

## Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

das PKF Tax CMS Modell vertiefen wir im Brennpunkt dieser Ausgabe mit dem **Modul „Lohnsteuer/Sozialversicherung“**; es ist wie das in der letzten Ausgabe vorgestellte Modul GoBD der **Risikoanalyse (Phase II)** zuzuordnen. Zunächst werden ausgewählte Risiken anhand von Praxisbeispielen „lebendig“, indem sie hinsichtlich Schadenhöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit bewertet werden. Dabei werden auch die im Unternehmen vorhandenen Prozesse analysiert und bestehende Maßnahmen der Steuerung sowie bereits implementierte Kontrollen bei der Überleitung von Brutto- zu Nettorisiken berücksichtigt.

Der anschließende Inhalt der Rubrik Steuern ist aufgrund der aktuellen Entwicklungen und der vielen grundsätzlichen Urteile sehr umfangreich ausgefallen. Im ersten Beitrag informieren wir über eine wichtige Änderung bei Kostenumlagen in internationalen Unternehmen: Die deutsche Finanzverwaltung passt ihre Vorgaben an die neuen OECD-Verrechnungspreisrichtlinien an, wodurch ein Gewinnaufschlag auf Kostenumlagen dann die Regel werden dürfte. Es folgt die Besprechung eines aktuellen Urteils, das in einem gewissen Rahmen Gestaltungen für eine Kürzung von Mieteinnahmen bei der Gewerbesteuer eröffnet. Bei Arbeitnehmern, die entsendet werden oder auf Dienstreise gehen, ist künftig der Besteuerungsprozess an geänderte Vorgaben anzupassen. Lesen Sie abschließend, was alles Arbeitslohn sein kann und wie bzw. wo dieser der Sozialversicherung zu unterwerfen ist.

Unter „Aktuell Notiert“ stellen wir zunächst Spezialfälle zur Berechnung von Überentnahmen und Voraussetzungen für die Übertragung von Verlustvorträgen vor. Es folgt der Hinweis auf die Auswirkungen der neuen Sterbetafeln. Der letzte Beitrag zu der Frage, ob eine für die Geliebte spendierte Luxuskreuzfahrt der Schenkungsteuer zu unterwerfen ist, dürfte eher zum Schmunzeln als von praktischer Relevanz sein.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von  
 PKF Fasselt Schlage

## Inhalt

### » BRENNPUNKT



- » Tax Compliance Management System – Teil D: Risiko-Analyse am Beispiel Lohnsteuer/Sozialversicherung (Phase II des PKF-Modells)

### » STEUERN

- » Neues BMF-Schreiben zu Kostenumlageverträgen: Verwaltung folgt OECD-Richtlinien
- » Erweiterte Grundstückskürzung trotz Halten einer GmbH-Beteiligung durch die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG
- » Entsendung und Dienstreise: Prozesse auf elektronische A1-Bescheinigungen umstellen
- » Arbeitslohn durch verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen

### » AKTUELL NOTIERT

- » Ertragsteuerliche „Überentnahmen“: BFH sorgt für deutliche Besserstellung der Steuerpflichtigen
- » Einkommensteuer: Verrechenbare Verluste bei Übertragung eines Teilkommanditanteils
- » Neue HEUBECK-Richttafeln 2018 G
- » Schenkungsteuer: Kein Steuertatbestand bei gemeinsamer Luxuskreuzfahrt

## BRENNPUNKT

## Tax Compliance Management System – Teil D: Risiko-Analyse am Beispiel Lohnsteuer/Sozialversicherung (Phase II des PKF-Modells)

**Nachdem im letzten Heft die Phase II des PKF-Modells am Beispiel GoBD dargestellt wurde, wird die Reihe nachfolgend mit Beispielen aus dem Bereich Lohnsteuer/Sozialversicherung fortgesetzt (zum Gesamtüberblick vgl. Mai-Ausgabe). Auch für diesen Bereich werden die Anforderungen an die für die Sicherstellung der Tax Compliance erforderlichen Verfahrens- und Prozessdokumentationen beschrieben.**

### 1. Risikoanalyse im Bereich Lohnsteuer/Sozialversicherung

Der Artikel zur Risiko-Analyse am Beispiel der GoBD im letzten Heft beinhaltet bereits eine ausführliche Darstellung der im Rahmen der Phase II grundsätzlich durchzuführenden Prozessschritte:

- Dokumentation der Prozesse
- Identifikation bestehender Maßnahmen und Kontrollen
- Ermittlung von Prozessrisiken
- Bewertung der Risiken hinsichtlich Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit

Dazu werden bei der praktischen Umsetzung im Interview die Risiken dieser Prozesse identifiziert. Anhand der geplanten Fragestellungen werden die im Unternehmen bereits bestehenden Regelungen und Kontrollen überprüft sowie die Risiken bewertet. Als Ergebnis erfolgt eine Berichterstattung über die Risikosituation und die Festlegung von Handlungsstrategien zur Reduzierung der Risiken.

Am Beispiel von Sachbezügen im Betrieb soll die in Anwendung des

PKF-Modells zu leistende Arbeit nachfolgend veranschaulicht werden. Sachbezüge sind z.B. Betriebsveranstaltungen, Verköstigungen an Geschäftsfreunde und Mitarbeiter, Geschenke an Geschäftsfreunde und Mitarbeiter, Rabatte an Mitarbeiter, Reisekosten, Pkw-Nutzung, Arbeitskleidung, betriebsärztliche Betreuung, Arbeitgeberdarlehen, Firmenwohnung, Karten für den öffentlichen Personennahverkehr und vieles mehr. Im Betriebsablauf muss sichergestellt sein, dass die Personalabteilung bzw. der für die Personaldaten verantwortliche Mitarbeiter alle Informationen zu den jeweiligen Sachbezügen erhält. In der Regel ist das nur möglich, wenn im Unternehmen Checklisten oder Formulare eingeführt sind, die die notwendigen Daten abfragen.

### 2. Anwendungsbeispiel Betriebsveranstaltungen

#### 2.1 Sachverhalte und Grundsätze

In den meisten Betrieben finden jährliche Weihnachtsfeiern und Sommerfeste für den einzelnen Betrieb, aber auch für einzelne Abteilungen statt. Diese Feiern sind typische Beispiele von Betriebsveranstaltungen. Eine Betriebsveranstaltung ist definiert als eine Veranstaltung mit gesellschaftlichem Charakter, die den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander fördern und damit für ein gutes Betriebsklima sorgen soll. Betriebsveranstaltungen sind z.B. von Kundenveranstaltungen oder Incentive-Events zu unterscheiden.

Der Teilnehmerkreis einer Betriebsveranstaltung soll überwiegend, d.h. zu mehr als 50%, aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und ggf. Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern im Konzern bestehen. Sie muss allen Arbeitnehmern offenstehen, auch den Teilzeitbeschäftigten und Aushilfen. Eine Betriebsveranstaltung ist dann steuerfrei, wenn die Kosten pro Mitarbeiter den Betrag von 110 € nicht überschreiten und der Mitarbeiter an höchstens zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr teilgenommen hat. Die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen muss also für jeden Arbeitnehmer einzeln festgehalten werden. Soweit die Aufwendungen pro Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung den genannten Freibetrag überschreiten, wird der Bezug mit 25% pauschal zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer besteuert. Sachgeschenke im Rahmen von Betriebsveranstaltungen erhöhen die Kosten der Veranstaltung. Bei Verlosungen sind Besonderheiten zu beachten. Reisekosten zur Betriebsveranstaltung gehören nicht zu den (steuerlichen) Kosten der Betriebsveranstaltung. Die Umsatzsteuern sind unter Berücksichtigung der Gesamttätigkeit des Unternehmens abzugsfähig, soweit die 110-€-Grenze nicht überschritten wurde.

Ein Prozessrisiko liegt möglicherweise darin, dass die notwendigen Dokumentationspflichten hinsichtlich der Teilnehmer einer Betriebsfeier nicht eingehalten werden. Aufgrund der Komplexität der fachlichen Beurteilung und der im



Abb. 1: Vier Phasen des PKF Tax Compliance Management Systems

Fälle der Aufdeckung im Rahmen von Prüfungen oft zu erwartenden relativ hohen Nachzahlungsbeträge ist dieses Risiko sowohl hinsichtlich Eintrittswahrscheinlichkeit als auch Schadenshöhe tendenziell als groß einzustufen.

## 2.2 Anwendung des PKF-Modells

In Phase II wird untersucht, welche Regelungen (z.B. Organisationsanweisungen, Fortbildungen, Programme, Formulare und Checklisten) vorhanden sind, den Schadenseintritt zu vermeiden. Weiterhin wird analysiert, ob die Einhaltung dieser Regelungen im Unternehmen kontrolliert wird. Die Höhe der Kosten wird abgefragt und daraus das Risiko aus diesen Veranstaltungen ermittelt. Bei Vorliegen einer gut strukturierten Arbeitsanweisung, die nachweislich angewendet wird, ist das tatsächliche Fehlerrisiko relativ gering. Bei Unternehmen mit mehreren Betriebsveranstaltungen, die keine Anweisungen zur Durchführung implementiert haben und weder die Vollständigkeit der Kosten noch die mögliche Teilnahme aller Arbeitnehmer nachweisen können, bleibt das Risiko relativ hoch.



Betriebsfeiern oft mit steuerlichen Risiken verbunden

» **Empfehlung:** Bei hohen Risiken besteht Handlungsbedarf zur Eindämmung des Risikos. Der Bericht zur Phase II müsste die Risikosituation beschreiben und den Handlungsbedarf, zugeschnitten auf das betroffene Unternehmen, darstellen.

## 3. Anwendungsbeispiel Reisekosten

### 3.1 Sachverhalte und Grundsätze

Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand, Übernachtungskosten u.Ä.) kommen in nahezu jedem Unternehmen vor. Zur Erstattung der Reisekosten sollte eine Dokumentation darüber vorliegen, für welche Reisen welche Beträge zu erstatten sind. Weiter sollte die Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers definiert sein; die betrieblich geforderten Aufzeichnungen und Nachweise sollten den Anforderungen der Finanzverwaltung entsprechen. Soweit die vereinbarten Erstattungen nicht den steuerfreien Pauschalen entsprechen, müssen die Besteuerung und ggf. die Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen sichergestellt sein.

Falls im Unternehmen Reisen ins Ausland an der Tagesordnung sind, ist häufig das Sozialversicherungsrisiko höher als das Lohnsteuerrisiko. Zeitnah müssen die Ausländertätigkeiten den Sozialversicherungsträgern und der Berufsgenossenschaft gemeldet werden. Insbesondere bei einem Unfall anlässlich einer Dienstreise ins Ausland könnte es mit

der Berufsgenossenschaft bei fehlender Übernahme Probleme geben. Der Arbeitgeber muss für die Unfallkosten in Vorleistung treten. Sollten die Aufwendungen nicht übernommen werden, kann das einen großen Schaden für das Unternehmen bedeuten.

### 3.2 Anwendung des PKF-Modells

In Phase II zum Tax CMS wird die Organisation der Reisekostenabrechnung und deren Verbindung zur Gehaltsabrechnung geprüft. Außerdem wird festgestellt, wie hoch die Zahlungen aufgrund von Dienstreisen sind. Über das ermittelte Risiko wird berichtet und eine Handlungsempfehlung gegeben. Darüber hinaus wird hinsichtlich der Auslandsreisen in der Phase II geschaut, ob Vorgaben für die Genehmigung von Dienstreisen ins Ausland getroffen wurden, die nicht nur die Abzugsfähigkeit der Reisekosten gewährleisten, sondern auch den Versicherungsschutz des Arbeitnehmers im Ausland sicherstellen. Das Risiko ist auch hier von dem Reiseziel, der Anzahl und der Dauer der Auslandsreisen abhängig. Mit der Aufnahme werden die Risiken identifiziert und bewertet. Diese Ergebnisse werden im Bericht dargestellt, Handlungsempfehlungen werden genannt.

## 4. Ausblick

Diese Beispiele vermitteln einen Überblick über die Vorgehensweise in Phase II. Aus dem Bericht und den Handlungsempfehlungen werden die Aufgaben für die im nächsten Heft näher zu beschreibende Phase III „Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen“ (vgl. Abb. 1) entwickelt.

