

Aktuelle Steuerinformationen für den GmbH-Geschäftsführer

Januar 2022

**Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,**

wann führt die **Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens** zu einer verdeckten Gewinnausschüttung? Diese Frage beantworten wir anhand einer aktuellen Entscheidung. Zudem beleuchten wir, wann bei einem unbefristeten **Fremdwährungsdarlehen** eine **Teilwertzuschreibung** zulässig ist. Der **Steuertipp** macht auf lohnsteuerrechtliche Fallen bei **Betriebsfeiern** und **Firmenjubiläen** aufmerksam.

GESELLSCHAFTERDARLEHEN

Risikozuschlag wegen Nachrangigkeit ist fremdüblich

Ein häufiges Streitthema in Betriebsprüfungen ist die Fremdüblichkeit von Zinssätzen bei Gesellschafterdarlehen. Gerne argumentieren Betriebsprüfer, dass der von einer Kapitalgesellschaft als Darlehensnehmerin gezahlte Zins an die Gesellschafter als Darlehensgeber unüblich hoch sei (im **Fremdvergleich**), und wollen darin eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) erkennen. Die Folge ist, dass die die Zinsen zahlende Kapitalgesellschaft die Zinsen nicht als Betriebsausgaben buchen kann, soweit diese „überhöht“ sind.

Im Streitfall hatte die Klägerin (eine inländische GmbH) zur Finanzierung eines Beteiligungserwerbs (unter anderem) zwei Darlehen aufgenommen, nämlich

- ein mit 4,78 % verzinstes Bankdarlehen (die Bank hatte hinsichtlich des Darlehens vollumfängliche Sicherheiten am Vermögen der Klägerin) und
- ein mit 8 % verzinstes Darlehen der Muttergesellschaft der Klägerin, das gänzlich unbesichert war.

In Höhe der Differenz zwischen den beiden Zinssätzen (ca. 3 %) verneinte das Finanzamt den Betriebsausgabenabzug und qualifizierte diese Zinsen in vGA um. Während das Finanzgericht die Klage für unbegründet hielt, hatte die Klägerin vor dem Bundesfinanzhof (BFH)

Erfolg.

Der BFH hat bestätigt, dass auch ein **fremder Dritter** bei einem unbesicherten Darlehen einen Risikozuschlag einkalkulieren würde. Daran ändere auch nichts, dass die Klägerin zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe über ausreichendes Vermögen verfügt habe, um das Darlehen zurückzuzahlen, denn ein gedachter fremder Dritter würde die Ungewissheit, ob auch in Zukunft ausreichende Mittel zur Verfügung stünden, durch einen Risikoaufschlag berücksichtigen.

Hinweis: Nahezu jede mittelständische Kapitalgesellschaft ist durch Gesellschafterdarlehen finanziert. Dieses grundlegende BFH-Urteil bietet Argumentationshilfen für eine - gegenüber einem besicherten Bankdarlehen - erhöhte Zinszahlung an die Darlehensgeber. Der BFH gibt sogar eine Prüfungsreihenfolge vor: Zunächst ist zu prüfen, ob ein Darlehensvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter dem Grunde nach anzuerkennen ist. Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der „Preis“ für die Kapitalüberlassung fremdüblich ist.

In dieser Ausgabe

- ☑ **Gesellschafterdarlehen:** Risikozuschlag wegen Nachrangigkeit ist fremdüblich 1
- ☑ **Pauschalsteuer:** Urlaubskostenübernahme kann verdeckte Gewinnausschüttung sein 2
- ☑ **Staatsschuldenkrise:** Dürfen Verbindlichkeiten aus Fremdwährungsdarlehen erhöht werden? .. 2
- ☑ **Grundstückslieferung:** Wenn der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung widerrufen wird 2
- ☑ **Kapitalerträge:** Aktienzuteilung im Rahmen eines US-amerikanischen „Spin-Off“ 2
- ☑ **Substanzwertermittlung:** Wie wird der Mindestwert eines GmbH-Anteils ermittelt? 2
- ☑ **Nettolohnoptimierung:** Steuerfreie Zuschläge bei variabler Grundlohnaufstockung möglich 3
- ☑ **Steuertipp:** Was bei Betriebsfeiern und Firmenjubiläen zu beachten ist 4

PAUSCHALSTEUER

Urlaubskostenübernahme kann verdeckte Gewinnausschüttung sein

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), die aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährt werden, können **nicht mit 30 % pauschaliert** werden. Nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut werden nur betrieblich veranlasste Geschenke und Zuwendungen von der Pauschalierungsvorschrift erfasst.

In diesem Zusammenhang hat das Finanzgericht Nürnberg zur Übernahme der Kosten für den Familienurlaub eines Mehrheitsgesellschafters Folgendes entschieden: Die Kostenübernahme stellt jedenfalls dann, wenn sie nicht auf einer im Voraus getroffenen Vereinbarung beruht, sondern für ein zurückliegendes Geschäftsjahr erfolgt, eine vGA dar. Eine Versteuerung der Kosten mit dem Pauschsteuersatz von 30 % kommt somit nicht in Betracht. Denn die Kostenübernahme ist **keine betrieblich veranlasste Zuwendung**, sondern eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung.

STAATSSCHULDENKRISE

Dürfen Verbindlichkeiten aus Fremdwährungsdarlehen erhöht werden?

Für in einer Fremdwährung zu erfüllende Verbindlichkeiten gilt zum Ausweis in der Steuerbilanz Folgendes: Sie dürfen nur dann mit einem höheren Wert als dem Wert zum Zeitpunkt ihrer Begründung ausgewiesen werden („**Teilwertzuschreibung**“), wenn die zum jeweiligen Bilanzstichtag aufgetretenen Änderungen des Wechselkurses voraussichtlich dauerhaft sind. Davon ist bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten regelmäßig nicht auszugehen. Bei ihnen kann grundsätzlich angenommen werden, dass sich die Wertunterscheide bis zum Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung wieder ausgeglichen haben.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, wann dennoch eine voraussichtlich dauernde Wertänderung angenommen werden kann: Das ist möglich, wenn sich die Währungsdaten zwischen dem Eurowährungsraum und der Fremdwährung (hier: Schweizer Franken) so fundamental geändert haben, wie dies zum Bilanzstichtag am 31.12.2010 wegen der **europäischen Staatsschuldenkrise** der Fall war. Für diesen Fall sieht der BFH die Teilwertzuschreibung einer Fremdwährungsverbindlichkeit als berechtigt an.

GRUNDSTÜCKSLIEFERUNG

Wenn der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung widerrufen wird

Im Umsatzsteuergesetz (UStG) gibt es eine Steuerbefreiung für Umsätze, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fallen. Die Lieferung von Gebäuden und dem dazugehörigen Grund und Boden kann daher ohne Umsatzsteuer erfolgen. Das UStG bietet aber zugleich die

Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Laut Bundesfinanzhof kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung widerrufen werden, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung noch änderbar ist.

KAPITALERTRÄGE

Aktienzuteilung im Rahmen eines US-amerikanischen „Spin-Off“

In einem neuen Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Aktienzuteilung im Rahmen eines US-amerikanischen „Spin-Off“ an private **Kleinanleger** nicht zu einem steuerpflichtigen Kapitalertrag führt.

Im Urteilsfall hatte der Kläger Aktien der Hewlett-Packard Company (HPC) gehalten, einer Kapitalgesellschaft nach dem Recht des US-Bundesstaats Delaware. Nachdem die HPC in Hewlett-Packard Inc. (HPI) umbenannt und das Unternehmenskundengeschäft der HPI auf ihre Tochtergesellschaft Hewlett-Packard Enterprise Company (HPE) übertragen worden war, erhielten die Aktionäre im Rahmen eines „Spin-Off“ Aktien der HPE. Die Bank des Klägers buchte diese Aktien in dessen Depot ein. Der Kläger war nunmehr im selben Verhältnis an den beiden Gesellschaften beteiligt. Das Finanzamt behandelte die Zuteilung der Aktien beim Kläger als **steuerpflichtigen Kapitalertrag**.

Der BFH hat einen Steuerzugriff jedoch abgelehnt und entschieden, dass eine steuerneutrale Zuteilung von Aktien auch bei einem US-amerikanischen Spin-Off möglich ist. Voraussetzung hierfür ist, dass die „wesentlichen Strukturmerkmale“ einer **Abspaltung** erfüllt sind. Laut BFH sind aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit auch ausländische Vorgänge zu berücksichtigen.

Hinweis: Die Rechtsfolge ist, dass die Einbuchung der aufgrund des Spin-Off erhaltenen Aktien im Depot des Klägers nicht zu einem steuerpflichtigen Kapitalertrag führt. Erst zum Zeitpunkt einer späteren Veräußerung der Aktien der HPE bzw. HPI sind etwaige Veräußerungsgewinne zu versteuern.

SUBSTANZWERTERMITTLUNG

Wie wird der Mindestwert eines GmbH-Anteils ermittelt?

Wer etwas erbt, muss in der Regel **Erbschaftsteuer** zahlen. Um die Erbschaftsteuer zu berechnen, ist zunächst der steuerpflichtige Erwerb zu ermitteln. Bei Geld ist das einfach. Bei einem Gebäude wiederum kann zum Beispiel ein Vergleichspreis für ähnliche Gebäude herangezogen werden. Schwieriger gestaltet sich hingegen die Bewertung des angefallenen Vermögens, wenn GmbH-Anteile vererbt wurden. Das Finanzgericht Münster (FG) hat entschieden, welcher Wert als Mindestwert heranzuziehen ist.

Die Kläger sind die Erben ihrer im Jahr 2014 verstorbenen Mutter. Zum Nachlass gehörte eine Beteiligung an einer GmbH mit der Funktion einer Familienholding. Mit dem Erbfall fielen freiwillige Einziehungen von Geschäftsanteilen zusammen, das heißt, andere Gesellschafter schieden aus der GmbH aus. Die Kläger gingen davon aus, dass sich der gemeine Wert des geerbten Anteils für die Erbschaftsteuer aus dem **Einziehungskurs der zurückgegebenen Anteile** ableiten lasse. Nach einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt jedoch die Auffassung, dass eine Wertermittlung nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen nicht zu erkennen sei. Der gemeine Wert sei vorrangig aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten. Den gemeinen Wert des Anteils der Erblasserin an der GmbH ermittelte das Finanzamt daher anhand des Substanzwerts.

Hinweis: Der Substanzwert ist gesetzlich definiert als die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge der Gesellschaft.

Das FG hat die dagegen gerichtete Klage als unbegründet beurteilt. Das Finanzamt hatte den gemeinen Wert des Anteils zutreffend anhand des höheren Substanzwerts ermittelt. Der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag gesondert festzustellen, sofern er für die Erbschaftsteuer von Bedeutung ist. Bei der Bewertung des gemeinen Werts eines GmbH-Anteils bildet der Substanzwert laut FG stets den **Mindestwert**. Das gelte auch dann, wenn der Steuerzahler die Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen unter fremden Dritten geltend mache.

Hinweis: Die Kläger haben gegen das Urteil Revision eingelegt. Jetzt muss der Bundesfinanzhof entscheiden, ob der gemeine Wert eines GmbH-Anteils auch aus der (freiwilligen) Einziehung von Geschäftsanteilen abgeleitet werden kann.

NETTOLOHNOPTIMIERUNG

Steuerfreie Zuschläge bei variabler Grundlohnaufstockung möglich

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit können bis zu einer gesetzlich festgelegten Höhe **lohnsteuerfrei** an Arbeitnehmer ausgezahlt werden. Voraussetzung ist unter anderem, dass die Zuschläge neben dem Grundlohn und für tatsächlich geleistete Arbeit in Zuschlagszeiten gezahlt werden.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte bereits 2010 entschieden, dass die Zuschläge für geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit auch dann steuerfrei bleiben, wenn sie in einen durchschnittlich gezahlten Stundenlohn einfließen.

Im Streitfall hatte der Betreiber einer Raststätte seinen

Arbeitnehmern unabhängig von den übernommenen Arbeitsschichten einen festen durchschnittlichen Nettolohn pro tatsächlich geleistete Arbeitsstunde garantiert. Die Vergütungsvereinbarung sah einen festen Basisgrundlohn und eine variable Grundlohnergänzung vor. Ergab sich aufgrund der Schichteinteilung zunächst ein geringerer durchschnittlicher Auszahlungsbetrag pro Stunde als vereinbart, wurde der Basisgrundlohn um eine Grundlohnergänzung so weit aufgestockt, bis der festgelegte Auszahlungsbetrag pro geleistete Arbeitsstunde erreicht war. Nach Ansicht des BFH wurden die Zuschläge trotz eines gleichbleibenden Auszahlungsbetrags pro Stunde - wie gesetzlich gefordert - nach den **tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden** in Zuschlagszeiten berechnet und waren somit steuerfrei. Die erforderliche Trennung zwischen Grundlohn und Zuschlägen bestehe - selbst wenn der Grundlohn variabel sei - fort, so dass die Steuerfreiheit für die Zuschläge erhalten bleibe.

Der BFH hat diese Rechtsprechung im Fall einer Sängerin bestätigt, die von ihrem Arbeitgeber eine **Theaterbetriebszulage** nach einem Manteltarifvertrag mit der Gewerkschaft ver.di erhalten hatte. Dieser tarifliche Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit war ihr steuerfrei ausgezahlt worden, soweit er auf tatsächliche Arbeitszeiten zu begünstigten Zuschlagszeiten entfiel. Der Grundlohn wurde ebenfalls in Abhängigkeit von der Höhe der „erarbeiteten“ steuerfreien Zuschläge aufgestockt, um im Ergebnis einen bestimmten (tarif-)vertraglich vereinbarten Bruttolohn zu erreichen. Der BFH hat an seinen 2010 aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätzen festgehalten und entschieden, dass die variable Grundlohnergänzung der Steuerfreiheit der Zuschläge nicht entgegenstand.

STEUERTIPP

Was bei Betriebsfeiern und Firmenjubiläen zu beachten ist

Nach fast zwei Jahren Pandemie denken manche Arbeitgeber wieder über „echte“ Betriebsfeiern für ihre Arbeitnehmer nach. Damit auf das Feiern kein böses Erwachen folgt, sind neben Hygienemaßnahmen stets auch die **lohnsteuerrechtlichen Regelungen** zu beachten. Die Steuerberaterkammer Stuttgart hat auf die wichtigsten steuerlichen Fallstricke hingewiesen:

- **Freibetrag von 110 €:** Betriebsfeiern, etwa zu Weihnachten oder zum Jahresauftakt, Sommerfeste, Betriebsausflüge und Firmenjubiläen sind rechtlich als Betriebsveranstaltungen einzustufen, wenn sie einen geselligen Charakter haben. Wichtig ist dabei, dass Arbeitgeber bei der Veranstaltung den Freibetrag in Höhe von 110 € pro Arbeitnehmer einhalten, damit das Event lohnsteuer- und abgabenfrei vonstattengehen kann. Für die 110-€-Grenze müssen alle Aufwendungen einschließlich der Umsatzsteuer zum Beispiel für Speisen, Eintrittskarten, Geschenke, Musik und Raummiete zusammengerechnet werden.
- **Offener Teilnehmerkreis:** Der 110-€-Freibetrag kann nur beansprucht werden, wenn die Betriebsveranstaltung allen Arbeitnehmern des Betriebs oder Betriebsteils (z.B. eine Abteilung) offensteht. Die Bevorzugung einer Arbeitnehmergruppe (z.B. nur Führungskräfte) wird steuerlich nicht gefördert.
- **Pro-Kopf-Zuwendung:** Steuerliche Probleme erwachsen Arbeitgebern durch Personen, die trotz vorheriger Zusage nicht teilnehmen. Denn bei der Berechnung des 110-€-Freibetrags müssen die Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung zu gleichen Teilen auf alle bei der Feier anwesenden Teilnehmer aufgeteilt werden. Wenn wesentlich weniger Gäste zu der Veranstaltung erscheinen, als ursprünglich angemeldet waren, bleiben die Kosten der Feier häufig (nahezu) gleich, müssen aber auf weniger Köpfe umgerechnet werden als ursprünglich geplant, so dass der 110-€-Freibetrag schneller überschritten wird.
- **Überschreiten des Freibetrags:** Wird der Freibetrag von 110 € trotz sorgfältiger Planung überschritten, kann der Arbeitgeber für den über die 110 € hinausgehenden Betrag eine Pauschalversteuerung mit 25 % vornehmen. Den Arbeitnehmern entstehen

dadurch keine finanziellen Nachteile - die Versteuerung übernimmt allein der Arbeitgeber.

- **Virtuelle Firmenevents:** In Pandemiezeiten suchen Unternehmen verstärkt nach virtuellen Alternativen zu Betriebsveranstaltungen. Ob Onlineweinproben, digitales Kochen oder gemeinsames Spielen im Internet: Für virtuelle Events gelten die gleichen Regelungen wie in der analogen Welt. Wichtig ist also bei den Zuwendungen auch hier die 110-€-Grenze, etwa für Warenlieferungen wie Weinpakete oder Kochzutaten. Zudem muss für die gesamte Belegschaft die Möglichkeit der Teilnahme bestehen, und auch das gesellige Beisammensein sowie der tatsächliche Austausch untereinander müssen gewährleistet sein.
- **Geschenke statt Firmenevents:** Wer, anstatt eine Feier zu veranstalten, seinem Personal lieber Präsente als Dankeschön überreichen möchte, muss die geltenden Freigrenzen von 60 € für Geschenke aus besonderem persönlichen Anlass bzw. 50 € (44 € bis 2021) für Sachgeschenke beachten. Der Freibetrag für Veranstaltungen von 110 € kann hier nicht herangezogen werden. Bei Überschreiten der Grenzen von 60 € bzw. 50 € werden die Sachzuwendungen in voller Höhe lohnsteuer- und auch beitragspflichtig.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der **AWI TREUHAND**

IMPRESSUM

Herausgeber:

AWI TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg unter HRA 16827 vertreten durch AWI TREUHAND Unternehmensberatung GmbH Steuerberatungsgesellschaft, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg, HRB 24812, Geschäftsführer Margot Liedl, Ulrich Raab, Marco Stanke und Markus Stötter USt.-ID-Nr.: DE268560688

Ernst-Reuter-Platz 4, 86150 Augsburg | Telefon: +49 (0)821 90643-0 | Telefax: +49 (0)821 90643-20 | awi@awi-treuhand.de | www.awi-treuhand.de

Die gesetzliche Berufsbezeichnung lautet Steuerberatungsgesellschaft und wurde in der Bundesrepublik Deutschland verliehen. Die Zulassung erfolgte durch die Steuerberaterkammer München, Naderlinger Str. 9, 80638 München, welche auch zuständige Aufsichtsbehörde ist. Die maßgeblichen berufsrechtlichen Regelungen sind das Steuerberatungsgesetz, die Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberatervergütungsverordnung.

Alle Informationen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung!