

Ausgabe Nr. 3/2019

Datum 15.04.2019

Themen dieser Ausgabe

- **Kindergeld**
- **Pkw-Überlassung bei geringfügigem Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten**
- **Gewerbsteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für Messestand**
- **Verluste aus Knock-out-Zertifikaten**

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

zu berichten ist über eine Fülle an bedeutsamer Rechtsprechung. So wurde vom Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass Aufwendungen für die Anmietung eines Messestandes bei der Gewerbsteuer nicht zu einer Hinzurechnung führen. Oder der Bundesfinanzhof hat klargestellt, dass die Überlassung eines Firmen-Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung bei einem „Minijob“-Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten fremdunüblich ist. Der Arbeitsvertrag ist daher steuerlich nicht anzuerkennen. Positiv ist nun wiederum die Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur steuerlichen Anerkennung des Verlustes aus einem Knock-out-Zertifikat bei Wertloswerden infolge des Eintritts des Knock-out-Ereignisses.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT • STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I. FÜR ALLE STEUERPFLICHTIGEN	1
1. Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit	1
2. Spendenabzug auch bei Schenkung unter Ehegatten mit Spendenauflage	2
II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	3
1. Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern	3
2. Aktuelle Hinweise zu Mini-Jobs und Midi-Jobs	4
3. Werbungskosten bei Dienstreisen mit der Bahn oder dem Flugzeug	5
4. Betriebsausgabenkürzung bei Beiträgen zur betrieblichen Altersversorgung	5
5. Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten	6
6. Kosten für einen „Schulhund“ als Werbungskosten absetzbar?	7
III. FÜR UNTERNEHMER UND FREI- BERUFLER	7
1. Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für einen Messestand	7
2. Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?	8
3. Private Pkw-Nutzung im Taxigewerbe: Definition des Listenpreises bei Anwendung der 1 %-Regelung	8
4. Übertragung von Veräußerungsgewinnen aus einem Grundstücksverkauf auf ein Reinvestitionsobjekt in einem anderen Betrieb	8
5. Nachträgliche Korrektur (Bilanzberichtigung) auch bei Änderung der Rechtsprechung	9
6. Steuerabzug bei Zahlung an ausländische Prominente für die Teilnahme an Eventveranstaltungen	9
IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN	10
1. Ergänzungsrechnung beim Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR	10
2. Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil	10
V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN	11
1. Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten	11
VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER	11
1. Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb eines Grundstücks von Geschwistern	11
2. Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete/-pacht bei Vermietung an nahe Angehörige	12
VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER	13
1. Brexit-Konsequenzen für GmbH und ihre Gesellschafter	13
2. Veräußerung von GmbH-Anteilen – Verzicht auf Gesellschafterdarlehen ggf. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen	14
3. Verzicht auf Gesellschafterdarlehen als Verlust bei Einkünften aus Kapitalvermögen	15
4. Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Beraterhonoraren	15
5. Anforderungen an eine Ressortzuordnung auf Geschäftsführungsebene	16

I. Für alle Steuerpflichtigen

1. Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit

Bei volljährigen Kindern, die bereits einen ersten Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlangt haben, setzt der Kindergeldanspruch voraus, dass der weitere Ausbildungsgang noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist und die Ausbildung die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 11.12.2018 (Aktenzeichen III R 26/18) entschieden, dass dagegen **kein Kindergeldanspruch** besteht, wenn von einer **berufsbegleitenden Weiterbildung** auszugehen ist, da bereits die Berufstätigkeit im Vordergrund steht und der weitere Ausbildungsgang nur neben dieser durchgeführt wird.

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

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

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

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

- Für in Ausbildung befindliche volljährige Kinder, die das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur dann ein **Kindergeldanspruch**, wenn sie **keiner Erwerbstätigkeit nachgehen**, die **regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden** umfasst. Nimmt aber ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Erwerbstätigkeit mit mindestens diesem Umfang auf, so muss unterschieden werden zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben

ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung). Nur im ersten Fall wird weiterhin Kindergeld gewährt.

- Zwar können auch mehrere Ausbildungsabschnitte zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammenzufassen sein, wenn sie in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte) zueinanderstehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Eine solche **einheitliche Erstausbildung** muss jedoch **von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung abgegrenzt** werden. Damit rückt der Bundesfinanzhof von seiner bisherigen Rechtsprechung ab. Nach den nun aufgestellten Grundsätzen führen die duale Ausbildung mit studienintegrierter praktischer Ausbildung oder ein konsekutives Masterstudium nicht automatisch zur Annahme einer einheitlichen Erstausbildung.
- Für diese Abgrenzung kommt es vielmehr darauf an, ob nach Erlangung des ersten Abschlusses weiterhin die **Ausbildung die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt oder** ob bereits die aufgenommene **Berufstätigkeit im Vordergrund** steht. Als Anzeichen für eine bloß berufsbegleitend durchgeführte Weiterbildung kann sprechen, dass das Arbeitsverhältnis zeitlich unbefristet oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristet abgeschlossen wird und auf eine vollzeitige oder nahezu vollzeitige Beschäftigung gerichtet ist. Ebenso deutet der Umstand, dass das Arbeitsverhältnis den erlangten ersten Abschluss erfordert, auf eine Weiterbildung im bereits aufgenommenen Beruf hin. Zudem spielt auch eine Rolle, ob sich die Durchführung des Ausbildungsgangs an den Erfordernissen der Berufstätigkeit orientiert (z.B. Abend- oder Wochenendunterricht).

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

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

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

2. Spendenabzug auch bei Schenkung unter Ehegatten mit Spendenaufgabe

Der steuerliche Spendenabzug bedarf einer sorgfältigen Beachtung der gesetzlichen Regeln, wie aktuelle Urteile zeigen. Dabei werden insbesondere Spenden unter Auflage kritisch gesehen.

Der Bundesfinanzhof hat nun über folgenden Fall entschieden: Die Ehegatten wurden im Streitjahr 2007 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Am 15.1.2007 überwies der Ehemann schenkweise einen Betrag von 400 000 € auf das Bankkonto der Ehefrau (Stpfl.). Dem lag weder ein notariell beurkundetes Schenkungsversprechen noch eine Vereinbarung in privatschriftlicher Form zu Grunde. Am 22.2.2007 überwies die Stpfl. Beträge von 100 000 € bzw. 30 000 € an zwei gemeinnützige Vereine. Die beiden Vereine stellten hierfür Zuwendungsbestätigungen aus, die auf den Namen der Stpfl. lauten. Sie zeigte die von ihrem Mann erhaltene Schenkung dem zuständigen Finanzamt an und vertrat dabei die Auffassung, die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer sei von 400 000 € um den Betrag der beiden Spenden auf 270 000 € zu mindern. Sie habe nur über den verbleibenden Betrag von 270 000 € frei verfügen können sollen und sei daher nur insoweit „bereichert“. Der Transfer der weiteren 130 000 € auf das Bankkonto der Stpfl. habe nur bezweckt, dass die Vereine ihr die Spenden persönlich zurechnen sollten. Dem folgte das Schenkungsteuer-Finanzamt und setzte die Schenkungsteuer für die Zuwendung auf einer Bemessungsgrundlage von 270 000 € fest.