StBin Helga Sauerwald



## STEUERN

### Neues BMF-Schreiben zu Kostenumlageverträgen: Verwaltung folgt OECD-Richtlinien

» **Für wen:** Deutsche Unternehmen, die mit nahestehenden ausländischen Unternehmen über einen längeren Zeitraum Leistungen austauschen.

» **Sachverhalt:** Erbringen bzw. erlangen Unternehmen im gemeinsamen Interesse mit ausländischen nahestehenden Unternehmen (insgesamt: Poolmitglieder) und über einen längeren Zeitraum Leistungen, so müssen diese nicht zwingend nach den allgemeinen Verrechnungspreisregeln (inkl. Gewinnaufschlag) verrechnet werden. Vielmehr ist es bislang nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung unter bestimmten Voraussetzungen auf der Grundlage sog. „Kostenumlageverträge“ (im Folgenden: KUV) möglich, die für diese Leistungen angefallenen Kosten unter den Poolmitgliedern nach einem Umlageschlüssel zu verteilen und ohne Gewinnaufschlag zu verrechnen. Gebräuchlich sind solche KUV insbesondere im Zusammenhang mit

- der gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung imma-

terieller Werte oder von materiellen Wirtschaftsgütern („KUV zu Entwicklungszwecken“) sowie

- Dienstleistungen („KUV zu Dienstleistungszwecken“).

Mit Wirkung zum 1.1.2019 bzw. im Fall bereits bestehender KUV mit Wirkung ab 1.1.2020 hat die deutsche Finanzverwaltung nun allerdings ihre bisherige Auffassung dem Kapitel VIII der aktuellen OECD-Verrechnungspreisrichtlinien angepasst. Wesentliche Veränderungen gegenüber der bisherigen Auffassung betreffen folgende Aspekte:

- (1) Wie bislang kann ein Unternehmen nur dann an einem KUV teilnehmen, wenn es erwartungsgemäß von den mittels KUV betriebenen Aktivitäten profitiert. Neu ist aber, dass künftig jeder Teilnehmer auch Kontrolle über die jeweils mit dem KUV verbundenen Risiken haben muss. Andernfalls gelten die regelmäßig strengeren Anforderungen an den angemessenen Verrechnungspreis.

(2) Aufgrund der Bezugnahme auf die OECD-Richtlinien hat sich außerdem die Bewertung der Beiträge zum KUV geändert: Bislang wurden regelmäßig die Kosten ohne Gewinnaufschlag nach dem Verteilungsschlüssel des jeweilig erwarteten Nutzens auf die Teilnehmer verteilt. Künftig soll der Wert eines Beitrags grundsätzlich mit dem Marktpreis bemessen werden. Diese Neuerung ist vor allem für KUV zu Entwicklungszwecken relevant. Bei KUV zu Dienstleistungszwecken dürfte hingegen häufig auch weiterhin eine kostenbasierte Verteilung zumindest bei Aktivitäten mit geringer Wertschöpfung akzeptiert werden.

» **Empfehlung:** KUV mit deutscher Beteiligung sollten rechtzeitig überprüft und ggf. an die neuen Vorgaben angepasst werden. Um den künftig zulässigen Teilnehmerkreis zutreffend zu bestimmen, bedarf es jeweils einer Analyse nicht nur der Funktionsausübung, sondern auch der Risikokontrolle. Weiterhin sollte vor allem bei entwicklungsorientierten KUV untersucht werden, inwieweit die Bewertung der Teilnehmerbeiträge bereits marktpreisorientiert erfolgt bzw. inwieweit von der OECD im Einzelfall gewährte Ausnahmen von diesem Prinzip genutzt werden können. Abschließend ist es ratsam, bei dieser Gelegenheit auch die Einhaltung der Dokumentationsanforderungen an KUV zu prüfen.

» **Mehr zum Thema:** Das bislang für Umlageverträge einschlägige BMF-Schreiben vom 30.12.1999 wie auch das neue BMF-Schreiben vom 5.7.2018 finden Sie unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de), die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264274297-de>.

WP/StB Dr. Dietrich Jacobs /  
StBin Isabee Falkenburg



Bei gemeinsamer Entwicklung sind Änderungen zu beachten

## Erweiterte Grundstückskürzung trotz Halten einer GmbH-Beteiligung durch die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG

» **Für wen:** Grundstücksverwaltende Unternehmen, die trotz gesellschaftsrechtlicher Verbindung zum Mieter die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen möchten.

» **Sachverhalt:** Die A GmbH & Co. KG (Klägerin) vermietete ein Betriebsgrundstück an die Z GmbH & Co. KG, mit der sie über eine Schwesterkapitalgesellschaft (Y GmbH) gesellschaftsrechtlich verbunden war. Die beiden KG's waren über zwei Gesellschafter verbunden, wobei bei der Z GmbH & Co. KG die Y GmbH zwischengeschaltet war. Die A GmbH & Co. KG beantragte nun im Rahmen einer Betriebsprüfung die Gewährung der Kürzung der Mieterträge beim Gewerbeertrag. Das Finanzamt versagte dieser erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) die Anerkennung, weil aufgrund der im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten der Klägerin gehaltenen Beteiligungen an der Y GmbH keine ausschließliche Verwaltung von eigenem Grundbesitz vorliege.

Das Hessische Finanzgericht (FG) sieht dies im Urteil vom 24.1.2018 (Az.: 8 K 2233/15) anders. Die erweiterte Kürzung ist demnach nur dann zu versagen, wenn die Verwaltung und Nutzung des eigenen Kapitalvermögens für sich betrachtet und unabhängig von einer ggf. vorhandenen gewerblichen Prägung eine ihrer Natur nach gewerbliche Tätigkeit darstellt.

Die seitens der Kommanditisten erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen aus dem Halten der GmbH-Beteiligung stellen stattdessen eine unschädliche



**Mieterträge unterliegen unter bestimmten Umständen nicht der Gewerbesteuer**

Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dar. Die Umqualifizierung dieser Einkünfte auf der Ebene des Steuerpflichtigen aufgrund des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG führt nach Ansicht des FG nicht zwingend zum Versagen der erweiterten Kürzung, da die Verwaltung und Nutzung ihrer Natur nach als eine gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. Zudem war im Streitfall noch fraglich, ob die Voraussetzungen für eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegen. Dies hat das FG verneint, da der an der A GmbH & Co. KG nicht beteiligten Y GmbH im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG eine Abschirmwirkung zukommt, die zu einem Durchgriffsverbot führt.

» **Empfehlung:** Die Vermietung von Grundbesitz einer Personengesellschaft an eine andere Personengesellschaft mit mehrheitlich identischen Gesellschaftern steht nach Ansicht des FG der erweiterten Kürzung nicht ent-

gegen, wenn für die Beteiligung an der mietenden Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet wird. In dieser Konstellation sollte die Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vermieden werden, welche der erweiterten Kürzung entgegensteht. In vergleichbaren Fällen sollte bei Versagung der erweiterten Grundstückskürzung durch die Finanzverwaltung mit Verweis auf das Besprechungsurteil Einspruch eingelegt werden.

» **Mehr zum Thema:** Das FG hat die Revision zugelassen, welche mittlerweile auch beim BFH eingelegt worden ist (Az. beim BFH: IV R 7/18). Damit wird sich der BFH abschließend mit der Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Hinblick auf das Halten von GmbH-Beteiligungen und mit der Reichweite des Durchgriffsverbots für die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung befassen können

*FAStR Dr. Carsten Dunkmann*

## Entsendung und Dienstreise: Prozesse auf elektronische A1-Bescheinigungen umstellen

» **Für wen:** In das Ausland entsendende Arbeitgeber und entsandte Arbeitnehmer.

» **Sachverhalt:** Bei Entsendungen von Arbeitnehmern ins Ausland sind

grundsätzlich weiterhin deutsche Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten. Die Freistellung von zusätzlicher ausländischer Sozialversicherung wird bei Entsendung ins EU-Ausland durch eine

Bescheinigung A1 sichergestellt. Nach Art. 12 Abs.1 VO (EG) Nr. 883/2004 hat der Arbeitgeber bei der Krankenversicherung eines gesetzlich versicherten Arbeitnehmers für dessen Entsen-

derung in einen anderen EU-/EWR-Staat oder die Schweiz (kurz: EU-Ausland) die Ausstellung einer solchen A1-Bescheinigung zu beantragen. Ab 2019 kann diese Bescheinigung nur noch elektronisch beantragt werden. Die Umstellung erfordert entsprechende Prozessänderungen in der Lohnbuchhaltung:

**(1) Datenübermittlung und Aushändigung**

**der Bescheinigung:** Die Bescheinigung dient der Freistellung des Arbeitnehmers von der Sozialversicherung im EU-Ausland. Es ist vorgesehen, dass die Übermittlung der Daten der A1-Bescheinigung an den Arbeitgeber innerhalb von drei Arbeitstagen nach Prüfung durch die Krankenversicherung erfolgt. Der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung unverzüglich auszudrucken und seinem Beschäftigten auszuhandigen.

**(2) Elektronische Beantragung:** Arbeitgeber können seit dem Jahres-



**Wichtig: Entsendungen vollständig und rechtzeitig elektronisch melden**

wechsel 2017/2018 die A1-Bescheinigung über das Lohnabrechnungsprogramm elektronisch beantragen. Der Antrag ist im Jahr 2018 noch in Papierform möglich. Bis zum 30.6.2018 wurden A1-Bescheinigungen per Post versandt; seit dem 1.7.2018 erfolgt die Rückmeldung digital. Ab dem 1.1.2019 wird das elektronische Verfahren für Antrag und Rückmeldung verbindlich.

**(3) Mitführung der Bescheinigung:** Im EU-Ausland haben sich die Kontrollen vervielfacht. Grundsätzlich ist die Bescheinigung A1 vom entsendenden

Arbeitgeber aufzubewahren. Der Arbeitnehmer sollte eine Kopie mitführen, um seine Sozialversicherungsfreiheit nachweisen zu können.

**(4) Achtung Dienstreisen:** Eine Entsendung ist eine vorübergehende Beschäftigung im Ausland. Hierzu gehören auch Dienstreisen. Dabei spielt die Dauer der Dienstreise keine Rolle. Selbst bei ein-tägigen Dienstreisen muss

eine Bescheinigung A1 mitgeführt werden. Im Fall des elektronischen Antrags müssen die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers sicherstellen, dass Dienstreisen in der Lohnbuchhaltung verwaltet werden.

» **Empfehlung:** Spätestens mit der Einrichtung der elektronischen Beantragung von A1-Bescheinigungen sollte sichergestellt werden, dass die Entsendungen vollständig und rechtzeitig in der Lohnbuchhaltung erfasst werden.

*StBin Sabine Rössler*

## Arbeitslohn bei verbilligter Überlassung von GmbH-Anteilen: Zuwendungen durch Dritte

» **Für wen:** GmbH, die ihren Arbeitnehmern Vorteile in Form von Anteilen zukommen lassen, um diese langfristig zu binden.

» **Sachverhalt:** Der verbilligte Erwerb einer GmbH-Beteiligung durch einen leitenden Arbeitnehmer kann auch dann zu Arbeitslohn führen, wenn nicht der Arbeitgeber selbst, sondern ein Gesellschafter des Arbeitgebers die Beteiligung veräußert. Dies hat der BFH kürzlich mit Urteil vom 15.3.2018 (Az.: VI R 8/16) entschieden.

Der Kläger war im Streitjahr zum einen als Prokurist bei der in Deutschland ansässigen X-GmbH angestellt. Zum anderen war er für eine österreichische

Tochtergesellschaft der X-GmbH als Geschäftsführer tätig. Im Rahmen einer bei der X-GmbH durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Kaufpreis, den der Kläger für eine von ihm erworbene Beteiligung an der X-GmbH gezahlt hatte, nicht dem tatsächlichen Wert der Beteiligung entsprochen habe. Die Differenz sei als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren, weil der Veräußerer Hauptgesellschafter der X-GmbH war. Die Veräußerung der Beteiligung stand in Zusammenhang mit dem künftigen Einsatz des Klägers als „Europamanager“ der X-GmbH.

Der BFH bestätigt damit, dass Arbeits-

lohn auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen ist, wenn sie ein Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt. Im Streitfall war der Erwerb der Beteiligung durch das Dienstverhältnis veranlasst und diente dazu, den Kläger zu einem weiteren Engagement für das Unternehmen zu motivieren und ihn an dieses zu binden. Der als Arbeitslohn zu erfassende geldwerte Vorteil bestand dabei nicht in der übertragenen Beteiligung selbst, sondern in dem gewährten Preisnachlass.

» **Hinweis:** Der Wert einer überlassenen Kapitalbeteiligung ist in erster



Linie aus Veräußerungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, abzuleiten (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Bei den hier vorliegenden Veräu-

ßerungen spricht jedoch bereits die Vermutung dafür, dass die objektiven Wertmaßstäbe von Angebot und Nachfrage nicht eingehalten wurden. Denn bei Verkäufen an Arbeitnehmer gilt die Regel-

vermutung, dass die Verträge (auch) wesentlich durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind. In diesem Fall ist der gemeine Wert der Anteile zu schätzen.

*FAStR Dr. Carsten Dunkmann*

## AKTUELL NOTIERT

### Ertragsteuerliche „Überentnahmen“: BFH sorgt für deutliche Besserstellung der Steuerpflichtigen

Der Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben ist ertragsteuerlich nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a EStG nur eingeschränkt möglich. Die Grundidee ist überschaubar: Ein Betrag i.H. von 6% der Überentnahmen, maximal jedoch der um einen Freibetrag von 2.000 € verminderte Betrag derjenigen Schuldzinsen, die nicht für die Finanzierung von Anlagevermögen angefallen sind, wird nicht zum Abzug zugelassen. Überentnahmen liegen dabei vor, soweit in einem Wirtschaftsjahr die Entnahmen den Gewinn zzgl. etwaiger Einlagen übersteigen, wobei auch Über- bzw. Unterentnahmen aus Vorjahren berücksichtigt werden. Die Finanzverwaltung interpretiert den Begriff „Gewinn“ dabei als „Gewinn oder Verlust“ und folgert daraus, dass auch ein Verlust zu Überentnahmen führen kann.

Der BFH hat nunmehr am 14.3.2018 (Az.: X R 17/16) klargestellt, dass Verluste für sich genommen nicht zu Überentnahmen führen können und die Bemessungsgrundlage für die Versagung des Schuldzinsenabzugs daher grundsätzlich auf den periodenübergreifenden Entnahmeüberschuss zu begrenzen ist. Nicht abzugsfähige Schuldzinsen können also maximal nur entstehen, soweit die eigentlichen Entnahmen die Einlagen der Totalperiode überschreiten.

### Einkommensteuer: Verrechenbare Verluste bei Übertragung eines Teilkommanditanteils

Ein Kommanditist darf gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG einen ihm zuzurechnenden Anteil am Verlust einer KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Dazu hat der BFH mit Urteil vom 1.3.2018 (Az.: IV R 16/15) entschieden, dass bei unentgeltlicher Übertragung eines Teilkommanditanteils der verrechenbare Verlust nur dann auf den Übernehmer übergeht, wenn auch das zugehörige Gewinnbezugsrecht übertragen wird.

Im vorliegenden Fall hatte der Ehemann seiner Frau einen Teil seines Kommanditanteils geschenkt. Im zugehörigen Schenkungsvertrag wurde festgehalten, dass das Privatkonto dem Schenker verbleibt und von ihm fortgeführt wird. Auf diesem sog. Kapitalkonto II wurden Entnahmen, Einlagen und Gewinne verbucht.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts entgegen der Auffassung des Finanzamts dahingehend bestätigt, dass die Übertragung der verrechenbaren Verluste anteilig stattgefunden hat. Es komme nicht auf die zivilrechtliche Ausgestaltung des mitübertragenen Kapitalkontos an, sondern ausschließlich auf die Übertragung des

Bezugsrechts für künftige Gewinne. Daher erfolgte im vorliegenden Fall eine Übertragung des anteiligen Kommanditkapitals einschließlich der verrechenbaren Verluste. Zur Begründung wird ausgeführt, dass die übernehmende Ehefrau belastet ist, weil bei künftigen Gewinnen zunächst das negative Kapitalkonto wieder ausgeglichen werden muss.

### Neue HEUBECK-Richttafeln 2018 G

Die neuen Richttafeln basieren auf aktuellen Statistiken der gesetzlichen Rentenversicherung und des Statistischen Bundesamts; sie berücksichtigen die jüngsten Entwicklungen bei den Sterblichkeits-, Invalidisierungs-, Verheiratungs- und Fluktuationswahrscheinlichkeiten und erstmals auch sozioökonomische Auswirkungen auf die Lebenserwartung. Diese in Deutschland faktisch maßgeblichen Sterbetafeln dürften auch vom BMF für die steuerliche Bewertung von Pensionsrückstellungen noch vor der nächsten Bilanzsaison anerkannt werden. Die Heubeck AG rechnet damit, dass in der Steuerbilanz je nach Zusammensetzung des Bestands eine Zuführung zur Pensionsrückstellung von 0,8% bis 1,5% erforderlich sein wird. Im nach handelsrechtlichen und internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellten Jahresabschluss wird eine Erhöhung von 1,5% bis 2,5% erwartet.

## Schenkungssteuer: Kein Steuertatbestand bei gemeinsamer Luxuskreuzfahrt

Dass die Zuwendung einer Kreuzfahrt nicht schenkungssteuerpflichtig ist, hat das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 12.6.2018 (Az.: 3 K 77/17) entschieden. Im vorliegenden Fall hatte der Kläger eine fünfmonatige Luxuskreuzfahrt für sich und seine Lebensgefährtin gebucht. Der Preis betrug für die Suite in der teuersten Kategorie an Bord 500.000 €, dies unabhängig von der Belegung mit einer bzw. zwei Personen. Das Finanzamt forderte den Zuwender auf, eine Schenkungsteuererklärung abzugeben. Der Kläger erklärte daraufhin einen Zuwendungsbetrag i.H. von 25.000 €, der auf anteilige Anreisekosten, Kosten für Ausflüge und Verpflegung der



Reisebegleitung schenkungssteuerlich unbeachtlich

Lebensgefährtin entfiel. Das Finanzamt hingegen wollte die hälftigen Gesamtkosten zzgl. der vom Kläger übernommenen Steuer der Schenkungssteuer unterwerfen.

Nach Ansicht des Finanzgerichts lag jedoch keine Bereicherung der Lebensgefährtin vor, da diese kein eigenes Forderungsrecht auf die Reiseleistung gegenüber dem Reiseveranstalter erworben hat. Ein Forderungsrecht ist rechtlich und tatsächlich nicht frei verfügbar, wenn die Leistung lediglich im Rahmen eines gemeinsamen Konsums erbracht wird. Eine Vermögensmehrung der Lebensgefährtin erfolgt auch nicht durch einen Verzicht auf Wertausgleich. Ein Wertersatzanspruch bestünde nur, sofern die Lebensgefährtin die eigenen Aufwendungen einspart. Dies ist ausgeschlossen, wenn (wie im vorliegenden Fall) die Lebensgefährtin die Aufwendungen allein nicht hätte aufbringen können. Die Begleitung auf der Reise ist als schenkungssteuerlich nicht relevanter gemeinsamer Konsum und Gefälligkeit zu betrachten.

### BONMOT ZUM SCHLUSS

„Meine Zukunft wird immer an Fiat gebunden sein. Dies ist meine letzte Stelle, ich möchte nirgendwo anders mehr hingehen.“

**Sergio Marchionne, 17.6.1951 – 25.7.2018, Italienisch-Kanadische Manager-Legende, Sanierer und CEO von Fiat Chrysler, Ferrari-Chef.** Die Sanierung von Fiat war sein Lebenswerk, Ende Juni 2018 war der Konzern schuldenfrei.

## Impressum

**PKF FASSELLT SCHLAGE** Partnerschaft mbB

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

10829 **Berlin** · EUREF-Campus 10/11 · Tel. +49 30 306 907 -0  
47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0  
20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0  
18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

38100 **Braunschweig** · Güldenstraße 28 · Tel. +49 531 2403-0  
60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0  
50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

38350 **Helmstedt** · Böttcherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0  
56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto:pkf-nachrichten@pkf.de)

Die Inhalte der PKF\* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

\*PKF Fasselt Schlage ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de) einsehbar.

[www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de)

