

Hagen, 17.6.2019

Mandantenrundschriften Nr. 2/2019

Kindergeld • Steuerliche Förderung der Elektromobilität • Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter • Pkw-Überlassung bei geringfügigem Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten • Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für Messestand • Vergütungen für Onlinewerbung • Verluste aus Knock-out-Zertifikaten

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu berichten ist über eine Fülle an bedeutsamer Rechtsprechung. So wurde vom Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass Aufwendungen für die Anmietung eines Messestandes bei der Gewerbesteuer 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.

Der Steuergesetzgeber wird wieder aktiv. Vorgelegt wurde der Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität.

In der Rubrik für Arbeitgeber und Arbeitnehmer berichten wir über aktuelle Aspekte wie die „Phantomlohn-Falle“ bei Arbeit auf Abruf durch Minijobber und die A1-Bescheinigung für Arbeitnehmerentsendungen.

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

AXEL LIEBIG *2
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

in Kooperation mit
**CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

**Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

Geschäftsführer:
Dipl.-Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl.-Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit
- 2 Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität
- 3 Sonderausgabenabzug für im Rahmen einer Unterhaltsverpflichtung getragene Basiskranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge
- 4 Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter sind steuerlich grundsätzlich abziehbar

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern
- 6 Aktuelle Hinweise zu Mini-Jobs und Midi-Jobs
- 7 Werbungskosten bei Dienstreisen mit der Bahn oder dem Flugzeug
- 8 Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten
- 9 Kosten für einen „Schulhund“ als Werbungskosten absetzbar?
- 10 Berechnung des Elterngelds bei mehrfachem Wechsel der Steuerklasse
- 11 Arbeit auf Abruf: Phantomlohn-Falle bei Minijobs seit 1.1.2019
- 12 „A1-Bescheinigungen“ müssen weiterhin bei Geschäftsreisen mitgeführt werden
- 13 Bestätigung: Schwarzer Anzug ist keine Berufskleidung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 14 Gewerbesteuer: Keine Hinzurechnung des Mietzinses für einen Messestand
- 15 Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?
- 16 Vergütung von ausländischen Plattformbetreibern für Onlinewerbung unterliegt doch nicht dem Steuerabzug
- 17 Abzug von Schuldzinsen: Überentnahmen bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 18 Umsatzsteuerliche Rechnung: Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment
- 19 Keine Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulunterricht

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten
- 21 Spin-off führte bei Aktionären der Hewlett-Packard Company nicht zu steuerpflichtigen Einkünften

Für Hauseigentümer

- 22 Grunderwerbsteuerbefreiung für Erwerb eines Grundstücks von Geschwistern
- 23 Werbungskostenabzug bei einer mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belasteten Immobilie

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 24 Brexit-Konsequenzen für GmbH und ihre Gesellschafter
- 25 Veräußerung von GmbH-Anteilen – Verzicht auf Gesellschafterdarlehen ggf. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen
- 26 Verzicht auf Gesellschafterdarlehen als Verlust bei Einkünften aus Kapitalvermögen
- 27 Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Beraterhonoraren
- 28 BMF zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG
- 29 Verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmissbrauch bei Abtretung von Gesellschafterforderungen

- 30 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften
- 31 Sozialversicherungsrechtlicher Status von Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern in Familiengesellschaften

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 Einkasse 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 Kinder-

geld 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 Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität

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

- Geplant ist eine **Sonderabschreibung** in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten für rein **elektrische betriebene Lieferfahrzeuge**. Gefördert wird nur die Anschaffung von Neufahrzeugen. Die reguläre lineare Abschreibung ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. Die Sonderabschreibung kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen der linearen Abschreibung vorliegen. Das bedeutet, dass das Elektrolieferfahrzeug der Erzielung von betrieblichen Einkünften dienen und zum Anlagevermögen gehören muss. Die Regelung wird auf zehn Jahre, d.h. von 2020 bis Ende 2030, be-

fristet. Allerdings schließt diese neue Sonderabschreibung andere Sonderabschreibungen für das angeschaffte Fahrzeug aus.

