



**Schiff-Martini & Cie. GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Amelia-Mary-Earhart-Straße 8  
D-60549 Frankfurt/Main  
Phone +49-(0) 69-63 15 64-0  
[www.schiffmartini.com](http://www.schiffmartini.com) | [info@schiffmartini.com](mailto:info@schiffmartini.com)

25. Juli 2019/ anh  
Info-2019 / 393751

## **Mandanten-Rundschreiben 4 | 2019**

Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung • Erweiterte Grundstückskürzung • Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter • Vergütungen für Onlinewerbung

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Steuergesetzgeber wird wieder aktiv. Vorgelegt wurde der Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung. Dies soll vor allem Forschung und Entwicklung im Mittelstand fördern. Daneben wurde der Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität u.a. veröffentlicht, das weitere steuerliche Maßnahmen zur Förderung einer umweltfreundlichen Mobilität enthält.

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

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität
  - 2 Sonderausgabenabzug für im Rahmen einer Unterhaltsverpflichtung getragene Basiskranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge
  - 3 Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter sind steuerlich grundsätzlich abziehbar
  - 4 Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz bei der Lieferung von Pflanzen einschließlich Einpflanzen – einheitliche Leistung
- 

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Berechnung des Elterngelds bei mehrfachem Wechsel der Steuerklasse
  - 6 Arbeit auf Abruf: Phantomlohn-Fälle bei Minijobs seit 1.1.2019
  - 7 „A1-Bescheinigungen“ müssen weiterhin bei Geschäftsreisen mitgeführt werden
  - 8 Baustelle eines Auftraggebers des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte?
  - 9 Bestätigung: Schwarzer Anzug ist keine Berufskleidung
  - 10 Kosten eines Sky-Bundesliga-Abos können als Werbungskosten anzuerkennen sein
- 

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 11 Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung
  - 12 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Betriebsbezogene Berechnung
  - 13 Vergütung von ausländischen Plattformbetreibern für Onlinewerbung unterliegt doch nicht dem Steuerabzug
  - 14 Gewerbesteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen
  - 15 Abzug von Schuldzinsen: Überentnahmen bei Einnahmen-Überschussrechnung
  - 16 Gewerbesteuer: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Fair-Trade-Siegels
  - 17 Tätigkeit eines Heileurythmisten unterliegt nicht der Gewerbesteuer
  - 18 Umsatzsteuerliche Rechnung: Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment
  - 19 Keine Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulunterricht
- 

**Für Personengesellschaften**

---

- 20 Erweiterte Kürzung auch bei Beteiligung an grundstücksverwaltender, nicht gewerblich geprägter Personengesellschaft
- 

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 21 Spin-off führte bei Aktionären der Hewlett-Packard Company nicht zu steuerpflichtigen Einkünften
  - 22 Keine für Alt-Lebensversicherung steuerschädliche Verwendung eines besicherten Darlehens für Gewährung zinsloser Darlehen
- 

**Für Hauseigentümer**

---

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

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

---

- 24 BMF zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG
- 25 Aktivierung des bei Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs
- 26 Verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmissbrauch bei Abtretung von Gesellschafterforderungen
- 27 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften
- 28 Sozialversicherungsrechtlicher Status von Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern in Familiengesellschaften

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität

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

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

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

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

#### 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.

## 2 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.

## 3 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.

#### 4 Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz bei der Lieferung von Pflanzen einschließlich Einpflanzen – einheitliche Leistung

Die Lieferung von Pflanzen unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Dagegen unterliegen Leistungen von Gärtnern in Form der Planung, Gartengestaltung, Einpflanzen bzw. Pflege einer Gartenanlage dem regulären Umsatzsteuersatz von 19 %.

Der Bundesfinanzhof hatte nun die Frage zu klären, ob bei der Beauftragung eines Gärtners zur Neugestaltung einer Gartenanlage, also der Lieferung und anschließend dem Einpflanzen der Pflanzen beide Leistungsbestandteile separiert werden können, um die Pflanzenlieferung lediglich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterwerfen zu müssen. Der Fall wies die Besonderheit auf, dass der Bauherr zunächst zwei getrennte Unternehmen beauftragen wollte und zwar das Unternehmen L mit der Lieferung der Pflanzen und das Unternehmen GL mit dem Einpflanzen. Zur Beauftragung des Unternehmens L kam es schließlich aber nicht. Vielmehr übernahm GL sowohl das Liefern der Pflanzen als auch das Einpflanzen.

Für diesen Fall stellt nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.2.2019 (Aktenzeichen V R 22/17) klar, dass hier von GL eine einheitliche Leistung erbracht worden war, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gelten für die im Streitfall entscheidende Frage, **unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine einheitliche Gesamtleistung zu behandeln sind, folgende Grundsätze:**

- Zunächst ist in der Regel jede Lieferung oder Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine **wirtschaftlich**

- einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten** werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind.
- Ein **einheitlicher Umsatz** wird nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs für zwei Fallgruppen bejaht:
    - (a) Zum einen liegt eine einheitliche Leistung vor, wenn **eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung** bilden und die andere/en Einzelleistung/en **eine oder mehrere Nebenleistungen** bilden, die **das steuerliche Schicksal der Hauptleistung** teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann Neben- und nicht Hauptleistung, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.
    - (b) Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass **zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen** des Stpfl. für den Kunden **so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang** bilden, dessen **Aufspaltung wirklichkeitsfremd** wäre.
  - Nicht allein bedeutsam ist hingegen, ob die Beteiligten die Vereinbarungen in ein oder zwei Vertragsurkunden niedergelegt haben. Für den umgekehrten Fall wurde entschieden, dass bloß der Umstand, dass Leistungen auf Grund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden, nicht die Annahme einer einheitlichen Leistung rechtfertigt.

Im Streitfall liegt eine **einheitliche Leistung in Form einer komplexen Leistung** vor, da durch die Kombination von Pflanzenlieferungen (Büsche, Sträucher, Bäume, Rasen) mit Gartenbauarbeiten eine Gartenanlage – die auch besonders gestaltet war – und damit etwas Eigenständiges, Neues (Drittes) geschaffen wurde, hinter das die Pflanzenlieferungen und die Gartenbauarbeiten zurücktreten. Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers geht es nicht um das bloße Einsetzen von Pflanzen, sondern um die Erstellung einer Gartenanlage. Bei dieser Anlage sind die einzelnen Liefer- und Leistungselemente so eng miteinander verknüpft, dass etwas Neues geschaffen wurde, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Für den untrennbaren Zusammenhang spricht überdies die Vereinbarung, dass der Auftragnehmer die Gewährleistung für das An- und Weiterwachsen der Pflanzen übernimmt.

**Hinweis:**

Bei der Beauftragung zwei getrennter Unternehmen, eines für die Pflanzenlieferung und eines für das Einpflanzen, wäre die Pflanzenlieferung nur mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz belegt worden.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 5 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. Insoweit sollte stets frühzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

## **6 Arbeit auf Abruf: Phantomlohn-Fälle 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-Fälle“. 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.

## **7 „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.

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

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

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

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

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

Das Finanzgericht Münster verneinte mit Urteil vom 25.3.2019 (Aktenzeichen 1 K 447/16 E) im Streitfall das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte.

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

Vertragslaufzeit betrug dabei 36 Monate und lag damit deutlich unterhalb von 48 Monaten. Erst recht konnte der Stpfl. nicht davon ausgehen, dass die Verträge mit der Auftraggeberin regelmäßig verlängert werden und er in jedem Fall wieder auf dem Betriebsgelände in N eingesetzt würde. Vielmehr ergab sich aus den Ausführungen des Stpfl., dass er jedenfalls ernsthaft damit rechnen musste, nicht mehr in N eingesetzt zu werden, was ab Ende 2017 dann auch tatsächlich der Fall war.

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

**Hinweis:**

Die Frage der ersten Tätigkeitsstätte ist von großer Bedeutung und bedarf im Einzelfall einer sorgfältigen Prüfung. Im Zweifel sollte eine arbeitsvertragliche Festlegung erfolgen.

## 9 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. Insoweit 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.

#### 10 Kosten eines Sky-Bundesliga-Abos können als Werbungskosten anzuerkennen sein

Die Aufwendungen eines Fußballtrainers für ein Sky-Bundesliga-Abo können Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sein, wenn **tatsächlich eine berufliche Verwendung** vorliegt. Der Stpfl. war Co-Trainer der U 23-Mannschaft des M und ist seit Juli 2012 Torwarttrainer der Lizenzmannschaft. Für ein Abonnement des Pay-TV-Senders „Sky“ wandte er monatlich 46,90 € auf; der Betrag setzte sich zusammen aus den Paketen „Fußball Bundesliga“, „Sport“ und „Sky Welt“. In der Einkommensteuererklärung beehrte der Stpfl. den Abzug des Anteils, der auf das Fußballpaket entfalle, als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Finanzamt und ebenso Finanzgericht verwehrten den Werbungskostenabzug.

Der Bundesfinanzhof schloss in dem Urteil vom 16.1.2019 (Aktenzeichen VI R 24/16) dagegen den Werbungskosten nicht aus und verwies die Sache zurück an das Finanzgericht, damit weitere Feststellungen getroffen werden können. Bei Gegenständen, die auch im Rahmen der allgemeinen Lebensführung genutzt werden können, ist für die **Einordnung als Arbeitsmittel der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall** maßgeblich. Die Güter müssen ausschließlich oder zumindest weitaus **überwiegend beruflich** genutzt werden. Eine geringfügige private Mitbenutzung ist unschädlich. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist unter Würdigung aller Umstände nach der Funktion des Wirtschaftsguts im Einzelfall festzustellen. Zu dieser Frage fehlen aber im Streitfall Feststellungen des Finanzgerichts, was nun nachzuholen ist. Entscheidend für den Bundesfinanzhof war, dass das vorliegend zu beurteilende Sky-Bundesliga-Abonnement ein speziell auf die beruflichen Bedürfnisse des Stpfl. zugeschnittenes Programm anbietet und sich damit z.B. von einer Tageszeitung unterscheidet, die über ein breit gefächertes Spektrum über Themen aus Politik, Wirtschaft, Gesellschaft, Kultur, Sport und anderen Bereichen berichtet.

##### Hinweis:

Grundsätzlich vertritt die Finanzrechtsprechung in solchen Fällen eine restriktive Sichtweise.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

#### 11 Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

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

Vorgesehen sind im Kern folgende Regelungen:

- Zu den begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben sollen Vorhaben gehören, soweit sie einer oder mehreren der Kategorien **Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung** zuzuordnen sind, die in einer Anlage zum Gesetz näher umschrieben werden.
- In Ergänzung zur bestehenden Projektförderung soll eine **Forschungszulage i.H.v. 25 % der Lohnaufwendungen für Forschung** gewährt werden. Die förderfähigen Aufwendungen werden zur pauschalen Berücksichtigung des Arbeitgeberanteils an den Sozialversicherungsbeiträgen mit einem Faktor von 1,2 multipliziert. Durch die Ausgestaltung als Zulage und nicht etwa als Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage soll die Forschungszulage von der Gewinnsituation des Unternehmens unabhängig sein.

- Die Summe der für ein Forschungs- und Entwicklungsvorhaben gewährten staatlichen Beihilfen darf einschließlich der Forschungszulagen pro Unternehmen und Forschungs- und Entwicklungsvorhaben den Betrag von **15 Mio. € nicht überschreiten**. Die Bemessungsgrundlage beträgt höchstens **2 Mio. € je Unternehmen** (verbundene Unternehmen gelten als Einheit) und Wirtschaftsjahr, so dass sich eine **jährliche Zulage von maximal 500 000 €** ergibt.
- **Anspruchsberechtigt** sollen alle **unbeschränkt und beschränkt Stpfl.** im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes sein, die die im Gesetz aufgeführten **Voraussetzungen erfüllen**. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder die Gemeinschaft als Anspruchsberechtigte.
- Die Forschungszulage wird **auf Antrag** gewährt und entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen entstanden sind.
- Grundlage für die Festsetzung der Forschungszulage soll eine **Bescheinigung** einer noch zu bestimmenden Behörde für jedes im Antrag aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben des Anspruchsberechtigten sein.
- Gezielt werden auch **Kooperationsprojekte** mit Forschungseinrichtungen und anderen Unternehmen unterstützt, wenn und soweit im anspruchsberechtigten Unternehmen auch eigene Forschungstätigkeit stattfindet. Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung wie z.B. Universitäten und außeruniversitäre Forschungseinrichtungen können auch insoweit anspruchsberechtigt sein, wenn das begünstigte FuE-Vorhaben z.B. in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einem Betrieb gewerblicher Art oder einer durch Ausgründung oder Ausgliederung entstandenen steuerpflichtigen, rechtlich selbständigen Einheit durchgeführt wird.
- Vorgesehen ist in zeitlicher Hinsicht die **Förderung von nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2024** entstandenen Aufwendungen für Projekte, mit denen nach Inkrafttreten des Gesetzes begonnen worden ist. Das Gesetz soll nach der Verkündung zunächst für sechs Monate in Kraft treten und die Geltungsdauer sich sodann um den Zeitraum verlängern, für den die Europäische Kommission die Geltungsdauer der „Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung“ in der jeweils geltenden Fassung für die in diesem Gesetz geregelte Beihilfe für anwendbar erklärt.

**Hinweis:**

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

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

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

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

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

Diese Berechnungsweise bestätigt nun auch die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 17.4.2019 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2296-a/17/10004).

**Handlungsempfehlung:**

Die Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften ist materiell sehr bedeutsam. In der Praxis treten aber nicht selten Fälle auf, wo diese auf Grund der besonderen Verankerung bei der Einkommensteuerberechnung nicht die volle Wirkung entfaltet oder möglicherweise gar nicht gewährt wird. Solchen Fällen kann ggf. im Gestaltungswege begegnet werden.

### 13 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 erhielten, 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.

### 14 Gewerbesteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen

Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen ist gesetzlich geregelt worden, nachdem dies lange Zeit nur auf Basis einer Verwaltungsanweisung erfolgte. In Sanierungsfällen ergeben sich Gewinne oftmals dadurch, dass Schulden ganz oder teilweise erlassen werden, was zu einer ertragswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit führt. Unter bestimmten Bedingungen werden solche Gewinne steuerfrei gestellt. Mit der gesetzlichen Regelung wurde auch die Technik der steuerlichen Begünstigung umgestellt. Die **Sanierungsbegünstigung** wird nun nicht mehr durch eine Billigkeitsmaßnahme im Erhebungsverfahren, sondern durch eine **Steuerbefreiung im Festsetzungsverfahren** gewährt. Dies hat gravierende Auswirkungen bei der Gewerbesteuer, da dort das Festsetzungsverfahren durch das Finanzamt, das Erhebungsverfahren aber durch die Gemeinde vorgenommen wird. Zu diesen Fragen hat nun das Finanzministerium Thüringen mit Schreiben vom 2.4.2019 (Aktenzeichen G 1421-19-24.14) Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende, für die Praxis bedeutsame Aspekte:

- Die Umstellung der steuerlichen Begünstigungstechnik hat für die Gewerbesteuer zur Folge, dass die **Zuständigkeit für die Gewährung von Steuervergünstigungen bei Sanierungsmaßnahmen** nun nicht mehr bei der Gemeinde liegt, sondern hierüber abschließend im Rahmen des Festsetzungsverfahrens des Gewerbesteuer-Messbetrags durch das **Finanzamt** zu entscheiden ist. Dies kann nicht zuletzt dann

zu einer deutlichen Vereinfachung führen, wenn Betriebsstätten in mehreren Gemeinden betrieben werden. Bislang musste dann mit jeder Gemeinde über einen Steuererlass im Billigkeitswege verhandelt werden.

- Die gesetzliche **Neuregelung** der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen ist grundsätzlich auf Fälle anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise **nach dem 8.2.2017** (Datum der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, mit dem die frühere Regelung der Finanzverwaltung verworfen wurde) erlassen wurden.
- Gesetzlich wurde nun aber auch bestimmt, dass die neue gesetzliche Regelung **auf Antrag auch in Altfällen**, wenn also der Schuldenerlass **vor dem 8.2.2017** erfolgte, angewandt werden kann, soweit diese Fälle verfahrensrechtlich noch offen sind. In diesen Fällen ist ein entsprechender Antrag beim zuständigen Finanzamt zu stellen. Die Gemeinden sind nicht eingebunden.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist festzustellen, dass Altfälle oftmals von den Gemeinden noch nicht abgeschlossen wurden, weil diese einem Erlass der Gewerbesteuer im Billigkeitswege noch nicht zustimmen wollten oder konnten. In diesen Fällen kann die aktuelle Regelung eine Chance bieten.

## **15 Abzug von Schuldzinsen: Überentnahmen bei Einnahmen-Überschussrechnung**

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

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

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz kommt 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.

## 16 **Gewerbsteuer: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Fair-Trade-Siegels**

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

Fallen Aufwendungen für die Nutzung des Fair-Trade-Siegels an, so sind diese als Entgelt für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten bei der Ermittlung der **Gewerbsteuer als Hinzurechnung** zu berücksichtigen, wie das Landesamt für Steuern Niedersachsen mit Verfügung vom 4.3.2019 (Aktenzeichen G 1422-193-St 251) mitteilt. Im Ergebnis erfolgt – soweit die „Zinshinzurechnungen“ insgesamt den Freibetrag von 100 000 € übersteigen – eine Hinzurechnung in Höhe von 6,25 % der Aufwendungen.

### **Hinweis:**

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

## 17 **Tätigkeit eines Heileurythmisten unterliegt nicht der Gewerbebesteuer**

Die Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit ist von großer praktischer Bedeutung, da Gewerbebetriebe der Gewerbebesteuer unterliegen, Freiberufler aber nicht. Allerdings ist die Abgrenzung der freiberuflichen Tätigkeiten dann mitunter schwierig, wenn kein sog. Katalogberuf vorliegt, sondern ein **Katalogberuf ähnlicher Beruf**.

So hatte nun der Bundesfinanzhof über die Einstufung der Tätigkeit eines Heileurythmisten zu entscheiden. Dieser machte geltend, dass die Tätigkeit der eines Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich sei und damit nicht der Gewerbebesteuer unterliege. Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.11.2018 (Aktenzeichen VIII R 26/15). Entscheidend ist, dass der Abschluss eines Integrierten Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff. SGB V (sog. IV-Verträge) zwischen dem Berufsverband der Heileurythmisten und einer gesetzlichen Krankenkasse ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlichen Ausbildung und Tätigkeit darstellt. Eine weitergehende Prüfung der Vergleichbarkeit der Ausbildung und Tätigkeit des Heileurythmisten mit der eines Krankengymnasten/Physiotherapeuten ist nicht erforderlich.

### **Hinweis:**

Betroffene Stpfl. können für alle verfahrensrechtlich noch offenen Jahre eine Änderung der Steuerveranlagung dergestalt beantragen, dass statt gewerblichen nun freiberufliche Einkünfte festgesetzt werden und die Bescheide über die Festsetzung der Gewerbebesteuer-Messbeträge aufgehoben werden.

## 18 **Umsatzsteuerliche Rechnung: Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment**

Eingangsrechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn diese die formalen Anforderungen erfüllen. Eine Rechnung muss u.a. die „Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände“ enthalten. Im Rahmen eines Verfahrens zur Aussetzung der Vollziehung – bei dem also nur eine summarische Prüfung der Rechtsfrage erfolgt – hat der Bundesfinanzhof nun 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 höchststrichterliche 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 Personengesellschaften

---

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

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

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

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat nun mit Beschluss vom 25.9.2018 (GrS 2/16) für diesen Fall entschieden, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren ist. Der Begriff des „**eigenen Grundbesitzes**“ ist nicht gesetzlich definiert und daher auslegungsbedürftig. Bei der Auslegung betrachtet der Große Senat insbesondere die Gesetzessystematik der Norm und kommt zu dem Schluss, dass nicht ausschließlich auf das zivilrechtliche Eigentum abzustellen ist. Vielmehr liegt auch dann in diesem Sinne eigener Grundbesitz vor, wenn dieser mittelbar über die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft gehalten wird.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dieses Urteil hat weitreichende Bedeutung in der Praxis. In einschlägigen Fällen ist zu prüfen, ob die **erweiterte Kürzung beantragt werden soll**. Dies ist auch für alle noch offenen Veranlagungen zu prüfen. Hierzu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 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 abspaltenden 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.

## **22 Keine für Alt-Lebensversicherung steuerschädliche Verwendung eines besicherten Darlehens für Gewährung zinsloser Darlehen**

Im Urteilsfall bestand im Ergebnis ein Finanzierungsbedarf bei der Ehefrau. Zur Besicherung stand eine im Jahr 1987 abgeschlossene Lebensversicherung des Ehemanns zur Verfügung. Um nicht die steuerlichen Vergünstigungen aus dieser Alt-Lebensversicherung zu gefährden, wählten die Eheleute folgende Vorgehensweise: Der Ehemann nahm ein Bankdarlehen auf und trat seine Ansprüche aus der Lebensversicherung zur Sicherheit an die Bank ab. Die Darlehensvaluta stellte der Stpfl. wiederum seiner Ehefrau zinslos als Darlehen zur Verfügung.

Das Finanzamt sah in dieser Vorgehensweise eine **steuerschädliche Verwendung der Lebensversicherung** und stellte fest, dass die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den in den Beiträgen zu der Lebensversicherung enthaltenen Sparanteilen im Zeitpunkt ihrer Verrechnung oder Auszahlung insgesamt einkommensteuerpflichtig seien. Der Bundesfinanzhof gab dagegen mit Urteil vom 25.9.2018 (Aktenzeichen VIII R 3/15) dem Stpfl. Recht und bestätigte, dass die steuerlichen Vergünstigungen für die Lebensversicherung weiterhin gewährt werden. Sowohl ein Sonderausgabenabzug für die Beiträge als auch die Steuerfreiheit der Zinsen aus den Sparanteilen bleibe erhalten.

Entscheidend ist, dass der **Stpfl. aus privaten Motiven** seiner Ehefrau **unentgeltlich** ein Darlehen gewährt hat. Mangels (angestrebter) Einnahmen – als Grundlage jeglicher Einkommensbesteuerung – liegt insoweit von vornherein keine einkommensteuerbare Tätigkeit des Stpfl. vor. Seine Refinanzierungskosten stellen unter keinen Umständen Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Rahmen einer Einkunftsart, sondern Kosten der privaten Lebensführung dar.

**Hinweis:**

Steuerschädlich wäre gewesen, wenn die Ehefrau das Bankdarlehen aufgenommen hätte und die Lebensversicherung der Besicherung gedient hätte. Dies verdeutlicht, dass solche Gestaltungen sorgfältig steuerlich zu prüfen sind. Anzuraten ist, in einschlägigen Fällen steuerlichen Rat einzuholen.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 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 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.

## **25 Aktivierung des bei Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs**

Der BFH hat sich mit Urteil vom 2.10.2018 (Aktenzeichen IV R 24/15, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) u.a. mit der Frage der Aktivierung eines bei der Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs – und insoweit mit der Entstehung eines Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG – befasst.

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

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

- Gesellschaftsrechtlich entsteht der Anspruch auf Auszahlung des Gewinns nach § 29 GmbHG zwar erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses und Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses, er kann aber als künftiger Anspruch auch schon im Voraus abgetreten werden. Wenn sich der Veräußerer des Geschäftsanteils das Gewinnbezugsrecht für die Zeit seiner Beteiligung vorbehält, so liegt darin eine rechtlich mögliche Rückabtretung des Anspruchs auf Auszahlung des Gewinns.

- Hat sich der Anteilserwerber im Kaufvertrag verpflichtet, einen Gewinnverwendungsbeschluss herbeizuführen, steht dem Veräußerer ein Anspruch auf Schadenersatz zu, wenn der Beschluss später nicht gefasst wird.
- Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung entsteht der Ausschüttungsanspruch im Grundsatz erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss. Eine auch erst künftig entstehende Forderung kann aber bereits dann zu aktivieren sein, wenn sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher ist.
- Danach kann die Aktivierung einer Forderung gegen den Erwerber einer GmbH-Beteiligung aus dem Vorbehalt eines Gewinnausschüttungsanspruchs in Betracht kommen, wenn dem Veräußerer Ansprüche gegen den Erwerber auch bei Vereitelung des Anspruchs zustehen.

Für den konkreten Sachverhalt folgt aus diesen Grundsätzen, dass die Entstehung des Gewinnausschüttungsanspruchs so sicher war, dass er auch unter Beachtung der Anforderungen des Vorsichtsprinzips bei der GbR als Inhaber der Geschäftsanteile zu aktivieren war. Denn der Erwerber der Anteile war verpflichtet, die Voraussetzungen für einen Gewinnverwendungsbeschluss zu schaffen und den Beschluss zu fassen. Der daraus entstehende Dividendenanspruch in Höhe des vorbehaltenen Betrags war zur Sicherheit an A abgetreten. Zudem war der betreffende Betrag bereits in Gestalt eines nur aus dem künftigen Dividendenanspruch zu tilgenden Darlehens an A gezahlt worden.

**Hinweis:**

Über den besonders gelagerten Streitfall hinaus ist betreffend die Aktivierung von Gewinnausschüttungsansprüchen ganz allgemein von den Grundsätzen auszugehen, die der Große Senat des BFH mit Beschluss vom 7.8.2000 (Aktenzeichen GrS 2/99, BStBl II 2000, 632) unter der Phrase „phasengleiche Aktivierung eines Dividendenanspruchs“ formuliert hat:

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

**26 Verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmissbrauch bei Abtretung von Gesellschafterforderungen**

Mit Urteil vom 11.12.2018 (Aktenzeichen VIII R 21/15, [www.stotax-first.de](http://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 Anteilerwerb 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.

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

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

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

**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.

## **28 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](http://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](http://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 ausübten. 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

*Schiff-Martini & Cie. GmbH*  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft