

Ihr Zeichen Ihre Nachricht vom Unser Zeichen Datum

Mandanten-Rundschreiben Mai/Juni 2019

Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung • Erweiterte Grundstücks Kürzung • Phantomlohn-Fälle • Kindergeld • Pkw-Überlassung bei geringfügigem Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten • Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für Messestand

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Steuergesetzgeber wird wieder aktiv. Neben einem Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung gibt es auch im Bereich der Elektromobilität einige Veränderungen zu vermelden. Angesichts der für die Regierungsparteien aktuell schlechten Wahlergebnisse wird man wohl damit rechnen müssen, dass "Panikattacken" zu weiteren Maßnahmen zur Förderung der derzeit populären Elektromobilität führen werden. Inwieweit diese Maßnahmen im Einzelnen sinnvoll sind und sich tatsächlich positiv auf die Erreichung der Klimaziele auswirken, dürfte den Gesetzgeber wahrscheinlich weniger interessieren.

Neuigkeiten gibt es auch von der Phantomlohn-Falle zu berichten. Für Arbeitslohn, der zwar rechtlich geschuldet wird, tatsächlich aber nicht gezahlt wird, fallen Sozialversicherungsbeiträge an, da hier anders als im Lohnsteuerrecht das Entstehungsprinzip gilt. Zu den bisher schon bekannten klassischen Fällen wie z. B. Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall (Zahlung muss einschließlich Sonn- und Feiertagszuschlägen etc. erfolgen) gesellt sich nun ein weiterer Fall. Bei Arbeit auf Abruf, wie dies z. B. im Gastgewerbe üblich ist, wird bei fehlender vertraglicher Regelung unterstellt, dass der Arbeitnehmer mindestens 20 Stunden pro Woche arbeitet. Werden hier entsprechende Vertragsanpassungen versäumt, schnappt die Phantomlohn-Falle zu. Im schlimmsten Fall droht sogar noch ein Bußgeld wegen Verstoßes gegen das Mindestlohngesetz. Eine besonders sorgfältige Beobachtung dieses Phänomens ist dringend anzuraten.

Im Übrigen berichten wir in gewohnter Weise über weitere aktuelle Entwicklungen aus Verwaltung, Rechtsprechung und Gesetzgebung.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen wie immer gern zur Verfügung.

CONCEPTAX
Siekmann, Janell und Partner mbB
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater
Rechtsanwalt

Hellerweg 28
32052 Herford

Postfach 20 61
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

Wilhelm Upheber
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Winfried Arbeiter
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Thomas Lilienthal
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Daniel Upheber
Diplom-Kaufmann
Master of Science (M.Sc.)
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Bernhard Kaune
Rechtsanwalt | Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Kooperationspartner:

DRWOELKE AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hellerweg 28 | 32052 Herford



Morison KSi
Independent member

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität
- 2 Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit
- 3 Sonderausgabenabzug für im Rahmen einer Unterhaltsverpflichtung getragene Basiskranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Aktuelle Hinweise zu Mini-Jobs und Midi-Jobs
- 5 Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern
- 6 Berechnung des Elterngelds bei mehrfachem Wechsel der Steuerklasse
- 7 Arbeit auf Abruf: Phantomlohn-Falle bei Minijobs seit 1.1.2019
- 8 "A1-Bescheinigungen" müssen weiterhin bei Geschäftsreisen mitgeführt werden
- 9 Baustelle eines Auftraggebers des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte?
- 10 Bestätigung: Schwarzer Anzug ist keine Berufskleidung
- 11 Werbungskosten bei Dienstreisen mit der Bahn oder dem Flugzeug
- 12 Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 13 Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung
- 14 Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für einen Messestand
- 15 Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?
- 16 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Betriebsbezogene Berechnung
- 17 Abzug von Schuldzinsen: Überentnahmen bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 18 Gewerbesteuer: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Fair-Trade-Siegels
- 19 Umsatzsteuerliche Rechnung: Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment
- 20 Nachträgliche Korrektur (Bilanzberichtigung) auch bei Änderung der Rechtsprechung

Für Personengesellschaften

- 21 Erweiterte Kürzung auch bei Beteiligung an grundstücksverwaltender, nicht gewerblich geprägter Personengesellschaft
- 22 Ergänzungsrechnung beim Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR
- 23 Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil

Für Hauseigentümer

- 24 Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb eines Grundstücks von Geschwistern
- 25 Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete oder -pacht bei Vermietung an nahe Angehörige
- 26 Werbungskostenabzug bei einer mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belasteten Immobilie

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 27 BMF zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Veräußerungen i. S. d. § 17 EStG
- 28 Veräußerung von GmbH-Anteilen – Verzicht auf Gesellschafterdarlehen ggf. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen
- 29 Verzicht auf Gesellschafterdarlehen als Verlust bei Einkünften aus Kapitalvermögen
- 30 Aktivierung des bei Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs
- 31 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften
- 32 Sozialversicherungsrechtlicher Status von Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern in Familiengesellschaften
- 33 Anforderungen an eine Ressortzuordnung auf Geschäftsführungsebene

Für alle Steuerpflichtigen

1 Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität

Vorgelegt wurde der Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Ein solcher Referentenentwurf wird im Bundesfinanzministerium erarbeitet und dient dann als Vorlage für den späteren Gesetzentwurf. Vorgesehen sind insbesondere Maßnahmen zur weiteren steuerlichen Förderung einer umweltfreundlichen Mobilität:

- Geplant ist eine **Sonderabschreibung** in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten für rein **elektrische betriebene Lieferfahrzeuge**. Gefördert wird nur die Anschaffung von Neufahrzeugen. Die reguläre lineare Abschreibung ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. Die Sonderabschreibung kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen der linearen Abschreibung vorliegen. Das bedeutet, dass das Elektrolieferfahrzeug der Erzielung von betrieblichen Einkünften dienen und zum Anlagevermögen gehören muss. Die Regelung wird auf zehn Jahre, d. h. von 2020 bis Ende 2030, befristet. Allerdings schließt diese neue Sonderabschreibung andere Sonderabschreibungen für das angeschaffte Fahrzeug aus.
- Eingeführt werden soll eine neue **Pauschalbesteuerung** ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale vor allem bei Jobtickets: Der Anwendungsbereich ist grundsätzlich identisch mit der neu eingeführten Steuerbefreiung insbesondere für Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Mit dieser neuen Pauschalbesteuermöglichkeit – 25 % ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale – wird den Arbeitgebern eine einfache steuerliche Lösung an die Hand gegeben, um z. B. "Jobtickets" ganzen Arbeitnehmergruppen oder allen seinen Arbeitnehmern zur Verfügung zu stellen, ohne dass dies bei solchen Arbeitnehmern zu Nachteilen führt, die das Jobticket z. B. wegen fehlender Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel gar nicht nutzen können.

Die neue **Pauschalbesteuermöglichkeit mit 25 %** soll zudem auch für die genannten Bezüge gelten, die nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (sondern mittels Gehaltsumwandlung) erbracht werden und deshalb die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung nicht erfüllen. Auch in diesen Fällen kann die Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale ein Anreiz sein, um die Arbeitnehmer zum Umstieg vom Individualverkehr auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen.

- Die **Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**, welche befristet auf den Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 eingeführt wurde, wird **bis zum 31.12.2030** stufenweise verlängert. Dadurch soll die Elektromobilität langfristig gefördert und ein planbarer Rahmen für Stpfl. gesetzt werden. Für den Verlängerungszeitraum gelten allerdings strengere Umweltauflagen für die geförderten Fahrzeuge.
- Vorgesehen ist weiterhin eine Verlängerung der Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische **Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers** oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung.
- **Leasingaufwendungen** für Betriebsfahrzeuge werden bei der Gewerbesteuerberechnung nicht in vollem Umfang zum Abzug zugelassen. Vielmehr wird der grundsätzlich bestehende Betriebsausgabenabzug durch eine anteilige Hinzurechnung teilweise korrigiert. Vorgesehen ist nun eine Halbierung der Hinzurechnung von Aufwendungen (vor allem Leasingaufwendungen) für Elektro-/Hybridfahrzeuge bzw. Fahrräder. Dies soll gelten für Verträge, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen werden.

2 Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit

Bei volljährigen Kindern, die bereits einen ersten Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlangt haben, setzt der Kindergeldanspruch voraus, dass der weitere Ausbildungsgang noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist und die Ausbildung die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil entschieden, dass dagegen **kein Kindergeldanspruch** besteht, wenn von einer **berufsbegleitenden Weiterbildung** auszugehen ist, da bereits die Berufstätigkeit im Vordergrund steht und der weitere Ausbildungsgang nur neben dieser durchgeführt wird.

Damit hat der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung zum Begriff der Erstausbildung insbesondere bei der dualen Ausbildung geändert.

Entscheidend ist vielmehr, dass ein **weiterer Ausbildungsabschnitt** nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung nur dann Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist, wenn er im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit **nicht zur "Nebensache"** wird.

Im September 2015 beendete die Tochter der Stpfl. ihr Studium an der Dualen Hochschule erfolgreich mit dem Abschluss Bachelor of Arts einschließlich der parallel verlaufenden Berufsausbildung. Auf Grund eines im August 2015 geschlossenen Arbeitsvertrags vereinbarte die Tochter mit ihrem bisherigen Ausbildungsbetrieb ein ab Oktober 2015 beginnendes Vollzeitverhältnis. Im September 2015 begann die Tochter ein fünfsemestriges Masterstudium Wirtschaftspsychologie. Die Vorlesungen fanden abends und z.T. auch am Samstag statt. Die Familienkasse lehnte eine weitere Kindergeldfestsetzung ab Oktober 2015 ab mit der Begründung, dass die Tochter mit dem Bachelorabschluss bereits ihre Erstausbildung abgeschlossen habe und während des Masterstudiums einer zu umfangreichen und damit den Kindergeldanspruch ausschließenden Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Das Finanzgericht gab dagegen der Stpfl. Recht und gewährte Kindergeld, weil es davon ausging, dass das Masterstudium noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung sei und es deshalb nicht auf den Umfang der daneben ausgeübten Erwerbstätigkeit ankomme.

Der Bundesfinanzhof hob aber das Urteil des Finanzgerichts auf und hält nunmehr für entscheidend:

- Für in Ausbildung befindliche volljährige Kinder, die das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur dann ein **Kindergeldanspruch**, wenn sie **keiner Erwerbstätigkeit nachgehen**, die **regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden** umfasst. Nimmt aber ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Erwerbstätigkeit mit mindestens diesem Umfang auf, so muss unterschieden werden zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung). Nur im ersten Fall wird weiterhin Kindergeld gewährt.
- Zwar können auch mehrere Ausbildungsabschnitte zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammenzufassen sein, wenn sie in einem engen sachlichen Zusammenhang (z. B. dieselbe Berufssparte) zueinanderstehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Eine solche **einheitliche Erstausbildung** muss jedoch **von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung abgegrenzt** werden. Damit rückt der Bundesfinanzhof von seiner bisherigen Rechtsprechung ab. Nach den nun aufgestellten Grundsätzen führen die duale Ausbildung mit studienintegrierter praktischer Ausbildung oder ein konsekutives Masterstudium nicht automatisch zur Annahme einer einheitlichen Erstausbildung.
- Für diese Abgrenzung kommt es vielmehr darauf an, ob nach Erlangung des ersten Abschlusses weiterhin die **Ausbildung die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt** oder ob bereits die aufgenommene **Berufstätigkeit im Vordergrund** steht. Als Anzeichen für eine bloß berufsbegleitend durchgeführte Weiterbildung kann sprechen, dass das Arbeitsverhältnis zeitlich unbefristet oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristet abgeschlossen wird und auf eine vollzeitige oder nahezu vollzeitige Beschäftigung gerichtet ist. Ebenso deutet der Umstand, dass das Arbeitsverhältnis den erlangten ersten Abschluss erfordert, auf eine Weiterbildung im bereits aufgenommenen Beruf hin. Zudem spielt auch eine Rolle, ob sich die Durchführung des

Ausbildungsgangs an den Erfordernissen der Berufstätigkeit orientiert (z. B. Abend- oder Wochenendunterricht).

Da insoweit im Streitfall noch weitere Feststellungen erforderlich waren, wies der Bundesfinanzhof die Sache zur erneuten Prüfung an das Finanzgericht zurück.

Handlungsempfehlung:

Eine Abgrenzung muss letztlich unter Vornahme einer Gesamtwürdigung für den konkreten Fall vorgenommen werden.

Hinweis:

Die Frage, ob eine (einheitliche) Erstausbildung oder eine Zweitausbildung vorliegt, hat steuerlich in unterschiedlichen Bereichen Folgen: Geht es darum, den Abzug von **Ausbildungskosten als Werbungskosten** (beim Kind) zu erreichen, so ist **Voraussetzung**, dass eine **Zweitausbildung** vorliegt. Hinsichtlich des Kindergeldbezugs ist es umgekehrt; hier ist eine Erstausbildung günstiger, da ein Kind, welches für einen Beruf ausgebildet wird, nach Abschluss einer Erstausbildung nur berücksichtigt werden kann, wenn es keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht.

3 Sonderausgabenabzug für im Rahmen einer Unterhaltsverpflichtung getragene Basiskranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge

Eltern können auch die **Beiträge zur Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung ihres Kindes**, für das sie einen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld haben, als (eigene) Beiträge im Rahmen der Sonderausgaben ansetzen. Voraussetzung ist aber, dass die Eltern zum Unterhalt verpflichtet und durch die Beitragszahlung oder -erstattung tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet sind. Dies hat der Bundesfinanzhof nun klargestellt. Dies gilt auch dann, wenn das Kind erwerbstätig ist und der **Arbeitgeber die Beiträge unmittelbar vom Lohn des Kindes einbehalten hat**.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist aber Voraussetzung für den Steuerabzug, dass die Eltern die Beiträge des Kindes tatsächlich gezahlt oder dem Kind erstattet, d. h. in Form von Barunterhalt getragen haben. Hingegen reiche eine Leistung in Form von Sachunterhalt nicht aus. Es bedürfe laut Urteilsbegründung im Hinblick auf die Unterhaltsverpflichtung bei volljährigen, in Ausbildung befindlichen Kindern – ggf. unter Anrechnung deren eigener Einkünfte und Bezüge – einer im Einzelfall zu überprüfenden Unterhaltsbedürftigkeit.

Das Gericht knüpft damit für die Gewährung des Sonderausgabenabzugs – der bestehenden Auffassung der Finanzverwaltung folgend – entscheidend

- an eine dem Grunde nach bestehende **Unterhaltsverpflichtung** der Eltern gegenüber dem als Versicherungsnehmer auftretenden Kind an.
- Daneben setzen sowohl die Finanzverwaltung als auch der Bundesfinanzhof für einen Sonderausgabenabzug bei den unterhaltsverpflichteten Eltern eine durch die Übernahme der Beiträge des Kindes entstandene **wirtschaftliche Belastung der Eltern** voraus, welche jedenfalls nicht allein dadurch, dass die Beiträge im Rahmen eines Dienstverhältnisses vom Lohn des Kindes einbehalten wurden, ausgeschlossen ist. Auch eine Erstattung der einbehaltenen Beiträge durch die Eltern kann bei diesen zu Sonderausgaben führen.

Die Finanzverwaltung hat nun zur Anwendung dieses Urteils Stellung genommen. Festzustellen ist nämlich, dass der Bundesfinanzhof in Bezug auf die genannten Anspruchsvoraussetzungen dem Grunde nach im Einklang mit der bestehenden Verwaltungsauffassung steht. Im Hinblick auf die konkrete Beurteilung dieser beiden wesentlichen Anspruchsvoraussetzungen legt das Gericht die gesetzlichen Vorgaben jedoch deutlich enger als die Finanzverwaltung aus. Die Finanzverwaltung teilt nun mit, dass insoweit die weitergehende Verwaltungsauffassung beibehalten wird:

- Die Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherungsbeiträge können vom Unterhaltsverpflichteten geltend gemacht werden, wenn dieser die eigenen Beiträge eines Kindes, für das ein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld besteht,

wirtschaftlich getragen hat. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Beiträge **in Form von Bar- oder Sachunterhaltsleistungen getragen wurden**.

- Die Beiträge können zwischen den Eltern und dem Kind aufgeteilt, im Ergebnis aber nur einmal – entweder bei den Eltern oder beim Kind – als Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden (Grundsatz der Einmalberücksichtigung).

Hinweis:

Damit folgt die Finanzverwaltung nicht der strengeren Auslegung des Bundesfinanzhofs, wonach die Beiträge zwingend im Wege des Barunterhalts getragen sein müssen. Vorgesehen ist, diese Ansicht der Finanzverwaltung nun auch im Gesetz klarzustellen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Aktuelle Hinweise zu Mini-Jobs und Midi-Jobs

a) Mini-Jobs

Als geringfügig beschäftigt gilt, wer nicht mehr als 450 € im Monat verdient. Seit dem 1.1.2019 gelten die neuen Geringfügigkeits-Richtlinien der Spitzenverbände der Rentenversicherung. Umgesetzt werden damit nicht nur gesetzliche Änderungen, sondern auch die Rechtsprechung der vergangenen Jahre. Wichtige Aspekte stellen wir im Folgenden dar:

- Nach den gesetzlichen Vorgaben liegt eine **geringfügige Beschäftigung** vor, wenn (a) das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat **450 € nicht übersteigt** oder (b) die Beschäftigung innerhalb eines Kalenderjahres vertraglich oder nach ihrer Eigenart auf längstens drei Monate oder 70 Arbeitstage begrenzt ist. Bis 31.12.2018 galt ein Zeitraum von zwei Monaten bzw. 50 Arbeitstagen.
- Ein nur **gelegentliches und nicht vorhersehbares Überschreiten** der 450 €-Grenze führt **nicht automatisch zur Versicherungspflicht**. Als gelegentlich ist ein Zeitraum von bis zu drei Monaten innerhalb eines Jahres anzusehen. Zwingend muss aber die jährliche Verdienstgrenze von 5 400 € (450 € x 12 Monate) eingehalten werden. Bei der Berechnung des Entgelts sind Einmalzahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld mit einzurechnen.
- Es gilt für eine geringfügig entlohnte Beschäftigung, die im gleichen Monat wieder endet, keine anteilige Geringfügigkeitsgrenze mehr. Damit spielt es keine Rolle, ob die 450 € für die Arbeit z. B. weniger Tage oder aber für einen ganzen Monat gezahlt werden.
- **Steuerfreie Aufwandsentschädigungen**, wie z. B. Reisekostenerstattungen oder auch unter die 44 €-Freigrenze fallende Sachbezüge **bleiben** bei der Ermittlung des regelmäßigen Arbeitsentgelts **unberücksichtigt**. Gleiches gilt für Vergütungen, die unter die Übungsleiterpauschale oder die Ehrenamtspauschale fallen.
- Endet eine geringfügig entlohnte Beschäftigung im Laufe eines Kalendermonats und beginnt danach erneut eine geringfügig entlohnte Beschäftigung bei einem anderen Arbeitgeber, erfolgt für diesen Kalendermonat keine Zusammenrechnung der Arbeitsentgelte, sodass ein Überschreiten der 450 € -Grenze in diesem Kalendermonat unschädlich ist. Anders als bei diesem einmaligen Wechsel des Beschäftigungsverhältnisses innerhalb eines Monats verhält es sich hingegen, wenn mehrere – für sich gesehen geringfügig entlohnte – Beschäftigungen (auch bei verschiedenen Arbeitgebern) aufeinander folgen, die jeweils in demselben Kalendermonat beginnen und enden. Überschreitet in diesen Fällen das Arbeitsentgelt aus den Beschäftigungen insgesamt die Entgeltgrenze von 450 €, ist die später aufgenommene Beschäftigung, die zu einem Überschreiten der Entgeltgrenze in der Zusammenrechnung führt, nicht geringfügig entlohnt. Gleiches gilt für die zuerst aufgenommene Beschäftigung, wenn bereits zu ihrem Beginn

bekannt ist, dass in demselben Kalendermonat eine weitere befristete geringfügig entlohnte Beschäftigung folgen soll, durch die die Entgeltgrenze überschritten wird.

- Bei Mini-Jobs entrichtet der Arbeitgeber Pauschalabgaben zur Sozialversicherung:
 - 13 % Pauschalbeitrag zur Krankenversicherung,
 - 15 % Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung,
 - 0,90 % Umlage U1 (Ausgleich für Aufwendungen bei Krankheit),
 - 0,24 % Umlage U2 (Ausgleich für Aufwendungen bei Mutterschaft),
 - 0,06 % Insolvenzgeldumlage.

Im Falle der Zahlung von Pauschalbeiträgen oder Pflichtbeiträgen zur Rentenversicherung hat der Arbeitgeber im Übrigen die Möglichkeit, eine pauschale Besteuerung in Höhe von 2 % vorzunehmen.

- Mini-Jobber sind arbeitsrechtlich in fast allen Bereichen den vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmern gleichgestellt. Dies bedeutet u. a., dass im Krankheitsfall Anspruch auf Entgeltfortzahlung nach dem Entgeltfortzahlungsgesetz besteht. Arbeitgeber, die die Umlagen U1 bzw. U2 zahlen, können die Erstattung ihrer Aufwendungen bei der Knappschaft-Bahn-See beantragen.
- Die neuen Geringfügigkeits-Richtlinien beinhalten konkretisierte Regelungen für die Zusammenrechnung mehrerer kurzfristiger Mini-Jobs. Grundsätzlich gilt: Arbeitet der Mini-Jobber mindestens fünf Tage je Woche, gilt die Drei-Monats-Regelung, Arbeitet der Mini-Jobber unter fünf Tagen je Woche, sind 70 Arbeitstage maßgebend. Für die Ermittlung der Kalendertage gilt ab 1.1.2019 eine neue Berechnungsweise: Volle Kalendermonate werden mit 30 Kalendertagen, Teilmonate mit den tatsächlichen Kalendertagen berücksichtigt. Umfasst ein Zeitraum keinen Kalendermonat, aber einen Zeitmonat, ist dieser ebenfalls mit 30 Kalendertagen zu berücksichtigen.

Hinweis I:

Bei diesen Beschäftigungsverhältnissen spielt der Mindestlohn eine besondere Rolle. Die Grenze von 450 € je Monat führt dazu, dass bei **Bezug des Mindestlohns** von derzeit 9,19 € (ab 2020: 9,35 €) die Zahl der **Arbeitsstunden** auf 48,96 Stunden (2020: 48,12 Stunden) **je Monat begrenzt** ist. Insofern erfordert jede Anpassung des Mindestlohns die Überprüfung bestehender Arbeitsvereinbarungen.

Hinweis II:

Bezieher einer Vollrente wegen Alters sind seit dem 1.1.2017 nach Ablauf des Kalendermonats, in dem sie die Regelaltersgrenze erreicht haben, **rentenversicherungsfrei**, sodass sie bei Ausübung einer geringfügig entlohnten Beschäftigung ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht der Rentenversicherungspflicht unterliegen und infolgedessen auch keine Befreiung von der Rentenversicherungspflicht erfolgen kann. Gleiches gilt für Bezieher einer Versorgung nach Erreichen einer Altersgrenze, z. B. nach beamtenrechtlichen Vorschriften. Diese Beschäftigten können allerdings durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Arbeitgeber auf die Versicherungsfreiheit auf Grund des Renten- bzw. Versorgungsbezugs in der Rentenversicherung verzichten.

b) Midi-Jobs

Als Midi-Jobs werden solche Arbeitsverhältnisse bezeichnet, die in der sog. Gleitzone liegen, welche nach derzeitigem Recht zwischen 451 € und 850 € liegt. Diese Arbeitnehmer sind sozialversicherungspflichtig, die volle Beitragspflicht setzt aber erst bei Überschreiten des oberen Schwellenwertes von 850 € ein. Mit dem Ziel der Entlastung von Geringverdienern bei den Sozialabgaben wurde die bisherige Gleitzone zu einem sozialversicherungsrechtlichen **Übergangsbereich** weiterentwickelt: Der "Übergangsbereich" zwischen geringfügiger Beschäftigung und dem Einsetzen der vollen Beitragslast auf Arbeitnehmerseite erfasst **ab dem 1.7.2019** monatliche Entgelte **bis einschließlich 1 300 €**. Weiterhin wird sichergestellt, dass die reduzierten Rentenversicherungsbeiträge nicht mehr zu geringeren Rentenleistungen führen. Übt der Arbeitnehmer mehrere sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen aus, gilt die Gleitzone- bzw. Übergangsbereichsregelung nur, wenn die Summe aller Entgelte nicht über 850 € bzw. 1 300 € liegt.

Hinweis I:

Bestimmte Arbeitnehmer sind von der Anwendung der Gleitzone ausgenommen, z. B. Auszubildende und Praktikanten. Dies ändert sich auch ab dem 1.7.2019 nicht.

Nach aktuellem Recht erwirbt ein Beschäftigter in der Gleitzone auf Grund der reduzierten Beitragsbemessungsgrundlage auch nur reduzierte Rentenanwartschaften. Sollen volle Rentenanwartschaften erworben werden, so muss ein Verzicht auf die Anwendung der Gleitzoneerklärung erklärt werden. Ab dem 1.7.2019 werden die Entgeltpunkte für Beitragszeiten aus einer Beschäftigung im Übergangsbereich generell aus dem tatsächlich erzielten Arbeitsentgelt ermittelt. Die verminderte Beitragsbemessungsgrundlage ist dann für die Ermittlung der Entgeltpunkte in der Rentenversicherung unerheblich. Der bisher erforderliche Verzicht auf die Anwendung der Gleitzone, um Rentennachteile zu vermeiden, entfällt damit.

Hinweis II:

Die Neuregelung ab 1.7.2019 gilt für alle Versicherten und zwar auch für diejenigen Arbeitnehmer, die bisher eine Verzichtserklärung abgegeben haben. Diese Erklärungen sind ab Juli 2019 nicht mehr gültig. Insoweit müssen die Daten für die Lohnabrechnung überprüft und ggf. angepasst werden.

5 Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Fahrrad oder Elektrofahrrad auch zur privaten Nutzung (einschließlich Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte), so liegt grundsätzlich ein geldwerter Vorteil vor, der lohnsteuerpflichtig ist. Insoweit sind zwei aktuelle Entwicklungen zu beachten:

- Seit dem 1.1.2019 existiert eine Steuerbefreiung, die unter bestimmten Bedingungen diesen geldwerten Vorteil von der Lohnsteuer freistellt und
- soweit die Steuerfreistellung nicht greift und der geldwerte Vorteil zu bewerten ist, ist der gleich lautende Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.3.2019 zu beachten.

a) Steuerbefreiung bei Überlassung eines betrieblichen Fahrrads/E-Bikes

Neu eingeführt wurde eine Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Überlassung eines betrieblichen Fahrrads vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, welches dieser auch für die Wege zur Tätigkeitsstätte und für Privatfahrten nutzen kann. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Fahrräder als auch für Elektrofahrräder. Die Steuerbefreiung ist zeitlich befristet bis zum 31.12.2021.

Insoweit gelten folgende Rahmenbedingungen:

- Diese **neue Steuerfreiheit erstreckt sich auf Arbeitgeberleistungen zu Gunsten von Aufwendungen der Arbeitnehmer**. Der Arbeitnehmerbegriff ist nach Lohnsteuerrecht zu definieren, sodass auch pauschal versteuerte geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse oder Gesellschafter-Geschäftsführer, die sozialversicherungsrechtlich als Unternehmer einzuordnen sind, von der neuen Steuerfreiheit profitieren können. Die Steuerfreiheit kann sowohl bei vollzeit- als auch bei teilzeitbeschäftigten Mitarbeitern angewandt werden.
- **Steuerfrei** gestellt werden im Grundsatz **Fahrräder und Elektrofahrräder**. Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (sog. S-Pedelecs, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt), sind für die Bewertung des geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.
- **Steuerfrei** gestellt werden **nur Leistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden. Das heißt Gehaltsumwandlungen zu Gunsten der Steuerfreiheit scheiden nach Auffassung der Finanzverwaltung aus.
- Durch die Einordnung als steuerfreie Leistung wird auch eine **Sozialversicherungsfreiheit** ausgelöst. Ein Verbrauch der 44 €-Freigrenze tritt nicht ein.

Hinweis:

Damit dürften Modelle des Dienstfahrrad-Leasings weiter an Bedeutung gewinnen. Steuerfrei gestellt wird allerdings nur die Überlassung des Fahrrads durch den Arbeitgeber; eine vergünstigte Veräußerung z. B. am Leasingende ist von der Befreiungsvorschrift nicht erfasst.

b) Bewertung der Privatnutzung nach dem Ländererlass vom 13.3.2019

Nach dem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.3.2019 ist – soweit die Steuerbefreiung nicht greift – der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung des überlassenen Fahrrads/Elektrofahrrads wie folgt zu ermitteln:

- Grundsätzlich beträgt der **geldwerte Vorteil 1 % der** auf volle 100 € abgerundeten **unverbindlichen Preisempfehlung** des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer.
- Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad erstmals **nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022**, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der auf volle 100 € abgerundeten **halbierten unverbindlichen Preisempfehlung** des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer festgesetzt. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft oder geleast hat. Wurde das betriebliche Fahrrad aber vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt es bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 für dieses Fahrrad bei dem Ansatz von 1 % auf den vollen Preis bei Inbetriebnahme.
- Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge kommt nicht zur Anwendung.
- Diese Regelungen gelten auch für **Elektrofahrräder**, wenn diese **verkehrsrechtlich als Fahrrad** einzuordnen (u. a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht) sind. Ist ein Elektrofahrrad verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (sog. S-Pedelec), so ist die Bewertung wie bei Kraftfahrzeugen vorzunehmen.

Handlungsempfehlung:

Wie bei der Überlassung von Kraftfahrzeugen muss auch bei der Überlassung von Fahrrädern/Elektrofahrrädern aufgezeichnet werden, welchem Arbeitnehmer welches Fahrrad überlassen wird und welche unverbindliche Preisempfehlung gilt.

6 Berechnung des Elterngelds bei mehrfachem Wechsel der Steuerklasse

Elterngeld berechnet sich aus dem Einkommen der letzten 12 Monate vor Geburt des Kindes. Hier ist das **Nettogehalt** maßgebend und somit ist von Bedeutung, welche Steuerklasse der Elternteil hatte, der nach der Geburt das Kind betreut. Da Ehegatten verschiedene Steuerklassen wählen können, sollte grds. derjenige Elternteil, der nach der Geburt zu Hause bleibt und Elterngeld beziehen wird, in eine für ihn günstige Steuerklasse wechseln. Dies ist v. a. deshalb von Bedeutung, da die Steuerklasse beim Lohnsteuerabzug zwar auch Auswirkungen hat, dies aber ggf. im Rahmen der Einkommensteuererklärung wieder korrigiert werden kann. Das ist bei Elterngeld hingegen nicht möglich. Bei einem auf Grund von hohen Lohnsteuerabzügen geminderten Nettogehalt ergeben sich bei der Berechnung des Elterngelds endgültige Nachteile.

Hinsichtlich eines Steuerklassenwechsels mit Blick auf die Beeinflussung des späteren Elterngeldes bestehen allerdings Grenzen, wie das Bundessozialgericht nun entschieden hat. Im Urteilsfall bezog die Stpfl. vor der Geburt ihres Sohnes am 11.2.2016 Einkommen aus nicht selbstständiger Erwerbstätigkeit. Von Dezember 2014 bis Mai 2015 hatte sie für sechs Monate die Steuerklasse 1, im Juni und Juli 2015 die Steuerklasse 4 und von August bis November 2015 für vier Monate die Steuerklasse 3. Die Stpfl. erhielt Basiselterngeld sowie Elterngeld Plus ab dem 4. Lebensmonat. Dabei legte der das Elterngeld zahlende Landkreis als Bemessungsentgelt das Einkommen in der Zeit von Dezember 2014 bis November 2015 zu Grunde. Die Abzüge für Lohnsteuer berechnete er nach der für die Stpfl. finanziell ungünstigen Steuerklasse 1, die im Bemessungszeitraum sechs Monate und damit relativ gesehen am längsten gegolten hatte.

Das Bundessozialgericht hat diese Berechnung bestätigt. Bei einem mehrmaligen Wechsel der Steuerklasse überwiegt die **Steuerklasse**, die **in mehr Monaten gegolten** hat **als jede andere** Steuerklasse (relative Betrachtung).

7 Arbeit auf Abruf: Phantomlohn-Falle bei Minijobs seit 1.1.2019

Die Einstufung eines Arbeitsverhältnisses als Minijob ist für die Lohnabrechnung von entscheidender Bedeutung. Entscheidend ist die 450 €-Grenze. Zu beachten ist dabei die sog. "Phantomlohn-Falle". Hiermit sind Fälle der Arbeit auf Abruf gemeint, bei denen der Gesetzgeber unabhängig von der tatsächlich geleisteten Arbeitszeit eine bestimmte Arbeitszeit fingiert. Arbeit auf Abruf in diesem Sinne liegt vor, wenn der Minijobber seine Arbeitsleistung ohne konkrete Festlegung einer wöchentlichen Arbeitszeit erbringt. Der Gesetzgeber fingiert hierfür seit Jahresbeginn eine wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden und nicht mehr von 10 Stunden wie bisher. Dies würde ohne konkrete Festlegung der Arbeitszeit schon beim Ansatz des Mindestlohns zu einer Überschreitung der 450 €-Grenze führen und damit die Beitragspflicht in der Sozialversicherung auslösen, auch wenn der Arbeitnehmer gar keine entsprechende Zahlung erhält.

Hintergrund ist, dass der Gesetzgeber mit Wirkung ab 1.1.2019 im Gesetz zur Weiterentwicklung des Teilzeitrechts das **Abrufarbeitsverhältnis rechtlich definiert**:

- Arbeitgeber und Arbeitnehmer können vereinbaren, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung entsprechend dem Arbeitsanfall zu erbringen hat.
- Dabei muss vertraglich eine bestimmte Dauer der wöchentlichen und täglichen Arbeitszeit festgelegt sein.
- Wenn die Dauer der wöchentlichen Arbeitszeit nicht festgelegt ist, gilt eine Arbeitszeit von 20 Stunden als vereinbart.

Handlungsempfehlung:

Noch offen ist die Handhabung dieser Neuregelung im Rahmen von Prüfungen durch die Deutsche Rentenversicherung. Anzuraten ist, im Arbeitsvertrag eine bestimmte Dauer der wöchentlichen Arbeitszeit festzulegen.

8 "A1-Bescheinigungen" müssen weiterhin bei Geschäftsreisen mitgeführt werden

Das Entsendeformular A1 bescheinigt, welches Sozialsystem für einen Versicherten zuständig ist. So wird vermieden, dass bei einer Entsendung Sozialversicherungsbeiträge gleichzeitig in zwei EU-Staaten fällig werden. **Entsendete** sind Erwerbstätige, die für ihren Arbeitgeber zeitweilig Arbeit in einem anderen Staat verrichten. Diese Personen bleiben aber in dem Staat versichert, in dem sie eigentlich arbeiten und müssen entsprechend dort weiterhin Sozialversicherungsbeiträge zahlen. Bedingung hierfür ist, dass die Entsendung oder die selbstständige Tätigkeit eine Dauer von 24 Monaten nicht übersteigt.

Auch eine nur wenige Stunden dauernde Dienstreise ins Ausland macht die Ausstellung der **Entsendebescheinigung A1** erforderlich. Es gab Bestrebungen, diese Notwendigkeit innerhalb der EU abzuschaffen, welche nun aber zumindest vorläufig nicht umgesetzt werden.

Das Dokument A1 belegt den ausländischen Sozialbehörden bei einer Prüfung, dass ein Entsendeter bereits in einem anderen Staat sozialversichert ist. Das Dokument A1 wird auf Antrag durch die Krankenkasse ausgestellt, bei der der Entsendete versichert ist. Das Dokument bestätigt den Sozialversicherungsstatus und den Staat, in dem Beiträge zu zahlen sind.

Handlungsempfehlung:

Jede Besprechung, jeder kurze Workshop, sogar das Tanken im Ausland in der Dienstzeit kann spätestens ab 2019 kontrolliert werden. Liegt die A1-Bescheinigung nicht vor, können Verwarnungsstrafen fällig werden. Daher sollte diese Bescheinigung immer mitgeführt werden. Die Beantragung der A1-Bescheinigung erfolgt elektronisch über das Lohnabrechnungsprogramm.

9 Baustelle eines Auftraggebers des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte?

Für die steuerliche Geltendmachung bzw. die lohnsteuerfreie Erstattung von Fahrtkosten bei Arbeitnehmern ist die Frage entscheidend, ob es sich um Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte handelt oder ob eine Abrechnung nach Reisekostengrundsätzen in Betracht kommt. Im erstgenannten Fall können Fahrtkosten grds. nur mit 0,30 € je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale) geltend gemacht werden, im zweitgenannten Fall dagegen mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer. Das Finanzgericht Münster hatte sich nun mit der Frage auseinanderzusetzen, **unter welchen Voraussetzungen die Baustelle eines Auftraggebers des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte darstellt.**

Im Urteilsfall war der Arbeitnehmer als Elektromonteur tätig. Die Arbeitgeberin des Stpfl. unterhielt auf dem Betriebsgelände der Y (nachfolgend "Auftraggeberin") mindestens seit dem Jahr 2005 eine Baustelle in N, auf der der Stpfl. jedenfalls seit dem Jahr 2010 ohne Unterbrechungen eingesetzt war. Die Arbeitgeberin des Stpfl. wurde dabei ausschließlich auf der Grundlage von befristeten Verträgen für die Auftraggeberin tätig. Diese Verträge wiesen ab dem Jahr 2010 Laufzeiten von längstens 36 Monaten auf. Ausweislich eines als "Bescheinigung" bezeichneten Schreibens der Arbeitgeberin war der Stpfl. im Streitjahr keiner ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet.

Die Arbeitgeberin führte in der vorstehend genannten Bescheinigung weiter aus, dass sich ihre Personalplanung nach dem Inhalt der Aufträge, der Qualifikation des Mitarbeiters und den Terminvorgaben der Kunden richte. Aus der Personalplanung ergebe sich keine dauerhafte Zuordnung, da die Tätigkeit nicht unbefristet oder für die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses oder über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten geplant werde. Die Mitarbeiter werden grundsätzlich nach Bedarf auf Montage-Baustellen tätig.

Unstrittig hatte der Stpfl. die Baustelle in N im Streitjahr an 227 Tagen aufgesucht. Der Stpfl. machte in seiner Einkommensteuererklärung nach Reisekostengrundsätzen ermittelte Fahrtkosten (227 Tage x 70 km x 2x 0,30 € = 9 534 €) abzüglich der im Streitjahr (lohn-)steuerfrei erhaltenen Fahrtkostenerstattungen der Arbeitgeberin in Höhe von 4 165 € geltend. Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass die von der Arbeitgeberin in N betriebene Baustelle als erste Tätigkeitsstätte des Stpfl. einzuordnen sei und damit für Fahrten zwischen der Wohnung des Stpfl. und der Baustelle die Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 € pro Entfernungskilometer zu Grunde zu legen sei.

Das Finanzgericht Münster verneinte mit Urteil vom 25.3.2019 im Streitfall das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte.

- Zunächst ergebe sich aus den Ausführungen der Arbeitgeberin, dass der Stpfl. arbeitsvertraglich nicht über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten oder unbefristet für die Dauer seines Dienstverhältnisses dieser betrieblichen Einrichtung zugeordnet war. Vielmehr werden die Arbeitnehmer (Monteure) nach den glaubhaften Ausführungen der Arbeitgeberin je nach Auftragslage und Bedarf grundsätzlich auf unterschiedlichen Montagebaustellen eingesetzt; maßgeblich für die konkrete Einsatzplanung sollen insbesondere auch die Terminvorgaben der jeweiligen Auftraggeber sein.
- Eine erste Tätigkeitsstätte könnte demzufolge lediglich dann angenommen werden, wenn sich aus anderen objektiven Umständen des Streitfalls die Prognose ableiten ließe, dass der Stpfl. auf der Baustelle in N über einen Zeitraum von grundsätzlich mehr als 48 Monaten bzw. für die Dauer seines Dienstverhältnisses tätig werden sollte. In der Nachbetrachtung war der Stpfl. zwar über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten – nämlich von 2010 bis Ende 2017 – ununterbrochen auf dem Betriebsgelände eingesetzt. Diese Einsatzzeit ließ sich allerdings weder zu Beginn des Ersteinsatzes noch zu Beginn der Folgeeinsätze des Stpfl. auf dem Betriebsgelände prognostizieren. Bereits für die Arbeitgeberin des Stpfl. war nicht vorhersehbar, dass der Auftrag in N länger als 48 Monate dauern würde, denn nach den in Auszügen vorgelegten Rahmenverträgen zwischen der Arbeitgeberin und der Auftraggeberin wurde die Arbeitgeberin stets befristet für den Standort in N beauftragt. Die längste Vertragslaufzeit betrug dabei 36 Monate und lag damit deutlich unterhalb von 48 Monaten. Erst recht konnte der Stpfl. nicht

davon ausgehen, dass die Verträge mit der Auftraggeberin regelmäßig verlängert werden und er in jedem Fall wieder auf dem Betriebsgelände in N eingesetzt würde. Vielmehr ergab sich aus den Ausführungen des Stpfl., dass er jedenfalls ernsthaft damit rechnen musste, nicht mehr in N eingesetzt zu werden, was ab Ende 2017 dann auch tatsächlich der Fall war.

- Der Stpfl. konnte damit insbesondere seine Wohnsituation nicht danach ausrichten, dass er bis auf Weiteres in N arbeiten würde. Eine Reduzierung der Fahrtkosten – etwa durch eine Wohnsitznahme am Arbeitsort – war damit für den Stpfl. schwieriger zu realisieren und aus der Prognosebetrachtung heraus wirtschaftlich weit weniger sinnvoll als für einen Arbeitnehmer, der mehr oder weniger sicher davon ausgehen konnte, über einen Zeitraum von mindestens vier Jahren am selben Ort eingesetzt zu werden. Diese Planbarkeit für den Arbeitnehmer bei der Wohnsitzsuche und Optimierung der Fahraufwendungen ist nach Auffassung des Senats aber gerade ein ganz wesentlicher Grund für das **Merkmal der Dauerhaftigkeit** und die dieses Merkmal ausfüllende zeitliche Grenze von in der Regel **vier Jahren**.

10 **Bestätigung: Schwarzer Anzug ist keine Berufskleidung**

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg bestätigt mit Urteil, dass auch nach der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur Aufteilbarkeit von Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise **Aufwendungen für sog. "bürgerliche Kleidung"** (als Gegenbegriff zur "typischen Berufskleidung") weder ganz noch teilweise als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden können. Ein schwarzer Anzug, schwarze Blusen und schwarze Pullover, die sich in keiner Weise von dem unterscheiden, was nach allgemeiner Übung weiter Kreise der Bevölkerung als festliche Kleidung zu besonderen Anlässen getragen wird, sind **keine typische Berufskleidung**.

Dies soll nach der Entscheidung für alle Berufe gelten, daher auch für bestimmte Berufsgruppen wie Leichenbestatter, Trauerredner, katholische Geistliche und Oberkellner. Ob und ggf. in welchem Umfang die fraglichen Kleidungsstücke vom Stpfl. auch zu privaten Anlässen tatsächlich verwendet wurden, ist unerheblich. Durch das Tragen von Bekleidung werde ein allgemeines menschliches Bedürfnis befriedigt, womit es privat veranlasst und Ausfluss der Lebensführung sei. Insoweit legt das Finanzgericht diese Frage noch enger aus als der Bundesfinanzhof. Mit Urteil vom 30.9.1970 hatte dieser den schwarzen Anzug eines Leichenbestatters als typische Berufskleidung bestätigt. Er hatte ausgeführt, es sei allgemeinkundig, dass Bestattungsunternehmer und ihre Mitarbeiter nach außen in einer ihrer Tätigkeit angemessenen, das Gefühl ihrer Auftraggeber nicht verletzenden schwarzen Kleidung auftreten und diese Kleidung daher für sie als typisch angesehen werden kann. Ebenso wurde der schwarze Anzug eines katholischen Geistlichen als typische Berufskleidung angesehen.

Nach der in der Literatur vertretenen Auffassung ist typische Berufskleidung eine **für den Beruf typische und wegen der Eigenart des Berufs nötige Kleidung**. Als Beispiele werden genannt: Bergarbeiterkleidung, typische Schutzkleidung wie Helme und Arbeitsschuhe, Monteur-Overall, (weißer) Arztkittel, Sicherheitsschuhe, Amtstrachten (z. B. Roben für Gerichtssitzungen), Uniformen und uniformähnliche Dienstkleidung der Mitarbeiter einer Luftverkehrsgesellschaft.

Allein dass eine bestimmte bürgerliche Kleidung auf Grund dienstlicher Weisungen getragen werden muss oder mit einem Dienstabzeichen versehen ist, mache die Kleidung noch nicht zur typischen Berufskleidung. Gegen typische Berufskleidung spreche, wenn die Kleidung allgemein im privaten Bereich verwendbar sei und auch verwendet werde.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung des Finanzgerichts ist nun die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig.

11 **Werbungskosten bei Dienstreisen mit der Bahn oder dem Flugzeug**

Für mit der Bahn oder dem Flugzeug durchgeführte dienstliche Reisen können anstelle der tatsächlich entstandenen Kosten nicht die pauschalen Kilometersätze (0,30 €/km bei Benutzung

eines Pkw) als Werbungskosten abgesetzt werden, wie das Finanzgericht Hamburg mit (nicht rechtskräftigem) Urteil klargestellt hat. Pauschale Kilometersätze können vielmehr aus Vereinfachungsgründen statt tatsächlich entstandener Kosten nur bei der Benutzung eines Pkw, Motorrads oder Fahrrads angesetzt werden.

Hinweis:

Im Übrigen können in der Einkommensteuererklärung Werbungskosten nur insoweit geltend gemacht werden, als diese die vom Arbeitgeber steuerfrei erstatteten Reisekosten übersteigen.

12 Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten

Nachdem Finanzgerichte unterschiedlich urteilten, stellt der Bundesfinanzhof nun klar, dass die Überlassung eines Firmen-Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung bei einem "Minijob"-Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten nicht fremdüblich ist. Der Arbeitsvertrag ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Im Streitfall beschäftigte der gewerblich tätige Stpfl. seine Ehefrau als Büro- und Kurierkraft mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von neun Stunden mit einem Monatslohn von 400 €. Im Rahmen des Arbeitsvertrags überließ er ihr einen Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung. Den darin liegenden geldwerten Vorteil, der nach der sog. 1 %-Methode ermittelt wurde, rechnete der Stpfl. auf den monatlichen Lohnanspruch von 400 € an und zog seinerseits den vereinbarten Arbeitslohn als Betriebsausgabe bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab. Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis steuerlich jedoch nicht an, da die Entlohnung in Gestalt einer Pkw-Überlassung im Rahmen eines "Minijobs" einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dieses Ergebnis bestätigte nun der Bundesfinanzhof.

Im Kern argumentiert das Gericht wie folgt:

- Vom Grundsatz her steht der steuerlichen Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses nicht der Umstand entgegen, dass dem Arbeitnehmer-Ehegatten in diesem Rahmen ein Firmenfahrzeug zur privaten Verwendung überlassen wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die **konkreten Konditionen der Nutzungsüberlassung** im zu beurteilenden Einzelfall **fremdüblich ausgestaltet** sind.
- Hinsichtlich der Frage, welchen Arbeitnehmern typischerweise ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen wird, gibt es keine allgemeinen Grundsätze. Hieraus kann allerdings nicht geschlossen werden, dass die Entlohnung durch die Gestellung eines Dienstfahrzeugs im Rahmen geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse fremdüblich ist. Vielmehr muss berücksichtigt werden, dass ein **Arbeitgeber** bei lebensnaher und die unternehmerische Gewinnerwartung einzubeziehender Betrachtungsweise **typischerweise nur dann bereit ist**, einem **Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur uneingeschränkten Privatnutzung zur Verfügung** zu stellen, wenn nach einer überschlägigen, allerdings vorsichtigen Kalkulation der sich für ihn hieraus ergebende **tatsächliche Kostenaufwand zuzüglich des vertraglich vereinbarten Barlohns als wertangemessene Gegenleistung** für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft widerspiegelt. Dies gilt sowohl für Fälle einer bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses vereinbarten Nutzungsüberlassung als auch bei einer nachträglichen, ggf. im Wege der Gehaltsumwandlung erfolgten Fahrzeuggestellung. Je geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers ist, desto eher erreicht der Arbeitgeber die Risikoschwelle, nach der sich wegen einer nicht abschätzbaren intensiven Privatnutzung die Fahrzeugüberlassung als für ihn nicht mehr wirtschaftlich erweist.
- Nach diesen Grundsätzen hielt der Bundesfinanzhof jedenfalls eine uneingeschränkte und zudem selbstbeteiligungsfreie Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Privatfahrten an einen "Minijobber" für ausgeschlossen. Unerheblich war im Übrigen für das Gericht, dass die Ehefrau für ihre dienstlichen Aufgaben im Betrieb auf die Nutzung eines Pkw angewiesen war.

Für Unternehmer und Freiberufler

13 Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

Um den Unternehmensstandort Deutschland zu stärken, soll eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung eingeführt werden. Insbesondere **kleine und mittelständische Unternehmen** sollen gefördert werden. Das Bundeskabinett hat nun einen Entwurf für eine gesetzliche Regelung beschlossen. Vorgesehen ist die Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Form einer **Forschungszulage**. Geregelt werden soll dies im Forschungszulagengesetz, einem eigenständigen Gesetz als steuerliches Nebengesetz zum Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz, das auf alle steuerpflichtigen Unternehmen unabhängig von deren Größe, der jeweiligen Gewinnsituation und dem Unternehmenszweck gleichermaßen Anwendung findet.

Vorgesehen sind im Kern folgende Regelungen:

- Zu den begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben sollen Vorhaben gehören, soweit sie einer oder mehreren der Kategorien **Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung** zuzuordnen sind, die in einer Anlage zum Gesetz näher umschrieben werden.
- In Ergänzung zur bestehenden Projektförderung soll eine **Forschungszulage i. H. v. 25 % der Lohnaufwendungen für Forschung** gewährt werden. Die förderfähigen Aufwendungen werden zur pauschalen Berücksichtigung des Arbeitgeberanteils an den Sozialversicherungsbeiträgen mit einem Faktor von 1,2 multipliziert. Durch die Ausgestaltung als Zulage und nicht etwa als Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage soll die Forschungszulage von der Gewinnsituation des Unternehmens unabhängig sein.
- Die Summe der für ein Forschungs- und Entwicklungsvorhaben gewährten staatlichen Beihilfen darf einschließlich der Forschungszulagen pro Unternehmen und Forschungs- und Entwicklungsvorhaben den Betrag von **15 Mio. € nicht überschreiten**. Die Bemessungsgrundlage beträgt höchstens **2 Mio. € je Unternehmen** (verbundene Unternehmen gelten als Einheit) und Wirtschaftsjahr, sodass sich eine **jährliche Zulage von maximal 500 000 €** ergibt.
- **Anspruchsberechtigt** sollen alle **unbeschränkt und beschränkt Stpfl.** im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes sein, die die im Gesetz aufgeführten **Voraussetzungen erfüllen**. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder die Gemeinschaft als Anspruchsberechtigte.
- Die Forschungszulage wird **auf Antrag** gewährt und entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen entstanden sind.
- Grundlage für die Festsetzung der Forschungszulage soll eine **Bescheinigung** einer noch zu bestimmenden Behörde für jedes im Antrag aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben des Anspruchsberechtigten sein.
- Gezielt werden auch **Kooperationsprojekte** mit Forschungseinrichtungen und anderen Unternehmen unterstützt, wenn und soweit im anspruchsberechtigten Unternehmen auch eigene Forschungstätigkeit stattfindet. Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung wie z. B. Universitäten und außeruniversitäre Forschungseinrichtungen können auch insoweit anspruchsberechtigt sein, wenn das begünstigte FuE-Vorhaben z. B. in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einem Betrieb gewerblicher Art oder einer durch Ausgründung oder Ausgliederung entstandenen steuerpflichtigen, rechtlich selbstständigen Einheit durchgeführt wird.

- Vorgesehen ist in zeitlicher Hinsicht die **Förderung von nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2024** entstandenen Aufwendungen für Projekte, mit denen nach Inkrafttreten des Gesetzes begonnen worden ist. Das Gesetz soll nach der Verkündung zunächst für sechs Monate in Kraft treten und die Geltungsdauer sich sodann um den Zeitraum verlängern, für den die Europäische Kommission die Geltungsdauer der "Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung" in der jeweils geltenden Fassung für die in diesem Gesetz geregelte Beihilfe für anwendbar erklärt.

Hinweis:

Die weitere Diskussion dieses Entwurfs im politischen Raum bleibt abzuwarten. Insbesondere können sich die konkreten Anspruchsvoraussetzungen noch ändern.

14 **Gewerbsteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für einen Messestand**

Seit der gesetzlichen Neufassung ab 2008 haben die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen eine deutlich größere Bedeutung erlangt. Dies gilt v.a. für die (anteilige) Hinzurechnung von Miet- und Pacht aufwendungen. Gerade die Finanzverwaltung wendet die Hinzurechnungsvorschriften für Miet- und Pacht aufwendungen sehr umfassend an, was nicht selten zu Streitfällen führt.

Einschränkend hat nun das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass die Miete für einen Messestand regelmäßig nicht der Hinzurechnung unterliegt. Die Stpfl. mietete einen Messestand auf einer alle drei Jahre stattfindenden Fachmesse an. Dafür wurden eine Standmiete zzgl. Verbandsbeitrag (AUMA-Beitrag) und Medienpauschale in Rechnung gestellt. Eine weitere Rechnung des Messebetreibers betraf die über dem Messestand errichtete Seilabhangung. In dem Rechnungsbetrag sind auch Arbeitslohn sowie Kosten für die Anmietung einer Arbeitsbühne und eines Kettenzugs enthalten. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde die Meinung vertreten, diese Kosten wären bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (anteilig) hinzuzurechnen.

Dem widersprach das Finanzgericht. Nach der gesetzlichen Vorgabe wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zu 25 % hinzugerechnet die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Hinzurechnungsbeträge für solche sog. Finanzierungsanteile insgesamt 100 000 € übersteigt. Diese Hinzurechnungsnorm verlangt eine fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters, da die Gegenstände mangels Eigentums seinem Betriebsvermögen nicht zugeordnet werden können. Es ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre.

Das Gericht stellt zunächst bzgl. des Entgelts für die "Messefläche" heraus, dass das Entgelt auch den Verbandsbeitrag und eine Medienpauschale beinhaltet. Bezüglich dieser Positionen sei bereits nicht erkennbar, inwiefern es sich hierbei um das Entgelt für die Überlassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter und damit um Mietzinsen handeln soll. Hinsichtlich des **Entgelts für die Anmietung der Standfläche** gelte aber, dass diese **nicht zum fiktiven Anlagevermögen** der Stpfl. gehöre, da es der Gegenstand ihres Unternehmens nicht gebiete, ein derartiges Wirtschaftsgut ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorzuhalten. Der Geschäftszweck der Stpfl., der in der Herstellung, dem Vertrieb und der Montage von Bauelementen aller Art bestand, erfordere es nicht, an Messen teilzunehmen. Vielmehr sei es die freie und alle drei Jahre neu vorzunehmende Entscheidung der Stpfl. gewesen, ob sie aus Werbezwecken an der Messe teilnehmen wolle oder nicht. Durch eine Nichtteilnahme an der Messe sei die gewerbliche Tätigkeit der Stpfl. nicht maßgeblich beeinflusst worden, zumal die Messe ohnehin nur alle drei Jahre stattfand und schon aus diesem Grund ausgeschlossen werden könne, dass die Stpfl. ausschließlich dort Kunden zu gewinnen vermochte.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, sodass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Der Bundesfinanzhof hat betreffend des Aufwands eines Konzertveranstalters aus der Anmietung von Veranstaltungsorten eine eher weite Abgrenzung vorgenommen und die Hinzurechnung bejaht. Eingrenzend dagegen auch Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 24.9.2018

(Aktenzeichen 3 K 2728/16 G) zu Aufwendungen eines Reiseveranstalters für Hotelkontingente, in dem auch explizit auf den Geschäftszweck des anmietenden Unternehmens abgestellt wurde.

Diese Fragen sind allerdings noch nicht abschließend geklärt. Zu beachten ist, dass bei Personenunternehmen die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer in vielen Fällen zumindest teilweise wieder kompensiert werden. Dies ist bei Kapitalgesellschaften nicht der Fall.

15 **Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?**

In der steuerlichen Gewinnermittlung gilt – anders als in der Handelsbilanz – ein grundsätzliches Abzinsungsgebot für unverzinsliche Verbindlichkeiten. Gesetzlich ist eine Abzinsung mit einem festen Zinssatz von 5,5 % vorgesehen. Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.

Dieses Abzinsungsgebot führt dazu, dass im Jahr der Ersteinbuchung der Verbindlichkeit ein hoher Abzinsungsertrag entstehen kann, der zu versteuern ist. Erst in den Folgejahren gleicht sich dieser durch den Aufzinsungsaufwand wieder aus. Das Finanzgericht Hamburg äußerte nun ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes für die Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten von 5,5 %. In einer anhaltenden Niedrigzinsphase habe dieser typisierende Zinssatz den Bezug zum langfristigen Marktzinsniveau verloren.

Handlungsempfehlung:

Die Abzinsung sollte in der Praxis durch Vereinbarung einer zumindest sehr niedrigen Verzinsung vermieden werden.

16 **Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Betriebsbezogene Berechnung**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen – im Gegensatz zu freiberuflichen Einkünften – auch der Belastung mit Gewerbesteuer. Um diese zusätzliche Belastung weitgehend auszugleichen, erhalten Bezieher gewerblicher Einkünfte bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung. Diese beträgt grundsätzlich das 3,8Fache des Gewerbesteuermessbetrags, ist aber durch mehrere Restriktionen gedeckelt. Insbesondere erfolgt eine Begrenzung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer. Im Ergebnis kompensiert die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer den Gewerbesteueraufwand auf Grund des fixen Faktors von 3,8 nur bei Hebesätzen unter 400 % vollständig.

Gerade hinsichtlich der Begrenzung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer war lange strittig, wie diese greift, wenn **mehrere gewerbliche Einkunftsquellen** (mehrere Einzelunternehmen oder Beteiligungen an Personengesellschaften) bestehen und diese teilweise in Gemeinden mit hohem, teilweise in Gemeinden mit niedrigem Hebesatz liegen. In diesen Fällen wäre eine zusammengefasste Berechnung über alle gewerblichen Einkunftsquellen für den Stpfl. von Vorteil. Der Bundesfinanzhof hat insoweit aber in mehreren Urteilen im Jahr 2017 klargestellt, dass eine **streng betriebsbezogene Ermittlung** zu erfolgen hat. Sind dem Stpfl. als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus mehreren Gewerbebetrieben oder aus Mitunternehmerschaften mit gewerblichen Einkünften zuzurechnen, sind die jeweiligen Gewerbesteuermessbeträge für jeden Gewerbebetrieb und für jede Mitunternehmerschaft getrennt zu ermitteln, mit dem Faktor 3,8 zu vervielfältigen und auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer zu begrenzen. Die so ermittelten Beträge sind zur Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags zusammenzufassen.

Auch bei mehrstöckigen Gesellschaften, wenn also eine Beteiligung an einer Personengesellschaft besteht und diese Gesellschaft hält ihrerseits eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, hat insoweit eine betriebsbezogene Ermittlung der Steuerermäßigung, also getrennt für die Obergesellschaft einerseits und die Untergesellschaft andererseits, zu erfolgen.

Diese Berechnungsweise bestätigt nun auch die Finanzverwaltung.

17 Abzug von Schuldzinsen: Überentnahmen bei Einnahmen-Überschussrechnung

Schuldzinsen für betrieblich veranlasste Kredite mindern im Grundsatz als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn. Der Schuldzinsenabzug ist steuerlich aber eingeschränkt, wenn Überentnahmen bestehen. Hiermit sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen einerseits die Liquidität aus betrieblichen Einnahmen mittels Entnahme zur Finanzierung privater Investitionen verwendet wird und andererseits Betriebsausgaben über einen Kredit finanziert werden und im Ergebnis damit die Fremdfinanzierung der privaten Investitionen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert und die entsprechenden Zinsen steuerwirksam würden.

Eine **Überentnahme** liegt im Grundsatz dann vor, **wenn jahresübergreifend die Entnahmen die Summe aus den Gewinnen und Einlagen überschreiten**. Einschränkend hat die Rechtsprechung aber festgestellt, dass der Schuldzinsenabzug nur für den Fall steuerlich begrenzt werden soll, dass der Stpfl. mehr entnimmt, als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht. Dem widerspräche es, wenn Schuldzinsen allein deshalb unter dem Gesichtspunkt der "Überentnahme" nicht abziehbar wären, weil der Stpfl. einen Verlust erwirtschaftet hat, insbesondere dann, wenn er niemals eine Entnahme getätigt hat. Der Schuldzinsenabzug ist also nur für den Fall einzuschränken, dass der Stpfl. mehr entnimmt, als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz kommt nun allerdings zu dem Ergebnis, dass diese **eigenkapitalbezogene Sicht nicht gelte**, wenn der Gewinn nicht mittels Bilanzierung, sondern **mittels Einnahmen-Überschussrechnung** ermittelt wird. Im Urteilsfall ging es um einen Architekten, der den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. In diesem Fall entstehen mangels Ermittlung und Fortschreibung des Eigenkapitals schädliche Überentnahmen, sobald jahresübergreifend die Entnahmen die Summe aus den Gewinnen und Einlagen überschreiten.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Diese ist nun beim Bundesfinanzhof anhängig, sodass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

Handlungsanweisung:

In der Praxis liegt eine besondere Problematik in der periodenübergreifenden Ermittlung etwaiger Überentnahmen. Und zwar sind vom Jahr 1999 (damals wurde diese Regelung eingeführt) bzw. frühestens von Betriebseröffnung an bis in das jeweilige Streitjahr periodenübergreifende Feststellungen zu treffen, um die Höhe der Über- bzw. Unterentnahmen des jeweiligen Streitjahres genau zu bestimmen. Diese Entwicklung sollte der Stpfl. sorgfältig dokumentieren, da diese Fortschreibung in späteren Jahren relevant werden könnte, auch wenn diese Ermittlung z. B. mangels Schuldzinsen aktuell nicht erforderlich ist. So konnten im vom Finanzgericht entschiedenen Fall die Gewinne, Einlagen und Entnahmen der Jahre vor 2003 infolge des Ablaufs der Aufbewahrungsfristen nicht mehr ermittelt werden.

Ist bei der Ermittlung etwaiger Überentnahmen die bilanzielle Betrachtung für den Stpfl. vorteilhaft, so müsste dieser den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln.

18 Gewerbesteuer: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Fair-Trade-Siegels

Der "TransFair-Verein zur Förderung des Fairen Handels in der Einen Welt (TransFair e.V.)" hat an dem Fair-Trade-Siegel das ausschließliche Markenrecht inne und räumt seinen Vertragspartnern (Importeure, Verarbeitungsbetriebe und Händler, die bestimmte "Fair-Trade"-Standards erfüllen) das Recht auf Nutzung des Siegels gegen Zahlung eines Entgelts ein.

Fallen Aufwendungen für die Nutzung des Fair-Trade-Siegels an, so sind diese als Entgelt für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten bei der Ermittlung der **Gewerbesteuer als Hinzurechnung** zu berücksichtigen, wie das Landesamt für Steuern Niedersachsen nun mitteilt. Im Ergebnis erfolgt – soweit die "Zinshinzurechnungen" insgesamt den Freibetrag von 100 000 € übersteigen – eine Hinzurechnung in Höhe von 6,25 % der Aufwendungen.

Hinweis:

Allgemein führen Aufwendungen für die Nutzung von Wort-Bild-Marken, Logos und Namen zu einer Hinzurechnung bei der Ermittlung der Gewerbesteuer. Werden mit dem Entgelt allerdings auch andere Leistungen abgegolten als die Überlassung der Wort-Bild-Marke, des Logos oder des Namens, so ist das

Gesamtentgelt aufzuteilen und nur der Anteil für die Rechteüberlassung ist in die Berechnung der Hinzurechnung einzubeziehen.

19 Umsatzsteuerliche Rechnung: Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment

Eingangsrechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn diese die formalen Anforderungen erfüllen. Eine Rechnung muss u. a. die "Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände" enthalten. Im Rahmen eines Verfahrens zur Aussetzung der Vollziehung – bei dem also nur eine summarische Prüfung der Rechtsfrage erfolgt – hat der Bundesfinanzhof nun festgestellt, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob der **Vorsteuerabzug aus Rechnungen im Niedrigpreissegment** hinsichtlich der **Leistungsbeschreibung** voraussetzt, dass die Art der gelieferten Gegenstände mit ihrer handelsüblichen Bezeichnung angegeben wird oder ob hier die **Angabe der Warengattung** ("Hosen", "Blusen", "Pulli") **ausreicht**.

Streitig ist der Vorsteuerabzug aus Rechnungen über Textilien (Bekleidungsstücke) im Niedrigpreissegment. Die Stpfl. war in den Streitjahren im Großhandel mit Textilien und Modeaccessoires im Niedrigpreissegment tätig. Die Waren wurden jeweils in großen Mengen eingekauft, wobei die Preise des jeweiligen Artikels überwiegend im unteren und mittleren einstelligen Eurobereich lagen, nur vereinzelt zwischen 10 € und 12 €. In ihren Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre machte die Stpfl. Vorsteuerabzugsbeträge aus Rechnungen mehrerer Firmen geltend, in denen die Artikel lediglich mit Angaben wie "Tunika, Hosen, Blusen, Top, Kleider, T-Shirt, Pulli, Bolero, teilweise auch Da-Pullover (langärmelig in 3 Farben) oder Da-Tops (langärmelig in 4 Farben)" bezeichnet waren. Das Finanzamt erkannte im Nachgang zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Vorsteuerabzugsbeträge aus den Rechnungen nicht an.

Der Bundesfinanzhof hat aber ernstliche Zweifel an dieser Entscheidung. Hierfür sind folgende Argumente maßgebend:

- Zu den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung im Niedrigpreissegment liegt noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor und diese Frage wird in der Rechtsprechung der Finanzgerichte unterschiedlich beantwortet.
- Ernstliche Zweifel ergeben sich darüber hinaus im Hinblick auf die Bedeutung und Reichweite des Beschlusses des Bundesfinanzhofs. Danach reicht es als Leistungsbeschreibung nicht aus, wenn über "hochpreisige" Uhren und Armbänder mit Kaufpreisen von jeweils 5 000 DM und mehr mit bloßen Gattungsbezeichnungen Angabe "diverse Armbanduhren" oder "diverse Armbänder" abgerechnet wird. Die Identifizierung der Lieferung des jeweiligen Gegenstands sei unter diesen Umständen erst durch eine Abrechnung unter Aufzeichnung der handelsüblichen Bezeichnung des Gegenstands leicht und einwandfrei möglich, insbesondere dann, wenn in der Rechnung nicht auf bestimmte Lieferscheine Bezug genommen wird. Ob dies nun auch für Waren im Niedrigpreissektor gilt, erscheint fraglich. Denn der Aufwand für die Konkretisierung des Leistungsgegenstands in Rechnungen könnte bei Großeinkäufen verschiedener Waren und geringen Stückpreisen unverhältnismäßig erscheinen.
- Ferner könne sich im Streitfall ein Verstoß gegen das Unionsrecht daraus ergeben, dass das nationale Recht hinsichtlich der Art des Gegenstands dessen "handelsübliche Bezeichnung" erfordert, während das Unionsrecht sich mit der "Art der gelieferten Gegenstände" begnügt.

20 Nachträgliche Korrektur (Bilanzberichtigung) auch bei Änderung der Rechtsprechung

Ist ein steuerlicher Bilanzansatz fehlerhaft, so muss dieser korrigiert werden. Dabei wird grundsätzlich bis zu dem Jahr zurückgegangen, welches verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Nun ist abzugrenzen, wann ein Bilanzansatz "fehlerhaft" ist. Bislang galt, dass ein Bilanzansatz dann richtig ist, wenn der vom Stpfl. aufgestellten Bilanz und deren einzelnen Ansätzen eine rechtliche Beurteilung zu Grunde liegt, die aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Der Bundesfinanzhof hat aber bereits mit Grundsatzbeschluss in 2013 in Änderung der bis dahin geltenden Sichtweise klargestellt, dass es

ausschließlich auf die objektive Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ankommt. Die Bilanzansätze sind danach zu Gunsten wie zu Ungunsten des Stpfl. auf ihre objektive Richtigkeit nach der am Bilanzstichtag geltenden Rechtslage zu prüfen. Dies gilt auch für eine in diesem Zeitpunkt von Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte, später aber geänderte Rechtsprechung. Auch in einem solchen Fall ist allein die im Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung maßgebliche, objektiv zutreffende Rechtslage zu Grunde zu legen. Eine Berichtigung ist also auch dann angezeigt, wenn die ursprüngliche Bilanzierung auf einer später geänderten Rechtsprechung beruhte. Diese Grundsätze hat nun das Finanzgericht München nochmals herausgestellt und bestätigt.

Handlungsempfehlung:

Mithin ist bei Änderungen der Rechtsprechung zu Gunsten des Stpfl. stets auch zu prüfen, ob verfahrensrechtlich noch offene Jahre geändert werden können.

Für Personengesellschaften

21 **Erweiterte Kürzung auch bei Beteiligung an grundstücksverwaltender, nicht gewerblich geprägter Personengesellschaft**

Bei der Gewerbesteuer existiert die sog. erweiterte Grundstücks Kürzung, welche bei reinen grundstücksverwaltenden Gesellschaften eine Belastung mit Gewerbesteuer verhindern soll. Im Kern müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein, damit die erweiterte Kürzung beantragt werden kann: Zum einen besteht eine Begrenzung der unternehmerischen Tätigkeit auf ausschließlich eigenen Grundbesitz und eigenes Kapitalvermögen. Daneben liegt eine Begrenzung in Art, Umfang und Intensität der ausgeübten Tätigkeit vor. Es darf ausschließlich die Nutzung oder Verwaltung des genannten Vermögens erfolgen. Die Kürzung erfolgt dann um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Strittig war nun die Frage, ob einer Gesellschaft, welche nur auf Grund ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt, ansonsten jedoch grundstücksverwaltend ist, die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nicht zu gewähren ist, sofern sie an einer grundstücksverwaltenden Gesellschaft beteiligt ist, welche nicht gewerblich geprägt ist. Einerseits stellte sich die Frage, ob hinsichtlich des Grundbesitzes der vermögensverwaltenden Beteiligungsgesellschaft "eigener" Grundbesitz vorliegt. Andererseits ist dies aber vor dem Hintergrund zu sehen, dass vermögensverwaltende Personengesellschaften steuerlich transparent behandelt werden, d. h. die Vermögensgegenstände und Schulden und die Erträge und Aufwendungen werden anteilig unmittelbar dem/den Gesellschafter/n zugerechnet.

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat nun für diesen Fall entschieden, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren ist. Der Begriff des "**eigenen Grundbesitzes**" ist nicht gesetzlich definiert und daher auslegungsbedürftig. Bei der Auslegung betrachtet der Große Senat insbesondere die Gesetzessystematik der Norm und kommt zu dem Schluss, dass nicht ausschließlich auf das zivilrechtliche Eigentum abzustellen ist. Vielmehr liegt auch dann in diesem Sinne eigener Grundbesitz vor, wenn dieser mittelbar über die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft gehalten wird.

22 **Ergänzungsrechnung beim Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR**

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz sind Anschaffungskosten, die einem Gesellschafter einer vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) für den Erwerb der Gesellschafterstellung entstehen, in voller Höhe in einer Ergänzungsrechnung zu erfassen und auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen. Damit sind die

Grundsätze zur Bildung von Ergänzungsbilanzen bei gewerblichen Personengesellschaften auch auf vermögensverwaltende Personengesellschaften zu übertragen. Dies gilt auch dann, wenn der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wird. Anwendungsfall ist insbesondere der Beitritt zu einer GbR, die Immobilien hält und verwaltet.

In der Ergänzungsbilanz erfasste Anschaffungskosten eines eingetretenen Mitunternehmers bei einer gewerblichen Personengesellschaft sind so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird. Vor diesem Hintergrund ist die Auflösung der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Anschaffungskosten nicht von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft abhängig. Vielmehr sind Abschreibungen auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte. Diese Grundsätze gelten für die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft entsprechend. Dies ergibt sich daraus, dass im Bereich der vermögensverwaltenden Personengesellschaften abweichend von der zivilrechtlichen Zuordnung Wirtschaftsgüter, die – wie im Fall der GbR – mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen sind. Mithin wird der Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft steuerlich so gewertet, als hätte der neu eintretende Gesellschafter anteilig (entsprechend seiner Beteiligungsquote) die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft erworben.

Im Urteilsfall ging es um eine GbR, die Einkünfte aus der Verpachtung eines in ihrem Eigentum stehenden Lebensmittelmarkts erzielte. Zunächst waren vier Personen zu je 25 % beteiligt. Zwei dieser Gesellschafter übertrugen ihre Anteile für 480 000 € an einen neu eintretenden Gesellschafter. Die Nebenkosten für die Anschaffung der Beteiligung betragen 3 377,42 €.

Diese Anschaffungskosten sind nun auf die Vermögensegegenstände der Gesellschaft zu verteilen. Anschließend sind die Abschreibungen zu berechnen. Das Finanzamt ermittelte dies wie folgt, was vom Finanzgericht bestätigt wurde:

Die Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe von 483 377,42 € entfielen ausschließlich auf das Anlagevermögen der Gesellschaft und waren wie folgt zu verteilen:

Grund und Boden	88 970 €
Geschäftsbauten	305 544 €
Hof- und Wegebefestigung	50 000 €
Betriebsvorrichtung	38 863 €
Daraus ergab sich folgende AfA:	
Geschäftsbauten	5 936 € = 305 544 € * 3,33 % * 7 / 12
Hof- und Wegebefestigung	7 291 € = 50 000 € * 25 % * 7 / 12
Betriebsvorrichtung	11 335 € = 38 863 € * 50 % * 7 / 12
Gesamt	24 562 €

Nach Abzug der anteiligen AfA in der Gesamthand von 14 962 € (= 51 303 € * 50 % Anteil des neu eingetretenen Gesellschafters * 7/12 – zeitanteilig) ergibt sich eine in der Ergänzungsrechnung zu berücksichtigende Mehr-AfA in Höhe von 9 600 € (24 562 € abzgl. 14 962 €).

Handlungsempfehlung:

Insbesondere die Zuordnung der getätigten Anschaffungskosten zu den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft ist sorgfältig zu dokumentieren. Im Zweifel sollte im Vertrag über den Erwerb des Anteils an der vermögensverwaltenden Gesellschaft eine Kaufpreiszurordnung zu den erworbenen Wirtschaftsgütern vorgenommen werden.

23 Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil

Im steuerlichen Sinne ist Mitunternehmer an einer Personengesellschaft im Regelfall der nach zivilrechtlichen Maßstäben einzustufende Gesellschafter. In der Praxis besteht oftmals aber der Wunsch, das wirtschaftliche Eigentum schon zeitlich vor dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums übergehen zu lassen. In diesen Fällen werden an den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hohe Anforderungen gestellt, wie der Bundesfinanzhof bestätigt hat. Vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils ist dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung nur dann zuzurechnen, wenn

- der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und
- Mitunternehmerisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind.

Im Urteilsfall ging es um eine GmbH & Co. KG. Hinsichtlich der hieran zu veräußernden Anteile machten sich die Vertragsparteien mit Vertrag vom 27.9.2001 wechselseitig unwiderrufliche, unbefristete, jedoch nicht vor dem 1.10.2008 annehmbare Angebote zum Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrags und regelten umfassend die Preisgestaltung und weitere Modalitäten im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters. Mit Vertrag vom 26.9.2003 erfolgte die Veräußerung dieser Beteiligungen an den Erwerber. Die Beteiligten gingen davon aus, dass wirtschaftlich die Mitunterstellung bereits im Jahr 2001 übergegangen sei, da auf Grund der Optionsrechte und des damals schon festgelegten Preises Chancen und Risiken bereits vollständig auf die C-GmbH übergegangen seien.

Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Das Gericht hat im Anschluss an seine jüngere Rechtsprechung entschieden, dass ein steuerlicher Übergang des Mitunternehmeranteils vor der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung am Anteil nur dann in Betracht kommt, wenn der Veräußerer sowohl das Mitunternehmerisiko als auch die Mitunternehmerinitiative vollständig auf den Erwerber übertragen hat. Das ist nicht der Fall, wenn der Veräußerer – wie im Streitfall – noch am Gewinn und Verlust beteiligt ist, auch wenn er nicht mehr an den stillen Reserven partizipiert und keine ausreichende Mitunternehmerinitiative mehr entfalten kann.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sind solche Fälle sorgfältig auszugestalten. Allein der Abschluss von Doppeloptionen, welche das wirtschaftliche Risiko bereits vollständig übergehen lassen, reichen nicht immer aus, um auch das wirtschaftliche Eigentum nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu übertragen.

Für Hauseigentümer

24 Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb eines Grundstücks von Geschwistern

Die Übertragung von Grundstücken unterliegt grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, welche auf Grund der länderspezifischen Steuersätze von in der Regel 5 % bis 6,5 % eine hohe Belastung darstellen kann. Einzelne Übertragungsvorgänge sind ausdrücklich von der Grunderwerbsteuer befreit, so z. B. die Übertragung von Todes wegen oder die Schenkung unter Lebenden und die Übertragung auf Verwandte in gerader Linie, so z. B. von Eltern auf ihre Kinder.

Im Grundsatz nicht steuerbefreit ist die Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern. Insoweit hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7.11.2018 (Aktenzeichen II R 38/15) eine interessante Entscheidung getroffen. Danach kann die unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück unter Geschwistern, die ein Elternteil in einem Schenkungsvertrag durch Auflage gegenüber dem beschenkten Kind angeordnet hat, auf Grund einer Zusammenschau grunderwerbsteuerrechtlicher Befreiungsvorschriften von der Grunderwerbsteuer befreit sein, wenn

sich der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb im Grunde als abgekürzter Übertragungsweg darstellt. Die Steuerfreiheit des Grundstückserwerbs kann sich aus der mehrfachen Anwendung derselben grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsvorschrift für die unterbliebenen Zwischenerwerbe ergeben.

Im Urteilsfall waren der Stpfl. und seine Schwester je zur Hälfte Miteigentümer des Grundstücks 1, das ihnen ihre Mutter unter Vorbehalt eines Nießbrauchs übertragen hatte. Später übertrug die Mutter das Grundstück 2 auf die Schwester unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs. Im Übertragungsvertrag ordnete die Mutter als Auflage an, dass die Schwester verpflichtet ist, ihren hälftigen Anteil an dem Grundstück 1 (Miteigentumsanteil) auf den Stpfl. unentgeltlich unter Übernahme der im Grundbuch zugunsten der Mutter eingetragenen Nießbrauchsbelastung zu übertragen. Der Stpfl. muss sich diesen Erwerb auf seinen Pflichtteilsanspruch bei dem Tod der Mutter anrechnen lassen. Die Schwester übertrug ihren hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück 1 auf den Stpfl. zur Erfüllung der Auflage. Strittig war nun, ob diese Übertragung Grunderwerbsteuer auslöst. Das Finanzamt setzte Grunderwerbsteuer fest. Dem widersprach das Finanzgericht im sich anschließenden Rechtsstreit, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte.

Das Gericht stellt fest, dass die unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück unter Geschwistern, die ein Elternteil in einem notariell beurkundeten Schenkungsvertrag durch Auflage gegenüber dem beschenkten Kind angeordnet hat, auf Grund einer Zusammenschau grunderwerbsteuerrechtlicher Befreiungsvorschriften nach ihrem Sinn und Zweck von der Grunderwerbsteuer befreit sein kann. Vorliegend kam zwar keine Steuerbefreiung unmittelbar zur Anwendung. Insbesondere lag zwischen den Geschwistern keine Schenkung vor, da die Übertragung nicht freigebig, sondern auf Grund der Verpflichtung aus der Auflage des Elternteils erfolgte. Ebenso ist eine Übertragung zwischen Geschwistern im Grundsatz nicht steuerbefreit, da diese nicht in gerader Linie verwandt sind.

Jedoch kommt der Bundesfinanzhof auf Grund folgender Überlegung zu einer Befreiung von der Grunderwerbsteuer: Die von einem Elternteil durch Auflage in einem notariell beurkundeten Schenkungsvertrag angeordnete unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück von dem mit der Auflage beschwerten Kind auf das erwerbende Kind stellt sich als **abgekürzter Weg einer unentgeltlichen Übertragung des Miteigentumsanteils von dem Elternteil auf das erwerbende Kind** dar. Der erste unterbliebene Zwischenerwerb – die Übertragung des Grundstücks von dem mit der Auflage beschwerten Kind auf den Elternteil – wäre steuerfrei, da das Kind und der Elternteil in gerader Linie verwandt sind. Der zweite unterbliebene Zwischenerwerb – die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von dem Elternteil auf das erwerbende Kind – wäre wegen des Verwandtschaftsverhältnisses in gerader Linie ebenfalls befreit.

Handlungsempfehlung:

Im Grundsatz sollten in der Praxis nach Möglichkeit Übertragungswege gewählt werden, die unmittelbar von einer Steuerbefreiungsnorm erfasst werden. Das Urteil zeigt aber, dass auch "Umweggestaltungen" letztlich in der Gesamtschau von der Grunderwerbsteuer befreit sein können.

25 Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete oder -pacht bei Vermietung an nahe Angehörige

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind Werbungskosten oder Betriebsausgaben nur vollständig abziehbar, wenn keine verbilligte Vermietung vorliegt. Bei der Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken sieht das Gesetz folgende Differenzierung vor:

- Beträgt die Miete **mindestens 66 %** der ortsüblichen Miete, so gilt die Vermietung als entgeltlich und die **Werbungskosten können in vollem Umfang** abgezogen werden.
- Beträgt die Miete **weniger als 66 %** der ortsüblichen Miete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen mit der Folge, dass **Werbungskosten nur anteilig** (entsprechend der Entgeltlichkeitsquote) steuerlich geltend gemacht werden können.

Keine gesetzliche Vorgabe existiert bei der Überlassung z. B. für gewerbliche Zwecke. Auch in diesem Fall ist zu prüfen, ob eine teilentgeltliche Überlassung vorliegt. Das einheitliche

Rechtsgeschäft ist dann für Zwecke der Besteuerung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung geht die Rechtsprechung erst aus, wenn die vereinbarte Gegenleistung mehr als ein Viertel unter der ortsüblichen Marktmiete (oder Marktpacht) liegt. Eine Abweichung von bis zu einem Viertel ist dagegen steuerlich unbeachtlich.

In Fällen, in denen sich vor Ort auf Grund der Besonderheiten des betroffenen Objekts keine vergleichbaren Objekte finden lassen, war bisher offen, wie die ortsübliche Miete bzw. Pacht zu ermitteln ist. Der Bundesfinanzhof hat nun für Rechtsklarheit gesorgt.

Im Urteilsfall hatte die Stpfl. ein Grundstück mit historischem Gebäude umfangreich saniert und zum Betrieb einer Gaststätte u. a. an ihren Ehemann verpachtet. Das Finanzamt nahm nach Internet-Recherchen eine verbilligte Verpachtung an und kürzte die Werbungskosten entsprechend. Da sich auf Grund der Besonderheiten des Gebäudes keine vergleichbaren Objekte finden ließen, beauftragte das Finanzgericht einen Sachverständigen mit der Ermittlung der ortsüblichen Marktpacht. Dieser ermittelte einen für die Stpfl. nachteiligen Vergleichswert im Wesentlichen auf der Grundlage der an der Ertragskraft orientierten Pachtwertmethode (EOP-Methode). Diesen Bewertungsansatz verwarf der Bundesfinanzhof nun.

Die EOP-Methode stellt im Wesentlichen darauf ab, welche Pacht auf der Grundlage statistischer Annahmen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vom Mieter oder Pächter im Durchschnitt erwirtschaftet werden kann und berücksichtigt nicht hinreichend die örtlichen Verhältnisse. Mit solchen Erwägungen könne der Markt aber allenfalls global abgebildet werden. Das Gesetz verlangt aber, auf den örtlichen Markt zu blicken. Diese Methode verlässt daher den rechtlichen Maßstab der Ortsüblichkeit und ist deshalb aus Rechtsgründen zu verwerfen. Der Bundesfinanzhof hat den Fall nun an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses muss nun die vereinbarte Pacht der ortsüblichen Marktpacht gegenüberstellen und Letztere von Amts wegen ermitteln. Dazu kann es ein Sachverständigengutachten einholen. Insoweit gibt es zwar keine rechtlichen Vorgaben, nach welcher Methode der Sachverständige vorgehen muss. Mit der EOP-Methode sei aber eine Grenze überschritten, da der Sachverständige damit letztlich etwas anderes ermittelt als die ortsübliche Marktmiete/-pacht.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass für die erneut vorzunehmende Schätzung der ortsüblichen Marktpacht die Mitwirkung eines ortskundigen, erfahrenen Sachverständigen oder Maklers genügt. Kann sich das Finanzgericht auf der Grundlage der Ausführungen des Sachverständigen nicht die für eine Schätzung erforderliche Überzeugung bilden, geht dies zu Lasten des Finanzamts, das die objektive Beweislast zu tragen hat.

Handlungsempfehlung:

In Fällen der Wohnraumvermietung sollte der Stpfl. tunlichst **Beweisvorsorge** treffen, um belegen zu können, dass die vereinbarte Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Im Zweifel sollte die vereinbarte Miete nicht zu knapp an diese Grenze heran festgesetzt werden.

26 Werbungskostenabzug bei einer mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belasteten Immobilie

Werden Immobilien im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf Kinder übertragen, so behalten sich die übertragenden Eltern vielfach ein lebenslängliches Wohnrecht vor. Alternativ wird zur Sicherung der Erträge bei einer vermieteten Immobilie diese mit einem Nießbrauchsrecht belastet.

Dies führt dann andererseits dazu, dass der Beschenkte aus dieser Immobilie noch keine Einkünfte erzielt. Hieraus folgt auch – und dies bestätigt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.2.2019, dass der Eigentümer Aufwendungen für sein mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belastetes Grundstück regelmäßig **nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann**, solange ein Ende der Nutzung durch den Dritten nicht absehbar ist. In diesem Fall fehlt es an einem Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und späteren Einkünften aus der Immobilie.

Im Urteilsfall bestand die Besonderheit, dass die Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zunächst hälftig auf den Stpfl. und dessen Schwester erfolgte. Später erwarb nun der Stpfl. von seiner Schwester deren hälftigen Miteigentumsanteil an dem nießbrauchsbelasteten Grundstück zum Kaufpreis von 250 000 €. Der Stpfl. machte insoweit Abschreibungen und Schuldzinsen geltend. Dies erkannte das Finanzamt nicht an, was der Bundesfinanzhof auch bestätigte.

Hinweis:

In der Praxis muss einkalkuliert werden, dass der Eigentümer des nießbrauchsbelasteten Grundstücks keine Werbungskosten geltend machen kann.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

27 BMF zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Veräußerungen i. S. d. § 17 EStG

Das BMF hat zur aktuellen BFH-Rechtsprechung zur Frage der Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG nach der zivilrechtlichen Neuordnung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG Stellung genommen.

Ausgangspunkt dieser Stellungnahme ist eine Entscheidung des IX. Senats des BFH, mit dem dieser neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG entwickelt und für Altfälle zugleich einen Bestands- bzw. "Vertrauensschutz" formuliert hat. Folgende Grundsätze gelten:

- Für Altfälle sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen dann weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine solche bis zum 27.9.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.
- Bei Neufällen ist bei der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nach § 17 EStG nun – in Ermangelung einer abweichenden Definition im EStG – der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten zu Grunde zu legen (§ 255 Abs.1 HGB). Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach nur noch solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals "krisenbedingten", "krisenbestimmten" oder "in der Krise stehen gelassenen" Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten, es sei denn, diese seien ausnahmsweise mit Einlagen vergleichbar.

Das BMF schließt sich dieser Rechtsprechungsänderung (und insbesondere der Vertrauensschutzregelung mit dem Stichtag 27.9.2017) für alle noch offenen Fälle an: Greift die Vertrauensschutzregelung nicht, so sind danach nur noch solche Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen insbesondere Nachschüsse (§§ 26 ff. GmbHG) und sonstige Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf eine werthaltige Forderung. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe auf Grund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist (z. B. bei Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsvereinbarung).

Hinweis:

In der Praxis ist bei Sachverhalten, in denen die Vertrauensschutzregelung nicht greift, in jedem Fall zu prüfen, ob es sich – z. B. bei dem Ausfall eines Darlehens oder dem Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung – nicht zumindest um einen steuerlich anzuerkennenden Kapitalverlust nach § 20 Abs. 2 EStG handeln kann. Von den FG wurde dies in mehreren Fällen anerkannt. Allerdings verwehrt die FinVerw die Anerkennung eines solchen Darlehensausfalls als Verlust bei den Kapitaleinkünften. Zudem wird insoweit eine gesetzliche Festschreibung der Ansicht der FinVerw vorbereitet.

28 Veräußerung von GmbH-Anteilen – Verzicht auf Gesellschafterdarlehen ggf. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch durch Gesellschafter geleistete eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen als sog. nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd bzw. verlusterhöhend berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang ist das rechtskräftige Urteil des FG Rheinland-Pfalz zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass nach dem Inkrafttreten des sog. MoMiG v. 23.10.2008 verlorene Gesellschafterdarlehen nicht mehr im Rahmen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten, sondern allenfalls als nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG steuerlich anzuerkennende Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen sein können, wenn und soweit die Kapitalforderung nicht werthaltig ist.

Im konkreten Streitfall des FG Rheinland-Pfalz waren die Kläger zu je rd. 27 % an einer GmbH beteiligt, der sie in 2004 und 2011 Darlehen i. H. v. insgesamt 360 T€ gewährt hatten. In 2013 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet, die Anteile wurde zu je 1 € veräußert. Die Kläger, die schon zuvor (in 2012) einen Darlehensverzicht (verbunden mit einem Besserungsschein) vereinbart hatten, machten für das Streitjahr 2013 einen Verlust nach § 17 EStG geltend und bezogen als "nachträgliche Anschaffungskosten" auch die verbliebene Darlehensvaluta verlusterhöhend mit ein.

Die FinVerw erkannte den Darlehensverlust i. R. d. § 17 EStG nicht an; das FG Rheinland-Pfalz folgt dieser Rechtsauffassung mit folgender Begründung:

- Zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung führten nach der früheren BFH-Rechtsprechung u. a. der Ausfall des Gesellschafters mit seinem Anspruch auf Rückzahlung eines der Gesellschaft gewährten Darlehens oder die Wertlosigkeit eines gegen die Gesellschaft gerichteten Rückgriffsanspruchs, wenn die Hingabe des Darlehens durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.
- Für die Beurteilung, ob eine Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, hatte der BFH darauf abgestellt, ob diese eigenkapitalersetzend war. Er hatte dies bejaht, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen z. B. ein Darlehen gewährt hatte.
- Für den Streitfall kommt das FG zu dem Ergebnis, dass selbst bei Anwendung der bisherigen BFH-Rechtsprechung aus Gründen des Vertrauensschutzes keine nachträglichen Anschaffungskosten anzunehmen waren, weil es sich weder um von vornherein eigenkapitalersetzende noch um in der Krise stehen gelassene Finanzierungshilfen gehandelt hatte. Nachträgliche Anschaffungskosten kamen auch nicht auf Grund des erklärten Forderungsverzichts in Betracht, da zum Zeitpunkt des Verzichts nicht mehr von einer Werthaltigkeit der Darlehensforderung auszugehen war.

Zur Berücksichtigung des Verzichts im Rahmen der Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG) führt das FG aus, dass eine Veräußerung i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG die entgeltliche Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums auf einen Dritten ist. Auch wenn es bei einem endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung an dem für eine Veräußerung in diesem Sinne notwendigen Rechtsträgerwechsel fehle, folge aus der Gleichstellung der Rückzahlung mit dem Tatbestand der

Veräußerung einer Kapitalforderung in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG, dass auch eine ausbleibende Rückzahlung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führen kann. Wirtschaftlich mache es keinen Unterschied, ob der Stpfl. die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu null veräußere, oder ob er sie – weil er keinen Käufer findet oder auf eine Quote hofft – behalte und in der Folge keine oder eine unter dem hingegebenen Betrag liegende Rückzahlung erhalte. In beiden Fällen erleide der Stpfl. eine Einbuße seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die die gleiche steuerliche Berücksichtigung finden müsse.

Im Falle eines Verzichts eines Gesellschafters auf eine Kapitalforderung gegen die Gesellschaft komme eine Gleichstellung allerdings nur in Betracht, wenn und soweit die Kapitalforderung nicht werthaltig ist. Andernfalls würde der Verzicht zu einer verdeckten Einlage und somit – auch nach geänderter Rechtsprechung – zu nachträglichen Anschaffungskosten führen.

Das FG hatte explizit das Verhältnis von § 17 EStG und § 20 EStG offen gelassen und die Revision zugelassen, das Urteil ist trotzdem rechtskräftig geworden.

Hinweis:

Obwohl diese Entscheidung nun rechtskräftig ist, ist die einschlägige Rechtsentwicklung weiterhin sorgfältig zu beobachten, da das FG Berlin-Brandenburg gleich zwei höchst aktuelle Entwicklungslinien der Rechtsprechung zur erneuten Überprüfung gestellt hat, nämlich die die eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen betreffenden Übergangsregelungen bezogen auf § 17 EStG einerseits und zudem die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG andererseits. Die Revision gegen dieses Urteil ist beim BFH anhängig.

29 Verzicht auf Gesellschafterdarlehen als Verlust bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Das FG Münster hat die Frage der steuerlichen Berücksichtigung eines Forderungsverzichts als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen beleuchtet und entschieden, dass sich der endgültige Ausfall einer privaten Darlehensforderung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuerlich auswirkt, weil dies zu einem Ausfall der Kapitalforderung mit einer damit einhergehenden Einbuße der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. führt.

Im Streitfall hatte der an der GmbH beteiligte Kläger dieser im Januar 2007 ein Darlehen gewährt. Auf Grund eines Darlehensverzichts der Gesellschafter der GmbH vom September 2011 kam es nicht mehr zur Darlehensrückzahlung. Der Kläger veräußerte seinen GmbH-Anteil im Dezember 2011 und beantragte, neben dem Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals auch das ausgefallene Gesellschafterdarlehen gewinnmindernd bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG zu berücksichtigen. Das FA lehnte dies ab.

Das FG Münster gab der Klage insoweit statt, als es – unter Verweis auf den Wortlaut der Regelung des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG ("Veräußerung von Kapitalforderungen jeder Art...") – den Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen für abziehbar erachtet. Zwar sei vorliegend keine Veräußerung einer Kapitalforderung gegeben, allerdings sei die aktuelle BFH-Rechtsprechung zu beachten, welche auch den endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der Vermögenssphäre zu einem Verlust i. S. d. § 20 Abs. 4 EStG erkläre.

Vor diesem Hintergrund sei auch der endgültige Ausfall einer privaten Darlehensforderung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Es weist ferner ausdrücklich auch den Fall der Gleichstellung des Forderungsverzichts mit einer Veräußerung hin. Nach Auffassung des FG Münster führt auch der Verzicht zu einem endgültigen Ausfall der Kapitalforderung mit einer damit einhergehenden Einbuße der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl., sodass eine steuerliche Berücksichtigung die zwingende Folge sei. Aus der Vorschrift des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ergebe sich, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen steuerlich zu erfassen seien.

Dass auch der Fall der Rückzahlung ausdrücklich der Veräußerung gleichgestellt sei, mache deutlich, dass ein Rechtsträgerwechsel nicht erforderlich sei, sondern es entscheidend auf die endgültige ausbleibende Rückzahlung ankomme.

Hinweis:

Die einschlägige Rechtsentwicklung ist sorgfältig zu beobachten, da die Revision gegen diese Entscheidung beim BFH anhängig ist. Wenn bestätigt wird, dass der Darlehensverzicht von § 20 EStG erfasst wird, spielt die bei § 17 EStG maßgebliche Prüfung, ob das Darlehen eigenkapitalersetzend ist, keine Rolle.

30 Aktivierung des bei Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs

Der BFH hat sich u. a. mit der Frage der Aktivierung eines bei der Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs – und insoweit mit der Entstehung eines Veräußerungsgewinns i. S. d. § 17 EStG – befasst.

Im konkreten Sachverhalt ging es – grob skizziert – um die Auseinandersetzung über eine gewerblich tätige Personengesellschaft (GbR) durch Ausscheiden eines Gesellschafters und Umstrukturierung der Personengesellschaft in mehreren Schritten (unechte Realteilung). Im Zuge dieser Realteilung kam es wegen der Vermögensauseinandersetzung zu Zivilrechtsstreitigkeiten, welche am Ende mit einem Vergleich beigelegt wurden. Insbesondere sollte dem aus der Personengesellschaft ausscheidenden Gesellschafter A durch die K-GmbH, deren Anteile er in einem ersten Schritt aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Vermögen der GbR übertragen hatte, ein zinsloses Darlehen i. H. v. 750 TDM gewährt werden. A sollte über das Geld (entsprechend dem Gewinnausschüttungsanspruch) sofort verfügen können, weshalb ihm die K-GmbH den Betrag im Wege eines Darlehens auszahlte, das durch Verrechnung mit dem später bei tatsächlicher Dividendenausschüttung entstehenden und an ihn weiterzuleitenden Gewinnanspruch zu tilgen war. Im Falle einer – nur außerordentlich möglichen – Kündigung durch die das Darlehen gewährende K-GmbH wurde ein Zahlungsanspruch des A gegen den die Beteiligung an der GbR erwerbenden C i. H. v. 750 TDM Zug um Zug gegen Rückzahlung des Darlehens begründet. C verpflichtete sich zudem in eigener Person, die Voraussetzungen für diesen Anspruch unverzüglich zu schaffen und trat vorsorglich den Dividendenanspruch an A ab.

Strittig war nun, ob der Gewinnausschüttungsanspruch i. H. v. 750 TDM bei der Personengesellschaft schon vor Fassung des Ausschüttungsbeschlusses zu aktivieren und insoweit ein Veräußerungsgewinn aus der Übertragung eines Teilanteils an der Gesellschaft entstanden war. Hinsichtlich der Frage der Aktivierung des Ausschüttungsanspruchs argumentiert der BFH wie folgt:

- Gesellschaftsrechtlich entsteht der Anspruch auf Auszahlung des Gewinns nach § 29 GmbHG zwar erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses und Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses, er kann aber als künftiger Anspruch auch schon im Voraus abgetreten werden. Wenn sich der Veräußerer des Geschäftsanteils das Gewinnbezugsrecht für die Zeit seiner Beteiligung vorbehält, so liegt darin eine rechtlich mögliche Rückabtretung des Anspruchs auf Auszahlung des Gewinns.
- Hat sich der Anteilserwerber im Kaufvertrag verpflichtet, einen Gewinnverwendungsbeschluss herbeizuführen, steht dem Veräußerer ein Anspruch auf Schadenersatz zu, wenn der Beschluss später nicht gefasst wird.
- Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung entsteht der Ausschüttungsanspruch im Grundsatz erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss. Eine auch erst künftig entstehende Forderung kann aber bereits dann zu aktivieren sein, wenn sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher ist.
- Danach kann die Aktivierung einer Forderung gegen den Erwerber einer GmbH-Beteiligung aus dem Vorbehalt eines Gewinnausschüttungsanspruchs in Betracht kommen, wenn dem Veräußerer Ansprüche gegen den Erwerber auch bei Vereitelung des Anspruchs zustehen.

Für den konkreten Sachverhalt folgt aus diesen Grundsätzen, dass die Entstehung des Gewinnausschüttungsanspruchs so sicher war, dass er auch unter Beachtung der Anforderungen des Vorsichtsprinzips bei der GbR als Inhaber der Geschäftsanteile zu aktivieren war. Denn der Erwerber der Anteile war verpflichtet, die Voraussetzungen für einen Gewinnverwendungsbeschluss zu schaffen und den Beschluss zu fassen. Der daraus entstehende Dividendenanspruch in Höhe

des vorbehaltenen Betrags war zur Sicherheit an A abgetreten. Zudem war der betreffende Betrag bereits in Gestalt eines nur aus dem künftigen Dividendenanspruch zu tilgenden Darlehens an A gezahlt worden.

Hinweis:

Über den besonders gelagerten Streitfall hinaus ist betreffend die Aktivierung von Gewinnausschüttungsansprüchen ganz allgemein von den Grundsätzen auszugehen, die der Große Senat des BFH im Jahr 2000 unter dem Begriff "phasengleiche Aktivierung eines Dividendenanspruchs" formuliert hat:

- Die wirtschaftliche Abspaltung einer Dividendenforderung von der ihr zu Grunde liegenden Beteiligung könne zeitlich früher nur ausnahmsweise dann und insoweit angenommen werden, als zum Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der GmbH auszuweisen, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn den Gesellschaftern bekannt und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen.
- Unter diesen Voraussetzungen sei es denkbar, dass eine Dividendenforderung als Wirtschaftsgut nicht erst mit der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses, sondern bereits am Bilanzstichtag entsteht; dazu bedürfe es objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien.
- Eine sog. phasengleiche Aktivierung setze nach der BFH-Rechtsprechung voraus, dass am Bilanzstichtag entweder bereits eine Verpflichtung zu einer bestimmten Gewinnausschüttung besteht (z. B. infolge eines Ausschüttungsgebots nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag, eines Vorabausschüttungsbeschlusses, einer Ausschüttungsvereinbarung etc.) oder doch zumindest die Meinungsbildung der Gesellschafter über die Höhe der späteren Ausschüttung am Bilanzstichtag bereits endgültig abgeschlossen ist.

31 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften

Das FG Münster hat sich mit der Frage der Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses bei der Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften befasst. Der BFH-Rechtsprechung folgend hat das FG dazu in seiner Entscheidung darauf abgestellt, dass

- die angemessene Miete im Grundsatz durch einen Vergleich mit Mieten für Grundstücke und Bürogebäude in ähnlicher Lage und Ausstattung zu ermitteln ist,
- aber auch eine Schätzung des angemessenen Mietzinses in Betracht kommt, wenn eine hinreichende Zahl von Vergleichsobjekten nicht vorhanden ist,
- in diesem Fall der angemessene Miet- oder Pachtzins grundsätzlich unter Ausgleich der Interessen von Verpächter und Pächter, unter Berücksichtigung der Kapitalverzinsung, der Vergütung für den Werteverzehr und der Vergütung für immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere den Geschäftswert, zu ermitteln ist.
- Dabei sind die regulären AfA gem. § 7 EStG und eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals einzubeziehen.
- Zudem wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter noch einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen.

Im Streitfall hatte die Y-GmbH ihr gesamtes Anlagevermögen sowie alle immateriellen Wirtschaftsgüter an ihre Schwestergesellschaft verpachtet. Bei dem Pachtgegenstand handelte es sich um ein Konglomerat von rd. 20 speziell für die Y-GmbH errichteten Gebäudeteilen, für das am Immobilienmarkt ein vergleichbares Objekt nicht gefunden werden konnte.

Die FinVerw qualifizierte die Mietzahlungen als vGA; das FG hat dies zumindest z.T. bestätigt und auf der Basis der allgemein bekannten Kriterien für das Vorliegen von vGA (durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung usw.) folgende Aspekte herausgestellt:

- Zahlt eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft für von dieser gelieferte Waren oder Leistungen Preise, die sie – unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen – einem nicht mit ihr

durch gemeinsame Gesellschafter verbundenen Unternehmen nicht eingeräumt hätte, so liegt darin eine vGA.

- Ob und ggf. in welchem Umfang bei Lieferungen zwischen Schwestergesellschaften die tatsächlich vereinbarten Preise von denjenigen abweichen, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären, ist regelmäßig im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln.
- Dabei ist allerdings zu beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht "den" Fremdvergleichspreis, sondern eine Spanne von Preisen geben wird. In einem solchen Fall ist nach der BFH-Rechtsprechung bei der Berechnung der vGA von dem für den Stpfl. günstigsten Vergleichspreis auszugehen.
- Maßstab zur Bestimmung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist danach u. a. der Preis, den gesellschaftsfremde Personen des betreffenden Unternehmens beziehen (sog. interner Fremdvergleich) oder der unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen an fremde Personen anderer Unternehmen gezahlt wird (sog. externer Fremdvergleich).
- Nur wenn eine hinreichende Zahl von Vergleichsobjekten nicht vorhanden ist, kommt eine Schätzung des angemessenen Mietzinses in Betracht.
- Zusätzlich werde, so der BFH, der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen, wobei ein Gewinnaufschlag von 5 % nicht beanstandet wird; dem schließt sich das FG Münster explizit an.

Über den konkreten Sachverhalt hinaus ist bemerkenswert, dass das FG erstens als Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals 10 % der Investitionen der Verpächterin ansetzt und damit explizit einen Risikoaufschlag auf den Zinssatz berücksichtigt, da die vermietende GmbH ein risikobehaftetes Geschäft (mit einem damit verbundenen Mietausfallwagnis) betreibt.

Zweitens legt das FG als angemessenen Gewinnaufschlag einen Satz von 12,5 % der Summe aus AfA und Verzinsung der Investitionen zu Grunde, obwohl der BFH für den Regelfall von lediglich 5 % ausgeht.

32 Sozialversicherungsrechtlicher Status von Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern in Familiengesellschaften

Das BSG hatte die ebenso komplexe wie praxisrelevante sozialversicherungsrechtliche Einordnung von Gesellschaftern und Geschäftsführern einer GmbH dahingehend fortentwickelt, dass nun die rechtlichen Vereinbarungen zwischen den Parteien im Fokus stehen sollen: Für die Einordnung maßgeblich ist die Rechtsbeziehung so, wie sie praktiziert wird, und die praktizierte Beziehung so, wie sie rechtlich zulässig ist.

Für den Streitfall des Betriebsleiters einer GmbH, dessen Vater alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer war, hatte das BSG damit entschieden, dass dieser (der weder Gesellschafter noch Geschäftsführer war) abhängig beschäftigt war, obwohl der Vater mit Gesellschafterbeschluss festgelegt hatte, dass er auf sein Weisungsrecht verzichte und sein Sohn das Unternehmen leiten solle, also frei "schalten und walten" könne; zudem wurde der Sohn vom Selbstkontrahierungsverbot befreit.

Das BSG hatte dazu ausgeführt, dass bei der Abgrenzung von abhängiger Beschäftigung und selbstständiger Tätigkeit zwar die tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen seien, ihnen aber kein voraussetzungsloser Vorrang gegenüber den vertraglichen Abreden zukomme. Ausgangspunkt müsse immer das Vertragsverhältnis der Beteiligten sein, so wie es i. R. d. rechtlich Zulässigen tatsächlich vollzogen werde. Dabei sei die Nichtausübung eines Rechts unbeachtlich, solange dieses Recht nicht wirksam abbedungen sei. Zu den tatsächlichen Verhältnissen in diesem Sinne gehöre daher unabhängig von ihrer Ausübung auch die einem Beteiligten zustehende Rechtsmacht. An der früheren günstigeren Rechtsprechung für den Bereich der Familiengesellschaften äußerte das BSG deutliche Zweifel.

Vor diesem Hintergrund ist nun der aktuelle Beschluss des LSG Niedersachsen-Bremen zu sehen, mit dem dieses die vorgenannte höchstrichterliche Rechtsprechung unterstrichen und darüber hinaus klargestellt hat, dass

- dabei auch das sog. Rückwirkungsverbot der Anwendung dieser BSG-Rechtsprechung nicht entgegensteht, weil zu außerhalb des Gesellschaftsvertrags geschlossenen schuldrechtlichen Stimmbindungsvereinbarungen keine und zu Familiengesellschaften spätestens seit der genannten Entscheidung des BSG aus dem Jahr 2012 keine entsprechende gefestigte und langjährige BSG-Rechtsprechung als Präjudiz (mehr) vorhanden war und
- deshalb insoweit auch ein schutzwürdiges Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage zum sozialversicherungsrechtlichen Status nicht begründet werden konnte.

Im Streitfall hatte eine GmbH geklagt, an der ein Ehepaar mit seinen drei Kindern beteiligt war. Die Kinder waren ab 1997 mit einem Anteil von jeweils 20 % beteiligt und als Geschäftsführer beschäftigt. Als Ergebnis einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die drei Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Tätigkeit seit 1997 im Rahmen eines versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses ausüben. Von der GmbH wurden für den Zeitraum vom 1.1.2013 bis 31.12.2016 Sozialversicherungsbeiträge i. H. v. 211 954,84 € nachgefordert. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten nicht die Rechtsmacht, Beschlüsse der Gesellschafterversammlung zu verhindern, die ihr Dienstverhältnis benachteiligen würden. Nach der BSG-Rechtsprechung sei letztlich die sich nach dem Gesellschaftsrecht ergebende Rechtsmacht ausschlaggebend. Und die drei Gesellschafter-Geschäftsführer könnten mit ihren geringen Geschäftsanteilen gerade keine Gesellschafterbeschlüsse verhindern, weil für diese Beschlüsse regelmäßig die einfache Mehrheit ausreiche.

Hinweis:

Bei der ebenso komplexen wie praxisrelevanten statusrechtlichen Beurteilung von Gesellschafter-Geschäftsführer ist also ganz wesentlich auf die Rechtsmacht des Gesellschafter-Geschäftsführers abzustellen.

33 Anforderungen an eine Ressortzuordnung auf Geschäftsführungsebene

Der BGH hat sich mit der Erfüllung der aus § 64 GmbHG folgenden Pflichten – konkret mit den Voraussetzungen einer haftungsbefreienden Aufgabenverteilung zwischen mehreren Mitgliedern der Geschäftsführung einer GmbH – befasst und dabei ausgeführt,

- dass eine Geschäftsverteilung (Ressortaufteilung) auf der Ebene der Geschäftsführung eine **klare und eindeutige Abgrenzung der Geschäftsführungsaufgaben** auf Grund einer von allen Mitgliedern des Organs mitgetragenen Aufgabenzuweisung voraussetzt,
- dass diese Aufgabenzuweisung die **Zuständigkeit** des Gesamtorgans insbesondere **für nicht delegierbare Angelegenheiten** der Geschäftsführung **wahren muss** und
- dass eine diesen Anforderungen genügende Aufgabenzuweisung nicht zwingend einer **schriftlichen Dokumentation** bedarf.

Im Streitfall hatte der Insolvenzverwalter einer GmbH, die Fernsehsendungen produziert (und in 2008 Insolvenz beantragt) hatte, einen der beiden Geschäftsführer der GmbH auf Erstattung von Zahlungen verklagt, die noch nach Zahlungsunfähigkeit der GmbH geleistet worden seien. Die GmbH wurde von zwei Geschäftsführern geleitet und vertreten, von denen der Beklagte nur für die künstlerische und der andere Geschäftsführer für die kaufmännische, organisatorische und finanzielle Seite des Geschäfts zuständig gewesen ist.

Das GmbHG hatte dazu in § 64 Abs. 2 (in der bis 2008 geltenden Fassung) geregelt, dass die Geschäftsführer der Gesellschaft zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet sind, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden; dies gelte nicht für Zahlungen, die auch nach diesem Zeitpunkt mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar sind. Diese Regelung gilt nach Streichung des § 64 Abs. 1 GmbHG als § 64 Sätze 1 und 2 GmbHG auch heute noch. Die BGH-Entscheidung, die damit auch für die

aktuelle Rechtslage hohe Relevanz hat, ist vor dem Hintergrund der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu sehen, nach der

- die persönliche Verantwortung des Geschäftsführers für die Erfüllung der Insolvenzantragspflicht ein arbeitsteiliges Handeln bzw. eine Ressortverteilung auf der Ebene der Geschäftsführung nicht ausschließt,
- die Pflicht des Betroffenen dann auf die Überwachung des Mitgeschäftsführers gerichtet ist, wenn es nicht um die ihm besonders zugewiesenen Aufgaben geht,
- die Pflichtverletzung des durch Arbeitsteilung zuständigen Geschäftsführers dem anderen Geschäftsführer im Ergebnis dann zurechenbar ist, wenn dieser seine Überwachungspflicht verletzt hat.

Der Geschäftsführer einer GmbH muss daher – um sein Haftungsrisiko zu begrenzen – für eine Organisation sorgen, die ihm die zur Wahrnehmung seiner Pflichten erforderliche Übersicht über die wirtschaftliche und finanzielle Situation der Gesellschaft jederzeit ermöglicht.

Besonders praxisrelevant ist dabei, dass der **betroffene Geschäftsführer beweisen muss**, dass ihm zum einen die **Krisenanzeichen subjektiv nicht zur Kenntnis** gelangt sind, und dass ihm diese zum anderen **auch bei Erfüllung der erforderlichen Sorgfalt nicht erkennbar** gewesen wären. Auf die subjektive Wahrnehmung objektiver Krisenanzeichen kommt es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung also gar nicht an. Der nicht zuständige Geschäftsführer muss vielmehr anlassunabhängig immer dafür sorgen, objektive Krisenanzeichen wahrnehmen zu können.

Für den Streitfall hat es der BGH für möglich gehalten, dass es an der Erkennbarkeit der Insolvenzreife fehlen kann, wenn der für die Überwachung des laufenden Geschäftsverkehrs zuständige Geschäftsführer seiner Informationspflicht gegenüber dem in Anspruch genommenen Mitgeschäftsführer nicht nachkomme, weil dieser die für die Beurteilung der Insolvenzreife erforderlichen Informationen schon nicht erhalte.

Allerdings entbindet auch eine klare Ressortaufteilung den Geschäftsführer nicht davon, das Handeln seiner Mitgeschäftsführer regelmäßig zu kontrollieren. Hierzu genügt die Durchführung wöchentlicher Besprechungen nicht, sondern die Angaben des Mitgeschäftsführers müssen einer Plausibilitätsprüfung unterzogen werden. Im Hinblick auf eine drohende Zahlungsunfähigkeit genügt eine Prüfung der Kontostände nicht. Der Geschäftsführer muss auch regelmäßig Einblick in die BWA des Unternehmens nehmen. Im Streitfall hatte der beklagte Geschäftsführer nicht den Nachweis geführt, dass er diesen Anforderungen nachgekommen war. Aus diesem Grund verwies der BGH die Sache an das Berufungsgericht zurück.

Hinweis:

Eine Haftungsentlastung kann nach dieser Rechtsprechung also nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen (z. B.: Der zuständige vermittelt dem anderen Geschäftsführer ein falsches Bild der wirtschaftlichen Lage der GmbH), umso bemerkenswerter ist es, dass der BGH (unter Verweis auf fehlende gesetzliche Vorgaben) eine schriftliche Dokumentation der Aufgabenteilung für verzichtbar hält. Aus Beweisgründen ist diese allerdings stets anzuraten, was in der Praxis in einer Geschäftsordnung erfolgen kann.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Juni 2019

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Juni 2019