- Eingeführt werden soll eine neue **Pauschalbesteuerung** ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale vor allem bei Jobtickets: Der Anwendungsbereich ist grundsätzlich identisch mit der neu eingeführten Steuerbefreiung insbesondere für Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Mit dieser neuen Pauschalbesteuermöglichkeit – 25 % ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale – wird den Arbeitgebern eine einfache steuerliche Lösung an die Hand gegeben, um z.B. „Jobtickets“ ganzen Arbeitnehmergruppen oder allen seinen Arbeitnehmern zur Verfügung zu stellen, ohne dass dies bei solchen Arbeitnehmern zu Nachteilen führt, die das Jobticket z.B. wegen fehlender Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel gar nicht nutzen können.

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

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

Hinweis:

Darüber hinaus enthält der Entwurf eine Vielzahl an weiteren Änderungen im Steuerrecht. Die genaue Ausgestaltung der Regelungen kann sich im weiteren parlamentarischen Verfahren noch ändern.

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

Eltern können auch die **Beiträge zur Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung ihres Kindes**, für das sie einen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld haben, als (eigene) Beiträge im Rahmen der Sonderausgaben ansetzen. Voraussetzung ist aber, dass die Eltern zum Unterhalt verpflichtet und durch die Beitragszahlung oder -erstattung tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet sind. Dies hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 13.3.2018

(Aktenzeichen X R 25/15) klargestellt. Dies gilt auch dann, wenn das Kind erwerbstätig ist und der **Arbeitgeber die Beiträge unmittelbar vom Lohn des Kindes einbehalten hat**.

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

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

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

Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3.4.2019 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2221/10/10005 :005) zur Anwendung dieses Urteils Stellung genommen. Festzustellen ist nämlich, dass der Bundesfinanzhof in Bezug auf die genannten Anspruchsvoraussetzungen dem Grunde nach im Einklang mit der bestehenden Verwaltungsauffassung steht. Im Hinblick auf die konkrete Beurteilung dieser beiden wesentlichen Anspruchsvoraussetzungen legt das Gericht die gesetzlichen Vorgaben jedoch deutlich enger als die Finanzverwaltung aus. Die Finanzverwaltung teilt nun mit, dass insoweit die weitergehende Verwaltungsauffassung beibehalten wird:

- Die Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherungsbeiträge können vom Unterhaltsverpflichteten geltend gemacht werden, wenn dieser die eigenen Beiträge eines Kindes, für das ein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld besteht, wirtschaftlich getragen hat. Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Beiträge **in Form von Bar- oder Sachunterhaltsleistungen getragen wurden**.
- Die Beiträge können zwischen den Eltern und dem Kind aufgeteilt, im Ergebnis aber nur einmal – entweder bei den Eltern oder beim Kind – als Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden (Grundsatz der Einmalberücksichtigung).

Hinweis:

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

4 Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter sind steuerlich grundsätzlich abziehbar

Ehrenamtliche Tätigkeiten werden durch den sog. **Übungsleiterfreibetrag** steuerlich gefördert. Danach sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 2 400 € im Jahr steuerfrei. Hierzu zählen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag

einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 20.11.2018 (Aktenzeichen VIII R 17/16) hierzu entschieden, dass **Verluste aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter** auch dann steuerlich berücksichtigt werden können, wenn die Einnahmen den sog. Übungsleiterfreibetrag in Höhe von 2 400 € pro Jahr nicht übersteigen.

Im Streitfall hatte der Stpfl. als Übungsleiter Einnahmen in Höhe von 108 € erzielt. Dem standen Ausgaben in Höhe von 608,60 € gegenüber. Die Differenz von 500,60 € machte der Stpfl. in seiner Einkommensteuererklärung als Verlust aus selbständiger Tätigkeit geltend. Das Finanzamt berücksichtigte den Verlust jedoch nicht. Es vertrat die Auffassung, Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus der Tätigkeit als Übungsleiter könnten steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den Übungsleiterfreibetrag übersteigen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass ein Übungsleiter, der steuerfreie Einnahmen unterhalb des Übungsleiterfreibetrags erzielt, die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich geltend machen kann, soweit sie die Einnahmen übersteigen. Die steuerliche Abzugsbeschränkung für Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sei so auszulegen, dass Ausgaben nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen vom Abzug ausgeschlossen sind und der übersteigende Betrag steuerrechtlich zu berücksichtigen ist. Andernfalls würde der vom Gesetzgeber bezweckte Steuervorteil für nebenberufliche Übungsleiter in einen Steuernachteil umschlagen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat die Sache allerdings zur nochmaligen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht wird nunmehr prüfen müssen, ob der Stpfl. die **Übungsleitertätigkeit mit der Absicht der Gewinnerzielung ausgeübt hat**. Diese Frage stellt sich, weil die Einnahmen des Stpfl. im Streitjahr nicht einmal annähernd die Ausgaben (Fahrtkosten) gedeckt haben. Sollte das Finanzgericht zu der Überzeugung gelangen, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorlag, wären die Verluste steuerlich nicht zu berücksichtigen, da dann die Tätigkeit als sog. Liebhaberei steuerlich insgesamt unbeachtlich ist. Zum Nachweis, dass eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, sollte der Stpfl. eine Einnahmen-/Ausgabenprognose über einen ausreichenden Zeitraum erstellen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