Nachdem das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt von dem Vorbringen der Stpfl. im Schenkungssteuerverfahren erfahren hatte, versagte dieses bei der Einkommensteuerfestsetzung den Spendenabzug für die beiden Zuwendungen über insgesamt 130 000 €. Zur Begründung führte es aus, die Stpfl. habe die Zahlungen an die beiden Vereine nicht freiwillig vorgenommen, sondern auf Grund einer Verpflichtung, die ihr von ihrem Ehemann (dem Schenker) auferlegt worden sei.

Der Bundesfinanzhof gibt nun im Grundsatz mit Urteil vom 15.1.2019 (Aktenzeichen X R 6/17) der Stpfl. Recht, verweist den Fall aber an das Finanzgericht zur weiteren Sachaufklärung zurück. Im Kern hat das Gericht Folgendes entschieden:

- Der **Begriff der „Spende“ erfordert ein freiwilliges Handeln** des Stpfl. Hierfür genügt es grundsätzlich, wenn die Zuwendung auf Grund einer freiwillig eingegangenen rechtlichen Verpflichtung geleistet wird. Diese Voraussetzung ist noch erfüllt, wenn ein Stpfl. in einem mit seinem Ehegatten geschlossenen Schenkungsvertrag die Auflage übernimmt, einen Teil des geschenkten Geldbetrags einer steuerbegünstigten Körperschaft zuzuwenden.
- Ferner setzt der Begriff der „Spende“ **unentgeltliches Handeln** voraus. Daran fehlt es, wenn der Stpfl. eine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers erhält; darüber hinaus aber auch dann, wenn die Zuwendung unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt.

Das Behaltendürfen eines Teilbetrags einer Schenkung ist aber kein Vorteil, der ursächlich mit der Weiterleitungsverpflichtung aus einer im Schenkungsvertrag enthaltenen Auflage in Zusammenhang steht.

- Wer einen **Geldbetrag als Schenkung mit der Auflage erhält**, ihn einer steuerbegünstigten Körperschaft zuzuwenden, ist **mit diesem Betrag grundsätzlich nicht wirtschaftlich belastet und daher nicht spendenabzugsberechtigt**. Etwas anderes gilt, wenn es sich bei den Parteien des zugrunde liegenden Schenkungsvertrags um zusammenveranlagte Eheleute handelt. In diesen Fällen ist die wirtschaftliche Belastung des Schenkers dem mit ihm zusammenveranlagten zuzurechnenden Ehegatten zuzurechnen.

Vorliegend ist nun der Sachverhalt weiter aufzuklären, da unklar ist, ob die Stpfl. lediglich ein Schenkungsversprechen des Ehegatten ausgeführt hat, bei dem also hinsichtlich der weitergegebenen Gelder nur durchlaufende Posten vorlagen. Oder ob tatsächlich eine Schenkung unter Auflage vorlag.

Grundsätzlich dürfen nur solche Abflüsse als Spenden berücksichtigt werden, durch die der Stpfl. tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist. Beispielsweise ist ein Erbe, der mit einem Vermächtnis zu Gunsten einer spendenempfangsberechtigten Körperschaft beschwert ist, durch die Zuwendung des vermachten Betrags an die Körperschaft nicht wirtschaftlich belastet, weil er von vornherein nur das mit der Vermächtnisverpflichtung belastete Vermögen erworben hat. Nach diesen Grundsätzen wäre eine wirtschaftliche Belastung der Stpfl. im Urteilsfall bei einer Schenkung unter Auflage zu verneinen, weil sie nicht anders als ein mit einem Vermächtnis beschwerter Erbe von vornherein nur den mit der Auflage belasteten Schenkungsgegenstand erworben hat. Im Streitfall folgt aber aus der Zusammenveranlagung bei der Einkommensteuer, dass die unstreitig beim Ehegatten gegebene wirtschaftliche Belastung mit den an die beiden Vereine überwiesenen Beträgen der mit ihm zusammenveranlagten Stpfl. zugerechnet wird.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis müssen solche Gestaltungen sorgfältig durchdacht und unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden. Einer solchen **Schenkungen unter Auflage sollte stets ein schriftliches Schenkungsversprechen** zu Grunde liegen.

II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

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

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

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

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

Insofern gelten folgende Rahmenbedingungen:

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

- Durch die Einordnung als steuerfreie Leistung wird auch eine **Sozialversicherungsfreiheit** ausgelöst. Ein Verbrauch der 44 €-Freigrenze tritt nicht ein.

Hinweis:

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

b) Bewertung der Privatnutzung nach dem Ländererlass vom 13.3.2019

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

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

Handlungsempfehlung:

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

2. Aktuelle Hinweise zu Mini-Jobs und Midi-Jobs

a) Mini-Jobs

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

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

Gleiches gilt für die zuerst aufgenommene Beschäftigung, wenn bereits zu ihrem Beginn bekannt ist, dass in demselben Kalendermonat eine weitere befristete geringfügig entlohnte Beschäftigung folgen soll, durch die die Entgeltgrenze überschritten wird.

- Bei Mini-Jobs entrichtet der Arbeitgeber Pauschalabgaben zur Sozialversicherung:
 - 13 % Pauschalbeitrag zur Krankenversicherung,
 - 15 % Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung,
 - 0,90 % Umlage U1 (Ausgleich für Aufwendungen bei Krankheit),
 - 0,24 % Umlage U2 (Ausgleich für Aufwendungen bei Mutterschaft),
 - 0,06 % Insolvenzgeldumlage.
- Im Falle der Zahlung von Pauschalbeiträgen oder Pflichtbeiträgen zur Rentenversicherung hat der Arbeitgeber im Übrigen die Möglichkeit, eine pauschale Besteuerung in Höhe von 2 % vorzunehmen.
- Mini-Jobber sind arbeitsrechtlich in fast allen Bereichen den vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmern gleichgestellt. Dies bedeutet u.a., dass im Krankheitsfall Anspruch auf Entgeltfortzahlung nach dem Entgeltfortzahlungsgesetz besteht. Arbeitgeber, die die Umlagen U1 bzw. U2 zahlen, können die Erstattung ihrer Aufwendungen bei der Knappschaft-Bahn-See beantragen.
- Die neuen Geringfügigkeits-Richtlinien beinhalten konkretisierte Regelungen für die Zusammenrechnung mehrerer kurzfristiger Mini-Jobs. Grundsätzlich gilt: Arbeitet der Mini-Jobber mindestens fünf Tage je Woche, gilt die Drei-Monats-Regelung, Arbeitet der Mini-Jobber unter fünf Tagen je Woche, sind 70 Arbeitstage maßgebend. Für die Ermittlung der Kalendertage gilt ab 1.1.2019 eine neue Berechnungsweise: Volle Kalendermonate werden mit 30 Kalendertagen, Teilmonate mit den tatsächlichen Kalendertagen berücksichtigt. Umfasst ein Zeitraum keinen Kalendermonat, aber einen Zeitmonat, ist dieser ebenfalls mit 30 Kalendertagen zu berücksichtigen.

Hinweis I:

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

Hinweis II:

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

b) Midi-Jobs

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

Hinweis I:

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

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

Hinweis II:

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

3. Werbungskosten bei Dienstreisen mit der Bahn oder dem Flugzeug

Für mit der Bahn oder dem Flugzeug durchgeführte dienstliche Reisen können anstelle der tatsächlich entstandenen Kosten nicht die pauschalen Kilometersätze (0,30 €/km bei Benutzung eines Pkw) als Werbungskosten abgesetzt werden, wie das Finanzgericht Hamburg mit (nicht rechtskräftigem) Urteil vom 2.11.2018 (Aktenzeichen 5 K 99/16) klargestellt hat. Pauschale Kilometersätze können vielmehr aus Vereinfachungsgründen statt tatsächlich entstandener Kosten nur bei der Benutzung eines Pkw, Motorrads oder Fahrrads angesetzt werden.

Hinweis:

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

4. Betriebsausgabenkürzung bei Beiträgen zur betrieblichen Altersversorgung

Die betriebliche Altersversorgung kann auch über eine Unterstützungskasse erfolgen. Unterstützungskassen sind rechtlich selbständige betriebliche Sozialeinrichtungen, die Leistungen der betrieblichen Altersversorgung und Notstandsleistungen für die Arbeitnehmer eines Unternehmens erbringen. Zahlungen des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse mit dem Zweck, dieser die Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Aufgaben – insbesondere also die Altersversorgung – zu ermöglichen, sind beim **Arbeitgeber grundsätzlich Betriebsausgaben**. Gesetzlich ist der Betriebsausgabenabzug aber eingeschränkt. Die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs wird damit gerechtfertigt, dass die **Unterstützungskasse (formal) keinen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewährt** und somit der Arbeitgeber die Möglichkeit hätte, zu einem ihm günstig erscheinenden Zeitpunkt Gewinne auf die (steuerbefreite) Unterstützungskasse zu verlagern, um sie dann bei weniger günstiger Ertragslage wieder zurückfließen zu lassen.

Aufwand des Arbeitgebers aus Zahlungen an eine Unterstützungskasse können insbesondere insoweit **nicht als Betriebsausgaben** geltend gemacht werden, als eine **Überversorgung** vorliegt. Dies ist typischerweise der Fall, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. In der Praxis wird dies nicht selten durch Modelle ausgereizt, die eine Anwartschafts- bzw. Rentendynamik vorsehen. Hierzu hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 31.7.2018 (Aktenzeichen VIII R 6/15) eine wichtige Entscheidung getroffen. Klargestellt hat das Gericht:

- Fest zugesagte prozentuale Renten- oder Anwartschaftserhöhungen sind zwar keine ungewissen Erhöhungen, was zu einer generellen Schädlichkeit führen würde. Hieraus folgt jedoch nicht, dass jedwede Renten- oder Anwartschaftsdynamisierungen bei der Prüfung einer sog. Überversorgung unbeachtlich sind.

- Eine über 3 % liegende jährliche Steigerungsrate kann bei der Prüfung der Überversorgung beachtlich sein.

Im Urteilsfall betrieb die Stpfl. eine Arztpraxis. Für einen Teil ihrer Mitarbeiterinnen richtete sie bei der Unterstützungskasse X eine betriebliche Altersversorgung ein. Diese begründete einen Anspruch auf Zahlung einer Altersrente ab dem Ersten des Monats, der der Vollendung des 65. Lebensjahres folgt. Die Altersrente betrug jeweils rund 350 € und erhöhte sich um eine Anwartschaftsdynamik von 5 % pro künftiges Dienstjahr. Hierfür machte die Stpfl. in den Streitjahren Beiträge sowie Verwaltungs- und weitere Nebenkosten als Betriebsausgaben geltend.

Das Finanzamt erkannte den Betriebsausgabenabzug zunächst nicht an, weil dem Schriftformerfordernis nicht Genüge getan worden sei (die Arbeitnehmer hatten die Versorgungszusagen nicht unterschrieben). Im weiteren Verfahren ging es letztlich aber um die Frage, ob eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs wegen einer bestehenden Überversorgung erfolgen müsse. Vorliegend war dies gegeben.

Hinweis:

Das Urteil verdeutlicht, dass die Frage nach einer möglichen Überversorgung nicht nur bei Direktzusagen eine Rolle spielt, sondern auch beim Durchführungsweg Unterstützungskasse zu beachten ist. Eine **Dynamisierung führt zwar nicht per se zu einer Überversorgung**, jedoch ist zu prüfen, ob die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt, bzw. im Grenzbereich von 75 % liegt. Eine Dynamik von bis zu 3 % ist bei dieser Prüfung nicht zu berücksichtigen, eine höhere Dynamik dagegen wohl. Dies ist auch die Auffassung der Finanzverwaltung. In der Praxis sind solche Zusagen zur betrieblichen Altersversorgung also sehr sorgfältig auszugestalten, damit der Betriebsausgabenabzug beim Arbeitgeber nicht gefährdet wird.

5. Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten

Nachdem Finanzgerichte unterschiedlich urteilten, stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2018 (Aktenzeichen X R 44-45/17) nun klar, dass die Überlassung eines Firmen-Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung bei einem „Minijob“-Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten fremdunüblich ist. Der Arbeitsvertrag ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Im Streitfall beschäftigte der gewerblich tätige Stpfl. seine Ehefrau als Büro- und Kurierkraft mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von neun Stunden mit einem Monatslohn von 400 €. Im Rahmen des Arbeitsvertrags überließ er ihr einen Pkw zur uneingeschränkten Privatnutzung. Den darin liegenden geldwerten Vorteil, der nach der sog. 1 %-Methode ermittelt wurde, rechnete der Stpfl. auf den monatlichen Lohnanspruch von 400 € an und zog seinerseits den vereinbarten Arbeitslohn als Betriebsausgabe bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab.

Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis steuerlich jedoch nicht an, da die Entlohnung in Gestalt einer Pkw-Überlassung im Rahmen eines „Minijobs“ einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dieses Ergebnis bestätigte nun der Bundesfinanzhof.

Im Kern argumentiert das Gericht wie folgt:

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

Hinweis:

Deutlich wird, dass eine Firmenwagengestellung auch zur privaten Nutzung an einen Minijobber nicht auszuschließen ist, die Hürden der steuerlichen Anerkennung jedoch hoch sind.

6. Kosten für einen „Schulhund“ als Werbungskosten absetzbar?

In zwei aktuellen Urteilen von Finanzgerichten ging es um die Frage, ob die Kosten für einen „Schulhund“ als Werbungskosten angesetzt werden können. Insbesondere war zu klären, ob in Anbetracht der „Nutzung“ des Hundes sowohl für private Zwecke als auch als Schulhund eine Aufteilung der Kosten möglich ist. Bei gemischt veranlassten Aufwendungen ist ein Werbungskostenabzug grundsätzlich möglich. Allerdings fordert die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das Vorhandensein eines objektiven Aufteilungsmaßstabs. Dies ist vorliegend die Kernfrage, welche über die verschiedenen Einzelfälle hinaus von Bedeutung ist.

In den Urteilsfällen ging es um privat von Lehrkräften angeschaffte Hunde, die im Unterricht als sog. „Schulhund“ eingesetzt wurden. Im Rahmen einer tiergestützten Pädagogik wird der Hund in den Unterricht und die Pausengestaltung integriert. Die Schule wirbt aktiv mit diesem „Schulkonzept (Schulhund)“. Für den Hund entstanden u.a. Aufwendungen für Futter, Tierarzt, Hundesteuer, Hundezubehör und die Tierhalter-Haftpflichtversicherung.

Die Entscheidungen gingen unterschiedlich aus:

- Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in dem Urteil vom 12.3.2018 (Aktenzeichen 5 K 2345/15) entschieden, dass bei einem Schulhund eine Aufteilung in einen abziehbaren beruflichen und einen steuerunerheblichen Privataufwand (begehrt wurde ein Ansatz von 50 % der Kosten als Werbungskosten) nicht geboten ist, weil eine Trennung zwischen privater und beruflicher Veranlassung nicht möglich sei. Eine Aufteilung nach zeitlichen Anteilen entspreche schon nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, da der Hund in der ganz überwiegenden Zeit ein privater Hund sei, und er als solcher auch entsprechend privat genutzt wird, so dass eine hälftige Aufteilung der Kosten schon aus diesem Grunde ausscheide.
- Das Finanzgericht Düsseldorf hat dagegen mit Urteil vom 14.9.2018 (Aktenzeichen 1 K 2144/17 E) die Auffassung vertreten, dass die beiden Veranlassungsbeiträge nicht untrennbar ineinandergreifen. Die Zeit, in der der Hund ausschließlich beruflich genutzt wird, ist anhand objektiver Kriterien feststellbar, nämlich in Form der Stunden, die der Hund in der Schule verbringt und dort in Unterrichtsstunden und Pausen zu pädagogischen Zwecken eingesetzt wird. Da aber möglicherweise auch in der übrigen Zeit z.B. ein Training des Hundes für den Einsatz in der Schule erfolgt und es nicht direkt zuzuordnende Zeiten, wie Schlafenszeiten gibt, hielt das Gericht eine Schätzung des beruflichen Anteils mit 50 % für angezeigt.

Hinweis:

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf ist nun unter dem Aktenzeichen VI R 52/18 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist.

III. Für Unternehmer und Freiberufler

1. Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für einen Messestand

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

Einschränkend hat nun das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 29.1.2019 (Aktenzeichen 10 K 2717/17 G, Zerl) entschieden, dass die Miete für einen Messestand regelmäßig nicht der Hinzurechnung unterliegt. Die Stpfl. mietete einen Messestand auf einer alle drei Jahre stattfindenden Fachmesse an. Dafür wurden eine Standmiete zzgl. Verbandsbeitrag (AUMA-Beitrag) und Medienpauschale in Rechnung gestellt. Eine weitere Rechnung des Messebetreibers betraf die über dem Messestand errichtete Seilabhängung. In dem Rechnungsbetrag sind auch Arbeitslohn sowie Kosten für die Anmietung einer Arbeitsbühne und eines Kettenzugs enthalten. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde die Meinung vertreten, diese Kosten wären bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (anteilig) hinzuzurechnen.

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

Das Gericht stellt zunächst bzgl. des Entgelts für die „Messefläche“ heraus, dass das Entgelt auch den Verbandsbeitrag und eine Medienpauschale beinhalte. Bezüglich dieser Positionen sei bereits nicht erkennbar, inwiefern es sich hierbei um das Entgelt für die Überlassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter und damit um Mietzinsen handeln soll. Hinsichtlich des **Entgelts für die Anmietung der Standfläche** gelte aber, dass diese **nicht zum fiktiven Anlagevermögen** der Stpfl. gehöre, da es der Gegenstand ihres Unternehmens nicht gebiete, ein derartiges Wirtschaftsgut ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorzuhalten. Der Geschäftszweck der Stpfl., der in der Herstellung, dem Vertrieb und der Montage von Bauelementen aller Art bestand, erfordere es nicht, an Messen teilzunehmen. Vielmehr sei es die freie und alle drei Jahre neu vorzunehmende Entscheidung der Stpfl. gewesen, ob sie aus Werbezwecken an der Messe teilnehmen wolle oder nicht.

Durch eine Nichtteilnahme an der Messe sei die gewerbliche Tätigkeit der Stpfl. nicht maßgeblich beeinflusst worden, zumal die Messe ohnehin nur alle drei Jahre stattfand und schon aus diesem Grund ausgeschlossen werden könne, dass die Stpfl. ausschließlich dort Kunden zu gewinnen vermochte.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Im Urteil vom 8.12.2016 (Aktenzeichen IV R 24/11) hat der Bundesfinanzhof betreffend des Aufwands eines Konzertveranstalters aus der Anmietung von Veranstaltungsorten eine eher weite Abgrenzung vorgenommen und die Hinzurechnung bejaht. Eingrenzend dagegen auch Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 24.9.2018 (Aktenzeichen 3 K 2728/16 G) zu Aufwendungen eines Reiseveranstalters für Hotelkontingente, in dem auch explizit auf den Geschäftszweck des anmietenden Unternehmens abgestellt wurde.

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

2. Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?

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

Dieses Abzinsungsgebot führt dazu, dass im Jahr der Ersteinbuchung der Verbindlichkeit ein hoher Abzinsungsertrag entstehen kann, der zu versteuern ist. Erst in den Folgejahren gleicht sich dieser durch den Aufzinsungsaufwand wieder aus. Das Finanzgericht Hamburg äußerte nun mit Beschluss v. 31.1.2019 (Aktenzeichen 2 V 112/18) ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes für die Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten von 5,5 %. In einer anhaltenden Niedrigzinsphase habe dieser typisierende Zinssatz den Bezug zum langfristigen Marktzinsniveau verloren.

Handlungsempfehlung:

Die Abzinsung sollte in der Praxis durch Vereinbarung einer zumindest sehr niedrigen Verzinsung vermieden werden. In Abwehrfällen kann auf den Beschluss des Finanzgerichts Bezug genommen werden.

3. Private Pkw-Nutzung im Taxigewerbe: Definition des Listenpreises bei Anwendung der 1 %-Regelung

Der Bundesfinanzhof hatte zu entscheiden über die Frage, wie bei einem Taxiunternehmer die Privatnutzung des Taxis bei Anwendung der 1 %-Regelung zu bemessen ist. Der Taxiunternehmer legte den Bruttolistenpreis aus einer vom Hersteller herausgegebenen Preisliste für Taxen und Mietwagen zugrunde. Das Finanzamt war jedoch der Ansicht, dass der höhere, mit Hilfe der Fahrzeug-Identifikationsnummer abgefragte Listenpreis heranzuziehen sei. Der Bundesfinanzhof entschied nun mit Urteil vom 8.11.2018 (Aktenzeichen III R 13/16), dass der allgemeine Listenpreis, nicht aber die besondere Herstellerpreisliste für Taxen und Mietwagen zu Grunde zu legen ist. Listenpreis ist bei Anwendung der 1 %-Regelung der Preis, zu dem ein Stpfl. das Fahrzeug als Privatkunde erwerben könnte.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil ist auch auf andere Berufsgruppen zu übertragen, denen die Fahrzeughersteller Sonderrabatte gewähren.

4. Übertragung von Veräußerungsgewinnen aus einem Grundstücksverkauf auf ein Reinvestitionsobjekt in einem anderen Betrieb

Unter bestimmten Bedingungen kann der Gewinn aus der Veräußerung von betrieblichen Grundstücken auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen werden. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Besteuerung des entstandenen Veräußerungsgewinns zeitlich – ggf. sehr langfristig – hinausgeschoben werden kann. Diese **Regelung** ist nun nicht betriebs-, sondern **personenbezogen ausgestaltet**. Hieraus folgt, dass der Unternehmer die Übertragung auch auf ein Reinvestitionsobjekt in einem anderen Betrieb oder auch in eine Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, vornehmen kann. Dies eröffnet große Gestaltungsspielräume.

Allerdings hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 22.11.2018 (Aktenzeichen VI R 50/16) die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt, wonach die **Übertragung** des Veräußerungsgewinns (bilanziell mittels einer Rücklage nach § 6b EStG) in ein anderes Betriebsvermögen des Stpfl. **erst dann erfolgen** kann, wenn in dem **anderen Betriebsvermögen ein Reinvestitionsobjekt angeschafft bzw. hergestellt** worden ist.

Im Urteilsfall war – stark verkürzt dargestellt – in einer KG der im Zuge der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entstandene Gewinn in eine § 6b EStG-Rücklage eingestellt worden. Die Reinvestition erfolgte in einem anderen Betriebsvermögen des Stpfl. Da der Betrieb übertragen wurde, erfolgte vor Übertragung noch die Überführung der § 6b EStG-Rücklage in das andere Betriebsvermögen. Die Anschaffung des Reinvestitions-Wirtschaftsguts erfolgte dagegen erst später. Das Finanzamt versagte die Überführung der § 6b EStG-Rücklage vor Anschaffung/Herstellung des Reinvestitions-Wirtschaftsguts.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Die gebildete Rücklage an sich kann nicht in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden. Vielmehr kann eine Nutzung in dem anderen Betriebsvermögen erst dann erfolgen, wenn dort ein Reinvestitionsobjekt vorhanden ist.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen muss die bilanzielle Vorgehensweise sorgfältig geplant werden.

5. Nachträgliche Korrektur (Bilanzberichtigung) auch bei Änderung der Rechtsprechung

Ist ein steuerlicher Bilanzansatz fehlerhaft, so muss dieser korrigiert werden. Dabei wird grundsätzlich bis zu dem Jahr zurückgegangen, welches verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Nun ist abzugrenzen, wann ein Bilanzansatz „fehlerhaft“ ist. Bislang galt, dass ein Bilanzansatz dann richtig ist, wenn der vom Stpfl. aufgestellten Bilanz und deren einzelnen Ansätzen eine rechtliche Beurteilung zu Grunde liegt, die aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Der Bundesfinanzhof hat aber bereits im Grundsatzbeschluss vom 31.1.2013 (GrS 1/10) in Änderung der bis dahin geltenden Sichtweise klargestellt, dass es **ausschließlich auf die objektive Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung** ankommt. Die Bilanzansätze sind danach zu Gunsten wie zu Ungunsten des Stpfl. auf ihre objektive Richtigkeit nach der am Bilanzstichtag geltenden Rechtslage zu prüfen. Dies gilt auch für eine in diesem Zeitpunkt von Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte, später aber geänderte Rechtsprechung. Auch in einem solchen Fall ist allein die im Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung maßgebliche, objektiv zutreffende Rechtslage zu Grunde zu legen. Eine Berichtigung ist also auch dann angezeigt, wenn die ursprüngliche Bilanzierung auf einer später geänderten Rechtsprechung beruhte. Diese Grundsätze hat nun das Finanzgericht München in dem Urteil vom 22.11.2018 (Aktenzeichen 10 K 650/17) nochmals herausgestellt und bestätigt.

Handlungsempfehlung:

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

6. Steuerabzug bei Zahlung an ausländische Prominente für die Teilnahme an Veranstaltungen

Erbringen im Inland nicht steuerpflichtige Personen bestimmte Leistungen, so muss der Leistungsempfänger von der gezahlten Vergütung eine pauschale Steuer einbehalten und an das Finanzamt abführen. Dies betrifft insbesondere Leistungen ausländischer Künstler. Damit will der deutsche Fiskus die Besteuerung sicherstellen.

In einem vor dem Finanzgericht Köln ausgetragenen Verfahren war nun streitig, ob ein Unternehmen auf einen unterbliebenen Steuerabzug in Haftung genommen werden kann, wenn die von der Stpfl. an ausländische Prominente gezahlten Vergütungen für deren Teilnahme an Veranstaltungen dem inländischen

Steuerabzug unterliegen. Die Stpfl. veranstaltete verschiedene Eventveranstaltungen und lud neben den auftretenden Künstlern auch prominente Gäste zum Besuch dieser Veranstaltungen ein. Diesen zahlte sie neben der Übernahme aller Reisekosten ein von ihr als „appearance fee“ bezeichnetes Entgelt, ohne dass, abgesehen von deren Anwesenheitszusage, Absprachen getroffen wurden. Die Höhe der „appearance fee“ differierte von Gast zu Gast zwischen einigen 100 € und einigen 10 000 €. Für die bezahlten Gäste bestand keine Pflicht, für eine bestimmte Mindestzeit an der Veranstaltung teilzunehmen. Die Namen der Prominenten wurden gegenüber der Presse und im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit deutlich hervorgehoben. Weiterhin wurden bei den Veranstaltungen die Prominenten vor einer Wand mit dem Firmenlogo der Presse präsentiert.

Das Finanzgericht Köln bestätigt mit Urteil vom 15.2.2018 (Aktenzeichen 2 K 2612/16) die Verpflichtung zum Steuerabzug hinsichtlich der „appearance fees“, nicht jedoch hinsichtlich der erstatteten Reisekosten. Bezüglich der „appearance fees“ handelte es sich um Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt wurden. Dabei sieht das Gericht das Tatbestandsmerkmal der unterhaltenden oder jedenfalls ähnlichen Darbietungen als erfüllt an. Entgegen der Auffassung der Stpfl. wurde das Entgelt der „appearance fee“ nicht für den „Zeitaufwand“ der Prominenz gezahlt, sondern entscheidend hierfür war ihre unterhaltend-ähnliche Darbietung.

Das Gericht führt hierzu aus: „Bereits der Gang über den roten Teppich zum Eingang des Veranstaltungssaals ist eine jedenfalls ähnliche Darbietung. Denn dieser Gang hat zumindest Berührungspunkte zu einer unterhaltenden Darbietung. Hierbei präsentieren sich die prominenten Gäste nämlich einem Publikum und den Fotografen, setzen sich für diese „in Szene“, lassen sich fotografieren und geben ggf. auch kurze Interviews oder Autogramme. Damit verleihen sie ihrer Darbietung einen gewissen eigenschöpferischen Charakter. Auch im Veranstaltungssaal setzt sich diese Art der Darbietung fort. Die prominenten Gäste stehen dort als Gesprächs- und Unterhaltungspartner für die anderen geladenen Gäste zur Verfügung. Sie lassen sich auch dort, zumindest von den anderen geladenen Gästen fotografieren oder geben diesen Autogramme. Auch insoweit bestehen Berührungspunkte zu einer unterhaltenden Darbietung, indem sie zu einem angenehmen und spannenden Zeitvertreib der anderen geladenen Gäste führen.“

Hinsichtlich der Erstattung von tatsächlichen Reise- und Übernachtungskosten, die von der Stpfl. ersetzt oder übernommen wurden, liegen keine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte vor. Eine Steuerabzugsverpflichtung bestand insoweit nicht.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis muss eine solche Abzugsverpflichtung für den die Leistung empfangenen Stpfl. sorgfältig geprüft werden. Letztlich ist nicht selten festzustellen, dass das abzugspflichtige Unternehmen im Ergebnis die abzuführende Steuer wirtschaftlich trägt, da die ausländischen Prominenten vielfach Nettovergütungen vereinbaren.

IV. Für Personengesellschaften

1. Ergänzungsrechnung beim Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 19.11.2018 (Aktenzeichen 3 K 1280/18) sind Anschaffungskosten, die einem Gesellschafter einer vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) für den Erwerb der Gesellschafterstellung entstehen, in voller Höhe in einer Ergänzungsrechnung zu erfassen und auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen. Damit sind die Grundsätze zur Bildung von Ergänzungsbilanzen bei gewerblichen Personengesellschaften auch auf vermögensverwaltende Personengesellschaften zu übertragen. Dies gilt auch dann, wenn der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wird. Anwendungsfall ist insbesondere der Beitritt zu einer GbR, die Immobilien hält und verwaltet.

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

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

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

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

2. Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil

Im steuerlichen Sinne ist Mitunternehmer an einer Personengesellschaft im Regelfall der nach zivilrechtlichen Maßstäben einzustufende Gesellschafter. In der Praxis besteht oftmals aber der Wunsch, das wirtschaftliche Eigentum schon zeitlich vor dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums übergehen zu lassen. In diesen Fällen werden an den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hohe Anforderungen gestellt, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.9.2018 (Aktenzeichen IV R 39/11) bestätigt hat. Vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils ist dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung nur dann zuzurechnen, wenn

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten

Seit Geltung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 werden bei den Kapitaleinkünften umfassend nicht nur die laufenden Erträge wie Zinsen und Dividenden steuerlich erfasst, sondern auch realisierte Gewinne aus der Vermögenssubstanz, z.B. Veräußerungsgewinne aus Aktiengeschäften. Konsequenterweise müssen dann allerdings auch Verluste bei der Vermögenssubstanz mildernd erfasst werden. Dies ist jedoch gegenüber der Finanzverwaltung vielfach strittig. So war unklar, ob bei sog. Knock-out-Zertifikaten ein Wertloswerden infolge des Eintritts des Knock-out-Ereignisses dazu führt, dass die vom Stpfl. aufgewendeten Anschaffungskosten für die Zertifikate als Verlust geltend gemacht werden können. Dies hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.11.2018 (Aktenzeichen VIII R 37/15) ausdrücklich bestätigt.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. im Jahr 2011 verschiedene Knock-out-Zertifikate, bei denen noch während des Jahres 2011 die Knock-out-Schwelle erreicht

wurde. Die entsprechenden Zertifikate wurden daraufhin ohne Differenzausgleich bzw. Restwert ausgebucht. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Stpfl. hierfür Verluste in Höhe von insgesamt 130 058,89 € geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte. Der Bundesfinanzhof gab jetzt dem Stpfl. Recht. Die geltend gemachten Aufwendungen sind als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen.

Zu Optionsgeschäften hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass auch der Verlust aus dem Verfall der Option steuerlich zu erfassen ist. Dies muss auch für Knock-out-Zertifikate gelten. Im Übrigen entspricht diese Auslegung dem verfassungsrechtlichen Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Stpfl. ist auch dann um die Anschaffungskosten für die Zertifikate gemindert, wenn sie auf Grund des Eintritts der Knock-out-Schwelle automatisch verfallen und ausgebucht werden.

Handlungsempfehlung:

Ggf. sollte auch für frühere Jahre geprüft werden, ob es verfahrensrechtlich noch möglich ist, Verluste aus solchen Geschäften geltend zu machen. Zu beachten ist, dass derartige Verluste in den Aufstellungen der Kreditinstitute, welche diese für steuerliche Zwecke erstellen, regelmäßig nicht enthalten sind.

Zu beachten ist allerdings, dass Verluste aus Kapitalanlagen nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden können. Eine Verrechnung mit anderen Einkunftsquellen scheidet hingegen aus. Sofern eine Verlustverrechnung mangels entsprechend hoher positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht möglich ist, können die Verluste in späteren Jahren mit positiven Kapitalerträgen verrechnet werden.

VI. Für Hauseigentümer

1. Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb eines Grundstücks von Geschwistern

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

Im Grundsatz nicht steuerbefreit ist die Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern. Insoweit hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7.11.2018 (Aktenzeichen II R 38/15) eine interessante Entscheidung getroffen.

Danach kann die unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück unter Geschwistern, die ein Elternteil in einem Schenkungsvertrag durch Auflage gegenüber dem beschenkten Kind angeordnet hat, auf Grund einer Zusammenschau grunderwerbsteuerrechtlicher Befreiungsvorschriften von der Grunderwerbsteuer befreit sein, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb im Grunde als abgekürzter Übertragungsweg darstellt. Die Steuerfreiheit des Grundstückserwerbs kann sich aus der mehrfachen Anwendung derselben grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsvorschrift für die unterbliebenen Zwischenerwerbe ergeben.

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

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

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

Der zweite unterbliebene Zwischenerwerb – die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von dem Elternteil auf das erwerbende Kind – wäre wegen des Verwandtschaftsverhältnisses in gerader Linie ebenfalls befreit.

Handlungsempfehlung:

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

2. Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete/-pacht bei Vermietung an nahe Angehörige

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

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

Keine gesetzliche Vorgabe existiert bei der Überlassung z.B. für gewerbliche Zwecke. Auch in diesem Fall ist zu prüfen, ob eine teilentgeltliche Überlassung vorliegt. Das einheitliche Rechtsgeschäft ist dann für Zwecke der Besteuerung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung geht die Rechtsprechung erst aus, wenn die vereinbarte Gegenleistung mehr als ein Viertel unter der ortsüblichen Marktmiete (oder Marktpacht) liegt. Eine Abweichung von bis zu einem Viertel ist dagegen steuerlich unbeachtlich

In Fällen, in denen sich vor Ort auf Grund der Besonderheiten des betroffenen Objekts keine vergleichbaren Objekte finden lassen, war bisher offen, wie die ortsübliche Miete bzw. Pacht zu ermitteln ist. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 10.10.2018 (Aktenzeichen IX R 30/17) für Rechtsklarheit gesorgt.

Im Urteilsfall hatte die Stpfl. ein Grundstück mit historischem Gebäude umfangreich saniert und zum Betrieb einer Gaststätte u.a. an ihren Ehemann verpachtet. Das Finanzamt nahm nach Internet-Recherchen eine verbilligte Verpachtung an und kürzte die Werbungskosten entsprechend. Da sich auf Grund der Besonderheiten des Gebäudes keine vergleichbaren Objekte finden ließen, beauftragte das Finanzgericht einen Sachverständigen mit der Ermittlung der ortsüblichen Marktpacht.

Dieser ermittelt einen für die Stpfl. nachteiligen Vergleichswert im Wesentlichen auf der Grundlage der an der Ertragskraft orientierten Pachtwertmethode (EOP-Methode). Diesen Bewertungsansatz verwarf der Bundesfinanzhof nun.

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

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

1. Brexit-Konsequenzen für GmbH und ihre Gesellschafter

Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz vom 25.3.2019 sollen unerwünschte Rechtsfolgen und Nachteile für Unternehmen im Finanzsektor vermieden werden. Insbesondere soll es steuerliche Rechtssicherheit in ausgewählten Fällen dahingehend schaffen, dass allein der Brexit nicht zu steuerlichen Konsequenzen führt.

Bei Redaktionsschluss war die politische Situation (Art und Weise eines Austritts) allerdings noch unklar. Die mit dem Gesetz verbundenen Änderungen greifen aber sowohl bei einem „No-Deal“-Szenario, also dem unregulierten Austritt, als auch bei einem geregelten Austritt

des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland aus der EU.

Konkret werden von GmbH und ihren Gesellschaftern u.a. folgende bedeutsame Regelungen näher zu betrachten sein:

- **Betriebsverlegung in das Ausland (§ 12 KStG):** Verlegt eine Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR, gilt sie als aufgelöst. Es erfolgt eine steuerliche Erfassung der bis dahin gebildeten stillen Reserven, da der steuerliche Zugriff des deutschen Fiskus dann endet. Insoweit sieht die Neuregelung vor, dass allein der Brexit nicht dazu führt, dass eine Kapitalgesellschaft dadurch als aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausgeschieden gilt oder als außerhalb der EU ansässig anzusehen ist.
- **Besteuerung bei Einbringungen (§ 22 UmwStG):** 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-Land. Allerdings erfolgt eine (anteilige) rückwirkende Besteuerung, wenn innerhalb von 7 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 eine Übergangsregelung geschaffen, nach der allein auf Grund des Brexit eine rückwirkende Besteuerung nicht eintritt.
- **Stundung bei Wohnsitzwechsel ins Ausland (§ 6 AStG):** Bei Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG ist zu beachten, dass Wertsteigerungen in der Beteiligung auch dann steuerlich zu erfassen sind, wenn der Stpfl. (der in Deutschland mindestens 10 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war) unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ins Ausland verzieht. Bei Wegzug des Stpfl. in einen EU-/EWR-Staat wird die geschuldete Steuer jedoch für einen unbegrenzten Zeitraum zinslos und ohne Gestellung von Sicherheiten gestundet. Bei bestehenden Stundungen auf Grund früherer Wegzugsfälle würde nun der Brexit dazu führen, dass diese enden und die gestundete Steuer unmittelbar entrichtet werden müsste. § 6 Abs. 8 AStG n.F. sieht nun vor, dass allein der Brexit kein „schädliches Ereignis“ ist, d.h., die Stundung nicht zu widerrufen ist.
- **Erbschaftsteuer:** Die neue Anwendungsvorschrift des § 37 Abs. 17 ErbStG sieht vor, dass auf Erwerbe, für die die Steuer vor dem Zeitpunkt des Brexit (Austritts) entstanden ist, das ErbStG mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland weiterhin als Mitgliedstaat der EU gilt.

Hinweis:

Das Brexit-Steuerbegleitgesetz löst längst nicht alle Fragen, die insbesondere mit einem sog. „harten Brexit“ verbunden sind: So ist z.B. hinsichtlich des Sitzernorms einer Organgesellschaft keine Regelung vorgesehen, so dass zur Erhaltung einer bestehenden Organshaft ggf. eine Sitzverlegung erforderlich ist.

Unter gesellschaftsrechtlichen Aspekten ist die Problematik von nach britischem Recht gegründeten **Limited (Ltd.)** mit Verwaltungssitz in Deutschland zu sehen, die derzeit (auf Grund der europarechtlich vorgegebenen Niederlassungsfreiheit) in Deutschland als Kapitalgesellschaften anerkannt sind. Hierzu wird die Auffassung vertreten, dass durch den Brexit eine britische Ltd. in Deutschland aufgelöst und **als OHG bzw. GbR bzw. Einzelunternehmen neu gegründet** wird. Damit droht eine persönliche Haftung der Gesellschafter bzw. des Unternehmers. Nicht abschließend geklärt sind die steuerlichen Folgen einer möglichen Umqualifizierung einer englischen Ltd. in eine Personengesellschaft als Folge eines Brexit. Diskutiert wird, dass eine Aufdeckung und Versteuerung sämtlicher stiller Reserven droht. Es besteht also Ungewissheit. Auch vor diesem Hintergrund muss in einschlägigen Fällen dringend geprüft werden, ob Handlungsbedarf besteht.

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

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

In diesem Zusammenhang ist das rechtskräftige Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 19.11.2018 (3 K 1846/15, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass nach dem Inkrafttreten des sog. MoMiG v. 23.10.2008 verlorene Gesellschafterdarlehen nicht mehr im Rahmen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten, sondern allenfalls als nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG steuerlich anzuerkennende Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen sein können, wenn und soweit die Kapitalforderung nicht werthaltig ist.

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

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

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

Zur Berücksichtigung des Verzichts im Rahmen der Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG) führt das FG aus, dass eine Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG die entgeltliche Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums auf einen Dritten ist. Auch wenn es bei einem endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung an dem für eine Veräußerung in diesem Sinne notwendigen Rechtsträgerwechsel fehle, folge aus der Gleichstellung der Rückzahlung mit dem Tatbestand der Veräußerung einer Kapitalforderung in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG, dass auch eine ausbleibende Rückzahlung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führen kann. Wirtschaftlich mache es keinen Unterschied, ob der Stpfl. die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu null veräußere, oder ob er sie – weil er keinen Käufer findet oder auf eine Quote hofft – behalte und in der Folge keine oder eine unter dem hingegebenen Betrag liegende Rückzahlung erhalte. In beiden Fällen erleide der Stpfl. eine Einbuße seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die die gleiche steuerliche Berücksichtigung finden müsse.

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

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

Hinweis:

Obwohl diese Entscheidung nun rechtskräftig ist, ist die einschlägige Rechtsentwicklung weiterhin sorgfältig zu beobachten, da das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 18.4.2018 (3 K 3138/15, EFG 2018 1366) gleich zwei höchst aktuelle Entwicklungslinien der Rechtsprechung zur erneuten Überprüfung gestellt hat, nämlich die die eigenkapitalersetzrechtlichen Regelungen betreffenden Übergangsregelungen bezogen auf § 17 EStG einerseits und zudem die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG andererseits. Die Revision gegen dieses Urteil ist beim BFH unter dem Az. IX R 13/18 anhängig.

3. Verzicht auf Gesellschafterdarlehen als Verlust bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Mit seinem Urteil vom 12.3.2018 (2 K 3127/15 E, EFG 2018, 947) hat das FG Münster die Frage der steuerlichen Berücksichtigung eines Forderungsverzichts als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen beleuchtet und entschieden, dass sich der endgültige Ausfall einer privaten Darlehensforderung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuerlich auswirkt, weil dies zu einem Ausfall der Kapitalforderung mit einer damit einhergehenden Einbuße der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. führt.

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

Das FG Münster gab der Klage insoweit statt, als es – unter Verweis auf den Wortlaut der Regelung des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG („Veräußerung von Kapitalforderungen jeder Art...“) – den Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen für abziehbar erachtet. Zwar sei vorliegend keine Veräußerung einer Kapitalforderung gegeben, allerdings sei die aktuelle BFH-Rechtsprechung zu beachten (24.10.2017, VIII R 13/15, HFR 2018, 134), welche auch den endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der Vermögenssphäre zu einem Verlust i.S.d. § 20 Abs. 4 EStG erkläre.

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

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

Hinweis:

Die einschlägige Rechtsentwicklung ist sorgfältig zu beobachten, da die Revision gegen diese Entscheidung beim BFH unter dem Az. IX R 9/18 anhängig ist. Wenn bestätigt wird, dass der Darlehensverzicht von § 20 EStG erfasst wird, spielt die bei § 17 EStG maßgebliche Prüfung, ob das Darlehen eigenkapitalersetzend ist, keine Rolle.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Beraterhonoraren

Der BFH hat mit Beschluss vom 12.9.2018 (I R 77/16, BFH/NV 2019, 296 = DSz 2019, 215) über einen in der Praxis in vergleichbarer Konstellation nicht selten vorkommenden Sachverhalt entschieden:

Im Streitfall betrieb die Klägerin, eine GmbH, bis zum Jahr 2005 ein Unternehmen, 50 % der Anteile an der Klägerin hielt A, die weiteren 50 % hielt A treuhänderisch für B. Im Streitjahr (1995) zahlte die Klägerin Beratungshonorare und Reisekosten an A i.H.v. insgesamt rd. 250 TDM und an B i.H.v. 9 TDM. Dem lagen Beraterverträge aus November 1991 zugrunde. Danach wurde für kaufmännische und betriebswirtschaftliche (A) bzw. technische Beratungen (B) ein Stundensatz von 96 DM vereinbart. Reisekosten sollten jeweils zusätzlich „in Rechnung gestellt werden“. Die Abrechnung sollte monatlich durch Rechnungserstellung mit Stundennachweis erfolgen. Weitere Vereinbarungen enthielten die Verträge nicht. Außerdem konnte A einen betrieblichen Pkw auch privat nutzen. Von den anfallenden Kosten wurden ihr 30 % in Rechnung gestellt. Im Rahmen einer Außenprüfung, die u.a. das Streitjahr umfasste, vertraten die Prüfer u.a. die Auffassung, dass es sich bei den an A und B gezahlten Beratungshonoraren um vGA handelte. Gleiches gelte für die A nicht in Rechnung gestellten Pkw-Kosten i.H.v. rd. 23 TDM.

Der BFH bestätigt das Vorliegen von vGA. Die vertraglichen Vereinbarungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand. Im Streitfall waren die streitgegenständlichen Beraterverträge – unabhängig davon, ob diese zivilrechtlich wirksam vereinbart werden konnten und damit die Kriterien des sog. formellen Fremdvergleichs eingehalten worden sind – nach den Feststellungen der Vorinstanz derart unbestimmt, dass weder das „Ob“ noch das „Wie bzw. Wann“ der vertraglichen Leistungserbringung seitens der Klägerin bestimmbar war. Eine derartige Vereinbarung hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht geschlossen. Zumindest hätte er angesichts der umfänglichen und unbestimmten Beschreibung der zu erbringenden Leistungen darauf hingewirkt, Art und Umfang der Leistungen sowie den Zeitpunkt, zu dem diese erbracht werden mussten, zu konkretisieren. Dies ungeachtet der Tatsache, dass die vereinbarten Stundenhonorare für die erbrachten Leistungen marktüblich gewesen seien.

Hinweis:

Beraterverträge zwischen GmbH und Gesellschafter (oder zwischen GmbH und einer nahestehenden Person) müssen entsprechend dem, was mit einem fremden Dritten vereinbart würde, ausreichend konkret beschreiben, welche Leistungen zu welchen Konditionen zu erbringen sind. In Zweifelsfällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

5. Anforderungen an eine Ressortzuordnung auf Geschäftsführungsebene

Mit Urteil vom 6.11.2018 (II ZR 11/17, GmbHR 2019, 227) hat sich der BGH mit der Erfüllung der aus § 64 GmbHG folgenden Pflichten – konkret mit den Voraussetzungen einer haftungsbefreienden Aufgabenteilung zwischen mehreren Mitgliedern der Geschäftsführung einer GmbH – befasst und dabei ausgeführt,

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

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

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

- die persönliche Verantwortung des Geschäftsführers für die Erfüllung der Insolvenzantragspflicht ein arbeitsteiliges Handeln bzw. eine Ressortverteilung auf der Ebene der Geschäftsführung nicht ausschließt,

- die Pflicht des Betroffenen dann auf die Überwachung des Mitgeschäftsführers gerichtet ist, wenn es nicht um die ihm besonders zugewiesenen Aufgaben geht,
- die Pflichtverletzung des durch Arbeitsteilung zuständigen Geschäftsführers dem anderen Geschäftsführer im Ergebnis dann zurechenbar ist, wenn dieser seine Überwachungspflicht verletzt hat.

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

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

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

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

Hinweis:

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