

Ihr Zeichen                      Ihre Nachricht vom                      Unser Zeichen                      Datum

## Mandanten-Rundschreiben März/April 2019

### Grundsteuerreform • Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht • Sachbezugswert für arbeitstäglige Zuschüsse zu Mahlzeiten • Brexit

Sehr geehrte Damen und Herren,

in den letzten Wochen hatten Berichte über das rigorose Vorgehen bayerischer Betriebsprüfer gegen ahnungslose Unternehmer für Schlagzeilen gesorgt. Für die Unfähigkeit des Gesetzgebers, Online-Werbung der großen Anbieter wie z. B. Google der Besteuerung zu unterwerfen, sollten nun die Abnehmer der Werbeleistungen rückwirkend für viele Jahre für den unterbliebenen Quellensteuerabzug in Haftung genommen werden. Die Unternehmer sollten für Steuern haften, bei denen zum Zeitpunkt ihrer Entstehung nicht einmal dem Fiskus bekannt war, dass es solche Abzugspflichten für Online-Werbung geben könnte. Zum Glück wurde diesem Treiben durch eine Einigung auf Bund-Länder-Ebene ein schnelles Ende gesetzt. Wahrscheinlich war der Druck dann doch zu groß geworden. Dieser Fall zeigt in anschaulicher Weise, wie Besteuerung heute funktioniert. In vielen Fällen kommt es nicht mehr darauf an, die "richtige" Steuer festzusetzen, sondern abseits von Recht und Gesetz und jedem Gerechtigkeitsgefühl möglichst viel zu kassieren. Wer sich nicht wehren kann, hat schon verloren...

Als Schwerpunktthema dieses Rundschreibens finden Sie eine Übersicht über mögliche wesentliche steuerliche Folgen eines harten Brexit. Wenn wir uns die traurige Entwicklung der letzten Wochen ansehen, kann allein schon der relativ kleine steuerliche Problembereich als Mahnung verstanden werden, bei Entscheidungen auch die sachlichen Folgen nicht aus dem Auge zu verlieren. Denken ist ausdrücklich erlaubt!

Im Vergleich zu diesem Fall erscheinen die weiteren aktuellen Entwicklungen aus Gesetz, Rechtsprechung und Verwaltung, über die wir in gewohnter Weise in diesem Rundschreiben berichten, eher harmlos zu sein.

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 Billigkeitserlass bei Kindergeldrückforderung
- 2 Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall: Anforderungen an amtsärztliches Gutachten

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 3 Sachbezugswert für arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten
- 4 Firmenwagennutzung: Hälfziger Ansatz des Nutzungswerts für Elektrofahrzeuge

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 5 Geänderte Rechtsprechung zur Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht
- 6 Aufwendungen für Betriebsveranstaltung ("Herrenabende") teilweise privat veranlasst
- 7 Aufwendungen für Geländeverfüllung als Herstellungskosten für auf den gewonnenen Flächen errichtete Bauwerke
- 8 Bei Filmproduktionsunternehmen angefallene Cateringaufwendungen am Drehort sind nur zu 70 % abzugsfähig
- 9 Keine Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses bei geringfügiger Beschäftigung als Bürokraft und Pkw-Überlassung
- 10 Aufteilung eines Unternehmens zur mehrfachen Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung als unzulässiger Gestaltungsmissbrauch
- 11 Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Kunstausstellungen nicht nur für Museen mit eigener Kunstsammlung

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 12 Gewinnverteilung bei Eintritt eines neuen Gesellschafters in vermögensverwaltende Gesellschaft
- 13 Stille Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil wird nur anerkannt, wenn der Unterbeteiligte eine Einlage leistet
- 14 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft: Erbschaftsteuerliche Gefahren

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 15 Billigkeitsregelung für Investmenterträge aus Madoff-Fonds
- 16 Finanzverwaltung zu aktuellen Einzelfragen zur Abgeltungsteuer
- 17 Wertlosigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 18 Grundsteuerreform: Bund und Länder einigen sich auf Eckpunkte
- 19 Betrieb eines Blockheizkraftwerks – Wohnungseigentümergeinschaft als gewerbliche Mitunternehmerschaft
- 20 Vermietung einer Wohnunterkunft für Flüchtlinge als Gewerbebetrieb

---

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

---

- 21 Verlustabzug bei GmbH – Steuerfestsetzung bei § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.
- 22 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Nachträgliche Anschaffungskosten "in letzter Minute" nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts
- 23 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG
- 24 Nachträglicher Antrag eines sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG
- 25 Keine Lohnsteuer-Haftung für (als vGA anzusehende) Gutschriften auf einem Arbeitszeitkonto eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers
- 26 Haftung des GmbH-Geschäftsführers – Mangelnde Kenntnisse seiner Grundpflichten entschuldigen eine Pflichtverletzung nicht

---

## **Brexit – Ausgewählte steuerliche Fragen**

---

- 27 Mögliche Szenarien
- 28 EU/EWR-Statusverlust
- 29 Konsequenzen für natürliche Personen im Allgemeinen
- 30 Konsequenzen für Unternehmer im Allgemeinen
- 31 Konsequenzen bei der Umsatzsteuer
- 32 Konsequenzen für Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner
- 33 Übergangsregelung für Unternehmen des Finanzsektors
- 34 Handlungsbedarf bei nach britischem Recht gegründeter Limited (Ltd.) mit Verwaltungssitz in Deutschland

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Billigkeitserlass bei Kindergeldrückforderung

Ist Kindergeld zu Unrecht gewährt worden und wird dieses dann für einen ggf. längeren Zeitraum zurückgefordert, so kann dies eine große finanzielle Härte bedeuten. In diesen Fällen ist stets zu prüfen, ob die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses besteht. Der Bundesfinanzhof unterstreicht nun, dass ein Billigkeitserlass aber dann nicht in Betracht kommt, wenn der Kindergeldberechtigte schuldhaft Mitteilungspflichten verletzt hat.

Im Urteilsfall hatte das Kind die Ausbildung abgebrochen, was die Mutter zwar dem Jobcenter, aber nicht der Kindergeldkasse mitgeteilt hatte. Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass es hinsichtlich der Ablehnung eines Billigkeitserlasses auch nicht entscheidend ist, dass vorliegend gewährtes Kindergeld auf Sozialleistungen (Arbeitslosengeld II) angerechnet wird.

### 2 Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall: Anforderungen an amtsärztliches Gutachten

Krankheitsbedingte Aufwendungen können als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden und mindern die Steuer, soweit die zumutbare Belastung überschritten ist. In der Regel wird die Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachgewiesen, was Voraussetzung für den steuerlichen Ansatz ist. Bei bestimmten Maßnahmen und Aufwendungen ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit allerdings in qualifizierter Form zu führen und zwar "durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung". Dies gilt u. a. bei wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden. Der so zu führende Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestellt worden sein.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat nun klargestellt, dass ein solches amtsärztliches Gutachten nicht nach Umfang, Form und Inhalt einem nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellten Gutachten entsprechen muss. Im Urteilsfall wurden nicht von der Krankenversicherung übernommene Aufwendungen für die Behandlung eines schwerbehinderten Kindes in einem Naturheilzentrum geltend gemacht. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Behandlung in dem Naturheilzentrum hatten die Stpfl. bereits zu ihrer Einkommensteuer-Erklärung ein privatärztliches Attest vorgelegt, in dem erklärt wurde, dass das Kind in dem Naturheilzentrum "nach einem bewährten Konzept gefördert" werde und dort durch die tägliche intensive Förderung auch zusätzliche Impulse zur Entwicklung erfahre. Weiter wurde ausgeführt: "Da bei dem schweren Krankheitsbild jeder Versuch das Ergebnis zu verbessern für die Familie wichtig ist und auch medizinisch jeder positive Impuls für das Kind zu begrüßen ist, empfehle ich auch ärztlich die Teilnahme am Förderprogramm." Im Einspruchsverfahren zur Einkommensteuer-Festsetzung wurde das privatärztliche Attest erneut vorgelegt, allerdings ergänzt um einen Stempelaufdruck "Die Angaben werden amtsärztlich bestätigt" mit dem Dienstsiegel der Kreisverwaltung. Das Finanzamt sah die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen jedoch nicht als nachgewiesen an.

Dem widersprach das Finanzgericht. Zwar enthält der Wortlaut der maßgeblichen Gesetzesvorschrift tatsächlich den Begriff "amtsärztliches Gutachten". Hieraus kann aber nach Ansicht des Senats nicht gefolgert werden, dass die Bestätigung des Amtsarztes nach Umfang, Form und Inhalt einem nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellten Gutachten entsprechen müsse.

Die Stellungnahmen des Amtsarztes lassen für das Gericht keinen Zweifel daran, dass die Aufwendungen für die Behandlung des Kindes der Stpfl. in dem Naturheilzentrum als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Zwar ist auch nach Auffassung des Finanzgerichts der unterschriebene Stempelaufdruck "in seiner Knappheit kaum zu unterbieten".

Seine Aussage ist allerdings eindeutig. Durch die Bezugnahme auf die Ausführungen in dem privatärztlichen Gutachten hat der Amtsarzt schon hier unmissverständlich erklärt, dass auch er die Teilnahme des Kindes der Stpfl. an dem Förderprogramm empfiehlt. Weitere Ausführungen zu dieser Empfehlung erscheinen auch nicht erforderlich. Ab dem Zeitpunkt der Bestätigung der Zwangsläufigkeit der Behandlung durch den Amtsarzt in Form des unterschriebenen Stempelaufdrucks angefallene Aufwendungen waren somit steuerlich anzuerkennen.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 3 Sachbezugswert für arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten

Das Bundesministerium der Finanzen hat sich zur steuerlichen Behandlung bei arbeitstäglichen Zuschüssen des Arbeitgebers zu Mahlzeiten des Arbeitnehmers in Form von Kantinenmahlzeiten und Essenmarken (Essengutscheine, Restaurantschecks) geäußert. Diese Fälle spielen in der Praxis der Lohn- und Gehaltsabrechnung eine große Rolle. Die Möglichkeit des Ansatzes des sehr günstigen Sachbezugswerts ist bei der Lohnversteuerung und der Sozialversicherung sehr vorteilhaft.

Zum Hintergrund: Die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Essen und Trinken sind im Allgemeinen Kosten der privaten Lebensführung und damit keine Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Von diesem Grundsatz gibt es nur ganz wenige Ausnahmen. Dies bedeutet, wenn der Arbeitgeber ganz oder teilweise die Aufwendungen für die während der Arbeitszeit eingenommenen Mahlzeiten des Arbeitnehmers trägt, besteht darin grds. ein geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers, der lohnsteuer- und beitragspflichtig ist.

Hinsichtlich der Lohnversteuerung und der Sozialversicherung gibt es nun eine Besonderheit bei der Bewertung dergestalt, dass Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber als Sachbezug zur Verfügung gestellt werden, mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind. Die **Sachbezugswerte 2019** für Frühstück, Mittag- und Abendessen betragen bei arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt ausgegebenen Mahlzeiten wie folgt:

- für ein Mittag- oder Abendessen 3,30 € und
- für ein Frühstück 1,77 €

Hinsichtlich der Anwendung der vergleichsweise günstigen Werte ist im ersten Schritt abzugrenzen, ob ein Sachlohn vorliegt und nicht etwa ein Geldzuschuss, über den der Arbeitnehmer frei verfügen kann. Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers in einem arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarten Anspruch des Arbeitnehmers auf arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten, ist als Arbeitslohn nicht der Zuschuss, sondern die Mahlzeit des Arbeitnehmers mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert anzusetzen, wenn sichergestellt ist, dass

- tatsächlich arbeitstäglich eine Mahlzeit (Frühstück, Mittag- oder Abendessen) durch den Arbeitnehmer erworben wird. Lebensmittel sind nur dann als Mahlzeit anzuerkennen, wenn sie zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenspausen bestimmt sind,
- für jede Mahlzeit lediglich ein Zuschuss arbeitstäglich (ohne Krankheitstage, Urlaubstage und Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer eine Auswärtstätigkeit ausübt) beansprucht werden kann,
- der Zuschuss den amtlichen Sachbezugswert der Mahlzeit um nicht mehr als 3,10 € übersteigt,
- der Zuschuss den tatsächlichen Preis der Mahlzeit nicht übersteigt und

- der Zuschuss nicht von Arbeitnehmern beansprucht werden kann, die eine Auswärtstätigkeit ausüben, bei der die ersten drei Monate noch nicht abgelaufen sind.

Dies gilt auch dann, wenn keine vertraglichen Beziehungen zwischen Arbeitgeber und dem Unternehmen (Gaststätte oder vergleichbarer Einrichtung), das die bezuschusste Mahlzeit abgibt, bestehen.

Der Arbeitgeber hat die Verpflichtung, für jeden Arbeitnehmer die Tage der Abwesenheit festzustellen und die für diese Tage ausgegebenen Essenmarken zurückzufordern oder die Zahl der im Folgemonat auszugebenden Essenmarken um die Zahl der Abwesenheitstage zu vermindern. Diese Pflicht zur Feststellung der Abwesenheitstage und zur Anpassung der Essenmarken im Folgemonat entfällt für Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr durchschnittlich an nicht mehr als drei Arbeitstagen je Kalendermonat Auswärtstätigkeiten ausüben, wenn keiner dieser Arbeitnehmer im Kalendermonat mehr als 15 Essenmarken (sog. 15er-Regelung) erhält. Das vorliegende Schreiben der Finanzverwaltung stellt nun klar, dass die sog. 15er-Regelung für maximal 15 Zuschüsse zu Mahlzeiten (insgesamt für Frühstück, Mittag- und Abendessen) im Kalendermonat gilt.

Der Arbeitgeber hat zudem die Nachweispflicht dafür, dass tatsächlich nur Mahlzeiten durch den Arbeitnehmer erworben werden können. Die Finanzverwaltung führt hierzu aus, dass ein solcher Nachweis auch durch Vorlage entsprechender vertraglicher Vereinbarungen zwischen dem Unternehmen, das die bezuschusste Mahlzeit abgibt, und dem Arbeitgeber oder dem mit der Verwaltung der Zuschüsse beauftragten Unternehmen geführt werden kann.

**Handlungsempfehlung:**

Der Arbeitgeber kann entweder die ihm vom Arbeitnehmer vorgelegten Einzelbelegnachweise manuell überprüfen oder sich entsprechender elektronischer Verfahren bedienen (z. B. wenn ein Anbieter die Belege vollautomatisch digitalisiert, prüft und eine monatliche Abrechnung an den Arbeitgeber übermittelt, aus der sich dieselben Erkenntnisse wie aus Einzelbelegnachweisen gewinnen lassen). Der Arbeitgeber muss die Belege oder die Abrechnung zum Lohnkonto nehmen.

Die Finanzverwaltung nimmt zu folgenden weiteren Einzelfällen Stellung:

- Arbeitstäglige Zuschüsse zu Mahlzeiten sind bei Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen auch dann mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert anzusetzen, wenn sie an Arbeitnehmer geleistet werden, die ihre Tätigkeit in einem Home Office verrichten oder nicht mehr als sechs Stunden täglich arbeiten, auch wenn die betriebliche Arbeitszeitregelung keine entsprechenden Ruhepausen vorsieht.
- Auch steht der Anwendung der Sachbezugswerte nicht entgegen, wenn der Arbeitnehmer einzelne Bestandteile seiner Mahlzeit bei verschiedenen Akzeptanzstellen erwirbt.
- Je Arbeitstag und je bezuschusster Mahlzeit (Frühstück, Mittag- oder Abendessen) kann nur ein Zuschuss mit dem amtlichen Sachbezugswert angesetzt werden. Erwirbt der Arbeitnehmer am selben Tag weitere Mahlzeiten für andere Tage auf Vorrat, sind hierfür gewährte Zuschüsse als Barlohn zu erfassen. Der Ansatz der Sachbezugswerte scheidet also aus. Gleiches gilt für den Einzelkauf von Bestandteilen einer Mahlzeit auf Vorrat.

**4 Firmenwagennutzung: Hälfziger Ansatz des Nutzungswerts für Elektrofahrzeuge**

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Firmenwagens nach der sog. 1 %-Regelung ist – nach der im Dezember vergangenen Jahres beschlossenen Gesetzesänderung bei Elektro- und Hybridfahrzeugen – nur der hälftige Wert anzusetzen, mithin nur monatlich 0,5 % des Bruttolistenpreises.

Zur Anwendung der gesetzlichen Neuregelung hat sich das Bundesfinanzministerium mit Schreiben an den Verband der Automobilindustrie wie folgt geäußert: Bei der Überlassung von Dienstwagen ist die Neuregelung für alle erstmals an Arbeitnehmer nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 zur Nutzung überlassenen Dienstwagen anzuwenden. Auf den Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber das Fahrzeug angeschafft, hergestellt oder geleast hat, kommt es nicht an. Wurde das Fahrzeug vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt

es für diesen Fall bei der Anwendung der bisherigen Bewertungsregelungen, auch wenn der Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 stattgefunden hat.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 5 Geänderte Rechtsprechung zur Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht

Der Bundesfinanzhof hat eine wichtige Entscheidung zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer Bruchteilsgemeinschaft getroffen. Und zwar hat das Gericht unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sein kann. Stattdessen erbringen die **Gemeinschafter** als jeweilige Unternehmer anteilig von ihnen zu versteuernde Leistungen.

Im Streitfall hatte der Stpfl. zusammen mit weiteren Personen Systeme zur endoskopischen Gewebecharakterisierung entwickelt. Die Erfindungen lizenzierten sie gemeinsam – aber nicht als Außen-GbR (s.u.) – an eine Kommanditgesellschaft, die ihnen für die Lizenzgewährung Gutschriften auf der Grundlage des Regelsteuersatzes von 19 % erteilte. Die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren versteuerte der Stpfl. demgegenüber nur nach dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Das für den Stpfl. zuständige Finanzamt erfuhr hiervon im Rahmen einer Kontrollmitteilung und erließ gegenüber dem Stpfl. geänderte Steuerbescheide. Hiergegen machte der Stpfl. u. a. geltend, dass nicht er, sondern eine zwischen ihm und den anderen Erfindern gebildete Bruchteilsgemeinschaft Unternehmer und damit Steuerschuldner für die Lizenzgewährung gegenüber der Kommanditgesellschaft sei.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Wie die Vorinstanz sah das Gericht den Stpfl. als leistenden Unternehmer an, der die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren nach dem Regelsteuersatz zu versteuern habe. Anders als die Vorinstanz und entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung begründete das Gericht dies aber damit, dass eine Bruchteilsgemeinschaft umsatzsteuerrechtlich nicht Unternehmer sein könne.

Unternehmer ist nach allgemeinen Grundsätzen nur derjenige, der entgeltliche Leistungen erbringt. Die Person des Leistungserbringers richtet sich nach den der Leistung zu Grunde liegenden Rechtsverhältnissen. Zivilrechtlich kann die nichtrechtsfähige Bruchteilsgemeinschaft aber keine Verpflichtungen eingehen und damit umsatzsteuerrechtlich auch keine Leistungen erbringen. Es handelt sich vielmehr um anteilige Leistungen der einzelnen Gemeinschafter.

Im Übrigen schloss sich das Gericht der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs an, nach der technische Schutzrechte nicht urheberrechtlich geschützt sind. Mangels Urheberrechtsschutz kommt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nicht in Betracht. Darüber hinaus bejahte der Bundesfinanzhof im vorliegenden Fall eine Steuerhinterziehung durch den Stpfl., da dieser bei Abgabe von Voranmeldungen auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes dem Finanzamt hätte mitteilen müssen, dass ihm gegenüber nach dem Regelsteuersatz abgerechnet wurde.

#### **Hinweis:**

Die Rechtsprechungsänderung erfasst nicht nur Erfindergemeinschaften wie im Streitfall, sondern ist z. B. auch für die im Immobilienbereich weit verbreiteten Grundstücksgemeinschaften von großer Bedeutung.

Abzuwarten bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung. Es ist zu erwarten, dass diese eine zeitliche Anwendungsregelung der neuen Rechtsprechung ausspricht.

Anders ist diese Sichtweise aber dann, wenn durch gemeinsames Auftreten nach außen eine Außen-GbR begründet wird. Die (Außen-)GbR besitzt Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. Daher ist die richtige zivilrechtliche Ausgestaltung bzw. Beurteilung des Sachverhalts entscheidend.

## **6 Aufwendungen für Betriebsveranstaltung ("Herrenabende") teilweise privat veranlasst**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat im zweiten Rechtsgang entschieden, dass Aufwendungen für die Ausrichtung sog. "Herrenabende" wegen einer privaten Mitveranlassung nur teilweise als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Der betrieblich veranlasste Teil der Aufwendungen wurde mangels Vorliegen eines objektiven Aufteilungsmaßstabs im Wege der Schätzung mit 50 % angenommen. Dieses Urteil ist über den entschiedenen Fall hinaus für die steuerliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Kundenveranstaltungen von Bedeutung. Solche Aufwendungen geraten zunehmend in den Blick der Finanzverwaltung.

Die Stpfl. ist eine Partnerschaft von Rechtsanwälten. Sie machte Aufwendungen für sog. Herrenabende als Betriebsausgaben geltend. Zu diesen Veranstaltungen, die im Garten eines der Partner der Stpfl. stattfanden, lud die Stpfl. ausschließlich Männer ein. Der Teilnehmerkreis bestand aus Mandanten, Geschäftsfreunden und Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen. Die Gäste wurden begrüßt, bewirtet und unterhalten. Die Stpfl. machte geltend, dass die Aufwendungen der Pflege und Vorbereitung von Mandanten-Beziehungen gedient hätten und daher voll abzugsfähig seien.

Im ersten Rechtsgang hatte das Finanzgericht Düsseldorf den Betriebsausgabenabzug versagt, weil diesem das Abzugsverbot für Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motoryachten und ähnliche Zwecke entgegenstehe. Auf die Revision der Stpfl. wurde diese Entscheidung durch Urteil des Bundesfinanzhofs aufgehoben. Das vom Finanzgericht angenommene Abzugsverbot komme nur zur Anwendung, wenn den Gästen ein besonderes qualitatives Ambiente oder ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten werde. Die Sache wurde an das Finanzgericht Düsseldorf zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen.

In seiner nunmehrigen Entscheidung im zweiten Rechtsgang ließ das Finanzgericht die Aufwendungen nur teilweise zum Abzug zu. Zwar komme das Abzugsverbot nach der weiteren Aufklärung des Sachverhalts nicht zur Anwendung, weil den Gästen weder ein besonderes qualitatives Ambiente noch ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten worden sei. Die Aufwendungen für die Herrenabende seien aber gemischt veranlasst, weil sowohl Gäste aus dem privaten wie auch aus dem beruflichen Umfeld der Partner der Stpfl. teilgenommen hätten. Das Gericht machte dies daran fest, dass auch Mandanten überwiegend mit ihrem Vornamen in der Einladung ("Lieber ...") angeredet wurden. Daher sei nicht sicher auszuschließen, dass auch private/persönliche Motive (mit) Anlass für ihre Einladung waren. Ebenso hat der Senat Schwierigkeiten, die potenziellen Neu-Mandanten zahlenmäßig uneingeschränkt beim Betriebsausgabenabzug zu berücksichtigen. Konkrete nachvollziehbare Erläuterungen, in welchen Fällen tatsächlich eine Mandatierung erfolgt ist, hat die Stpfl. nicht beigebracht. Den Gästelisten lässt sich im Übrigen entnehmen, dass als Geschäftskontakte Personen aus den Bereichen Politik, Presse, Wirtschaft, Sport, öffentlichem Leben, Vereine eingeladen worden sind.

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig; es wurde Nichtzulassungsbeschwerde seitens der Finanzverwaltung eingelegt.

### **Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Hürden beim Betriebsausgabenabzug für Kundenveranstaltungen sehr hoch sein können. In diesen Fällen spielen Nachweise, dass eine betriebliche und eben keine private Veranlassung gegeben ist, eine besondere Rolle.

## **7 Aufwendungen für Geländeverfüllung als Herstellungskosten für auf den gewonnenen Flächen errichtete Bauwerke**

Im Urteilsfall sollte das Betriebsgelände eines Containerterminals um weitere Schiffs Liegeplätze und entsprechende Krananlagen, Gleisanlagen und Lagebauten erweitert werden. Zu diesem Zweck wurde die vorhandene, in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer verlängert und die dahinter liegenden Flächen mit geeignetem Bodenmaterial aufgefüllt, das zur Sicherung der Tragfähigkeit und zur Verringerung von Setzungen verdichtet wurde. Die Finanzverwaltung wollte diese



Aufwendungen für die Geländeverfüllung dem Grund und Boden zurechnen, sodass diese sich steuerlich zunächst nicht mindernd ausgewirkt hätten.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz gab dagegen dem Stpfl. Recht und entschied, dass Aufwendungen für eine Geländeverfüllung Herstellungskosten des auf den gewonnenen Flächen errichteten Bauwerks (Gebäude, Betriebsvorrichtung oder Außenanlage) sein können, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung besteht. Vorliegend bildeten die in Spundwandbauweise errichtete Folge, dass die Herstellungskosten einheitlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Spundwand abzuschreiben sind. Bei der Kaimauer handelte es sich um eine dem Betrieb dienende Betriebsvorrichtung.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Auch in früheren Entscheidungen des Bundesfinanzhofs wurden Aufwendungen für die Begradigung einer Hanglage bzw. Kosten für eine Hangabtragung im Zusammenhang mit der Errichtung von Betriebsgebäuden den Herstellungskosten des Gebäudes zugerechnet und konnten damit über die Gebäudeabschreibung steuerlich geltend gemacht werden. In diesen Fällen bietet sich also die Möglichkeit, solche Aufwendungen über die Gebäudeabschreibung steuerlich geltend zu machen.

**8 Bei Filmproduktionsunternehmen angefallene Cateringaufwendungen am Drehort sind nur zu 70 % abzugsfähig**

Das Finanzgericht Köln entschied, dass Cateringaufwendungen einer Filmgesellschaft am Drehort – soweit diese nicht auf eigene Arbeitnehmer entfallen – als geschäftliche Bewirtungskosten einzustufen sind und damit nur zu 70 % als Betriebsausgabe angesetzt werden können. Nicht gelten ließ das Gericht das Argument, das partielle Betriebsausgabenabzugsverbot sei nicht anwendbar, weil es sich um dominant aus eigenbetrieblichen Gründen durchgeführte Bewirtungen handele und die Übernahme der Bewirtung für einen ungestörten Verlauf der Produktionsarbeiten unerlässlich sei. Auch der Umstand, dass die Bewirtungskosten in die Produktionsaufwendungen eingehen und vom Auftraggeber über das Produktionsentgelt bezahlt werden, erachtete das Gericht für irrelevant.

Dies bestätigt, dass eigenbetriebliche Gründe insoweit nicht maßgebend für die steuerliche Einstufung sind. Dies galt auch hinsichtlich der Bewirtungskosten, soweit diese auf die eigenen Arbeitnehmer entfielen. Diese standen allerdings nicht im Streit, da insoweit von vorneherein Lohnsteuer einbehalten wurde.

**Hinweis:**

Anders ist dies nur dann, wenn es sich bei den gereichten Speisen und Getränken um bloße Annehmlichkeiten handelt, wie bei Kaffee, Tee oder Gebäck. Dies ist stets zu verneinen, wenn die gereichten Speisen eine Mahlzeit ersetzen. Selbst das Servieren kleinerer Gerichte ist als Bewirtung anzusehen und damit nur zu 70 % als Betriebsausgabe abzugsfähig. Als kleinere Gerichte werden z. B. belegte Schnittchen, Brötchen mit Siedewurst, kleine Kartoffel- oder Nudelgerichte, Suppen o. ä. eingestuft.

**9 Keine Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses bei geringfügiger Beschäftigung als Bürokraft und Pkw-Überlassung**

Minijobs mit nahen Angehörigen werden von der Finanzverwaltung und ebenso von den Finanzgerichten kritisch im Hinblick auf Fremdvergleichbarkeit überprüft. Dies gilt besonders dann, wenn dem nahen Angehörigen im Rahmen dieses Minijobs ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen wird.

Das Finanzgericht Münster hat in einem solchen Fall den Betriebsausgabenabzug abgelehnt. Im Streitfall war der Ehemann selbstständig als IT-Berater tätig. Die Ehefrau war in diesem Betrieb im Rahmen eines Minijobs als Bürokraft beschäftigt. Die Vergütung bestand auch in der Pkw-Überlassung und es wurden Zahlungen in eine Direktversicherung und eine Pensionskasse zusätzlich zum vereinbarten Arbeitslohn geleistet.

Das Finanzgericht stellt heraus, dass ein solches Arbeitsverhältnis zwischen nahen Angehörigen unter dem Gesichtspunkt der **Fremdüblichkeit** geprüft werden muss, um sicherzustellen, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen und nicht – z. B. als Unterhaltsleistungen – dem privaten Bereich zuzurechnen sind.

Im Streitfall fehlte im Arbeitsvertrag eine Regelung zur Arbeitszeit. Einerseits sollte die Arbeitszeit variabel sein und sich nach dem Arbeitsanfall richten, ohne dass ein Mindest- oder Höchststundenkontingent festgelegt wurde, andererseits sollten Überstunden bzw. Mehrarbeit durch Freizeit ausgeglichen werden. Diese Regelungen, die einen wesentlichen Vertragsbestandteil betreffen, widersprechen sich. Fremde Dritte hätten auch Regelungen zur Zeitaufschreibung, Kernarbeitszeiten oder Mindestarbeitszeiten getroffen, gerade vor dem Hintergrund, dass die Arbeitnehmerin auch in einem weiteren Arbeitsverhältnis stand. Das Finanzgericht störte sich auch an der Firmenwagenüberlassung. Zwar sei eine solche auch bei einem Minijob nicht per se fremdunüblich, jedoch umfasste vorliegend die Tätigkeit als Bürokräft keine Tätigkeiten, die zwingend einen Pkw erforderlich gemacht hätten. Zudem fehlten differenzierte Abreden über die konkrete Ausgestaltung der Kraftfahrzeug-Gestellung wie z. B. zur Fahrzeugklasse, zur Kostenverteilung bei den privaten Fahrten und zur Haftung bei Schäden.

#### **Hinweis:**

In anderen Fällen wurde ein Minijob mit nahen Angehörigen unter Einschluss einer Firmenwagennutzung steuerlich anerkannt. Dies zeigt, dass es auf die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls ankommt und es geboten ist zu prüfen, ob eine Firmenwagengestellung fremdüblich ist. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn der Minijobber umfangreiche Botengänge oder Kundenbesuche machen muss. Gerade bei Arbeitsverhältnissen mit nahen Angehörigen sind die vertraglichen Abreden sorgfältig abzuwägen.

## **10 Aufteilung eines Unternehmens zur mehrfachen Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung als unzulässiger Gestaltungsmissbrauch**

Bei sog. Kleinunternehmern wird die Umsatzsteuer grundsätzlich nicht erhoben, was dann allerdings auch verbunden ist mit dem Entfall des Vorsteuerabzugs. Der Kleinunternehmer kann auf die Anwendung dieser Vorschrift verzichten. Als Kleinunternehmer wird eingestuft, wer im vorangegangenen Kalenderjahr Umsätze von höchstens 17 500 € erzielt hat und wenn im laufenden Kalenderjahr die Umsätze voraussichtlich 50 000 € nicht übersteigen. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist für den Unternehmer nicht nur eine Vereinfachung, sondern materiell dann von Vorteil, wenn der Unternehmer an Privatpersonen liefert oder leistet, da sich dann die Leistung endgültig günstiger darstellt.

Der Bundesfinanzhof stellt nun klar, dass die Aufteilung eines Unternehmens zur mehrfachen Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung als unzulässiger Gestaltungsmissbrauch einzustufen ist. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Steuerberatungs-GmbH. Sie übernahm für ihre Kunden u. a. die Erstellung der Buchführung, Lohnabrechnung, Gewinnermittlung und Steuererklärung. Die Steuerberatungs-GmbH war (zeitweise) an insgesamt sechs GmbH & Co. KG jeweils als Kommanditistin beteiligt. Die KGs erbrachten Leistungen an ihre Kunden, die vor Gründung der KGs von der Steuerberatungs-GmbH erbracht wurden. Die KGs hatten keine eigenen Angestellten und keine eigenen sachlichen Aktiva. Sie schlossen zwar im eigenen Namen Verträge mit den betreffenden Kunden ab, die vereinbarten Buchführungsleistungen wurden aber mit den Sach- und Personalmitteln der Steuerberatungs-GmbH ausgeführt. Die Entgelte der Kunden vereinnahmten die KGs jeweils auf eigene Rechnung. Die KGs erbrachten ihre Leistungen ausschließlich gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden, wobei die Umsätze der einzelnen KGs jeweils unterhalb der Kleinunternehmergrenze blieben. Teilweise wurden die gleichen Kunden nacheinander von mehreren der KGs betreut, ohne dass sich dadurch an der Leistungsausführung inhaltlich etwa änderte und ohne dass erkennbar war, nach welchen sachlichen Kriterien (außer der Nichtüberschreitung der Kleinunternehmergrenze) die Beteiligten entschieden, welche KG vom jeweiligen Kunden beauftragt wurde. Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Umsätze der KGs der Steuerberatungs-GmbH zuzurechnen seien, da die Gestaltung, nach der Buchführungs- und Lohnabrechnungsleistungen auf die KGs ausgelagert und

auf Grund Unterschreitung der Kleinunternehmergrenze nicht der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer unterworfen wurden, missbräuchlich sei.

Der Bundesfinanzhof bestätigte im Ergebnis die Ansicht der Finanzverwaltung. Allerdings seien die Umsätze der KGs nicht der Steuerberatungs-GmbH zuzurechnen, sondern bei den KGs sei schlicht die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu versagen, da deren Anwendung missbräuchlich sei.

#### **11 Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Kunstausstellungen nicht nur für Museen mit eigener Kunstsammlung**

Dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte oder Museen und die den Theatervorführungen sowie Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler. Strittig war nun die Auslegung des Begriffs "Museum". Und zwar ging es um zwei themenbezogene Ausstellungen mit Eisskulpturen, die von internationalen Künstlern eigens für die Ausstellung geschaffen und später witterungsbedingt zerstört wurden. Die Ausstellungen konnten gegen Eintrittsgeld besucht werden. Der Veranstalter begehrte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 %. Finanzamt und Finanzgericht lehnten dies ab. Zwar handle es sich bei den Eisskulpturen um Kunstgegenstände, es liege aber keine Sammlung vor, die für den Museumsbegriff vorausgesetzt werde. Der Stpfl. unterhalte keine eigene Sammlung, sondern stelle nur vorübergehend aus. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz sei daher nicht anzuwenden.

Dieser Einschätzung widersprach nun der Bundesfinanzhof. Die steuersatzbegünstigte Eintrittsberechtigung für Museen gilt vielmehr auch für Kunstsammlungen, die eigens für die Ausstellung zusammengestellt wurden. Danach umfasst die Eintrittsberechtigung für Museen auch den Eintritt zu einer Sammlung von Kunstgegenständen, die eigens für die Ausstellung und damit nur vorübergehend, nicht aber dauerhaft zusammengestellt wurden. Das Gericht weist ausdrücklich darauf hin, dass es für die Steuersatzermäßigung nicht darauf ankommt, ob z. B. Sonderausstellungen komplett aus den Sammlungsbeständen anderer Einrichtungen oder privater Leihgeber zusammengestellt sind oder aber nur zu einem geringen Anteil aus der eigenen Sammlung bestückt werden.

##### **Hinweis:**

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs kann auch für sog. Wanderausstellungen von Bedeutung sein, die an unterschiedlichen Orten gegen Eintrittsgeld zugänglich sind.

---

## **Für Personengesellschaften**

---

#### **12 Gewinnverteilung bei Eintritt eines neuen Gesellschafters in vermögensverwaltende Gesellschaft**

Tritt ein Gesellschafter unterjährig in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ein, so entsteht in der Praxis oftmals das Bedürfnis, dass dieser neu eintretende Gesellschafter bereits am Einnahmen- und Werbungskostenüberschuss des gesamten (Kalender-)Jahres teilnehmen soll, um diesem einen (steuerlichen) Anreiz für den Beitritt zur Gesellschaft zu bieten. Der Bundesfinanzhof hat nun diese Praxis gebilligt. Die Anerkennung der abweichenden Gewinnverteilung setzt allerdings voraus, dass diese mit Zustimmung aller Gesellschafter bereits im Vorjahr (also für die Zukunft) vereinbart worden ist.

Im Streitfall waren an einer GbR mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung drei Gesellschafter zu jeweils einem Drittel beteiligt. Einer der Gesellschafter veräußerte seinen Anteil an

einen neu eintretenden Gesellschafter. Nach dem im Oktober 1997 geschlossenen notariellen Vertrag sollte die Übertragung der Gesellschafterrechte mit Kaufpreiszahlung noch in diesem Jahr erfolgen. Vereinbart wurde ferner, dass der neu beitretende Gesellschafter schon im ersten Jahr bereits für das gesamte Jahr am Werbungskostenüberschuss der Gesellschaft teilnahm. Der Kaufpreis wurde aber erst am 1.7.1998 gezahlt. Deshalb kam es erst zu diesem Zeitpunkt zum Gesellschafterwechsel.

Im Jahr 1998 entstand bei der GbR ein Verlust i. H. v. ca. 0,6 Mio. €. Das Finanzamt verteilte diesen Verlust zu jeweils einem Drittel auf die verbleibenden Gesellschafter und zu je einem Sechstel auf den ausgeschiedenen und den neu eingetretenen Gesellschafter (also zeitanteilig nach der Zugehörigkeit zur Gesellschaft). Die vom neu eingetretenen Gesellschafter beim Finanzgericht erhobene Klage, mit der dieser eine Zurechnung eines Drittels des Verlusts des gesamten Geschäftsjahres begehrte, hatte Erfolg.

Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt und dem neu eingetretenen Gesellschafter den seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verlust des gesamten Geschäftsjahres 1998 zugesprochen. Grundsätzlich richtet sich die Verteilung des Ergebnisses bei einer vermögensverwaltenden GbR nach den Beteiligungsverhältnissen. Danach wäre der Stpfl. nur zu einem Sechstel beteiligt gewesen, weil seine Beteiligung von einem Drittel nur für ein halbes Jahr bestand. Von dieser gesetzlichen Regelung können die Gesellschafter jedoch in engen Grenzen auf vertraglicher Grundlage abweichen. Voraussetzung ist, dass die von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung für zukünftige Geschäftsjahre getroffen wird und dass ihr alle Gesellschafter zustimmen. Sie muss zudem ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und darf nicht rechtsmissbräuchlich sein. Es liegt im Interesse der vermögensverwaltenden Gesellschaft, dass Altgesellschafter auf Verlustzuweisungen zu Gunsten neuer Gesellschafter verzichten, um hierdurch einen Anreiz für den Beitritt neuer Gesellschafter und damit einen Anreiz zur Zuführung neuen Kapitals zu schaffen.

**Hinweis:**

Mangels Entscheidungserheblichkeit hat das Gericht ausdrücklich offengelassen, ob bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine Änderung der Ergebnisverteilung auch während des laufenden Geschäftsjahres mit schuldrechtlicher Rückbeziehung auf dessen Beginn steuerrechtlich anzuerkennen ist. Für gewerblich tätige Personengesellschaften hat der Bundesfinanzhof dies verneint.

**13 Stille Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil wird nur anerkannt, wenn der Unterbeteiligte eine Einlage leistet**

Strittig war die Anerkennung einer Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil. Der Unterbeteiligte sollte die wirtschaftlichen Risiken der Personengesellschaft im Innenverhältnis mittragen, im Bedarfsfall fallweise seine persönliche Arbeitskraft einbringen und von nahen Angehörigen zugesagte Unterstützungsleistungen zur Leistung einer Vermögenseinlage in die Innengesellschaft nutzen. Die Finanzverwaltung erkannte diese Unterbeteiligung nicht an, sondern ordnete den vollen Gewinnanteil aus der Personengesellschaft weiterhin dem Hauptbeteiligten zu. Im Streitfall ging es um die typisch stille Unterbeteiligung der Ehefrau am Mitunternehmeranteil an einer in der Rechtsform der Personengesellschaft, die auf dem Gebiet der Unternehmensberatung und Insolvenzverwaltung tätig war.

Dieses Ergebnis bestätigte nun der Bundesfinanzhof. Das Gericht führt aus, dass es sich bei der (typisch) stillen Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil eines anderen um die Beteiligung eines Dritten (Unterbeteiligten) an dem Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten handelt. Zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten kommt eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen zustande, in der dem Dritten eine schuldrechtliche Mitberechtigung zumindest am Gewinn des Gesellschaftsanteils des Hauptbeteiligten eingeräumt wird.

Die steuerliche Berücksichtigung von Gewinnanteilen eines Unterbeteiligten als Sonderbetriebsausgaben des Hauptbeteiligten kommt allerdings nur in Betracht, wenn die Begründung der stillen Unterbeteiligung betrieblich veranlasst ist. Bezogen auf die Begründung einer stillen Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten setzt dies voraus,

dass dem Betrieb durch den Unterbeteiligten Mittel zugeführt werden, er also eine Einlage leistet. Vorliegend sei weder eine Bareinlage noch eine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung über Einlagen in Form von Diensten erfolgt.

**Hinweis:**

Gerade bei Vereinbarung unter nahe stehenden Personen ist stets der Fremdvergleich zu beachten. Mit einem fremden Dritten würde der Gesellschafter eine solche Unterbeteiligung nur dann eingehen, wenn der Unterbeteiligte eine Einlage leistet. Dies muss nicht zwingend eine Bareinlage sein, sondern kann auch die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft oder von Knowhow sein. Bei Einlagen in Form von Diensten sollte eine Vereinbarung in fremdüblicher Weise getroffen werden und die tatsächliche Erbringung sollte nachgewiesen werden können.

**14 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft: Erbschaftsteuerliche Gefahren**

Wurden Anteile an einer Personengesellschaft unter Nutzung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung unentgeltlich übertragen, so steht dies unter dem Vorbehalt der Behaltensregelung. D. h. innerhalb der Behaltensfrist kann nicht oder nur sehr eingeschränkt über den Anteil an der Personengesellschaft verfügt werden, z. B. in Form einer Veräußerung des Anteils oder Betriebsaufgabe bei der Personengesellschaft. Das Finanzgericht Nürnberg bestätigt nun die in der Literatur und von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht, wonach auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft insoweit eine schädliche Verfügung sein kann, welche dann zum (anteiligen) Wegfall des Verschonungsabschlags und damit zu einer Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung führen kann. Dies gilt selbst dann, wenn die Behaltensfrist nur sehr geringfügig unterschritten wird. In der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird eine schädliche Betriebsaufgabe gesehen, da nach den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt als aufgelöst gilt.

**Hinweis:**

Im Streitfall hat der Insolvenzverwalter den Betrieb der Personengesellschaft noch für ein Jahr weitergeführt und erst dann durch Veräußerung der einzelnen vorhandenen Wirtschaftsgüter beendet. Höchststrichtrichlerlich ist nicht geklärt, ob auch bei dieser Konstellation bereits die Eröffnung des Insolvenzverfahrens schädlich ist, weshalb die Revision gegen das Finanzgerichtsurteil zugelassen wurde, welche nun beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Im Hinblick auf die zeitlich begrenzte Behaltensfrist kann dies entscheidend sein.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

**15 Billigkeitsregelung für Investmenterträge aus Madoff-Fonds**

Bei den Madoff-Fonds handelte es sich um Investmentfonds, die im Rahmen eines betrügerischen Schneeballsystems, das von dem namensgebenden Finanz- und Börsenmakler Bernhard L. Madoff initiiert wurde, Geld gesammelt hatten. Diese Investmentfonds werden seit Ende 2008 nicht mehr an offiziellen Marktplätzen gehandelt und seit 2009 liquidiert. Nach dem Investmentsteuergesetz ist nun grundsätzlich jede Ausschüttung eines Investmentfonds in voller Höhe ein steuerpflichtiger Investmentertrag. Eine nicht steuerpflichtige Rückzahlung des in den Investmentfonds eingelegten Kapitals ist nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Da in den Fällen der Madoff-Fonds keine Rücknahmepreise festgesetzt worden sind, sind diese Voraussetzungen aber nicht gegeben. Darüber hinaus ist keine Teilfreistellung anzuwenden. Damit müssten die Anleger etwaige Liquidationserlöse dieser Fonds versteuern, obwohl es sich wirtschaftlich nur um Kapitalrückzahlungen handelt. Aus diesem Grunde gewährt die Finanzverwaltung Billigkeitsregelungen:

- Bei Investmentanteilen an Madoff-Fonds, die vor dem 1.1.2009 erworben und seit der Anschaffung nicht im Betriebsvermögen gehalten wurden (bestandsgeschützte Alt-Anteile), ist aus Billigkeitsgründen von einer Besteuerung der Ausschüttungen abzusehen. In allen anderen Fällen sind die Ausschüttungen grundsätzlich steuerpflichtig und unterliegen der Kapitalertragsteuer.
- Der Entrichtungspflichtige sollte bei bestandsgeschützten Alt-Anteilen keine Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttungen aus Madoff-Fonds einbehalten. Bereits einbehaltene Kapitalertragsteuer sollte von dem Entrichtungspflichtigen erstattet werden.
- Sofern bei bestandsgeschützten Alt-Anteilen Kapitalertragsteuer einbehalten und keine Erstattung durch den Entrichtungspflichtigen vorgenommen wurde, ist die Kapitalertragsteuer im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu erstatten. Die Erstattung setzt voraus, dass der Anleger von bestandsgeschützten Alt-Anteilen eine Bescheinigung vorlegt, die bestimmte Angaben zu den Fonds enthält.
- Bei bestandsgeschützten Alt-Anteilen an Madoff-Fonds ist aus Billigkeitsgründen davon auszugehen, dass bei der Veräußerung dieser Anteile keine Gewinne entstehen, die der Besteuerung unterliegen. Verluste aus bestandsgeschützten Alt-Anteilen sind regelmäßig steuerlich irrelevant, weil sie in der Zeit vor dem 1.1.2018 eingetreten sind.

**Hinweis:**

Im Rahmen der Veranlagung ist zu berücksichtigen, dass die Steuerbescheinigung ebenfalls die Ausschüttungen aus Madoff-Fonds und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer, den Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer enthält. Für die Eintragung in der Anlage KAP sind die Ausschüttungen von Madoff-Fonds dementsprechend von der Höhe der Kapitalerträge abzuziehen.

## 16 Finanzverwaltung zu aktuellen Einzelfragen zur Abgeltungsteuer

Die Finanzverwaltung hat zu aktuellen Fragen der Abgeltungsteuer Stellung genommen. Hinzuweisen ist auf folgende Aspekte:

- Wird eine Prämie für die Eröffnung eines Wertpapierdepots gezahlt, so ist zu unterscheiden:
  - Wird ein Wertpapierdepot auf ein anderes Kreditinstitut übertragen und zahlt das übernehmende Kreditinstitut dafür eine Geldprämie, so stellt diese Geldprämie Einkünfte aus sonstigen Leistungen dar, sofern sie nicht einer anderen Einkunftsart zugeordnet werden kann. Daher ist die erhaltene Prämie entsprechend in der Steuererklärung anzugeben.
  - Wird dagegen ein Kontoguthaben auf ein anderes Kreditinstitut übertragen oder erstmalig bei einem Kreditinstitut ein Depot eröffnet und wird dafür eine Geldprämie unter der Bedingung gezahlt, dass Wertpapiere beim übernehmenden/eröffnenden Kreditinstitut erworben werden, so mindert die für die Übertragung des Kontoguthabens gezahlte Geldprämie die Anschaffungskosten dieser Wertpapiere. Die Geldprämie ist mit den Anschaffungskosten der erworbenen Wertpapiere in der Reihenfolge deren Erwerbs zu verrechnen.
- Steuerpflichtige Kapitalerträge, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterlegen haben (z. B. Gewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen oder verdeckte Gewinnausschüttungen), hat der Stpfl. in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben.

**Hinweis:**

In der Praxis sind diese Fälle sorgfältig zu beachten. Deutlich wird hieraus, dass nicht in jedem Fall bei Kapitalerträgen ein Kapitalertragsteuerabzug mit abgeltender Wirkung erfolgt.

- Behandlung von weitergegebenen Bestandsprovisionen: Kapitalverwaltungsgesellschaften zahlen Vermittlungsentgelte an Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute für den Vertrieb von Fondsanteilen in Form von sog. Kontinuitätsprovisionen (Bestandsprovisionen). Die Provisionen werden regelmäßig gezahlt und bemessen sich nach dem beim Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut verwahrten Bestand an Fondsanteilen. Erstatte Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute ihren Kunden diese Bestandsprovisionen ganz oder teilweise, stellt

die Rückvergütung der Bestandsprovision wirtschaftlich betrachtet einen teilweisen Rückfluss früherer Aufwendungen dar. Es handelt sich daher um Kapitalerträge, bei denen die Kapitalertragsteuer unter Anwendung der im Rückvergütungszeitpunkt der Bestandsprovisionen für die jeweilige Fondsart gültigen Teilfreistellungssätze einbehalten wird.

- Erhalten Anleger Entschädigungszahlungen für Verluste, die auf Grund von Beratungsfehlern im Zusammenhang mit einer Kapitalanlage geleistet werden, sind diese Zahlungen als Kapitaleinkünfte zu versteuern, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer konkreten einzelnen Transaktion besteht, bei der ein konkreter Verlust entstanden ist oder ein steuerpflichtiger Gewinn vermindert wird. Dies gilt auch dann, wenn die Zahlung ohne eine rechtliche Verpflichtung erfolgt und im Übrigen auch bei Entschädigungszahlungen für künftig zu erwartende Schäden. Sofern die Zahlungen im Zusammenhang mit Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds erfolgen, findet der zum Zeitpunkt der Zahlung geltende Teilfreistellungssatz Anwendung.

**Hinweis:**

Bei solchen Entschädigungszahlungen ist sorgfältig zu prüfen, ob entgangene Kapitalerträge oder verlorene Einlagen ersetzt werden. Nicht immer sind solche Entschädigungszahlungen der Besteuerung zu unterwerfen.

## **17 Wertlosigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen**

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 wurde das Konzept der Besteuerung von Kapitaleinkünften grundlegend geändert in der Form, dass umfassend auch Veräußerungsgewinne und -verluste, also Ergebnisse aus der Vermögenssubstanz erfasst werden. Nach wie vor erkennt aber die Finanzverwaltung Vermögensverluste in vielen Konstellationen nicht an. Einen solchen Fall hatte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zu entscheiden. Der Stpfl. erwarb im Jahr 2010 10 000 Aktien und hielt diese in der Folge in seinem Privatvermögen. Im Jahr 2011 teilte die das Aktiendepot führende Bank dem Stpfl. mit, dass die zuständige Lagerstelle die Aktien als wertlos eingestuft habe. Es sei mit keinerlei Zahlung mehr zu rechnen. Daher seien die Anteile ersatzlos ausgebucht worden. Mit seiner Einkommensteuer-Erklärung machte der Stpfl. einen Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe der Anschaffungskosten der Aktien geltend, dessen Anerkennung das Finanzamt mit der Begründung versagte, es habe sich weder um einen Verkauf gehandelt noch sei eine Steuerbescheinigung ausgestellt worden.

Das Finanzgericht gab nun dem Stpfl. Recht und bestätigte, dass die Wertlosigkeit von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust führt. Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen.

**Handlungsempfehlung:**

In solchen Fällen müssen die Verluste in der Einkommensteuer-Erklärung deklariert werden. Dabei ist zu beachten, dass diese Fälle oftmals nicht in den Bescheinigungen der Banken ausgewiesen werden.

---

## **Für Hauseigentümer**

---

## **18 Grundsteuerreform: Bund und Länder einigen sich auf Eckpunkte**

Am 1.2.2019 haben sich Bund und Länder auf Eckpunkte für die Grundsteuerreform geeinigt. Einem Eckpunktepapier zufolge sollen folgende drei Punkte zur Berechnung der Grundsteuer maßgeblich sein: das Alter des Gebäudes, der regionale Bodenrichtwert – also der Wert der Fläche – und die durchschnittlichen Nettokaltmieten. Bei Wohngrundstücken wird zur Ermittlung der

Bemessungsgrundlage an die (aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamts abgeleiteten durchschnittlichen) Nettokaltmieten angeknüpft. Anstelle der durchschnittlichen Nettokaltmiete wird die tatsächlich vereinbarte Nettokaltmiete angesetzt, wenn der Eigentümer dem Mieter Grundstücke oder Grundstücksteile zu einer Nettokaltmiete überlässt, die bis zu 30 % unterhalb der durchschnittlichen Nettokaltmiete liegt. Überlässt der Eigentümer dem Mieter Grundstücke oder Grundstücksteile zu einer Nettokaltmiete, die über 30 % unterhalb der durchschnittlichen Nettokaltmiete liegt, ist die um 30 % geminderte durchschnittliche Nettokaltmiete anzusetzen. Damit soll es vor allem ein am Wert von Grundstücken und Gebäuden orientiertes Modell geben – und nicht das von der bayerischen Landesregierung und zum Beispiel der FDP gewünschte Modell, bei dem sich die Steuerhöhe pauschal an der Fläche orientiert.

Soweit für gemischt genutzte Grundstücke sowie Geschäftsgrundstücke weder tatsächlich vereinbarte Mieten vorliegen noch ortsübliche Mieten ermittelt werden können – wie z. B. vielfach bei für den eigenen Gewerbebetrieb genutzten Grundstücken –, ist anstelle des Ertragswertverfahrens ein gegenüber dem geltenden Recht vereinfachtes Sachwertverfahren anzuwenden.

Letztlich ist dies also eine durchaus vergleichsweise differenzierte Bewertung, welche aber nicht eine individuelle Bewertung aller einzelnen Grundstücke erfordert, was wohl praktisch nicht umsetzbar gewesen wäre. Immer wieder wird betont, dass das Gesamtaufkommen der Grundsteuer unverändert bei 14 Mrd. € bleiben soll. Für den einzelnen Grundstückseigentümer – und damit ggf. über die Nebenkosten für den Mieter – werden sich aber im Einzelfall wohl deutliche Veränderungen nach oben oder auch nach unten ergeben. Tendenziell wird die Grundsteuerbelastung bei Neubauten in Ballungszentren deutlich steigen.

Zum Hintergrund: Das Bundesverfassungsgericht hatte im vergangenen Jahr entschieden, dass die seit mehr als 50 Jahren nicht mehr angepassten Einheitswerte für Grundstücke "völlig überholt" sind und zu "gravierenden Ungleichbehandlungen" der Immobilienbesitzer führen. Das Gericht hat dem Gesetzgeber aufgegeben, bis Ende 2019 eine Neuregelung zu schaffen, welche dann spätestens ab 2025 umgesetzt werden muss. Ohne Reform kann die Grundsteuer ab dem Jahr 2020 nicht mehr erhoben werden.

**Hinweis:**

Diese Eckpunkte sind noch vergleichsweise vage und durchaus umstritten. Abzuwarten bleibt der nun zu erwartende Gesetzentwurf und dann die Ergebnisse konkreter Berechnungen sowohl für einzelne Kommunen als auch für einzelne Grundstückseigentümer.

**19 Betrieb eines Blockheizkraftwerks – Wohnungseigentümergeinschaft als gewerbliche Mitunternehmerschaft**

Gehört zur Wohnanlage einer Wohnungseigentümergeinschaft ein Blockheizkraftwerk, das die Wohnungseigentümergeinschaft betreibt, so begründet die Wohnungseigentümergeinschaft eine gewerbliche Mitunternehmerschaft. Dies stellt der Bundesfinanzhof nun fest. Es bedarf insoweit nicht der Annahme einer konkludent errichteten Gesellschaft bürgerlichen Rechts, da die mit dem Betrieb des Blockheizkraftwerks ausgeübte gewerbliche Tätigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft innerhalb des gemäß Wohnungseigentumsgesetz vorgegebenen Verbandszwecks liegt. Aus diesem folgt nun, dass für die Wohnungseigentümergeinschaft ein Feststellungsverfahren durchzuführen ist, in dem die Einnahmen und Ausgaben des Blockheizkraftwerks betreffend festzustellen sind. Das erforderliche Gewinnfeststellungsverfahren kann der bestellte Verwalter (auch eine Verwalter-GmbH) als geschäftsführungs- und vertretungsberechtigtes Organ betreiben. Dies ist verfahrensrechtlich wichtig, weil die getroffenen Feststellungen dann gegen alle Wohnungseigentümer wirken und der einzelne Wohnungseigentümer nicht einspruchsberechtigt ist, sondern nur der Verwalter der Wohnungseigentümergeinschaft.



## **20 Vermietung einer Wohnunterkunft für Flüchtlinge als Gewerbebetrieb**

Die Vermietung von Immobilien ist grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen und führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Liegen jedoch besondere Umstände vor, die die Betätigung des Vermieters im Rahmen einer Gesamtbetrachtung das Gepräge einer selbstständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verleihen, tritt die bloße Nutzung des Vermögens zurück. Dann liegen gewerbliche Einkünfte vor, die der Gewerbesteuer unterliegen.

Über einen solchen Fall hat das Thüringer Finanzgericht entschieden. Im Urteilsfall wurde ein Gebäudekomplex an eine Stadt zur Unterbringung von Flüchtlingen vermietet. Die Vermietung erfolgte durch eine GbR, welche ihrerseits den Gebäudekomplex angemietet hatte und zwar im Vorgriff auf die geplante Vermietung des Grundstücks an die Stadt zur Unterbringung von Flüchtlingen. Infolgedessen schloss die Vermieterin mit der Stadt einen "Vertrag zur Betreuung einer Unterkunft für Flüchtlinge". Die Betreiber erklärten in diesem Vertrag, eine Kapazität von insgesamt ... Plätzen ständig zur Verfügung zu stellen. Die Belegung dieser Wohneinheiten sollte entsprechend der von der Stadt ausgestellten Zuweisungsbescheide für Flüchtlinge erfolgen. Für die konkrete Zuweisung der Wohneinheit war ein durch die Stadt beauftragter Dritter (Sozialarbeiter) verantwortlich. Die Vermieterin verpflichtete sich u. a., für das Gebäude Hausmeister- und Winterdienst vorzuhalten sowie die Betriebskostenabrechnungen durchzuführen. Die Vermieterin hatte die für eine Selbstversorgung der Bewohner erforderlichen Küchen- und Kühlschränke bereitzustellen sowie Sanitäranlagen in ausreichender Anzahl zur Verfügung zu stellen, zu warten und zu beheizen und die gemeinschaftlich genutzten Räume mindestens einmal pro Woche zu reinigen. Im Gegenzug stellte die Stadt (Mieterin) einen Wachschutz zur Überwachung des Objekts und trug dafür die erforderlichen Kosten.

Die Vertragsparteien schlossen zunächst eine Vergütungsregelung, die sich an den Belegungszahlen des Hauses orientierte. Dann änderten die Vertragsparteien den Vertrag und nunmehr stellte die Vermieterin eine Kapazität von insgesamt ... Plätzen ständig zur Verfügung. Die bisherige Vergütungsregelung wurde auf eine Brutto-Monatspauschale umgestellt.

Das Finanzgericht sah in der Vermietungstätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit. Kennzeichnend für die Vermietung von Wohnraum ist die Überlassung eines bestimmten Mietgegenstands, dessen Wert sich nach Größe, Lage, Ausstattung und sonstige Mietsache bezogene Umstände richtet. Hat sich der Vermieter jedoch vertraglich gegenüber einer Gemeinde dazu verpflichtet, Flüchtlinge im Rahmen einer bestimmten Kapazität – ohne Rückgriff auf den umbauten Raum und die vermietete Fläche – unterzubringen, ist dies allein ein wesentliches Indiz für die Gewerblichkeit der Vermietung. Dazu kam die Vielzahl an Sonderleistungen, die die Vermieterin zu erbringen hatte.

### **Hinweis:**

Wichtiges Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit ist, wenn neben der Vermietung von Wohnräumen nicht übliche Sonderleistungen des Vermieters erbracht werden oder die Mieter besonders häufig wechseln. Andererseits führt nicht bereits jede Sonderleistung zu einer gewerblichen Tätigkeit. Eine Einstufung kann soweit nur für den Einzelfall unter Würdigung aller Umstände erfolgen.

---

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

---

## **21 Verlustabzug bei GmbH – Steuerfestsetzung bei § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.**

Das BVerfG hatte in 2017 entschieden, dass der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (zuvor: § 8c Satz 1 KStG a.F.) gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Gesetzlich war geregelt, dass nicht genutzte Verluste einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfielen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu

50 % der Anteile an einen Erwerber übertragen wurden. Dieser Verfassungsverstoß ist jüngst mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet, mit dem § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG – auch rückwirkend – ersatzlos aufgehoben wurde, beseitigt worden.

Vor diesem Hintergrund hat das BMF zur Verlustabzugsbeschränkung Stellung genommen und ausgeführt, dass mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Internet der Grund für die vorläufige Aussetzung der Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. (bzw. § 8c Satz 1 KStG a.F.) entfallen ist. Auch ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren kommt insoweit nicht mehr in Betracht.

Mithin ist über Rechtsbehelfsverfahren zu entscheiden und zwar in der Hinsicht, dass in den Fällen eines Anteilseignerwechsels von mehr als 25 % und höchstens 50 % ein Verlustuntergang nicht erfolgt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Soweit entsprechende Veranlagungen verfahrensrechtlich noch offen sind und bislang von der Anwendung des § 8c KStG ausgegangen wurde, ist zu prüfen, ob Änderungsanträge gestellt werden sollten.

#### **Hinweis:**

Die Rechtsentwicklung ist gleichwohl weiterhin aufmerksam zu beobachten, da beim BVerfG noch ein Verfahren zur Problematik der Übertragung von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals anhängig ist.

## **22 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Nachträgliche Anschaffungskosten "in letzter Minute" nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts**

Der BFH hat sich mit der Frage befasst, ob solche Zuzahlungen, die der Gesellschafter einer GmbH in das Eigenkapital leistet und die bei der Kapitalgesellschaft als Kapitalrücklage auszuweisen sind (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), bei dem Gesellschafter in jedem Fall und zu jedem denkbaren Zeitpunkt zu (nachträglichen) Anschaffungskosten i. S. d. § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB führen und mithin im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berücksichtigen sind, oder ob solche Zuzahlungen einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) darstellen können.

Dieses Urteil ist vor dem Hintergrund der Rechtsprechungsänderung des BFH betreffend die steuerliche Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen zu sehen. Mit diesem Urteil hatte der BFH entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG 2008 die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafter aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Vielmehr ist auch insoweit der allgemeine Anschaffungskostenbegriff des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB maßgebend.

Im entschiedenen Streitfall hatten Eheleute geklagt, die im Streitjahr 2010 Zuführungen in die Kapitalrücklage der A-GmbH geleistet hatten, um eine ansonsten drohende Liquidation der Gesellschaft zu vermeiden. Die GmbH verwendete die Mittel zur Ablösung von Bankverbindlichkeiten und der von den Gesellschaftern gewährten Sicherheiten. Der Kläger war seit 2003 zu rd. 24 % am Stammkapital der A-GmbH beteiligt, die in den Jahren 2008 und 2009 Verluste erzielt und zum Ende des Jahres 2009 den Geschäftsbetrieb eingestellt hatte. Der Kläger machte in der Folge einen Verlust i. S. d. § 17 EStG geltend, errechnet aus einem anteiligen Verlust der Stammeinlage und den nachträglichen Anschaffungskosten aus der Kapitalzuführung. Weder FA noch FG erkannten die Zahlungen in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten, welche sich dann im Rahmen der Liquidation steuermindernd ausgewirkt hätten, an.

Der BFH hatte hingegen der Revision des Klägers stattgegeben und zu dessen Gunsten entschieden.

Im Rahmen seiner Begründung hebt der BFH insbesondere hervor,

- dass den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafter zugeordnet werden können, die nach handels- und

bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen;

- dass die Kapitalrücklage Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft ist und allein der Gesellschaft (und nicht etwa dem Gesellschafter) zusteht. Der Gesellschafter kann einen Einlagebetrag, den die Gesellschaft im Rahmen eines rein gesellschaftsinternen Vorgangs in die Kapitalrücklage eingestellt hat, weder nutzen noch verwerten;
- und dass daher die vom Kläger geleisteten Zuführungen in die Kapitalrücklage der GmbH bei der Berechnung des Veräußerungsverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden müssen.

**Hinweis:**

Damit dürfte nun auch explizit geklärt sein, dass es in Hinblick auf § 17 EStG keine Rolle spielt, wie die GmbH einen vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet.

### **23 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG**

Mit seinem nicht amtlich veröffentlichten Beschluss hat der BFH festgestellt, dass die Frage des Zeitpunkts der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG in der BFH-Rechtsprechung geklärt ist. Auflösungsverlust i. S. d. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Der BFH hatte dazu schon vorher seine Rechtsprechung bestätigt, wonach ein Verlust in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Und ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen.

**Hinweis:**

Die besondere steuerliche Problematik des Zeitpunkts der Verlustrealisierung ist wie folgt zu sehen: Wird der Auflösungsverlust "zu früh" geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i. d. R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen "zu spät" geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung dann aus, wenn die Steuerbescheide schon bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

### **24 Nachträglicher Antrag eines sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG**

§ 8d KStG regelt als gesetzliche Ausnahme zu der Vorschrift des § 8c KStG zum Verlustabzug bei Körperschaften, dass nicht genutzte Verluste ausnahmsweise fortgeführt werden können, selbst wenn Anteilserwerbe an einer Körperschaft in bestimmter (d. h. im Regelfall als schädlich definierter) Höhe stattfinden. Damit hat der Gesetzgeber den Fällen der Besteuerungspraxis Rechnung getragen, wo ein Untergang der Verluste bei Anteilseignerwechsel aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht auch nicht erforderlich erschien – die Regelung des § 8c KStG also zu restriktiv wirkte. Insbesondere dann, wenn und soweit die Kontinuität und der Bestand des Geschäftsbetriebs der Körperschaft gesichert sind, weil die zu Grunde liegenden gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen dazu dienen, einem vorhandenen Geschäftsbetrieb in volkswirtschaftlich sinnvoller Weise neues Kapital zuzuführen. § 8d KStG eröffnet einer GmbH die Option, Verluste unabhängig von einem schädlichen Anteilseignerwechsel nutzen zu können, solange sie den nach § 8d KStG relevanten Geschäftsbetrieb fortführt. § 8d KStG

ist allerdings nur anzuwenden, wenn die vom Verlustuntergang betroffene Körperschaft einen entsprechenden Antrag stellt.

Vor diesem Hintergrund ist nun das nicht rechtskräftige Urteil (Revisionsverfahren beim BFH anhängig) des Thüringer FG zu sehen, nach dem eine GmbH das Wahlrecht, einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG geltend zu machen, bis zur materiellen Bestandskraft des Körperschaftsteuer-Bescheids ausüben kann.

Nach § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG ist der Antrag "in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt".

Im Streitfall hatte eine GmbH ihre Steuererklärung 2016 in elektronischer Form abgegeben, ohne einen Antrag nach § 8d KStG zu stellen. Das Finanzamt erließ daraufhin einen Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In der Folge beantragte die GmbH (in Gestalt eines Änderungsantrags gem. § 164 Abs. 2 AO) die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags gem. § 8d KStG, was das Finanzamt allerdings ablehnte. Nach Ansicht des Finanzamts könne der Antrag ausschließlich in der erstmaligen Steuererklärung gestellt werden und eine spätere Nachholung sei ausgeschlossen.

Das FG hingegen kommt zu dem Ergebnis, dass die GmbH den Antrag (noch) rechtzeitig gestellt hat. Denn eine GmbH könne das in § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG formulierte Wahlrecht (eines Antrags auf fortführungsgebundenen Verlustvortrag) bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft des Körperschaftsteuer-Bescheids rechtswirksam ausüben, weil die gesetzliche Regelung gerade keine Ausschlussfrist beinhalte; eine solche lasse sich weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung entnehmen.

#### **Hinweis:**

Die Entscheidung des BFH ist abzuwarten. In Gestaltungsfällen sollte der Antrag bereits mit der Steuererklärung abgegeben werden. In Abwehrfällen sollte mit dem Einspruch auch unter Hinweis auf das nun beim BFH anhängige Verfahren das Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

## **25 Keine Lohnsteuer-Haftung für (als vGA anzusehende) Gutschriften auf einem Arbeitszeitkonto eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers**

Mit rechtskräftigem Urteil hat das FG Münster entschieden, dass eine GmbH für Gutschriften auf einem Arbeitszeitkonto (Zeitwertkonto) ihres beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen hat, sodass eine diesbezügliche Lohnsteuerhaftung ausscheidet. Dies begründet das FG mit der Überlegung, dass Lohnsteuer nur bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erhoben wird. Bei Gutschriften, die einem Arbeitszeitkonto (Zeitwertkonto) eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zugeführt werden, liegen aber keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern – da es sich dabei um vGA handelt – Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Im konkreten Streitfall war die Frage umstritten, ob für die einem Zeitwertkonto zugeführten Beträge seitens der GmbH als Arbeitgeberin Lohnsteuer hätte einbehalten werden müssen. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war im Streitzeitraum Herr KC, der nach dem Geschäftsführervertrag ein monatliches Gehalt und eine Gewinnbeteiligung (Tantieme) erhielt.

Im Jahr 2006 vereinbarten die GmbH und KC die Möglichkeit, im Wege der Entgeltumwandlung Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos anzusammeln. Verwendungszweck dieses Zeitwertkontos sollte u. a. sein, die "persönliche Lebensarbeitszeit des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers zu verkürzen, indem er zu einem noch zu bestimmenden Zeitpunkt aus der aktiven Arbeitsphase ausscheidet und in eine ausfinanzierte Freistellung tritt". Der Aufbau des Wertguthabens konnte nach der Vereinbarung seitens des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers durch Verzicht auf Auszahlung von Teilen des laufenden Gehalts, Bonus- bzw. Tantiemезahlungen und eventuell anfallender Urlaubsabgeltung erfolgen.

Die Finanzverwaltung stellte dazu im Zuge einer Außenprüfung fest, dass für die dem Zeitwertkonto zugeführten Beträge keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt worden war; in der Folge wurde ein Haftungsbescheid erlassen, gegen den die GmbH nach erfolglosem Einspruchsverfahren klagte.

Nach Auffassung des FG Münster ist die Klage begründet, weil Lohnsteuer allein bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) erhoben werde, es sich bei den dem Zeitwertkonto zugeführten Beträgen aber nicht um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern um vGA und somit um Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) handele. Und nach der BFH-Rechtsprechung, der sich das FG vollumfänglich anschließt, könne eine Vereinbarung zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer über die Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten nicht dem entsprechen, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Daher stellen die von der GmbH als Aufwand behandelten Zuführungen zu einem solchen Zeitwertkonto vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer besitze für die GmbH eine "Allzuständigkeit" und damit eine Gesamtverantwortung. Er müsse die notwendigen Tätigkeiten auch dann erledigen, wenn dies einen Einsatz außerhalb und über die üblichen Arbeitszeiten hinaus bedeute. Eine Vereinbarung, in der auf eine unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, entspreche nicht diesem Aufgabenbild. Denn mit einer solchen Vereinbarung erfolge eine mit der Organstellung unvereinbare Abgeltung von Überstunden.

Im Ergebnis liegt im Streitfall eine vGA vor, in deren Höhe es nicht zum Zufluss von Arbeitslohn kommt, sodass eine Haftung für Lohnsteuer ausscheidet.

**Hinweis:**

Das FG Münster hat die Revision nicht zugelassen, da die Entscheidung auf "der einschlägigen Anwendung der höchstrichterlichen Rechtsprechung beruhe". Zwar wird die Auffassung vertreten, dass bei Organen von Körperschaften bereits die Gutschrift des künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf einem Zeitwertkonto zu Zufluss von Arbeitslohn führt. Es wird allerdings ausdrücklich auch festgestellt, dass die Grundsätze der vGA hiervon unberührt bleiben.

## **26 Haftung des GmbH-Geschäftsführers – Mangelnde Kenntnisse seiner Grundpflichten entschuldigen eine Pflichtverletzung nicht**

Mit einem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Beschluss hat der BFH seine Rechtsprechung zur Haftung des GmbH-Geschäftsführers fortgeführt. Dabei hat er konkret entschieden, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen bestehen, dass der Geschäftsführer einer GmbH im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderungen gem. § 166 AO ausgeschlossen ist, wenn er der Forderungsanmeldung des Finanzamts hätte widersprechen können, dies aber unterlassen hat.

Im Streitfall hatte der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (Kläger) in 2013 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH gestellt. Das Finanzamt meldete Forderungen betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 nebst Zinsen, Solidaritätszuschlag und Säumniszuschläge zur Tabelle an. Dem widersprach der Insolvenzverwalter, ein Widerspruch des Klägers erfolgte jedoch nicht. Zeitlich nachfolgend wurde der Kläger dann gem. §§ 191, 69, 34 AO in Haftung genommen – nach diesen Vorschriften haftet der Vertreter einer GmbH (d. h. der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter der GmbH), soweit Ansprüche infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Der BFH hat die vom Kläger beantragte Aufhebung des Haftungsbescheids zurückgewiesen, da der Haftungssachverhalt erfüllt und die widerspruchslose Feststellung einer Steuerforderung im Insolvenzverfahren als unanfechtbare Steuerfestsetzung i. S. d. § 166 AO anzusehen sei.

**Hinweis:**

Da der Kläger eingewandt hatte, seine Qualifikation als gelernter Kfz-Mechaniker sei nicht beachtet worden, ruft der BFH den Geschäftsführer erneut in Erinnerung, dass *"der Geschäftsführer einer GmbH vor Übernahme der Geschäftsführerstellung gehalten [ist], sich mit den elementarsten handelsrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH vertraut zu machen und Erkundigungen über die hierfür zu beachtenden allgemeinen Pflichten des Steuerrechts einzuziehen. Er kann sich also nicht auf seine mangelnden Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen berufen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht persönlich entsprechen kann, muss von der Übernahme des Geschäftsführeramtes absehen bzw. es*

*niederlegen, oder die Hilfe eines Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe in Anspruch nehmen, um eine Haftungsanspruchnahme nach § 69 AO zu vermeiden".*

---

## Brexit – Ausgewählte steuerliche Fragen

---

### 27 Mögliche Szenarien

Am 29.3.2019, genau zwei Jahre nach der britischen Austrittsmitteilung, sollte die Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs Großbritanniens und Nordirland (kurz: Großbritannien) in der Europäischen Union (EU) und damit auch im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) enden. Großbritannien wäre damit steuerlich wie ein Drittstaat zu behandeln.

Nachdem das Austrittsdatum nun weiter verschoben wurde, ist die politische Situation nach wie vor völlig unklar, sodass die Art und Weise des Austritts Großbritanniens aus der EU derzeit ungewiss sind. Aus (steuer-)rechtlicher Sicht gibt es drei denkbare Szenarien:

1. **Austrittsabkommen:** Kommt – mit Zustimmung des britischen Parlaments – das zwischen der EU und Großbritannien verhandelte Austrittsabkommen doch noch zur Anwendung, so tritt eine Übergangsphase bis zum 31.12.2020 in Kraft. Im Grundsatz wird Großbritannien dann während des Übergangszeitraums wie ein EU-Mitgliedstaat behandelt. Der Übergangszeitraum soll Unternehmen und Verwaltungen Gelegenheit geben, sich an den geänderten Status anzupassen. Dazu soll das Gemeinschaftsrecht vorerst weiter auch für Großbritannien gelten. National wird dieser Übergangszeitraum durch das Brexit-Übergangsgesetz flankiert. Im Ergebnis würden in diesem Szenario Rechtsänderungen erst nach Ablauf der Übergangsfrist am 31.12.2020 eintreten.
2. **Verschiebung des Austritts:** Der Vollzug des Austritts kann noch weiter zeitlich hinausgeschoben werden. Dann treten zunächst hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen keine Änderungen ein. Allerdings bedeutet dies nur einen Aufschub der sich stellenden Fragen. Theoretisch denkbar ist auch ein einseitiges Zurückziehen des Austrittsgesuchs durch Großbritannien.
3. **Austritt ohne Abkommen ("harter Brexit"):** Wird das Austrittsabkommen vom britischen Parlament nicht angenommen und erfolgt kein weiteres Hinausschieben des Vollzugs des Austritts, so endet die Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs in der EU automatisch zum Zeitpunkt des Austritts. Dann wäre das Land im Verhältnis zur EU ein Drittstaat.

### 28 EU/EWR-Statusverlust

Problematisch ist insbesondere der sog. ungerichtete Austritt, da dann für Großbritannien eine EU/EWR-Statusänderung eintreten würde mit der Folge, dass sämtliche (steuer-)rechtlichen Vergünstigungen auf Grund des EU/EWR-Status auf alle Sachverhalte keine Anwendung mehr fänden, die im Zusammenhang mit Großbritannien stehen. Dieses Szenario wird allerdings punktuell – insbesondere für ertragsteuerliche Sachverhalte – durch das **Brexit-Steuerbegleitgesetz** abgedeckt, in dem für bereits bis dahin realisierte Sachverhalte Übergangsregelungen geschaffen werden sollen, um nachteilige steuerliche Rechtsfolgen sowie zusätzliche Informationspflichten zu vermeiden.

Zu dem Brexit-Steuerbegleitgesetz liegt aktuell ein Gesetzentwurf der Bundesregierung vor.

## 29 Konsequenzen für natürliche Personen im Allgemeinen

Die Konsequenzen eines harten Brexit im Bereich der laufenden **Ertragsteuern** sind vielfältig. Konsequenzen resultieren im Wesentlichen aus dem EU/EWR-Statusverlust für Großbritannien. Dieser Statusschutz würde im Falle eines harten Brexit grundsätzlich unmittelbar entfallen. An wichtigen Punkten sind zu nennen:

- **Einkommensteuer-Veranlagung mit EU-/EWR-Familienangehörigen:** Ein britischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland oder als Grenzgänger kann auf Antrag in Deutschland die Zusammenveranlagung mit seinem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland wählen. Dies eröffnet insbesondere die Vorteile des Splittingverfahrens, aber auch Vorteile bei Freibeträgen, die bei der Zusammenveranlagung regelmäßig in doppelter Höhe berücksichtigt werden. Grundsätzlich entfällt diese Möglichkeit.
- **Schulgeld:** Schulgeld kann von den Eltern unter bestimmten Bedingungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Voraussetzung ist u. a., dass die Schule in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR gelegen ist. Bei einem harten Brexit wäre diese Voraussetzung bei Schulen in Großbritannien nicht mehr erfüllt.
- **Spendenabzug:** Der steuerliche Spendenabzug ist unter den sonstigen Voraussetzungen grundsätzlich auch bei Zuwendungen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts in einem anderen EU/EWR-Land oder eine in einem anderen EU/EWR-Land belegene Körperschaft, die in Deutschland als gemeinnützig anerkannt wäre, möglich. Folglich scheidet der steuerliche Spendenabzug an Institutionen in Großbritannien grundsätzlich aus.
- **Progressionsvorbehalt:** Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland freigestellt sind, unterliegen grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt. Dies bedeutet, dass diese Einkünfte den auf das zu versteuernde Einkommen anzuwendenden persönlichen Steuersatz erhöhen. Typischer Anwendungsfall sind z. B. ausländische Immobilieneinkünfte eines Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. Diese Immobilieneinkünfte werden nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Nun kommt in diesen Fällen der Progressionsvorbehalt dann aber nicht zur Anwendung, wenn die Vermietungseinkünfte aus einer Immobilie in einem EU-/EWR-Staat stammen. Wird nun Großbritannien nicht mehr als EU-/EWR-Staat eingestuft, so greift wieder der Progressionsvorbehalt.
- **Bestandsschutz für wohnungswirtschaftliche Verwendung von Riesterverträgen:** Im Rahmen einer wohnungswirtschaftlichen Verwendung eines Riestervertrags werden Wohnungen begünstigt, die in einem EU-/EWR-Staat belegen sind. Ab dem Zeitpunkt des Statusverlusts von Großbritannien sind diese Bedingung und die erforderliche wohnungswirtschaftliche Verwendung nicht mehr gegeben. In diesen Fällen würden die Folgen der schädlichen Verwendung eintreten; die gewährten Altersvorsorgezulagen und ggf. Steuerermäßigungen wären somit zurückzuzahlen. Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz wird insoweit ein Bestandsschutz geschaffen. Ab dem Zeitpunkt, in dem das Vereinigte Königreich kein EU-Mitgliedstaat mehr ist und auch nicht mehr als solcher behandelt wird, ist aber eine begünstigte Verwendung nicht mehr möglich.
- **Bestandsschutz für förderunschädliche Kapitalübertragung des geförderten Altersvorsorgevermögens bei Tod des Zulageberechtigten:** Bei Riesterverträgen ist unter bestimmten Bedingungen eine förderunschädliche Kapitalübertragung des geförderten Altersvorsorgevermögens bei Tod des Zulageberechtigten dann möglich, wenn die Ehegatten/Lebenspartner im Zeitpunkt des Todes des Zulageberechtigten nicht dauernd getrennt gelebt haben und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat hatten. Ab dem Zeitpunkt des Statusverlusts von Großbritannien ist die zweite Bedingung nicht mehr erfüllt, eine förderunschädliche Kapitalübertragung damit nicht mehr möglich. Es würden damit bei Tod des Zulageberechtigten die Folgen der schädlichen Verwendung (Rückzahlung der gewährten Altersvorsorgezulagen und ggf. Steuerermäßigungen) eintreten. Daher soll mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz ein entsprechender Bestandsschutz geschaffen werden für solche Riesterverträge, die vor dem Brexit-Referendum (23.6.2016) abgeschlossen wurden.

Bei der **Erbschaft-/Schenkungsteuer** sind folgende Aspekte zu beachten:

- **Verlust der Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke:** Werden zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke im Wege der Schenkung oder Erbschaft übertragen, so erfolgt eine Begünstigung für im Inland bzw. einem anderen EU- oder EWR-Staat belegene Immobilien dergestalt, dass ein pauschaler Wertabschlag von 10 % gewährt wird. Diese Vergünstigung entfällt.
- **Verlust der Begünstigung des Familienheims:** Auch die Begünstigung in Form einer Steuerfreistellung bei der Übertragung eines Familienheims ist daran geknüpft, dass die Immobilie innerhalb der EU bzw. des EWR liegt.

### 30 Konsequenzen für Unternehmer im Allgemeinen

Im unternehmerischen Bereich ist vor allem auf folgende Punkte hinzuweisen:

- **Überführung von Anlagevermögen in eine ausländische Betriebsstätte:** Wird ein Wirtschaftsgut aus einer inländischen Betriebsstätte in eine Betriebsstätte im Ausland überführt, so erfolgt eine Versteuerung der bis dahin gebildeten stillen Reserven, da dann das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus endet. Bei der Überführung in einen anderen EU-Staat kann die Versteuerung der stillen Reserven auf fünf Jahre gestreckt werden. Mit dem Statusverlust Großbritanniens als EU-Staat führt die Überführung in eine in Großbritannien gelegene Betriebsstätte zu einer sofortigen Versteuerung.

Bei Überführungen nach Großbritannien in den vergangenen fünf Jahren wären die noch nicht versteuerten stillen Reserven unmittelbar zu versteuern. Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz soll dies dahingehend gelöst werden, dass allein der Austritt Großbritanniens aus der EU nicht diese Rechtsfolge auslöst, sondern die zeitlich gestreckte Versteuerung über fünf Jahre weiterläuft.

- **Betriebsverlegung in das Ausland:** Wird ein Betrieb vom Inland in das Ausland verlegt, so gilt dies als steuerpflichtige Betriebsaufgabe, da dann das Besteuerungsrecht für den deutschen Fiskus endet. Eine Betriebsverlegung in einen anderen EU-Staat oder einen EWR-Staat wird insoweit erleichtert, als die auf den Aufgabegewinn entstandene Steuer auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden kann. Mit dem Statusverlust Großbritanniens entfällt die Möglichkeit der zeitlichen Streckung und die Steuer auf den Aufgabegewinn wird sofort für das Jahr der Betriebsverlagerung fällig.

Nicht abschließend geklärt ist die Behandlung der Fälle, in denen in den letzten fünf Jahren eine Betriebsverlegung nach Großbritannien erfolgte. Diskutiert wird, dass in diesen Fällen mit Entfall des Status Großbritanniens als EU-/EWR-Staat die Stundung endet und die verbleibende Steuer fällig wird.

- **Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft:** Der Verlagerung von Einkünften in niedrig besteuerte Länder soll mit der Hinzurechnungsbesteuerung entgegengewirkt werden. Hier sind Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in der EU oder im EWR ebenfalls begünstigt, denn mittels vereinfachtem Substanznachweis erfolgt keine Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. In Großbritannien beträgt der Körperschaftsteuersatz 20 %, sodass im Grundsatz eine niedrige Besteuerung in diesem Sinne vorliegt und damit bei Statusverlust Großbritanniens die Hinzurechnungsbesteuerung durchgreifen kann. Die Möglichkeit des Substanznachweises entfällt, womit passive Einkünfte aus Großbritannien grundsätzlich der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen würden. Dies bedarf einer Überprüfung der Struktur der Unternehmensgruppe und ggf. der Verlagerung von Tätigkeiten.

Darüber hinaus gehen Vergünstigungen bei der **Erbschaft-/Schenkungsteuer** verloren:

- **Verlust der Begünstigung für Betriebsvermögen:** Die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen ist steuerlich ebenso begünstigt wie die unentgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen bei Beteiligung von mehr als 25 %. Dies gilt auch für solches



Betriebsvermögen, welches zu einer EU-/EWR-Betriebsstätte gehört bzw. wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland oder einem anderen EU-/EWR-Staat hat. Bei Statusverlust Großbritanniens entfallen diese Vergünstigungen.

- Wie mit bereits in Anspruch genommenen Vergünstigungen bei der Erbschaftsteuer bei einem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU innerhalb des Behaltenszeitraums umzugehen ist, ist noch nicht abschließend geklärt. Es wird angestrebt, hierzu eine Lösung in dem Brexit-Steuerbegleitgesetz zu schaffen, welche einen Erhalt der bereits gewährten Vergünstigungen sicherstellen soll. Dies soll auch hinsichtlich der Prüfung der Lohnsummenregelung gelten. Der endgültige Gesetzesbeschluss bleibt aber abzuwarten.

### 31 Konsequenzen bei der Umsatzsteuer

Für den **Fall eines "harten Brexit"** ergeben sich ab dem Austritt im Bereich der Umsatzsteuer insbesondere folgende Konsequenzen:

- Mit EU/EWR-Statusverlust wird Großbritannien aus steuerlicher Sicht zum **Drittlandsgebiet**. Grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen sind gänzlich anders zu beurteilen. Großbritannien kann sein Umsatzsteuerrecht neu und unabhängig von der EU gestalten, da auch die Bindung an die Mehrwertsteuersystemrichtlinie entfällt. Ob und wann dies geschieht, bleibt abzuwarten.
- **Warenlieferungen** von Deutschland an einen Unternehmer in einen anderen EU-Staat sind sog. innergemeinschaftliche Lieferungen, die in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit sind. Nach dem Statusverlust handelt es sich bei Warenlieferungen nach Großbritannien um steuerfreie Ausfuhrlieferungen. Diese sind zwar auch steuerfrei, allerdings sind andere Aufzeichnungs- und Nachweispflichten zu beachten. Insoweit sind auch Änderungen bei der Rechnungsschreibung und der Verbuchung der Umsätze zu beachten.
- **Warenbezüge aus Großbritannien** werden aktuell als innergemeinschaftlicher Erwerb eingestuft, der in Deutschland vom Warenempfänger zu versteuern ist. Mit dem EU/EWR-Statusverlust liegen sodann im umsatzsteuerlichen Sinne Einfuhren vor. Vorbehaltlich von Befreiungsvorschriften muss der einführende Unternehmer Einfuhrumsatzsteuer und ggf. Zölle abführen.
- **Verbringungstatbestände:** Befördert oder versendet ein Unternehmer einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaats zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats nicht nur zur vorübergehenden Verwendung, so liegt ein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Verbringungstatbestände innerhalb der EU werden einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. einem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt. Wird Großbritannien nach einem harten Brexit als Drittland eingestuft, so liegt aus deutscher Sicht entweder eine Ausfuhr oder eine Einfuhr vor. Einfuhrumsatzsteuern und Zölle können sowohl in Deutschland als auch in Großbritannien anfallen.
- **Innergemeinschaftlicher Versandhandel:** Nach den EU-Regeln sind Versendungen an Privatpersonen innerhalb der EU grundsätzlich im Land des Empfängers zu besteuern. Wird Großbritannien als Drittland eingestuft, so sind Lieferungen an Privatpersonen in Großbritannien als Ausfuhren zu deklarieren.
- **Grenzüberschreitende Dienstleistungen:** Grundsätzlich werden an einen Unternehmer ausgeführte Dienstleistungen am Ort des Leistungsempfängers und Dienstleistungen an einen Nichtunternehmer am Ort des leistenden Unternehmers ausgeführt. Dies gilt sowohl dann, wenn der Leistungsort innerhalb der EU liegt, als auch wenn dieser im Drittlandsgebiet liegt. Hier zeigen sich keine unmittelbaren Auswirkungen. Allerdings würde mit dem Brexit die Möglichkeit des Nachweises der Unternehmereigenschaft mittels der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entfallen.

Zu grenzüberschreitenden Dienstleistungen existieren aber etliche Ausnahmeregelungen. Dies gilt insbesondere für die Leistungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder

auch für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten. Ist der Empfänger dieser Leistungen eine Privatperson mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet, so wird die Dienstleistung an seinem Wohnsitz ausgeführt. Hat die Privatperson ihren Wohnsitz in der EU, so wird die Dienstleistung dagegen am Sitzort des leistenden Unternehmers erbracht.

Mit Statusverlust wäre der Leistungsort von Leistungen eines deutschen Unternehmers an eine Privatperson mit Wohnsitz in Großbritannien nicht mehr Deutschland, sondern Großbritannien, sodass die Leistung dort steuerbar ist und sich entsprechende Erklärungspflichten in Großbritannien ergeben können.

- **Vorsteuervergütungsverfahren:** Derzeit können Unternehmer in Großbritannien gezahlte Umsatzsteuer – unter bestimmten Voraussetzungen – über das Vorsteuervergütungsverfahren geltend machen. Grundsätzliche Voraussetzung für die Erstattung von Vorsteuer inländischer Unternehmer in Drittstaaten ist das Vorliegen einer Gegenseitigkeitsvereinbarung. Im Falle eines harten Brexit müsste eine solche Vereinbarung mit Großbritannien erst noch getroffen werden, damit das Vorsteuervergütungsverfahren weiter genutzt werden kann.

## 32 Konsequenzen für Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner

Für Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner sind folgende Aspekte herauszustellen:

- **Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie bei Gewinnausschüttungen zwischen EU-Kapitalgesellschaften:** Zur Vermeidung steuerlicher Mehrbelastungen in EU-Konzernen sieht die Mutter-Tochter-Richtlinie vor, dass bei Ausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften in der EU bei einer Mindestbeteiligung von 10 % keine Quellensteuern einbehalten werden und die Dividende bei der empfangenden Muttergesellschaft steuerfrei gestellt wird. Bei Statusverlust entfällt der Schutz der Mutter-Tochter-Richtlinie, sodass bei der Ausschüttung Quellensteuer einbehalten werden muss, welche nach dem derzeitigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Großbritannien 5 % beträgt.

- **Sitzerfordernis einer Organgesellschaft:** Im Falle einer steuerlichen Organschaft bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer ist u. a. Voraussetzung für die Anerkennung als Organgesellschaft, dass diese Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU/EWR-Staat hat. Eine Gesellschaft mit Sitz in Großbritannien würde die Voraussetzungen nicht erfüllen. Nach aktuellem Stand schafft insoweit auch das Brexit-Steuerbegleitgesetz keine Abhilfe, sodass die Erhaltung der Organschaft eine Sitzverlegung der Gesellschaft in ein EU/EWR-Staat erfordert.

- **Wegzugsbesteuerung:** Besteht eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 1 %, so ist folgende Besonderheit zu beachten:

Die Wertsteigerungen in der Beteiligung werden nicht nur bei Veräußerung der Beteiligung steuerlich erfasst, sondern auch dann, wenn der Stpfl. (welcher in Deutschland mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war) unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ins Ausland verzieht. Bei Wegzug des Stpfl. in ein EU-/EWR-Staat wird die geschuldete Steuer jedoch für einen unbegrenzten Zeitraum zinslos und ohne Gestellung von Sicherheiten gestundet. Wird nun Großbritannien nicht mehr als EU-/EWR-Staat anerkannt, so kann von dieser Stundung nicht mehr Gebrauch gemacht werden.

Ebenso würden in diesem Fall bestehende Stundungen auf Grund früherer Wegzugsfälle enden und die gestundete Steuer müsste unmittelbar entrichtet werden. Gesetzlich soll nun in dem Brexit-Steuerbegleitgesetz geregelt werden, dass allein der Brexit nicht zum Widerruf einer bestehenden Stundung führt. Damit liegt durch den Brexit allein noch kein "schädliches Ereignis" vor.

- **Einbringung eines Betriebs oder von Kapitalgesellschaftsanteilen in eine Kapitalgesellschaft im Vereinigten Königreich:** Die Einbringung eines Betriebs oder von Kapitalgesellschaftsanteilen kann in vielen Fällen ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen. Dies ist auch möglich bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft in einem anderen

EU-/EWR-Staat. Allerdings erfolgt eine (anteilige) rückwirkende Besteuerung, wenn innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung ein schädliches Ereignis eintritt. Als solches gilt auch, wenn die Ansässigkeit der übernehmenden Gesellschaft nicht mehr im EU-/EWR-Raum liegt. Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz wird insoweit nun eine Übergangsregelung geschaffen, nach der allein auf Grund des Brexit eine rückwirkende Besteuerung nicht eintritt.

### **33 Übergangsregelung für Unternehmen des Finanzsektors**

Ein ungeregelter Austritt aus der EU würde im Finanzmarktbereich dazu führen, dass Unternehmen des Finanzsektors aus Großbritannien, die bislang das grenzüberschreitende Betreiben von Bankgeschäften, Finanzdienstleistungen oder Versicherungsgeschäften an die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) notifiziert haben (sog. Europäischer Pass), dieses Marktzutrittsrecht mit dem Wirksamwerden des Brexit verlieren. Die zuvor auf der Basis des Europäischen Passes abgeschlossenen grenzüberschreitenden Geschäfte sind aber vertraglich vielfach so ausgestaltet, dass ihre Verpflichtungen und Wirkungen über diesen Zeitpunkt zum Teil weit hinausreichen, denn es können etwa im Derivatebereich eine Vielzahl von Verträgen mit sehr großen Geschäftsvolumina betroffen sein. Zudem werden gerade langlaufende Verträge regelmäßig keine besonderen Vorkehrungen für den Fall des Brexit enthalten.

Zur Vermeidung negativer Auswirkungen nicht nur im Finanzsektor, sondern auch auf Seiten der Geschäftspartner im Falle eines unregulierten Brexit sollen nun mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz auch hier Übergangsregelungen geschaffen werden. Vorgesehen ist, dass der BaFin die Möglichkeit eröffnet wird, Unternehmen aus dem Vereinigten Königreich in besonders betroffenen Aufsichtsbereichen übergangsweise die entsprechende weitere Nutzung der Regelungen zum Europäischen Pass zu gestatten. Diese Ermächtigung soll flexibel ausgestaltet werden, um auf Veränderungen etwa des Regulierungsumfeldes im Vereinigten Königreich oder bei den betreffenden Unternehmen adäquat reagieren zu können.

Zur Wahrung der Interessen der Versicherungsnehmer, der Begünstigten aus den Versicherungsverträgen und der inländischen Zedenten ermöglicht der Gesetzentwurf darüber hinaus, dass die BaFin den betroffenen Versicherungsunternehmen aus dem Vereinigten Königreich erlaubt, ihre bisherige Geschäftstätigkeit im Inland für einen Übergangszeitraum fortzuführen, allerdings nur im Hinblick auf die Abwicklung des vor dem Zeitpunkt des Brexit abgeschlossenen Versicherungsgeschäfts.

### **34 Handlungsbedarf bei nach britischem Recht gegründeter Limited (Ltd.) mit Verwaltungssitz in Deutschland**

Konsequenzen hätte ein harter Brexit auch im Hinblick auf gesellschaftsrechtliche Fragen. Dies betrifft vor allem Gesellschaften, die nach dem Recht Großbritanniens gegründet sind, aber ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in Deutschland haben. An Rechtsformen sind dies vor allem die Limited (Ltd.) und auch die Limited Liability Partnership (LLP). Diesen Gesellschaften droht nach dem Brexit – als Nicht-EU-Auslandsgesellschaften auf Basis der Sitztheorie –, in Personengesellschaften deutschen Rechts umqualifiziert zu werden. Diese Gesellschaften werden sich im Falle eines harten Brexit zukünftig nicht mehr auf die Niederlassungsfreiheit berufen können, die bisher die Basis für die gegenseitige Anerkennung im Gesellschaftsrecht bildet. Damit droht eine persönliche Haftung der Gesellschafter. In diesen Fällen ist dringend zu prüfen, ob ein grenzüberschreitender Formwechsel in eine andere Rechtsform z. B. in eine GmbH oder ein anderer Weg angezeigt ist.

#### **Hinweise:**

Nicht abschließend geklärt sind die steuerlichen Folgen einer möglichen Umqualifizierung einer englischen Ltd. in eine Personengesellschaft als Folge eines harten Brexit. Im äußersten Fall droht eine Aufdeckung und Versteuerung sämtlicher stiller Reserven. In einschlägigen Fällen sollte dringend steuerlicher Rat eingeholt werden.

Daneben müssen in solchen Konstellationen jedenfalls die bestehenden gesellschaftsrechtlichen Handlungsoptionen unter Hinzuziehung eines Gesellschaftsrechtlers geprüft werden. Gleiches gilt auch für die Limited & Co. KG.

Auf politischer Seite wurde insoweit eine Übergangsregelung mit dem Brexit-Überleitungsgesetz in Aussicht gestellt. Ob diese realisiert wird, ist aktuell noch ungewiss.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im April 2019

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: April 2019