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

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

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

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

Insoweit gelten folgende Rahmenbedingungen:

- Diese **neue Steuerfreiheit erstreckt sich auf Arbeitgeberleistungen zu Gunsten von Aufwendungen der Arbeitnehmer**. Der Arbeitnehmerbegriff ist nach Lohnsteuerrecht zu definieren, 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.

6 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** weiterent-

wickelt: 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.

7 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.

8 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 Arbeits-

lohn als Betriebsausgabe bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab. Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis steuerlich jedoch nicht an, da die Entlohnung in Gestalt einer Pkw-Überlassung im Rahmen eines „Minijobs“ einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dieses Ergebnis bestätigte nun der Bundesfinanzhof.

Im Kern argumentiert das Gericht wie folgt:

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

Hinweis:

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

9 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 entschiedenen 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 inte-

griert. 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.

10 Berechnung des Elterngelds bei mehrfachem Wechsel der Steuerklasse

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

Hinsichtlich eines Steuerklassenwechsels mit Blick auf die Beeinflussung des späteren Elterngeldes bestehen allerdings Grenzen, wie das Bundessozialgericht nun mit Urteil vom 28.3.2019 (Aktenzeichen B 10 EG 8/17 R) entschieden hat. Im Urteilsfall bezog die Stpfl. vor der Geburt ihres Sohnes am 11.2.2016 Einkommen aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit. Von Dezember 2014 bis Mai 2015 hatte sie für sechs Monate die Steuerklasse 1, im Juni und Juli 2015 die Steuerklasse 4 und von August bis November 2015 für vier Monate die Steuerklasse 3. Die Stpfl. erhielt Basiselterngeld sowie Elterngeld Plus ab dem 4. Lebensmonat. Dabei legte der das Elterngeld zahlende Landkreis als Bemessungsentgelt das Einkommen in der Zeit von Dezember 2014 bis November 2015 zu Grunde. Die Abzüge für Lohnsteuer berechnete er nach der für die Stpfl. finanziell ungünstigen Steuerklasse 1, die im Bemessungszeitraum sechs Monate und damit relativ gesehen am längsten

gegolten hatte.

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

Handlungsempfehlung:

Der Steuerklassenwechsel muss rechtzeitig erfolgen und die Möglichkeiten eines Steuerklassenwechsels sind begrenzt. Grundsätzlich ist dieses nur einmal im Jahr möglich. Insofern sollte stets frühzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

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

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

12 „A1-Bescheinigungen“ müssen weiterhin bei Geschäftsreisen mitgeführt werden

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg bestätigt mit Urteil vom 29.8.2018 (Aktenzeichen 3 K 3278/15), dass auch nach der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur Aufteilbarkeit von Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise **Aufwendungen für sog. „bürgerliche Kleidung“** (als Gegenbegriff zur „typischen Berufskleidung“) weder ganz noch teilweise als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden können. Ein schwarzer Anzug, schwarze Blusen und schwarze Pullover, die sich in keiner Weise von dem unterscheiden, was nach allgemeiner Übung weiter Kreise der Bevölkerung als festliche Kleidung zu besonderen Anlässen getragen wird, sind **keine typische Berufskleidung**.

Dies soll nach der Entscheidung für alle Berufe gelten, daher auch für bestimmte Berufsgruppen wie Leichenbestatter, Trauerredner, katholische Geistliche und Oberkellner. Ob und ggf. in welchem Umfang die fraglichen Kleidungsstücke vom Stpfl. auch zu privaten Anlässen tatsächlich verwendet wurden, ist unerheblich. Durch das Tragen von Bekleidung werde ein allgemeines menschliches Bedürfnis befriedigt, womit es privat veranlasst und Ausfluss der Lebensführung sei. Insofern legt das Finanzgericht diese Frage noch enger aus als der Bundesfinanzhof. Mit Urteil vom 30.9.1970 (Aktenzeichen I R 33/69) hatte dieser den schwarzen Anzug eines Leichenbestatters als typische Berufskleidung bestätigt. Er hatte ausgeführt, es sei allgemeinkundig, dass Bestattungsunternehmer und ihre Mitarbeiter nach außen in einer ihrer Tätigkeit angemessenen, das Gefühl ihrer Auftraggeber nicht verletzenden schwarzen Kleidung auftreten und diese Kleidung daher für sie als typisch angesehen werden kann. Ebenso wurde der schwarze Anzug eines katholischen Geistlichen als typische Berufskleidung angesehen (Urteil vom 10.11.1989, Aktenzeichen VI R 159/86).

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

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

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung des Finanzgerichts ist nun mit dem Aktenzeichen VIII R 33/18 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Es erscheint eher unwahrscheinlich, dass der Bundesfinanzhof seine bisherige sehr restriktive Ansicht ändert. Dennoch kann zu prüfen sein, ob in Fällen, in denen bestimmte Kleidungsstücke rein beruflich verwendet wurden,

die Festsetzung unter Hinweis auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren offengehalten werden sollte.

Für Unternehmer und Freiberufler

14 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 Pacht aufwendungen. Gerade die Finanzverwaltung wendet die Hinzurechnungsvorschriften für Miet- und Pacht aufwendungen sehr umfassend an, was nicht selten zu Streitfällen führt.

Einschränkend hat nun das Finanzgericht Düsseldorf 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 vermöchte.

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.

15 Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?

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

Dieses Abzinsungsgebot führt dazu, dass im Jahr der Ersteinbuchung der Verbindlichkeit ein hoher Abzinsungsertrag entstehen kann, der zu versteuern ist. Erst in den Folgejahren gleicht sich dieser durch den Aufzinsungsaufwand wieder aus. Das Finanzgericht Hamburg äußerte nun 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.

16 Vergütung von ausländischen Plattformbetreibern für Onlinewerbung unterliegt doch nicht dem Steuerabzug

Die Finanzverwaltung in Bayern hatte Fälle aufgegriffen, bei denen Stpfl. Vergütungen von ausländischen Plattformbetreibern und Internetdienstleistern für die Platzierung oder Vermittlung von elektronischer Werbung auf Internetseiten erhalten, und wollte diese einem Steuerabzug unterwerfen. Nach heftigem Widerstand in Fachkreisen hat nun das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 3.4.2019 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2411/11/10002) klargestellt, dass **bei Onlinewerbung kein Steuerabzug** nach § 50a EStG vorzunehmen ist. Ausgeführt wird:

- Vergütungen, die ausländische Plattformbetreiber und Internetdienstleister für die Platzierung oder Vermittlung von elektronischer Werbung auf Internetseiten erhalten, unterliegen nicht dem Steuerabzug. Sie werden weder für eine zeitlich begrenzte Rechteüberlassung noch für die Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen oder ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten geleistet. Eine Verpflichtung zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Abzugsteuer besteht für den Schuldner einer solchen Vergütung daher nicht.
- Das gilt für Entgelte für Werbung bei Anfragen in Online-Suchmaschinen, über Vermittlungsplattformen, für Social-Media-Werbung, Banner-Werbung und

vergleichbare sonstige Onlinewerbung und unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen die Vergütung auf Grund des konkreten Vertragsverhältnisses anfällt (z.B. Cost per Click, Cost per Order oder Cost per Mille, Revenue Share).

Hinweis:

Im Grunde war dies ein weiterer Versuch der Finanzverwaltung, die Gewinne der großen ausländischen Konzerne aus dieser Branche im Inland steuerlich zu erfassen.

17 **Abzug von Schuldzinsen: Überentnahmen bei Einnahmen-Überschussrechnung**

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

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

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz kommt in dem Urteil vom 8.10.2018 (Aktenzeichen 5 K 1034/16) allerdings zu dem Ergebnis, dass diese **eigenkapitalbezogene Sicht nicht gelte**, wenn der Gewinn nicht mittels Bilanzierung, sondern **mittels Einnahmen-Überschussrechnung** ermittelt wird. Im Urteilsfall ging es um einen Architekten, der den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. In diesem Fall entstehen mangels Ermittlung und Fortschreibung des Eigenkapitals schädliche Überentnahmen, sobald jahresübergreifend die Entnahmen die Summe aus den Gewinnen und Einlagen überschreiten.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Diese ist nun unter dem Aktenzeichen VIII R 38/18 beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

Handlungsanweisung:

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

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

18 Umsatzsteuerliche Rechnung: Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment

Eingangrechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn diese die formalen Anforderungen erfüllen. Eine Rechnung muss u.a. die „Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände“ enthalten. Im Rahmen eines Verfahrens zur Aussetzung der Vollziehung – bei dem also nur eine summarische Prüfung der Rechtsfrage erfolgt – hat der Bundesfinanzhof nun mit Beschluss v. 14.3.2019 (Aktenzeichen V B 3/19) festgestellt, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob der **Vorsteuerabzug aus Rechnungen im Niedrigpreissegment** hinsichtlich der **Leistungsbeschreibung** voraussetzt, dass die Art der gelieferten Gegenstände mit ihrer handelsüblichen Bezeichnung angegeben wird oder ob hier die **Angabe der Warengattung** („Hosen“, „Blusen“, „Pulli“) **ausreicht**.

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

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

- Zu den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung im Niedrigpreissegment liegt noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor und diese Frage wird in der Rechtsprechung der Finanzgerichte unterschiedlich beantwortet.
- Ernstliche Zweifel ergeben sich darüber hinaus im Hinblick auf die Bedeutung und Reichweite des Beschlusses des Bundesfinanzhofs vom 29.11.2002 (Aktenzeichen V B 119/02). Danach reicht es als Leistungsbeschreibung nicht aus, wenn über „hochpreisige“ Uhren und Armbänder mit Kaufpreisen von jeweils 5 000 DM und mehr mit bloßen Gattungsbezeichnungen Angabe „diverse Armbanduhren“ oder „diverse Armbänder“ abgerechnet wird. Die Identifizierung der Lieferung des jeweiligen Gegenstands sei unter diesen Umständen erst durch eine Abrechnung unter Aufzeichnung der handelsüblichen Bezeichnung des Gegenstands leicht und einwandfrei möglich, insbesondere dann, wenn in der Rechnung nicht auf bestimmte Lieferscheine Bezug genommen wird. Ob dies nun auch für Waren im Niedrigpreissektor gilt, erscheint fraglich. Denn der Aufwand für die Konkretisierung des Leistungsgegenstands in Rechnungen könnte bei Großeinkäufen verschiedener Waren und geringen Stückpreisen unverhältnismäßig erscheinen.
- Ferner könne sich im Streitfall ein Verstoß gegen das Unionsrecht daraus ergeben, dass das nationale Recht hinsichtlich der Art des Gegenstands dessen „handelsübliche Bezeichnung“ erfordert, während das Unionsrecht sich mit der „Art der gelieferten Gegenstände“ begnügt.

Handlungsempfehlung:

Der Bundesfinanzhof stellt ausdrücklich heraus, dass das Beschwerdeverfahren gegen die Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide nicht geeignet ist, die aufgeworfenen Rechtsfragen endgültig zu klären. Die Entscheidung muss dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben. Daher bleibt diese Frage noch offen und vorsorglich sollte weiterhin in Rechnungen eine möglichst exakte Bezeichnung der gelieferten Gegenstände erfolgen.

19 Keine Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulunterricht

Vorgebracht worden war, dass Fahrschulunterricht im Hinblick auf den Erwerb der Fahrerlaubnisse für Kraftfahrzeuge der Klassen B und C1 nach den Vorgaben der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie als steuerfreie Unterrichtsleistung anzusehen sei. Diese Frage hatte der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof zur Klärung vorgelegt. Mit Urteil vom 14.3.2019 (Aktenzeichen C-449/17) hat der Europäische Gerichtshof nun die Einstufung von Fahrschulunterricht als steuerfreier Schul- und Hochschulunterricht abgelehnt. Beim Fahrschulunterricht handele es sich um einen spezialisierten Unterricht, der für sich allein **nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten** in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkomme.

Hinweis:

Durchaus überraschend ist die **enge Auslegung des bisher weit interpretierten Begriffs des „Schul- und Hochschulunterrichts“** im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Daher ist diese Entscheidung über den entschiedenen Fall hinaus für alle Anbieter gewerblicher Bildungsleistungen bedeutsam.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 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 mindernd 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.

21 Spin-off führte bei Aktionären der Hewlett-Packard Company nicht zu steuerpflichtigen Einkünften

Die Hewlett-Packard Company (HPC) führte im Jahr 2015 eine Kapitalmaßnahme durch. Zum 31.10.2015 änderte sie ihren Namen in Hewlett-Packard Incorporated (HPI). Anschließend übertrug sie zum 1.11.2015 ihr Unternehmenskundengeschäft im Wege eines sog. Spin-offs auf eine Tochtergesellschaft, die Hewlett-Packard Enterprise Company (HPE). Die Aktionäre erhielten für eine alte Aktie der HPC eine Aktie der umbenannten Gesellschaft HPI und zusätzlich eine Aktie der HPE. Für die Aktie der HPI wurde eine neue internationale Wertpapiernummer (ISIN) erteilt.

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte nun über die steuerlichen Folgen dieses Spin-offs zu entscheiden. Der Stpfl. war Aktionär der HPC. Seine depotführende Bank behielt auf die Ausgabe der Aktien der HPE Kapitalertragsteuer ein. In seiner Einkommensteuererklärung machte der Stpfl. geltend, dass die von seiner Bank ausgestellte Steuerbescheinigung unzutreffend sei. Der Vorgang sei ein steuerfreier Aktiensplit. Das beklagte Finanzamt hielt die Besteuerung der Aktienzuteilung als steuerpflichtige Sachausschüttung für zutreffend. Dabei verwies es auf eine Verwaltungsanweisung des Bundesfinanzministeriums. Nach Ansicht des Finanzgerichts (Urteil vom 29.1.2019, Aktenzeichen 13 K 2119/17 E) ist die Zuteilung der Aktien der HPE dagegen **kein steuerpflichtiger Vorgang**. Anzuwenden seien die einkommensteuerrechtlichen Sondervorschriften für Kapitalmaßnahmen. Der von der HPI durchgeführte „**Spin-off**“ sei eine **Abspaltung**, welche im Zeitpunkt der Zuteilung der Aktien keine Besteuerung auslöse. Bei einer Abspaltung erhalte der Stpfl. nur neue Anteile an dem Vermögensträger, auf den das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers transferiert werde, während die alten Anteile nicht zugleich abgegeben würden. Insofern werde bei den neu erhaltenen Anteilen eine anteilige Fortführung der Anschaffungskosten fingiert.

Dabei hat das Gericht der Verwaltungsanordnung der Finanzverwaltung widersprochen, wonach bei einer Abspaltung von einem nicht im EU/EWR-Raum ansässigen Unternehmen die ISIN des absplattenden Unternehmens erhalten bleiben müsse. Die Vergabe einer neuen ISIN für die lediglich umbenannte Gesellschaft hielt das Gericht für unschädlich.

Hinweis:

Folgerichtig wird die Aktienzuteilung aber zu einem späteren Zeitpunkt steuerlich relevant, nämlich dann, wenn die Aktien veräußert werden.

Handlungsempfehlung:

Die Frage, welche steuerlichen Folgen der „Spin-off“ der Hewlett-Packard Incorporated im Jahr 2015 hat, dürfte auch für Kapitalmaßnahmen anderer Gesellschaften und damit für eine Vielzahl von Aktionären von Bedeutung sein. Abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung wegen der Abweichung von dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums die vom Finanzgericht zugelassene Revision einlegen wird. In vergleichbaren Fällen sollte jedenfalls geprüft werden, ob Handlungsbedarf besteht.

Für Hauseigentümer

22 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.

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

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

Dies führt dann andererseits dazu, dass der Beschenkte aus dieser Immobilie noch keine Einkünfte erzielt. Hieraus folgt auch – und dies bestätigt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.2.2019 (Aktenzeichen IX R 20/17), dass der Eigentümer Aufwendungen für sein mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belastetes Grundstück regelmäßig **nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann**, solange ein Ende der Nutzung durch den Dritten nicht absehbar ist. In diesem Fall fehlt es an einem Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und späteren Einkünften aus der Immobilie.

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

Hinweis:

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

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 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. Insofern 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 Sitzfordernisses 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.

25 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. verlust erhöhend 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 verlust erhöhend 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 eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen betreffenden Übergangsregelungen bezogen auf § 17 EStG einerseits und zudem die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG andererseits. Die Revision gegen dieses Urteil ist beim BFH unter dem Az. IX R 13/18 anhängig.

26 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.

27 Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Beraterhonoraren

Der BFH hat mit Beschluss vom 12.9.2018 (I R 77/16, BFH/NV 2019, 296 = DStZ 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 Geschäftsführer 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.

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

Mit Schreiben vom 5.4.2019 (Aktenzeichen IV C 6 – 2244/17/10001, BStBl I 2019, 257) hat das BMF zur aktuellen BFH-Rechtsprechung zur Frage der Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG nach der zivilrechtlichen Neuordnung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG Stellung genommen (BFH v. 11.7.2017, Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2019, 208; v. 6.12.2017, Aktenzeichen IX R 7/17, BStBl II 2019, 213, und v. 20.7.2018, Aktenzeichen IX R 5/15, BStBl II 2019, 194).

Ausgangspunkt dieser Stellungnahme ist die Entscheidung des IX. Senats des BFH v. 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2019, 208), mit dem dieser neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG entwickelt und für Altfälle zugleich einen Bestands- bzw. „Vertrauensschutz“ formuliert hat. Folgende Grundsätze gelten:

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

Das BMF schließt sich mit seinem Schreiben vom 5.4.2019 dieser Rechtsprechungsänderung (und insbesondere der Vertrauensschutzregelung mit dem Stichtag 27.9.2017) für alle noch offenen Fälle an: Greift die Vertrauensschutzregelung nicht, so sind danach nur noch solche Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen insbesondere Nachschüsse (§§ 26 ff. GmbHG) und sonstige Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf eine werthaltige Forderung. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe auf Grund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist (z.B. bei Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsvereinbarung).

Hinweis:

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

29 Verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmissbrauch bei Abtretung von Gesellschafterforderungen

Mit Urteil vom 11.12.2018 (Aktenzeichen VIII R 21/15, www.stotax-first.de) hat der BFH entschieden, dass

- die Abtretung von Gesellschafterforderungen im Zusammenhang mit einem sog. Mantelkauf nicht stets als Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO anzusehen sind und
- Rückzahlungen auf ein Darlehen des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person vor Eintritt des Besserungsfalls zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) führen können.

Im Streitfall wurden die Eheleute M und F zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. M war seit 2002 zu 50 % an einer GmbH beteiligt und seit dem Anteilserwerb zu deren alleinigem Geschäftsführer bestellt. Die GmbH hatte bereits im Jahr 2000 ihren Geschäftsbetrieb eingestellt und ihr gesamtes Vermögen veräußert, der Bilanzverlust Ende 2002 betrug rd. 925 T€. Bei der GmbH bestanden noch Darlehensverbindlichkeiten gegenüber dem früheren Alleingesellschafter und dessen Vater i.H.v. rd. 890 T€. Diese Forderungen erwarb die Ehefrau F im Rahmen des Anteilserwerbs durch ihren Ehemann M zu einem Kaufpreis von insgesamt 40 T€. M veräußerte kurz nach Anteilserwerb im Jahr 2002 sein gewinnträchtiges Einzelunternehmen an die GmbH, die in der Folge erhebliche Gewinne erzielte und die nunmehr gegenüber der F bestehenden Darlehen tilgte.

Die FinVerw qualifizierte diese Tilgungen als vGA, demgegenüber verneinte das FG das Vorliegen einer vGA. Der BFH hat das Verfahren mit folgenden Hinweisen an das FG zurückverwiesen:

- Der im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb erfolgte Forderungserwerb durch F sei nicht als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO anzusehen. M seien hieraus keine Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von vGA zuzurechnen. Allerdings könne M Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von vGA erzielt haben, weil die Darlehensrückzahlungen an F vor Eintritt des Besserungsfalls erfolgt seien. Für diesen Fall sei eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung indiziert; dies sei im Nachgang durch das FG festzustellen.
- Das FG habe zutreffend einen sog. Mantelkauf erkannt und entschieden, dass vorliegend kein Gestaltungsmissbrauch gegeben sei, da das Motiv, Steuern zu sparen, eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen mache. Vorliegend habe das Ziel der Vertragsparteien (auch) darin gelegen, die GmbH von einer im Falle ihrer angestrebten Gesundung drohenden Inanspruchnahme durch die ehemaligen Gesellschafter zu entlasten. Als weiteren wirtschaftlichen Grund habe das FG die – angesichts der erwarteten Einbringung des Einzelunternehmens des M in die GmbH – realistische Hoffnung der F erkannt, eine über dem Kaufpreis liegende Darlehensrückzahlung zu erhalten; dieses anzuerkennende wirtschaftliche Ziel sei durch einen Forderungsverzicht nicht erreichbar gewesen.

