beiträge zu einer Versicherung darstellen, die als Sonderausgaben abziehbar sind. Derartige Aufwendungen sind lediglich im Rahmen von außergewöhnlichen Belastungen abziehbar; das allerdings nur, wenn eine bestimmte zumutbare Belastung überschritten wird (§ 33 EStG).

### Wirtschaft und Recht

## Familienverfassung für das Familienunternehmen

Familienverfassungen sind ein seit Jahrhunderten bekanntes und bewährtes Regelungsinstrument, das sich in Familienunternehmen zum Zweck der Errichtung eines maßgeschneiderten Werte- und Organisationskanons in jüngster Zeit immer größerer Beliebtheit erfreut.

Viele Regelungsgegenstände, die den Gesellschaftern von familiengeführten Unternehmen etwa im Hinblick auf die Art und Weise der Unternehmensführung, der Nachfolgeplanung sowie des Erhalts der unternehmerischen Werte am Herzen liegen, können und sollten nicht im Gesellschaftsvertrag geregelt werden. Zum einen würde der Gesellschaftsvertrag hierdurch überfrachtet. Zum anderen ist zu bedenken, dass Gesellschaftsverträge (jedenfalls von Kapitalgesellschaften) öffentlich einsehbar sind. Gleichwohl ist die Kopplung familiärer Werte mit unternehmerischen Leitprinzipien gerade im Hinblick auf die zukünftige Weitergabe des Unternehmens in die Hände der nächsten Generation durchaus sinnvoll.

In einer Familienverfassung können etwa die grundlegenden Leitgedanken sowie die familiären und unternehmerischen Werte dokumentiert werden. Hierdurch wird sowohl der familiäre Zusammenhalt als auch die Identifikation der Familienmitglieder mit dem Unternehmen ganz erheblich gestärkt. Welche konkreten Inhalte eine Familienverfassung haben sollte, ist immer nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen. Neben den Werten und Zielen des Unternehmens können etwa Aussagen über den Gesellschafterkreis, die Übertragung von Geschäftsanteilen, die Unternehmensfinanzierung, die Transparenz unternehmerischer Entscheidungen, die Standortpolitik und soziale Verantwortung sowie über die Kommunikation untereinander und nach außen getroffen werden. Überdies kann in einer Familienverfassung geregelt werden, wie in Konfliktsituationen zu verfahren ist. Die Familienverfassung ist deshalb ein äußerst begrüßenswertes Regelungsinstrument zur Schaffung einer nachhaltigen Unternehmensidentität.

## Accounting 4.0: Die digitale Rechnungsverarbeitung

Der digitale Veränderungsprozess ist im vollen Gange und wird auch nachhaltige Auswirkungen auf den Finanzbereich aller Unternehmen haben. Bei der digitalen Belegverarbeitung gibt es im Mittelstand und bei kleineren Unternehmen noch großen Nachholbedarf. Dabei lassen sich mit einer automatisierten Datenerfassung nicht nur Material-, Druck- und Archivierungskosten senken, sondern auch die Durchlaufzeiten im Unternehmen verkürzen und manuelle sowie prozessuale Fehler vermeiden bzw. absichtliche Prozessumgehungen verhindern. Die digitale Verarbeitung von Lieferantenrechnungen stellt einen wichtigen Teilprozess im sogenannten Purchase-to-Pay-Prozess dar, d. h. des Prozesses von der Bestellanforderung bis zur Bezahlung der Rechnung.

Voraussetzung für die erfolgreiche Implementierung einer digitalen Rechnungsverarbeitung ist die exakte Definition des Prozesses. Am Anfang des Prozesses stehen der Rechnungseingang und die Belegauslesung. Der Multichannel-Eingang von Rechnungen (postalisch, per Fax, per E-Mail) erschwert die einheitliche Prozessdefinition. Eingehende Papierbelege sind zunächst zu scannen, um die anschließende digitale

Weiterverarbeitung bzw. das Auslesen der vorhandenen Belegdaten via OCR-Erkennung (Texterkennung) zu ermöglichen. Rechnungen, die in einem unstrukturierten Datenformat eingehen (z. B. PDF-, TIF-, Word-Formate), folgen dem gleichen Prozess. Strukturierte (XML, EDI) und hybride Datenformate (PDF/A, ZUGFeRD) können dagegen unmittelbar ausgelesen und in das ERP-System übernommen werden.

Im Anschluss an die Belegauslesung erfolgt die automatische Belegklassifizierung und -validierung, d. h. die Prüfung der Vollständigkeit der Belegart (z. B. rechnerische Richtigkeit, Pflichtangaben gemäß § 14 UStG, steuerliche Konsistenz) und der Abgleich von Stammdaten mit dem ERP-System. Fehlerhafte Rechnungen werden so frühzeitig erkannt und können zurückgewiesen werden. Daneben kann auf Änderungen in den Belegdaten im Vergleich zu den Stammdaten (z. B. neue Bankverbindung) unmittelbar reagiert werden. Für Rechnungen im Zusammenhang mit einem Wareneingang kann an dieser Stelle ein automatischer Abgleich von Mengen und Preisen mit der Bestellung bzw. mit der tatsächlichen Liefermenge erfolgen (3-Way-Match).

Der sich anschließende Rechnungsprüfungs- und Genehmigungsprozess kann auf Basis von hinterlegten Organisationsstrukturen, Freigabelimits und individuellen Kriterien (z. B. Vieraugenprinzip) erfolgen.

Den Abschluss der digitalen Rechnungsverarbeitung bilden die Verbuchung (manuell oder automatisch), die Zahlungsanweisung sowie die revisions sichere Archivierung des gesamten Vorgangs. Bestimmte Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der IT-gestützten Buchführung sind in den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) konkretisiert. Unternehmen, die die dort genannten Regeln beachten, dürften nach dem Scan theoretisch sogar den Originalbeleg vernichten.

Die Kosten für die analoge Bearbeitung einer Rechnung werden auf 5 € bis 20 € geschätzt. Durch die digitale Rechnungsverarbeitung ist unter Berücksichtigung der Optimierungen in den vor- bzw. nachgelagerten Prozessen eine Kostenersparnis von bis zu 80 % möglich. Investitionen in das Accounting 4.0 werden sich deshalb in kurzer Zeit amortisieren.

### Alle Steuerzahler

## Zinsen auf Steuernachzahlungen verfassungswidrig?

Hinsichtlich der Frage nach der Verfassungswidrigkeit der Zinsen auf Steuernachzahlungen hat der Bundesfinanzhof (BFH) ein neues Kapitel aufgeschlagen. Steuernachzahlungen sind mit 6 % p. a. zu verzinsen; bei Steuererstattungen werden dagegen zum gleichen Satz Erstattungszinsen gewährt. Der Zinslauf beginnt im Regelfall 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Auch Steuerbeträge, die hinsichtlich ihres Vollzu-

ges auf Antrag des Steuerpflichtigen vorläufig ausgesetzt sind, werden im Falle des Unterliegens der Rechtsstreitigkeit mit 6 % p. a. verzinst. Bisher hat der BFH für den Verzinsungszeitraum 2013 eine Verfassungswidrigkeit des Zinssatzes von 6 % verneint. Für den Verzinsungszeitraum 2015 hat der BFH nun jedoch im Rahmen eines Verfahrens über die Aussetzung der Vollziehung angesichts eines strukturellen und verfestigten Niedrigzinzniveaus schwerwiegen-

de Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Nachzahlungszinsen geäußert und vorläufigen Rechtsschutz gewährt. Diese Entscheidung kann für Steuerpflichtige zum Anlass für die Einlegung von Rechtsmitteln gegen die Festsetzung von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen genommen werden. Eine Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit wird das Bundesverfassungsgericht zu treffen haben.

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

## Wohnungsvermietungsgesellschaften: Überraschende Wende

In der letzten Ausgabe (Seite 6) hatten wir über ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) berichtet, das vermietete Immobilien einer Wohnungsvermietungsgesellschaft nur dann ausnahmsweise nicht als schädliches Verwaltungsvermögen ansehen will, wenn

neben der Vermietung wesentliche Nebenleistungen erbracht werden, die das übliche Maß überschreiten. Die Finanzverwaltung hat nun jedoch verlauten lassen, dass das Urteil nicht angewandt werden soll. Die bisherige Regelung, dass für die Begünstigung

das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausreicht sowie die Größengrenze von 300 Wohnungen, die vom BFH ebenfalls abgelehnt wurde, sollen weiterhin Bestand haben. Das dürfte für Aufatmen sorgen!

## Bilanzierung von Abfindungen an ausscheidende Gesellschafter

Im Februar 2018 veröffentlichte der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) eine Neufassung der Stellungnahme „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personengesellschaften“ (IDW RS HFA 7 n. F.). Diese ist erstmals verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 beginnen. Wesentliche Neuerung ist eine geänderte Empfehlung zur Bilanzierung von Abfindungszahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen an ausgeschiedene Gesellschafter.

Zukünftig sollen nach Ansicht des IDW Abfindungszahlungen, die den Buchwert des Kapitals übersteigen, erfolgsneutral mit (gesamthänderischen) Rücklagen sowie Kapitalkonten der verbleibenden Gesellschafter verrechnet werden (Verrechnungslösung). Werden durch die Verrechnung die Kapitalkonten negativ, sind diese als nicht

durch Vermögenseinlagen gedeckte Abfindungen an ausgeschiedene Gesellschafter getrennt nach Gesellschaftergruppen am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite auszuweisen.

Sofern Kapitalkonten verbleibender Gesellschafter durch eine Verrechnung von Mehrvergütungen unter den Betrag der Hafteinlage gemindert werden, stellt sich die Frage, ob hierdurch im Sinne von § 172 Abs. 4 HGB die Haftung der Gesellschafter wieder auflebt. Das IDW vertritt die Auffassung, dass die Bilanzierung keinen haftungsrelevanten Entnahmetatbestand darstellt. Schließlich haben nicht die verbleibenden Gesellschafter eine Entnahme getätigt, die die Kapitalkonten reduziert, sondern der ausscheidende Gesellschafter hat eine Überentnahme vorgenommen, die den anderen Gesellschaftern zugerechnet wird.

Folge eines negativen Kapitalkontos ist aber nach Auffassung des IDW im Verrechnungsfall vorbehaltlich abweichender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag oder eines abweichenden Gesellschafterbeschlusses, dass Gewinne erst wieder entnommen werden können, wenn die Kapitalkonten den Betrag der bedungenen Einlage erreicht haben.

Alternativ zur Verrechnungsmethode bleibt weiterhin die Aufstockungslösung zulässig. Hier wird der positive Differenzbetrag zwischen Abfindung und Buchwert des Kapitalanteils aktivisch berücksichtigt, d. h., die Buchwerte der Vermögensgegenstände werden, sofern diese stille Reserven enthalten, in Höhe der Mehrvergütung aufgestockt. Gegebenenfalls ist auch die nachträgliche anteilige Aktivierung von selbst geschaffenen Vermögensgegenständen oder eines Geschäfts- und Firmenwerts zulässig.

### Alle Steuerzahler

## Kaufkraftzuschläge bei Auslandsentsendungen

Erhalten Arbeitnehmer, die für einen begrenzten Zeitraum, mindestens aber für sechs Monate, ins Ausland entsandt werden, einen Zuschlag zum Arbeitslohn, der die Kaufkraft ausgleichen soll, kann dieser innerhalb gewisser Grenzen steuer- und sozialversicherungsfrei bleiben. Keine Bedeutung kommt dieser Möglichkeit zu, wenn der Arbeitslohn aufgrund eines der zahlreichen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland ohnehin nicht steuerpflichtig ist. In diesen Fällen kann sich höchstens

dann eine Wirkung einstellen, wenn die im Inland nicht steuerpflichtigen Einkünfte zumindest dem Progressionsvorbehalt unterliegen. In welcher Höhe die zusätzliche Lohnzahlung steuerfrei bleiben kann, richtet sich nach den regelmäßig – zuletzt im April 2018 – von der Finanzverwaltung veröffentlichten länder- oder teilweise sogar regionsbezogenen Kaufkraftzuschlägen. Für die Übernahme von Reise-, Übernachtungs- oder ähnlichen Kosten gelten zusätzlich die üblichen Befreiungsvorschriften.

## Impressum

### Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

### V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck  
ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:  
valido marketing services GmbH

## Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse [www.atg.de](http://www.atg.de) in der Rubrik „Publikationen“.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.