30 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften

Mit seinem Urteil vom 13.2.2019 (Aktenzeichen 13 K 1335/16 K, G, F, EFG, 2019, 723) hat sich das FG Münster mit der Frage der Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses bei der Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften befasst. Der BFH-Rechtsprechung folgend hat das FG dazu in seiner Entscheidung darauf abgestellt, dass

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

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

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

- Zahlt eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft für von dieser gelieferte Waren oder Leistungen Preise, die sie – unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen – einem nicht mit ihr durch gemeinsame Gesellschafter verbundenen Unternehmen nicht eingeräumt hätte, so liegt darin eine vGA.
- Ob und ggf. in welchem Umfang bei Lieferungen zwischen Schwestergesellschaften die tatsächlich vereinbarten Preise von denjenigen abweichen, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären, ist regelmäßig im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln.
- Dabei ist allerdings zu beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht „den“ Fremdvergleichspreis, sondern eine Spanne von Preisen geben wird. In einem solchen Fall ist nach der BFH-Rechtsprechung bei der Berechnung der vGA von dem für den Stpfl. günstigsten Vergleichspreis auszugehen.
- Maßstab zur Bestimmung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist danach u.a. der Preis, den gesellschaftsfremde Personen des betreffenden Unternehmens beziehen (sog. interner Fremdvergleich) oder der unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen an fremde Personen anderer Unternehmen gezahlt wird (sog. externer Fremdvergleich).
- Nur wenn eine hinreichende Zahl von Vergleichsobjekten nicht vorhanden ist, kommt eine Schätzung des angemessenen Mietzinses in Betracht.
- Zusätzlich werde, so der BFH, der ordentliche und gewissenhafte Geschäftslei-

ter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen, wobei ein Gewinnaufschlag von 5 % nicht beanstandet wird; dem schließt sich das FG Münster explizit an.

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

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

Hinweis:

In einschlägigen Zweifelsfällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, da das Urteil des FG Münster verdeutlicht, dass das Berechnungsmuster des BFH nur eine Orientierung für die Schätzung auf der Ebene der Tatsacheninstanz (FG) darstellt, von der im konkreten Einzelfall begründet (und ggf. der Höhe nach nicht nur geringfügig) abgewichen werden kann.

31 Sozialversicherungsrechtlicher Status von Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern in Familiengesellschaften

Mit seinem Urteil vom 29.8.2012 (Aktenzeichen B 12 KR 25/10 R, www.stotax-first.de) hatte das BSG die ebenso komplexe wie praxisrelevante sozialversicherungsrechtliche Einordnung von Gesellschaftern und Geschäftsführern einer GmbH dahingehend fortentwickelt, dass nun die rechtlichen Vereinbarungen zwischen den Parteien im Fokus stehen sollen: Für die Einordnung maßgeblich ist die Rechtsbeziehung so, wie sie praktiziert wird, und die praktizierte Beziehung so, wie sie rechtlich zulässig ist.

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

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

Vor diesem Hintergrund ist nun der aktuelle Beschluss des LSG Niedersachsen-Bremen vom 20.12.2018 (Aktenzeichen L 12 BA 23/18 B ER, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem dieses die vorgenannte höchstrichterliche Rechtsprechung unterstrichen und darüber hinaus klargestellt hat, dass

- dabei auch das sog. Rückwirkungsverbot der Anwendung dieser BSG-Rechtsprechung nicht entgegensteht, weil zu außerhalb des Gesellschaftsvertrags geschlossenen schuldrechtlichen Stimmbindungsvereinbarungen keine und zu Familiengesellschaften spätestens seit der genannten Entscheidung des

BSG aus dem Jahr 2012 keine entsprechende gefestigte und langjährige BSG-Rechtsprechung als Präjudiz (mehr) vorhanden war und

- deshalb insoweit auch ein schutzwürdiges Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage zum sozialversicherungsrechtlichen Status nicht begründet werden konnte.

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

Hinweis:

Bei der ebenso komplexen wie praxisrelevanten statusrechtlichen Beurteilung von Gesellschafter-Geschäftsführer ist also ganz wesentlich auf die Rechtsmacht des Gesellschafter-Geschäftsführers abzustellen (weiter ausgeführt vom BSG in dem Urteil vom 14.3.2018 (Aktenzeichen B 12 KR 13/17 R)).

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater