



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 | info@schiffmartini.com

17. September 2019/ KrG
Info-2019 / 394455

Mandanten-Rundschreiben 6 | 2019

Steuerbefreiung für Familienheim • Kindergeld: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung • Reisekostenrecht • Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat den Entwurf des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beschlossen. Dabei wurden nun die vorgesehenen Änderungen bei der Grunderwerbsteuer in ein separates Gesetzgebungsverfahren überführt. Insbesondere die (weitere) Förderung der Mobilität in Form von ÖPNV, Radverkehr und Elektroautos ist für die Praxis von großer Bedeutung.

Daneben ist über wichtige Rechtsprechung zu berichten. So hat der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen das aktuelle Reisekostenrecht bestätigt und den Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ konkretisiert. Daneben ist auf die Entscheidung zur Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften hinzuweisen. Insoweit lässt der Bundesfinanzhof bei der Einkommensteuer keine Bagatellgrenze zu, so dass im Streitfall die geringfügige Beteiligung einer an sich vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft an zwei (gewerblichen) Flugzeugleasingfonds dazu führte, dass insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen. Daraus folgt nach Ansicht des Gerichts aber keine Gewerbesteuerpflicht.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Gesetzentwurf zur „Rückführung“ des Solidaritätszuschlags
- 2 Weitere Förderung der Elektromobilität – Regierungsentwurf beschlossen
- 3 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für Familienheim
- 4 Nachlassverbindlichkeiten: Steuerberatungskosten für die nachträgliche Erstellung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers
- 5 Kindergeld: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Bundesfinanzhof bestätigt das seit 2014 geltende Reisekostenrecht
- 7 Doppelte Haushaltsführung: Mietzahlungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die beibehaltene Zweitwohnung
- 8 Häusliches Arbeitszimmer: Kein anteiliger Abzug für Umbau des privat genutzten Badezimmers
- 9 Hohe Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

Für Unternehmer und Freiberufler

- 10 Entstehung der Umsatzsteuer bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen
- 11 Zur Frage der Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Rentenberaters
- 12 Veröffentlichung der Taxonomien 6.3
- 13 Vorsteuerabzug für Ausbaumaßnahmen an öffentlichen Straßen durch einen Unternehmer?

Für Personengesellschaften

- 14 Keine Tarifbegünstigung bei Realteilung einer Sozietät mit Verwertung des Mandantenstamms in Nachfolgegesellschaft
- 15 Anteil an der Komplementär-GmbH bei einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht zwingend notwendiges Sonderbetriebsvermögen
- 16 Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften – aber keine Gewerbesteuerbelastung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 17 Rückzahlung von Nennkapital führt nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen

Für Hauseigentümer

- 18 Überschusserzielungsabsicht bei Gewerbeobjekten ist objektbezogen vorzunehmen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 19 Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen: frühere BFH-Rechtsprechung soll nun gesetzlich verankert werden
- 20 Abzugsfähigkeit einer EU-Kartellbuße
- 21 Gewinnermittlung bei Anteilsveräußerung im Zusammenhang mit Währungssicherungsgeschäften (Gewinnbegriff)
- 22 Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen
- 23 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers

Für alle Steuerpflichtigen

1 Gesetzentwurf zur „Rückführung“ des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag wird als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer seit 1995 (unbefristet) zur Finanzierung der Kosten der deutschen Einheit erhoben. Seit längerem wird eine Abschaffung des Solidaritätszuschlages gefordert. Dies wird insbesondere damit begründet, dass der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine dauerhafte, immerwährende Erhebung der Steuer verbiete. Daneben wird auch auf die in den letzten Jahren deutlich gestiegenen Steuereinnahmen insgesamt verwiesen.

Union und SPD haben im Koalitionsvertrag vereinbart, dass 90 % der Zahler des Solidaritätszuschlags den Zuschlag **ab 2021** nicht mehr zahlen müssen. Nun wurde ein Gesetzentwurf vorgelegt, der dies umsetzen soll. In einem „ersten Schritt“ sollen ca. 90 % der Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer vollständig entlastet werden. Nach dem vorgelegten Gesetzentwurf werden einzeln veranlagte Stpfl. bis zu einem Bruttolohn von ca. 7 400 € pro Jahr vollständig vom Solidaritätszuschlag freigestellt. Dies soll ab 2021 gelten. Ist das Einkommen höher, so soll in einer Übergangszone der Solidaritätszuschlag gemindert werden, so dass im Ergebnis nach den Berechnungen des Bundesfinanzministeriums insgesamt 96,5 % der Stpfl. bessergestellt werden sollen als bislang. Einkommensteuerpflichtige mit hohem Einkommen und auch Kapitalgesellschaften sollen dagegen nicht entlastet werden.

Hinweis:

Aktuell wird die Frage, ob der Solidaritätszuschlag mit der Verfassung noch länger zu vereinbaren ist, heftig diskutiert. Insbesondere wird vorgebracht, dass nach dem Auslaufen des Solidarpakts II Ende des Jahres 2019 die Erhebung dieser Ergänzungsabgabe nicht mehr zu rechtfertigen sei. So wird auch eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlages verbunden mit einer Erhöhung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer vorgeschlagen. Insoweit bleibt der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten.

2 Weitere Förderung der Elektromobilität – Regierungsentwurf beschlossen

Die Bundesregierung hat am 31.7.2019 den Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beschlossen. Dabei wurden nun die vorgesehenen Änderungen bei der Grunderwerbsteuer in ein separates Gesetzgebungsverfahren überführt. Auch dies spricht dafür, dass die Kernpunkte des Gesetzgebungsvorhabens, also die Ausweitung der Förderung der Elektromobilität, vorrangig und kurzfristig beschlossen werden sollen.

Besonders ist darauf hinzuweisen, dass der vorhergehende Referentenentwurf noch eine Ausweitung der Definition der Geldleistung in Abgrenzung zum Sachbezug vorsah. So sollten beispielsweise nachträgliche Kostenerstattungen oder zweckgebundene Geldleistungen zu Zukunftssicherungsleistungen nicht mehr ohne weiteres als Sachbezug eingeordnet werden. Auch Geldkarten sollten im Gegensatz zum klassischen Gutschein vom Sachlohn ausgeschlossen sein. Diese vorgesehenen Änderungen sind nun komplett entfallen.

Im Kern sind folgende Änderungen vorgesehen:

- Verlängerung der **Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**;
- Verlängerung der Steuerbefreiung des **geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads**;
- Verlängerung der **Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers**;
- Eingeführt werden soll eine neue **Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale, insbesondere bei Jobtickets**, im Rahmen des Werbungskostenabzugs des Arbeitnehmers;
- Einführung einer **Sonderabschreibung in Höhe von 50 % für rein elektrische Lieferfahrzeuge**;
- **Halbierung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Aufwendungen (vor allem Leasingaufwendungen) für Elektro-/Hybridfahrzeuge** bzw. Fahrräder.

Hinweis:

Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass die Maßnahmen zur weiteren Förderung der Elektromobilität im Herbst dieses Jahres endgültig beschlossen werden, so dass sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer bereits jetzt hierauf einstellen können.

3 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung für Familienheim

Kinder können eine von ihren Eltern bewohnte Immobilie (sog. Familienheim) steuerfrei erben,

- soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war,
- diese beim Erwerber **unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken** bestimmt ist und
- soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.

Bislang war ungeklärt und vielfach strittig, was unter „unverzüglich“ im Hinblick auf die Selbstnutzung durch den Erben zu verstehen ist. Hierzu hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.5.2019 (Aktenzeichen II R 37/16) grundsätzliche Feststellungen getroffen, die über den entschiedenen Fall hinaus von Bedeutung sind:

- **Unverzüglich** bedeutet ohne schuldhaftes Zögern, d.h. innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten.
- **Nach Ablauf von sechs Monaten** muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände in seinem Einflussbereich, wie eine Renovierung der Wohnung, sind ihm nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten.

Im Urteilsfall lag der Sachverhalt wie folgt: Der Stpfl. und sein Bruder beerbten zusammen ihren am 5.1.2014 verstorbenen Vater. Zum Nachlass gehörte ein Zweifamilienhaus mit einer Wohnfläche von 120 qm, das der Vater bis zu seinem Tod allein bewohnt hatte. Die Brüder

schlossen am 20.2.2015 einen Vermächtniserfüllungsvertrag, nach dem der Stpfl. das Alleineigentum an dem Haus erhalten sollte. Die Eintragung ins Grundbuch erfolgte am 2.9.2015. Renovierungsangebote holte der Stpfl. ab April 2016 ein. Die Bauarbeiten begannen im Juni 2016.

Das Finanzamt setzte Erbschaftsteuer fest, ohne die Steuerbefreiung für Familienheime zu berücksichtigen. Auch das Finanzgericht sah den Erwerb als steuerpflichtig an. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Versagung der Steuerfreiheit. Der Stpfl. habe das Haus auch nach der Eintragung im Grundbuch nicht unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken bestimmt. Erst im April 2016, mehr als zwei Jahre nach dem Todesfall und mehr als sechs Monate nach der Eintragung ins Grundbuch, habe der Stpfl. Angebote von Handwerkern eingeholt und damit überhaupt erst mit der Renovierung begonnen. Der Stpfl. habe nicht dargelegt und glaubhaft gemacht, dass er diese Verzögerung nicht zu vertreten habe. Schließlich wies das Gericht darauf hin, dass der Stpfl. noch nicht einmal bis zum Tag der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht – mithin zwei Jahre und acht Monate nach dem Erbfall – in das geerbte Haus eingezogen war.

Handlungsempfehlung:

Es führt also ein erst späterer Einzug, d.h. nach Ablauf der Sechsmonatsfrist, nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen zum steuerfreien Erwerb als Familienheim. Dies ist im Einzelfall dringend zu beachten, da die Erbschaftsteuerbefreiung materiell sehr bedeutsam sein kann. Sollte eine Selbstnutzung erst nach Ablauf der Sechsmonatsfrist möglich sein, sind die hierfür maßgeblichen Gründe sorgfältig zu dokumentieren.

Hierzu stellt das Gericht fest, dass solche Gründe z.B. vorliegen können, wenn sich der Einzug wegen einer Erbauseinandersetzung zwischen Miterben oder wegen der Klärung von Fragen zum Erbanfall und zu den begünstigten Erwerbern über den Sechsmonatszeitraum hinaus um einige weitere Monate verzögert. Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss. Je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist, umso höhere Anforderungen sind an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung für eigene Wohnzwecke zu stellen.

4 Nachlassverbindlichkeiten: Steuerberatungskosten für die nachträgliche Erstellung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers

Übernimmt der Erbe Verpflichtungen des Erblassers, so mindern diese grds. als Nachlassverbindlichkeiten die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Die Abgrenzung solcher Nachlassverbindlichkeiten ist im Einzelfall vielfach aber umstritten. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte darüber zu entscheiden, ob Kosten für die nachträgliche Erstellung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers und für die Räumung einer hinterlassenen Eigentumswohnung als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind. Das Finanzgericht kommt mit Urteil vom 15.5.2019 (Aktenzeichen 7 K 2712/18) zu dem Ergebnis, dass

- **Steuerberatungskosten für die nachträgliche Erstellung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers** zu den abziehbaren Nachlassverbindlichkeiten gehören.
- Demgegenüber sind **Kosten für die Räumung einer hinterlassenen Eigentumswohnung des Erblassers** nicht als Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer abziehbar.

Mit der Erstellung der Einkommensteuererklärungen für den Erblasser erfüllt der Erbe im eigentlichen Sinne eine Verpflichtung des Erblassers gegenüber der Finanzbehörde, so dass die insoweit entstehenden Kosten als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind.

Demgegenüber stellen die Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers nach seinem Tod nach Ansicht des Gerichts keine Nachlassverbindlichkeiten dar. Der Erblasser hat die Räumung seiner Wohnung nicht selbst beauftragt. Damit war zum Todestag die Erbmasse nicht mit einer durch den Erblasser eingegangenen Verpflichtung belastet. Vielmehr hat erst die Erbin durch eine eigenständige Entscheidung die Räumung der Eigentumswohnung veranlasst, um die Wohnung als Nachlassgegenstand besser verwerten zu können. Auch liegen keine abziehbaren Kosten vor, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Der Begriff der Nachlassabwicklungskosten soll dem Grunde nach die Kosten der Eröffnung des Testaments, der Erteilung des Erbscheins, der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses und dessen Wertes, die Kosten zur Umschreibung des Grundbuches und die Kosten der Testamentsvollstreckung oder Kosten durch die Auflösung der Erbengemeinschaft umfassen. Aufwendungen, die auf einem eigenen Willensentschluss des Erben beruhen, sind hingegen keine Nachlassregelungskosten. Dass eine vom Erblasser übernommene Wohnung zum Todestag nicht leer, sondern möbliert ist, hindert dessen Erben nicht daran, das rechtliche, ungeteilte Erbe an der Eigentumswohnung anzutreten. Die Kosten seien vielmehr solchen für die Verwaltung des Nachlasses gleichzustellen, welche kraft gesetzlicher Vorgabe nicht abzugsfähig sind.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung wurde Revision eingelegt, so dass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs abzuwarten bleibt.

5 **Kindergeld: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung**

Seit 2012 wird ein Kind, welches das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch dann weiter kindergeldrechtlich berücksichtigt, wenn es keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei mehreren aufeinander folgenden Ausbildungsmaßnahmen zu differenzieren:

- Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang kann zum einen zum „Verbrauch“ der Erstausbildung führen;
- möglich ist aber auch, dass bei einer mehraktigen Ausbildung ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung ist und sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

Für die Unterscheidung kommt es v.a. darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist es erforderlich, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof in der jüngeren Zeit etliche – teils grundlegende – Urteile gefällt.

a) Grundsatzurteil vom 11.12.2018 zur Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung von berufsbegleitender Weiterbildung

In dem unter dem Aktenzeichen III R 26/18 entschiedenen Sachverhalt ging es um die Frage der **Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung)** – bei einer von dem Kind neben der Ausbildung ausgeübten Erwerbstätigkeit. Diese Entscheidung vom 11.12.2018 kann als Grundsatzurteil angesehen werden.

Der Bundesfinanzhof formulierte folgende allgemeingültige Leitlinien:

- An einer einheitlichen Erstausbildung könne es fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten **Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten**.
- Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spreche, dass sich das Kind längerfristig an einen Arbeitgeber bindet, indem es etwa ein zeitlich unbefristetes oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer regelmäßigen vollzeitigen oder nahezu vollzeitigen Wochenarbeitszeit eingeht. Insgesamt komme es auch darauf an, in welchem **zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen** zueinander stehen.
- Weiter ist von Bedeutung, ob das Kind mit der nach Erlangung des ersten Abschlusses aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlangte Qualifikation nutzt, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben.
- Weiteres Kriterium ist, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet ist und die Beschäftigung mithin nach ihrem äußeren Erscheinungsbild „neben der Ausbildung“ durchgeführt wird. Arbeite das Kind bspw. annähernd vollzeitig und werden die Ausbildungsmaßnahmen nur am Abend und am Wochenende durchgeführt, deute dies auf berufliche Weiterbildung hin (berufsbegleitender Masterstudiengang als Weiterbildungsmaßnahme).

Hinweis:

Die im Rahmen der Gesamtwürdigung abzuwägenden Kriterien führen gegenüber der bisherigen Rechtsprechung zu strengeren Maßstäben, da der Bundesfinanzhof hinsichtlich des Abschlusses der Erstausbildung nunmehr den ersten berufsqualifizierenden Abschluss und die diesem entsprechende Tätigkeit in den Vordergrund stellt.

b) Aktuell entschiedene Fälle

Aktuell wurden auf Basis des zuvor dargestellten Grundsatzurteils – neben anderen – folgende Fälle entschieden:

- **Verwaltungsangestellte – Verwaltungsfachwirtin:** In dem unter dem Aktenzeichen III R 42/18 mit Urteil vom 20.2.2019 entschiedenen Sachverhalt hatte die Tochter der Stpfl. im Juli 2013 eine Ausbildung zur Verwaltungsfachangestellten abgeschlossen und ab Ende November 2013 einen berufsbegleitenden Angestelltenlehrgang II zur Verwaltungsfachwirtin absolviert. Während des Angestelltenlehrgangs stand sie in einem Vollzeitarbeitsverhältnis bei einer Stadtverwaltung. Die Familienkasse lehnte die Zahlung von Kindergeld ab August 2013 ab, weil die Erstausbildung bereits beendet worden und die Tochter während der Zweitausbildung einer schädlichen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Für diesen Streitfall stellt der Bundesfinanzhof gegen die Ansicht der Familienkasse heraus, dass die Verbindung von zwei Ausbildungsabschnitten zu einer einheitlichen Berufsausbildung nicht schon mit dem Hinweis verneint werden könne, dass die Absichtserklärung zur Fortführung der Erstausbildung nicht

spätestens im Folgemonat nach Abschluss des vorangegangenen Ausbildungsabschnitts vorgelegt wird. Vergleichbar ist auch die Entscheidung vom 20.2.2019, Aktenzeichen III 44/18, gelagert.

- **Bankkauffrau – Bankfachwirtin:** In dem unter dem Aktenzeichen III R 17/18 mit Urteil vom 21.3.2019 entschiedenen Sachverhalt hatte die Tochter der Stpfl. im Juni 2015 eine Ausbildung zur Bankkauffrau abgeschlossen und Anfang November 2015 ein Studium zur Bankfachwirtin begonnen. Während des Studiums übte sie eine Vollzeittätigkeit als Bankkauffrau bei einer Bank aus. Die Familienkasse lehnte die Zahlung von Kindergeld ab Juli 2015 ab, weil die Erstausbildung bereits beendet worden sei, da die Tochter sich nicht innerhalb eines Monats nach Abschluss des vorausgegangenen Ausbildungsabschnitts für das Studium beworben oder gegenüber der Familienkasse eine entsprechende Absicht mitgeteilt habe. Der Bundesfinanzhof konnte diesen Fall nicht endgültig entscheiden, sondern hat die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen und diesem aufgegeben zu würdigen, ob das Ausbildungsverhältnis eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis.

Weiterhin widerspricht der BFH explizit der Ansicht der Familienkasse, wonach die Ausbildung am Bankkolleg der Genossenschaftsakademie schon deshalb kein Teil einer einheitlichen Erstausbildung sein könne, weil es sich dabei – wozu das FG überhaupt noch keine Feststellungen getroffen hatte – nicht um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handele.

- **Bankkaufmann – Bachelorstudium als Bestandteil einer Erstausbildung:** In dem unter dem Aktenzeichen III R 27/18 mit Datum vom 20.2.2019 entschiedenen Sachverhalt ging es um die Frage, ob ein Bachelorstudium noch als Bestandteil einer Erstausbildung angesehen werden kann. Im Streitfall hatte der Sohn des Stpfl. im Januar 2016 eine Ausbildung zum Bankkaufmann erfolgreich abgeschlossen und im Mai 2016 ein Hochschulstudium zum Bachelor of Arts – Business Administration – Finance & Management begonnen, und zwar unter Reduzierung der Wochenarbeitszeit auf 31,5 Stunden. Die Zulassung zum Studium konnte u.a. durch die Hochschulzugangsberechtigung und eine mindestens zweijährige Berufserfahrung in der Praxis oder in einer Ausbildung erreicht werden. Das Studium dauert in der Regel drei Jahre und beinhaltet 48 Präsenztage. Die Familienkasse lehnte die Zahlung von Kindergeld ab Februar 2016 ab, weil es an einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Lehre und Studium fehle. Auch in diesem Fall hat der Bundesfinanzhof den Fall zurück an das Finanzgericht verwiesen und diesem aufgegeben, das Verhältnis der Ausbildung zur Erwerbstätigkeit unter Einbeziehung der Vorbereitungs- und Unterrichtszeiten der Fachschule sowie des Umfangs der Erwerbstätigkeit unter besonderer Berücksichtigung der Reduzierung der Wochenarbeitszeit zu würdigen; diese Reduzierung könnte für eine einheitliche Erstausbildung sprechen.

Hinweis:

Letztlich muss die Abgrenzung für den jeweiligen Einzelfall erfolgen. Dennoch ist deutlich zu erkennen, dass die Rechtsprechung nunmehr eine deutlich engere Sichtweise einnimmt, die vielfach die Weitergewährung von Kindergeld verhindert.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Bundesfinanzhof bestätigt das seit 2014 geltende Reisekostenrecht

Seit dem Jahr 2014 gilt ein grundlegend geändertes Reisekostenrecht. Kern ist die Einschränkung des Werbungskostenabzugs hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durch die Entfernungspauschale. Diese Fahrten sind abzugrenzen von solchen Fahrten der Arbeitnehmer, die nach Reisekostengrundsätzen steuerlich geltend gemacht werden können. Zentral ist insoweit der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“. Nach dem neuen Recht bestimmt sich die erste Tätigkeitsstelle vorrangig anhand der arbeitsvertraglichen oder dienstrechtlichen Zuordnung durch den Arbeitgeber.

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof nun in mehreren gleichzeitig veröffentlichten Urteilen (vom 4.4.2019, Aktenzeichen VI R 27/17; vom 10.4.2019, Aktenzeichen VI R 6/17; vom 11.4.2019, Aktenzeichen VI R 36/16; vom 11.4.2019, Aktenzeichen VI R 40/16 und vom 11.4.2019, Aktenzeichen VI R 12/17) fest, dass diese Einschränkung des Werbungskostenabzugs durch die **Entfernungspauschale verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden** ist. Wesentliche Feststellungen zur Ausfüllung des gesetzlichen Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ sind:

- Für die Frage der Zuordnung ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll. Die **arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers** als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden.
- Entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage kommt es für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören. Nur dann kann die „erste Tätigkeitsstätte“ als Anknüpfungspunkt für den Ansatz von Wegekosten nach Maßgabe der Entfernungspauschale und als Abgrenzungsmerkmal gegenüber einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit dienen.
- Eine Zuordnung ist unbefristet im Sinne der gesetzlichen Regelung, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt.

Die einzelnen entschiedenen Fälle stellten sich wie folgt dar:

- Der Streitfall VI R 27/17 betraf einen **Polizisten**, der arbeitstäglich zunächst seine Dienststelle aufsuchte und von dort seinen Einsatz- und Streifendienst antrat. Die Tätigkeiten in der Dienststelle beschränkten sich im Wesentlichen auf die Vor- und Nachbereitung des Einsatz- und Streifendienstes. In seiner Einkommensteuererklärung für 2015 machte er Fahrtkosten von seiner Wohnung zu der Polizeidienststelle sowie Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung nach Dienstreisegrundsätzen geltend. Er ging davon aus, dass keine erste Tätigkeitsstätte vorliege, da er schwerpunktmäßig außerhalb der Polizeidienststelle im Außendienst tätig sei. Das Finanzamt berücksichtigte Fahrtkosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale. Mehraufwendungen für Verpflegung setzte es nicht an. Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamtes.

Auch der Bundesfinanzhof bestätigt dieses Ergebnis. Nach neuem Recht ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer oder Beamte einer ersten Tätigkeitsstätte durch arbeits- oder dienstrechtliche Festlegungen sowie diese konkretisierende Absprachen und Weisungen des Arbeitgebers (Dienstherrn) dauerhaft zugeordnet ist. Ist dies der Fall, kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht an. Ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer (Beamte) am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat. Dies war nach den Feststellungen des FG bei dem Streifenpolizisten im Hinblick auf Schreibarbeiten und Dienstantrittsbesprechungen der Fall.

- Der Streitfall VI R 40/16 betraf eine **Pilotin**. Auch sie machte die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Flughafen sowie Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung nach Dienstreisegrundsätzen erfolglos gegenüber Finanzamt und Finanzgericht geltend. Der Bundesfinanzhof hat auch in diesem Fall das Finanzgerichtsurteil bestätigt. Fliegendes Personal, wie Piloten oder Flugbegleiter, das von seinem Arbeitgeber arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist und auf dem Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die arbeitsvertraglich geschuldet sind, hat dort seine erste Tätigkeitsstätte. Da die Pilotin in den auf dem Flughafengelände gelegenen Räumen der Airline in gewissem Umfang auch Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Flugvor- und Flugnachbereitung zu erbringen hatte, verfügte sie dort über eine erste Tätigkeitsstätte. Unerheblich war somit, dass sie überwiegend im internationalen Flugverkehr tätig war. Der Bundesfinanzhof weist zudem darauf hin, dass auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) als (großräumige) erste Tätigkeitsstätte in Betracht kommt.
- Ebenso hat der Bundesfinanzhof in der Sache VI R 12/17 den Ansatz der Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen bei einer **Luftsicherheitskontrollkraft** verneint, die auf dem gesamten Flughafengelände eingesetzt wurde.
- Mit zwei weiteren Urteilen (VI R 36/16 und VI R 6/17) hat der Bundesfinanzhof bei **befristeten Arbeitsverhältnissen** entschieden, dass eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, wenn der Arbeitnehmer für die Dauer des befristeten Dienst- oder Arbeitsverhältnisses an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werden soll. Erfolgt während der Befristung eine Zuordnung zu einer anderen Tätigkeitsstätte, stellt letztere keine erste Tätigkeitsstätte mehr dar, weshalb ab diesem Zeitpunkt wieder die Dienstreisegrundsätze Anwendung finden.

Hinweis:

Insgesamt bestätigt sich, dass das Ziel der Vereinfachung durch klare Definition der ersten Tätigkeitsstätte gelungen ist. Nicht zu verkennen ist, dass dies für manche Berufsgruppen gegenüber dem früheren Recht eine Schlechterstellung gebracht hat. Gerade aus Sicht der Arbeitgeber kann durch arbeits-/dienstvertraglicher Zuweisung einer ersten Tätigkeitsstätte Klarheit bei der Reisekostenabrechnung geschaffen werden.

7 **Doppelte Haushaltsführung: Mietzahlungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die beibehaltene Zweitwohnung**

Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Besteht eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung, können insbesondere tatsächlich entstandene Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (begrenzt auf 1 000 € monatlich) als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Das Finanzgericht Münster hatte nun darüber zu entscheiden, ob und unter welchen Bedingungen solche **Mietzahlungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die beibehaltene Zweitwohnung** am ehemaligen Beschäftigungsort steuerlich geltend gemacht werden können. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. seinen Lebensmittelpunkt ganzjährig in A-Stadt (NRW) und ging einer Beschäftigung in Berlin nach, wo er zu diesem Zweck eine Wohnung angemietet hatte. Es lag eine doppelte Haushaltsführung vor. Das Arbeitsverhältnis wurde durch den Arbeitgeber zum 31.8.2015 gekündigt. Bis Dezember 2015 bewarb sich der Stpfl. bei insgesamt 72 Arbeitgebern im gesamten Bundesgebiet und in der Schweiz. Drei dieser Arbeitgeber hatten ihren Sitz in Berlin und Umgebung. Nachdem der Stpfl. im Dezember 2015 eine Zusage für eine Stelle in C-Stadt (Hessen) zum 1.1.2016 erhalten hatte, kündigte er die Mietwohnung in Berlin fristgemäß zum 29.2.2016. In seiner Einkommensteuererklärung für 2015 machte der Stpfl. Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung in Berlin einschließlich der Mietzahlungen bis Dezember geltend. Demgegenüber berücksichtigte das Finanzamt die Mietkosten lediglich bis einschließlich November, da zum Ende dieses Monats die dreimonatige Kündigungsfrist für den Mietvertrag nach Kündigung des Arbeitsverhältnisses abgelaufen sei.

Das Finanzgericht Münster gewährte nun mit Urteil vom 12.6.2019 (Aktenzeichen 7 K 57/18 E) den Werbungskostenabzug für die Mietzahlungen der Wohnung am (ehemaligen) Ort der ersten Tätigkeitsstätte auch für Dezember 2015. Nicht streitig war, dass der Stpfl. die Aufwendungen für die Wohnung in Berlin bis zum 30.11.2015 geltend machen konnte, weil er für die Kündigung der Mietwohnung eine dreimonatige Kündigungsfrist einzuhalten hatte. Dem Stpfl. steht darüber hinaus aber auch ein Werbungskostenabzug für die Miete über den 30.11.2015 hinaus, jedenfalls für den Monat Dezember 2015, zu. Diesbezüglich stehen die Aufwendungen zwar nicht mehr im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung, weil das Arbeitsverhältnis beendet war und das Mietverhältnis zum 30.11.2015 hätte gekündigt werden können. Bei den Aufwendungen handelt es sich nach der Entscheidung des Finanzgerichts jedoch um **vorweggenommene Werbungskosten in Bezug auf ein vom Stpfl. in Berlin angestrebtes neues Arbeitsverhältnis**.

Der Stpfl. hatte sich noch Anfang November 2015 auf zwei Arbeitsstellen in Berlin bzw. Umgebung beworben. Zu diesem Zeitpunkt hatte er noch keine Zusage für eine neue Arbeitsstelle an einem anderen Ort erhalten. Im November 2015 bestand daher eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür, dass er eine neue Stelle in Berlin erhalten würde. In diesem Fall hätte er seine doppelte Haushaltsführung in Berlin fortgesetzt und hierfür seine bisherige Wohnung beibehalten können. Selbst wenn der Stpfl. auf die Bewerbungen noch im November 2015 eine Absage erhalten hätte, hätte er die Wohnung jedenfalls nicht vor Jahresende innerhalb der gesetzlichen Kündigungsfrist aufgeben können.

Hinweis:

Das Gericht hat offengelassen, ob auch die Mietzahlungen für die Monate Januar und Februar 2016 abzugsfähig sind, da die Klage ausschließlich das Jahr 2015 betraf. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig, so dass abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung Revision beim Bundesfinanzhof einlegen wird.

8 Häusliches Arbeitszimmer: Kein anteiliger Abzug für Umbau des privat genutzten Badezimmers

Unter bestimmten – mittlerweile deutlich eingeschränkten – Möglichkeiten können Kosten für ein betrieblich oder beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer geltend gemacht werden. Von dem Grundsatz, dass Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers nicht abzugsfähig sind, gibt es folgende Ausnahmen:

- Wenn dem Stpfl. für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, können die Aufwendungen bis höchstens 1 250 € im Jahr berücksichtigt werden.
- Wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet, können die Aufwendungen sogar in voller Höhe berücksichtigt werden.
- Anders als bis 2006 ist ein (begrenzter) Abzug dagegen auch dann nicht mehr möglich, wenn die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Stpfl. ausmacht.

Wird ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich anerkannt, so können (ggf. unter Beachtung der Abzugsbeschränkung) umfangreich Kosten geltend gemacht werden. Je nachdem, ob sich das häusliche Arbeitszimmer in einem Einfamilienhaus bzw. einer Eigentumswohnung oder in einer angemieteten Wohnung befindet, kommen **dem Grunde nach folgende Kosten in Betracht**: Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind, Gebäude-AfA, Mietaufwendungen, Grundsteuer, Reparaturaufwendungen, Gebäudeversicherung, Schornsteinfegergebühren, Müllabfuhrgebühren, Wassergeld, Stromkosten, Heizungskosten, Reinigungskosten und Aufwendungen für die Renovierung des Zimmers. Einrichtungsgegenstände des Arbeitszimmers, die als Arbeitsmittel anzusehen sind, wie beispielsweise Regale, Schreibtisch oder Bürostuhl, können zudem unbegrenzt berücksichtigt werden. Sie fallen nicht unter die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer.

Soweit die Kosten nicht – wie z.B. die Aufwendungen für die Ausstattung oder die Renovierung des Zimmers – allein für das häusliche Arbeitszimmer, sondern für das ganze Gebäude oder die ganze Eigentumswohnung anfallen, ist allein der **auf das häusliche Arbeitszimmer entfallende Anteil der Gesamtaufwendungen abziehbar**. Dieser Anteil ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zur Wohnfläche des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung zu ermitteln.

Strittig war nun folgender Fall: Im Jahr 2011 hatten die zusammen veranlagten Stpfl. das Badezimmer und den vorgelagerten Flur in ihrem Eigenheim umfassend umgebaut. In dem Eigenheim nutzte der Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer, das 8,43 % der Gesamtfläche ausmachte. Der Stpfl. machte für das Streitjahr 8,43 % der entstandenen Umbaukosten im Zusammenhang mit seinem häuslichen Arbeitszimmer geltend. Das Finanzamt ließ dies aber nicht zu. Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung nun mit Urteil vom 14.5.2019 (Aktenzeichen VIII R 16/15) bestätigt. Nicht zu den abziehbaren Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers gehören die Aufwendungen des Stpfl. für in die private Sphäre eingebundene Räume, die bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht dem Typus des Arbeitszimmers zuzurechnen sind, sondern ihrer Art oder ihrer Einrichtung nach erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen. Aufwendungen für Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, können daher auch dann nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert. Insbesondere sind sie nicht als allgemeine Gebäudekosten über den Flächenanteil des Arbeitszimmers zu berücksichtigen, da eine direkte Zuordnung zu ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dienenden Räumen erfolgen kann.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sind die Kosten für eine Renovierung der Immobilie also sorgfältig zu trennen. Demgemäß sollten Handwerkerrechnungen differenziert erstellt werden.

9 Hohe Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

In nicht wenigen Fällen führt die Anwendung der 1 %-Regelung zur Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines Firmenwagens zu hohen steuerlichen Belastungen. Dies gilt vor allem bei hochpreisigen oder gebraucht erworbenen Fahrzeugen, aber auch bei geringer privater Nutzung. In diesen Fällen kann die Steuerbelastung nur dadurch gesenkt werden, dass der private Nutzungsanteil mittels Fahrtenbuch nachgewiesen wird. Allerdings werden an ein solches Fahrtenbuch sehr hohe Anforderungen gestellt. Insbesondere muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Die unter Angabe des Datums zu erfassenden Fahrten einschließlich des Ausgangspunkts, des Reiseziels und bei Umwegen auch unter Angabe der Reiseroute, des Reisezwecks, der aufgesuchten Geschäftspartner bzw. des konkreten Gegenstands der dienstlichen Verrichtung und des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands müssen vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben werden.

Da die Fahrtdaten heutzutage unkompliziert mittels GPS automatisiert erfasst werden können, greifen Stpfl. vielfach auf ein elektronisches Fahrtenbuch zurück. Mittels dieser Lösungen werden dann die einzelnen Fahrten automatisch erfasst und es müssen nur die notwendigen Zusatzangaben, wie Reisezweck/aufgesuchter Geschäftspartner manuell nachgetragen werden. Allerdings werden auch an ein solches **elektronisches Fahrtenbuch formale Anforderungen** gestellt, die zu beachten sind. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden. Ein elektronisch geführtes Fahrtenbuch ist nicht ordnungsgemäß, wenn an den automatisch aufgezeichneten Fahrdaten nachträglich Änderungen in Bezug auf Art, Ziel und Zweck der Fahrt vorgenommen werden können und diese Änderungen nicht dokumentiert werden. Unerheblich ist hierbei, ob der Arbeitnehmer tatsächlich Veränderungen am eingegebenen Datenbestand vorgenommen hat.

Hinsichtlich der **zeitnahen Führung eines solchen elektronischen Fahrtenbuchs** gilt nach den Vorgaben der Finanzverwaltung: Bei einem elektronischen Fahrtenbuch, in dem alle Fahrten automatisch bei Beendigung jeder Fahrt mit Datum, Kilometerstand und Fahrtziel erfasst werden, muss der Fahrer den dienstlichen Fahrtenanlass (Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner) innerhalb eines Zeitraums von bis zu sieben Kalendertagen nach Abschluss der jeweiligen Fahrt in einem Webportal eintragen und die übrigen Fahrten dem privaten Bereich zuordnen.

Dass die Anerkennungshürden für ein elektronisches Fahrtenbuch hoch sind und es immer wieder zu Streit mit der Finanzverwaltung kommt, zeigt das aktuelle Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.1.2019 (Aktenzeichen 3 K 107/18). Das Finanzgericht legt dar, dass ein formell ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht allein deshalb vorliegt, weil die einzelnen Fahrten mit einem GPS-Empfänger zeitnah aufgezeichnet werden. Vielmehr müssen sämtliche Angaben zeitnah und unveränderlich in das Fahrtenbuch eingetragen werden. Im Streitfall enthielten die vorgelegten Fahrtenbücher aber u.a. keine Angaben dazu, wann die Angaben zu den Fahrtzwecken ergänzt worden waren. Daneben sprachen zahlreiche Indizien dafür, dass der Stpfl. die Fahrtenbücher erst nach Ablauf der Streitjahre um die nicht automatisch aufgezeichneten Angaben vervollständigt hatte. Auch hatte der Stpfl. die tatsächlichen Kilometerstände der Pkw im Streitzeitraum niemals abgelesen und in sein elektronisches Fahrtenbuch übertragen. Dies begründete nach Auffassung des Gerichts ebenfalls einen erheblichen Mangel der Fahrtenbücher, da unter solchen Umständen eine Überprüfung der Fahrtenbücher auf ihre inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit mit vertretbarem Aufwand nicht mehr möglich sei.

Handlungsempfehlung:

Werden die an ein Fahrtenbuch gestellten hohen Anforderungen nicht strikt eingehalten, so droht die Nichtanerkennung und die 1 %-Regelung kommt zur Anwendung. Die besprochene Entscheidung des Finanzgerichts stellt klar, dass ein elektronisches Fahrtenbuch auch bei einer Telematiklösung um die nicht von einem GPS-Empfänger automatisch aufgezeichneten Angaben zeitnah und unveränderlich zu vervollständigen sind.

Für Unternehmer und Freiberufler

10 Entstehung der Umsatzsteuer bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen

Vergütungen für Vermittlungsleistungen werden oftmals ratenweise über einen längeren Zeitraum ausgezahlt und die Teilauszahlungen werden an das Erreichen bestimmter Ereignisse geknüpft. Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 26.6.2019 (Aktenzeichen V R 8/19 bzw. V R 51/16) in Umsetzung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 29.11.2018 (Aktenzeichen C 548/17) fest, dass in diesen Fällen der ratenweisen Vergütung von Vermittlungsleistungen auch die Umsatzsteuer erst mit der Zahlung der einzelnen Raten entsteht. Der Unternehmer muss hinsichtlich der Umsatzsteuer also nicht in Vorleistung treten.

Im Urteilsfall ging es um einen Spielervermittler, der für die erfolgreiche Vermittlung eines Profifußballers Provisionszahlungen von dem aufnehmenden Fußballverein erhielt. Die Provisionszahlungen waren in Raten verteilt auf die Laufzeit des Arbeitsvertrages zu leisten, wobei die Fälligkeit und das Bestehen der einzelnen Ratenansprüche unter der Bedingung des Bestehens des Arbeitsvertrages zwischen Verein und Spieler standen. Das Finanzamt war der Ansicht, dass die Vermittlungsleistung mit Abschluss des Arbeitsvertrags des Spielers in vollem Umfang erbracht sei und dann auch die gesamte Umsatzsteuer auf die Vermittlungsprovision geschuldet werde. Der Europäische Gerichtshof und dem folgend der Bundesfinanzhof entschieden hingegen, dass die Umsatzsteuer erst mit der Zahlung der einzelnen Raten (anteilig) fällig werde. Unternehmer können sich bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) berufen.

Hinweis:

Dies gilt auch bei anderen Leistungen, deren Zahlung langfristig gestundet ist.

11 Zur Frage der Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Rentenberaters

Mit Urteil vom 7.5.2019 (Aktenzeichen VIII R 2/16) hat der Bundesfinanzhof die Frage, ob ein Rentenberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, verneint. Es werde keine Tätigkeit ausgeübt, die einem der im Gesetz genannten Katalogberufe, insbesondere dem des Rechtsanwalts bzw. Steuerberaters, ähnlich ist. Zudem erzielt ein Rentenberater nach der Entscheidung des Gerichts auch keine Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Mithin liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, die damit auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Im Streitfall war die Stpfl. als selbständige Rentenberaterin tätig. Die Berufsbasis bildete ein Studium an der Verwaltungsfachhochschule mit den Fachgebieten Rentenversicherung und Sozialversicherung sowie eine Tätigkeit im gehobenen Dienst bei der Deutschen Rentenversicherung.

Hinweis:

Die Belastung mit Gewerbesteuer wird im Ergebnis abgemildert durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer. Diese bewirkt im günstigsten Fall, dass bis zu einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 % eine vollständige Kompensation der Gewerbesteuer erfolgt. Allerdings liegt der Gewerbesteuer-Hebesatz in vielen Städten deutlich über dieser Grenze, teilweise bei 500 %. In diesen Fällen ist die Einstufung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nachteilig gegenüber den freiberuflichen Einkünften.

12 Veröffentlichung der Taxonomien 6.3

Mit der betrieblichen Steuererklärung ist im Falle der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung auch die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Insoweit besteht die Besonderheit darin, dass Inhalt und Struktur der zu übermittelnden Daten von der Finanzverwaltung exakt vorgegeben werden. Das vorgegebene Datenschema wird als Taxonomie bezeichnet. Von Seiten der Finanzverwaltung erfolgen insoweit detaillierte Vorgaben, um die übermittelten Datensätze elektronisch auszuwerten, also bspw. Zeitreihenvergleiche oder Vergleiche mit Branchenkennziffern vornehmen zu können und damit Auffälligkeiten und Steuerrisiken elektronisch auszufiltern.

Diese Steuertaxonomie wird jährlich aktualisiert und an gesetzliche Änderungen bzw. die Bedürfnisse der Finanzverwaltung angepasst. Nun wurde mit Schreiben vom 2.7.2019 die Veröffentlichung der Taxonomie 6.3 bekannt gegeben. Diese ist verpflichtend ab dem Wirtschaftsjahr 2020 anzuwenden. Dies bedeutet, dass wenn die Befüllung der einzelnen Taxonomiepositionen unmittelbar aus den Daten der Buchhaltung heraus erfolgen soll, die **Buchhaltung ab dem 1.1.2020** an die neue Taxonomie angepasst werden muss.

Auf folgende Neuerungen weist die Finanzverwaltung hin:

- **Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften:** Ein von der Mitunternehmerschaft erzielter Steuerbilanzgewinn erhöht in einem ersten Schritt stets das steuerliche Eigenkapital und damit die Kapitalanteile der Mitunternehmer entsprechend dem ihnen zuzurechnenden Anteil am Steuerbilanzgewinn. Ist der Gewinnanteil des Mitunternehmers vollständig oder teilweise auf einem als Fremdkapital einzustufenden Gesellschafterkonto zu erfassen, weil dieser entnehmbar ist oder vom Gesellschafter ausdrücklich als Fremdkapital stehen gelassen wird, ist insoweit in einem zweiten Schritt eine Entnahme zu berücksichtigen, die dann zu einer Minderung seines Kapitalanteils führt. Ab der Version 6.3 greift bei der elektronischen Prüfung des eingereichten Datensatzes eine ERIC-Regel, durch die Bilanzen einer Mitunternehmerschaft als fehlerhaft zurückgewiesen werden, sofern Gewinnanteile eines Mitunternehmers unmittelbar auf einem steuerlich als Fremdkapital zu beurteilenden Gesellschafterkonto erfasst werden. Da entnahmefähige Gewinnanteile, soweit und solange sie nicht entnommen werden, i.d.R. eine dem Sonderbetriebsvermögen I zuzuordnende Forderung des jeweiligen Mitunternehmers darstellen, ist im Sonderbereich des jeweiligen Mitunternehmers in diesem Fall korrespondierend eine Einlage zu erfassen. Mithin ist die Gewinnverwendung entsprechend diesen Vorgaben zu buchen.

- **Umsetzung des InvStG 2018:** Es wurden zahlreiche neue Taxonomie-Positionen zur Darstellung von Sachverhalten auf Ebene des Anlegers, der dem Betriebsvermögen zugeordnete Investment- oder Spezial-Investmentanteile hält, aufgenommen. Beispielsweise wurden im Berichtsteil „Bilanz“ zur innerbilanziellen Abbildung von gesetzlich geregelten Veräußerungsfiktionen neue Taxonomie-Positionen geschaffen. Für durch die fingierte Veräußerung der Investment- oder Spezial-Investmentanteile aufgedeckte stille Reserven wurden die Taxonomie-Positionen „Rücklagen nach dem InvStG“ geschaffen. Unter anderem zur innerbilanziellen Erfassung von Vorabpauschalen und ausschüttungsgleichen Erträgen sind als steuerliche Bilanzierungshilfe Ausgleichsposten vorgesehen. Im Berichtsteil „Gewinn- und Verlustrechnung“ wurden zahlreiche Taxonomie-Positionen für Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Investment- und Spezial-Investmentanteilen ergänzt. Außerdem wurden im Berichtsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ Taxonomie-Positionen für außerbilanzielle Korrekturen ergänzt.

Handlungsempfehlung:

Werden Anteile an Investment- und Spezial-Investmentanteilen gehalten, so müssen ab dem Wirtschaftsjahr 2020 entsprechende (fiktive) Erträge richtig in der Buchhaltung abgebildet werden, damit die entsprechenden Daten für die E-Bilanz bereitstehen.

13 Vorsteuerabzug für Ausbaumaßnahmen an öffentlichen Straßen durch einen Unternehmer?

In der Praxis wird die Genehmigung einer Gewerbeansiedlung oder bspw. eines Steinbruchs oder einer Sand-/Kiesgrube oftmals an die Auflage geknüpft, dass der Unternehmer die Zufahrtsstraße entsprechend des durch die Betriebsfahrzeuge erforderlichen Ausmaßes ausbaut bzw. ertüchtigt, was zu erheblichen Kosten führen kann. In diesen Fällen ist fraglich, ob dem Unternehmer aus für diese Maßnahme bezogenen Bauleistungen der Vorsteuerabzug zusteht.

Dem Bundesfinanzhof liegt aktuell ein solcher Fall zur Entscheidung vor. Dem klagenden Unternehmen, einer GmbH, war die Genehmigung zum Betrieb eines Steinbruchs unter der Auflage erteilt worden, eine für den Abtransport des gewonnenen Kalksandsteins zu nutzende öffentliche Gemeindestraße auszubauen. Die Stadt war Eigentümerin der Straße. Aus den für den Ausbau von anderen Unternehmern bezogenen Bauleistungen machte die GmbH den Vorsteuerabzug geltend.

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Beschluss vom 13.3.2019 (Aktenzeichen XI R 28/17) die Ansicht der Vorinstanz, dass nach Maßgabe nationalen Umsatzsteuerrechts die Stpfl. keinen Anspruch auf den Vorsteuerabzug habe, da die Eingangsleistungen in der Absicht bezogen wurden, sie für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit (unentgeltliche Lieferung an die Stadt) zu verwenden. Allerdings könnte das Unionsrecht eine abweichende Lösung nahelegen. Insoweit hat der **Bundesfinanzhof nun dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt**, ob auf Grund neuerer EuGH-Rechtsprechung ein Vorsteuerabzug zu gewähren ist (Vorlagefrage 1). Sollte der EuGH dies bejahen, stellt sich die weitere Frage, ob der Vorsteuerabzug mit einer Umsatzsteuerforderung aus einer Leistung an die Gemeinde saldiert werden muss. Insoweit wird der EuGH hilfsweise zu klären haben, ob die Ausbaumaßnahme für die Stadt entweder zu einer entgeltlichen Lieferung von Gegenständen führt (Vorlagefrage 2), oder – wenn eine unentgeltliche Leistung vorliegt – ob die Voraussetzungen für die sog. Entnahmebesteuerung vorliegen (Vorlagefrage 3).

Handlungsempfehlung:

In vergleichbaren Fällen ist zu prüfen, ob der Vorsteuerabzug begehrt und ggf. bei einer ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung Einspruch und im Hinblick auf das Vorlageverfahren ein Ruhen des Verfahrens beantragt wird.

Für Personengesellschaften

14 Keine Tarifbegünstigung bei Realteilung einer Sozietät mit Verwertung des Mandantenstamms in Nachfolgesellschaft

Die Auseinandersetzung einer Personengesellschaft dergestalt, dass Gesellschafter unter Übernahme von Teilen des Betriebsvermögens ausscheiden und diese hiermit einen eigenen Betrieb fortführen, wird als **Realteilung** bezeichnet. Diese kann in vielen Fällen steuerlich zu Buchwerten, also ohne Aufdeckung stiller Reserven, erfolgen. Interessant ist dies insbesondere bei der **Auseinandersetzung von Freiberufler-Personengesellschaften**, wenn die Freiberufler ganz oder teilweise zukünftig getrennt arbeiten möchten und zu diesem Zweck ein oder ggf. auch alle Gesellschafter unter Übernahme jeweils eines Teils des Mandantenstamms ausscheiden und mit diesem dann eigene Tätigkeiten begründen. Kommt es im Rahmen der Realteilung zu einer steuerlichen Aufdeckung der stillen Reserven, bspw. weil Ausgleichszahlungen geleistet werden, so ist der entstehende Gewinn in vielen Fällen bei der Einkommensteuer tarifbegünstigt.

Dass solche Gestaltungen einer sorgfältigen zivilrechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Planung bedürfen, zeigt das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.1.2019 (Aktenzeichen VIII R 24/15). Denn im ungünstigsten Fall – und so auch in diesem Streitfall – kann weder eine buchwertneutrale Realteilung noch eine tarifbegünstigte Besteuerung erreicht werden. Im Streitfall wurde eine Rechtsanwaltssozietät mit mehreren Standorten dergestalt im Wege der Realteilung aufgelöst, dass die an den jeweiligen Standorten tätigen Partner das Betriebsvermögen und die Geschäftsbeziehungen des Standorts (insbesondere den Mandantenstamm und Praxiswert) übernahmen und in eine zuvor gegründete GbR einbrachten. Der Stpfl. – einer der Partner – schied aber bereits unmittelbar nach Einbringung in die neu gegründete Standort-GbR gegen Abfindung aus dieser wieder aus. Die angestrebte Realteilung zu Buchwerten wurde vom Finanzamt nun aber nicht anerkannt. Daraufhin wurde für den aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierende Gewinn eine begünstigte Besteuerung des Aufgabegewinnes begehrt, was ebenfalls abgelehnt wurde. Verwertet der bei der Realteilung einer Sozietät ausscheidende Sozius den ihm im Rahmen der Realteilung zugewiesenen und zum gemeinen Wert entnommenen Mandantenstamm dadurch, dass er diesen in eine Nachfolgesellschaft einlegt und anschließend auch aus dieser gegen Abfindung ausscheidet, so liegt nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs kein tarifbegünstigter Aufgabegewinn vor. Denn es würden dann nicht bereits mit der Realteilung der Sozietät die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgegeben.

Insoweit half auch nicht die Argumentation, dass der ausscheidende Gesellschafter im Ergebnis ja ganz kurze Zeit später aus der Nachfolge-GbR gegen Abfindung ausgeschieden sei. Eine Zusammenschau des Ausscheidens aus der großen Sozietät und des 30 Minuten in der Mitternachtsstunde danach erfolgten Austritts aus der kleinen Standort-GbR hat der Bundesfinanzhof abgelehnt, weil es sich um zwei getrennte Vorgänge handele. Die Tarifbegünstigung setze im Fall einer Betriebsaufgabe durch Realteilung voraus, dass die anteiligen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit des Realteilers in der Sozietät aufgegeben werden. Hieran fehle es, wenn der Stpfl. die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner beruflichen Tätigkeit in der Sozietät in Gestalt des anteiligen Mandantenstamms erst mit seinem Ausscheiden aus der Nachfolgesellschaft endgültig aus der Hand gebe.

Handlungsempfehlung:

Derartige Gestaltungen bedürfen einer sorgfältigen zivilrechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Planung. Zwar lässt die Rechtsprechung mittlerweile in weitem Umfang steuerneutrale Realteilungen zu, doch wenn eine solche erreicht werden soll, müssen bestehende Grenzen beachtet werden. Dies gilt erst recht dann, wenn keine steuerneutrale Realteilung, sondern eine steuersatzbegünstigte Realisierung angestrebt wird.

15 Anteil an der Komplementär-GmbH bei einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht zwingend notwendiges Sonderbetriebsvermögen

Auch eine einzelne Person kann ihr wirtschaftliches Engagement in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betreiben. In diesem Fall ist diese alleiniger Kommanditist und alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Die Komplementär-GmbH ist dann zwingend notwendig, um die Personengesellschaft als Rechtsform wählen zu können, da eine Personengesellschaft mehrere Gesellschafter voraussetzt. Aus diesem Grund werden dann die Anteile an der Komplementär-GmbH steuerlich dem Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten bei der Personengesellschaft und nicht etwa dem steuerlichen Privatvermögen des Gesellschafters zugeordnet.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun aber mit Urteil vom 2.5.2019 (Aktenzeichen 11 K 1232/15 F) entschieden, dass eine solche Komplementär-GmbH-Beteiligung dann **kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen darstellt, wenn die GmbH über einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung verfügt**. Die Finanzverwaltung sieht diesen Ausnahmefall bislang nicht.

Die Zuordnung der Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft kann in verschiedenen Fällen von erheblicher steuerlicher Bedeutung sein. Im Urteilsfall war zu entscheiden, ob der Kommanditist einen Entnahmegewinn zu versteuern hatte, als er Anteile an der Komplementär-GmbH an seine Kinder verschenkte. Das hätte vorausgesetzt, dass die GmbH-Beteiligung zum steuerlichen Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft gehört hat. Das Finanzgericht hat hier das Vorliegen von notwendigem (Sonder-)Betriebsvermögen verneint, so dass es nicht zu einer Entnahmebesteuerung kam.

Handlungsempfehlung:

Insoweit kann diese Entscheidung im Einzelfall wichtig sein. Zu beachten ist allerdings, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts nun unter dem Aktenzeichen IV R 15/19 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Des Weiteren ist zu beachten, dass – unter bestimmten Bedingungen – auch dann, wenn kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen vorliegen sollte, die Beteiligung durch eine Bilanzierungsentscheidung dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet werden kann. Dies zeigt, dass solche Konstellationen unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig geprüft und entsprechend bilanziert werden müssen.

16 Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften – aber keine Gewerbesteuerbelastung

Personengesellschaften erzielen im Grundsatz dann gewerbliche Einkünfte, wenn eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Jedoch können auch bei dem Grunde nach vermögensverwaltenden Personengesellschaften kraft gesetzlicher Vorgabe gewerbliche Einkünfte vorliegen. Zum einen können bei einer GmbH & Co. KG auf Grund gewerblicher Prägung gewerbliche Einkünfte vorliegen, zum anderen können die Einkünfte auf Grund der sog. **Abfärbewirkung** in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden. Die Abfärbewirkung kennt zwei Unterfälle:

1. Zunächst gelten stets alle Einkünfte der Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte, wenn die an sich vermögensverwaltend tätige Gesellschaft **auch eine gewerbliche Tätigkeit** ausübt, welche nicht nur ganz geringfügig ist. So kann bspw. eine grundstücksverwaltende (also vermögensverwaltend tätige) Personengesellschaft insgesamt zu einer gewerblichen Gesellschaft werden, wenn diese auch gewerbliche Serviceleistungen anbietet. Folge ist dann zum einen eine Gewerbesteuerpflicht und zum anderen, dass insgesamt steuerliches Betriebsvermögen vorliegt und damit stille Reserven in der Vermögenssubstanz vollständig erfasst werden.
2. Daneben liegen bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auch dann insgesamt gewerbliche Einkünfte vor, wenn sich diese **an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt**.

Zu dem zweitgenannten Fall, also der Abfärbung durch Beteiligungseinkünfte, hat nun der Bundesfinanzhof am 6.6.2019 (Aktenzeichen IV R 30/16) ein wegweisendes Urteil getroffen. Im Streitfall erzielte eine KG hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Daneben wurden ihr in geringem Umfang (negative) gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen gewerblich tätigen Personengesellschaften (zwei Flugzeugleasingfonds) zugerechnet. Die Beteiligungsquoten betragen 7 % an der T-KG und 2,5225 % an der L-KG. Auf die Stpfl. entfielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. –1 804,15 € (T-KG) bzw. –497,95 € (L-KG). Das Finanzamt sah nun bei der KG auf Grund der gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte. Der Stpfl. wandte dagegen ein, dass vorliegend eine Bagatellgrenze greifen müsse, da die Beteiligungseinkünfte nur äußerst geringfügig seien.

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof nun fest, dass

- diese Abfärberegulation auf Grund der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch **ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze**, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß sei, aber
- das Gewerbesteuergesetz verfassungskonform dahin auszulegen sei, dass ein lediglich auf Grund der Abfärbewirkung durch Beteiligungseinkünfte als gewerblich eingestuftes Unternehmen **nicht der Gewerbesteuer unterliegt**, da insoweit eine Schutzwirkung bei der Gewerbesteuer nicht angezeigt sei, weil die Beteiligungseinkünfte ja bei der Beteiligungsgesellschaft selber schon der Gewerbesteuer unterliegen.

Handlungsempfehlung:

Beteiligt sich eine vermögensverwaltende Gesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, so führt dies also nicht dazu, dass auch die Einkünfte aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen. Andererseits liegen dann aber im einkommensteuerlichen Sinne gewerbliche Einkünfte vor, was zur Folge hat, dass Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz steuerlich erfasst werden. Diese Auswirkungen können gravierend sein, so dass in solchen Fällen stets steuerlicher Rat einzuholen ist.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Rückzahlung von Nennkapital führt nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 24.8.2019 (Aktenzeichen 14 K 564/16 E) klargestellt, dass die **Rückgewähr von Nennkapital** durch eine Kapitalgesellschaft als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus zum Privatvermögen gehörenden Kapitalbeteiligungen gehört.

Im Urteilsfall hielt der Stpfl. Aktien an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in der Schweiz. In der Generalversammlung beschloss die AG eine Herabsetzung des Nennkapitals. So kam es zu einer Nennkapitalrückzahlung an den Stpfl. in Höhe von umgerechnet 53 597,47 €. Die depotführende Bank behielt auf diese Zahlung deutsche Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ein. Der Stpfl. beantragte in der Steuererklärung, dass die Einnahmen aus der Nennkapitalrückzahlung nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst werden und eine Anrechnung der vollen Abzugssteuern.

Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Stpfl. Die Rückzahlung von Nennkapital sei eine **erfolgsneutrale Vermögensumschichtung** und führe daher nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Auch nach der seit 2008 geltenden umfänglichen Erfassung von Wertzuwächsen aus der Vermögenssubstanz – etwa in Form von Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien – wird die Rückzahlung von Nennkapital nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Auch setze die Steuerfreiheit des Bezugs nicht die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der auszahlenden Gesellschaft voraus, da das steuerliche Einlagekonto nur nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen erfasst. Damit widersprach das Gericht ausdrücklich der anderslautenden Verwaltungsäußerung.

Handlungsempfehlung:

Auch dieser Fall verdeutlicht, dass der Steuereinbehalt durch Banken in jedem Fall kritisch zu prüfen ist.

Für Hauseigentümer

18 Überschusserzielungsabsicht bei Gewerbeobjekten ist objektbezogen vorzunehmen

Bei der Vermietung von Wohnungen zur privaten Nutzung wird eine Überschusserzielungsabsicht grundsätzlich unterstellt, so dass auch bei einem Werbungskostenüberschuss bspw. durch Abschreibungen oder Renovierungskosten grds. keine besonderen Nachweise für die steuerliche Anerkennung erforderlich sind. Anders ist dies bei Gewerbeobjekten. Vielmehr ist bei Gewerbeimmobilien die Überschusserzielungsabsicht stets ohne typisierende Vermutung im Einzelfall festzustellen. Dabei sind Gewerbeimmobilien in Abgrenzung zu einer Wohnung alle Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen.

Der Bundesfinanzhof stellt zur Prüfung der **Überschusserzielungsabsicht bei der Verpachtung eines Gewerbeobjektes** nun mit Urteil vom 19.2.2019 (Aktenzeichen IX R 16/18) fest:

- Sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand der Überschusserzielungsabsicht sind **objektbezogen zu prüfen**.

- Ob die Vermietungstätigkeit einen Totalüberschuss erwarten lässt, hängt von einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose über die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung, die in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielbaren steuerpflichtigen Erträge und anfallenden Werbungskosten, ab.
- Der **Prognosezeitraum beginnt grundsätzlich** mit dem Erwerb oder der Herstellung des für die Prognoseentscheidung maßgeblichen Objekts. Entschließt sich der Stpfl., nach einer vorangegangenen Vermietungstätigkeit eine andere Form der Vermietung aufzunehmen, ist der subjektive Tatbestand der Überschusserzielungsabsicht in diesem Zeitpunkt neu zu bewerten.

Im Urteilsfall wurde im Jahr 1993 ein Hotel- und Gaststättenkomplex erworben. Zum Hotel- und Gaststättenkomplex gehören Nebengebäude und ein Wohnhaus sowie Wald-, Wiesen- und Landwirtschaftsflächen. Zunächst wurde der Hotel- und Gaststättenkomplex ohne Nebengebäude und Wohnhaus verpachtet. Dieses Pachtverhältnis wurde 1999 gekündigt. Nach umfangreichen Renovierungen wurde ab dem Jahr 2001 der gesamte Hotel- und Gaststättenkomplex verpachtet. Aus der Verpachtung wurden dauerhaft Verluste erzielt. Im Rahmen der Veranlagung 2011 führte das Finanzamt auf der Grundlage der aus den bisherigen Veranlagungen ermittelten Geschäftszahlen eine provisorische Überschussprognose durch und ermittelte für den Zeitraum 1995 bis einschließlich 2024 einen Totalverlust; die Jahre 1993 und 1994 blieben insoweit unberücksichtigt, da hierüber keine Unterlagen und Geschäftszahlen mehr vorlagen. Vor diesem Hintergrund erkannte das Finanzamt die Werbungskostenüberschüsse für die Streitjahre wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr an. Das Finanzgericht bestätigte dies. Der Bundesfinanzhof hob nun aber das angefochtene Urteil auf und verwies die Sache zurück an das Finanzgericht. Die bisherige Prüfung der Überschusserzielungsabsicht genüge nicht den anzuwendenden Kriterien.

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof heraus, dass die Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit und damit auch die Überschusserzielungsabsicht objekt- und nicht grundstücksbezogen ist, d.h. sie ist auf ein bestimmtes Immobilienobjekt ausgerichtet:

- Vermietet der Stpfl. mehrere Objekte auf der Grundlage verschiedener Rechtsverhältnisse oder nach Maßgabe unterschiedlicher miet- oder pachtrechtlicher Vertragsbedingungen, so ist jede Tätigkeit grundsätzlich für sich zu beurteilen. Dies gilt auch dann, wenn sich die Objekte auf einem Grundstück im zivilrechtlichen Sinne befinden.
- Vermietet der Stpfl. demgegenüber mehrere Objekte bzw. das gesamte – etwa aus unterschiedlich genutzten Teilstücken bestehende – Grundstück auf der Grundlage lediglich eines Rechtsverhältnisses und mithin unter den identischen rechtlichen Vertragsbedingungen, ist die Vermietungstätigkeit einheitlich zu beurteilen.

Der Prognosezeitraum beginnt grundsätzlich mit dem Erwerb oder der Herstellung des für die Prognoseentscheidung maßgeblichen Objekts. Entschließt sich der Stpfl., nach einer vorangegangenen Vermietungstätigkeit eine andere Form der Vermietung – etwa durch die gleichzeitige Vermietung mehrerer Objekte, die vorher einzeln oder gar nicht vermietet waren, im Rahmen eines einheitlichen Mietvertrages – aufzunehmen, ist die Überschusserzielungsabsicht in diesem Zeitpunkt neu zu bewerten. Vorliegend war also ab der Verpachtung des gesamten Hotel- und Gaststättenkomplexes ab 2001 die Überschusserzielungsabsicht neu zu beurteilen. Bis dahin angefallene Verluste waren mithin bei dieser Prognose nicht zu berücksichtigen.

Handlungsempfehlung:

Bei Gewerbeobjekten ist die Vermietung wegen der oftmals besonderen Gestaltung oder des Mietumfeldes schwierig, so dass zeitweise auch Verluste erwirtschaftet werden. In diesen Fällen ist sorgfältig zu dokumentieren, dass eine Überschusserzielungsabsicht vorliegt. Hierzu gehört eine langfristige Prognose der Einnahmen und Werbungskosten, aber auch eine Dokumentation von Maßnahmen zur Verbesserung der Einnahmen-/Werbungskostenrelation.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

19 Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen: frühere BFH-Rechtsprechung soll nun gesetzlich verankert werden

Nach dem Referentenentwurf des „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ ist dem nachfolgend mit Datum vom 31.7.2019 der Regierungsentwurf veröffentlicht worden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer ist an dieser Stelle auf die über den vorangehenden Referentenentwurf hinausgehende Ergänzung des § 17 EStG um einen neuen Absatz 2a hinzuweisen, mit der – in Reaktion auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH (vgl. BFH vom 11.7.2017, IX R 36/15, BStBl II 2019, 208 und BFH vom 20.7.2018, IX R 5/15, BStBl II 2019, 194) – eine Legaldefinition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG eingeführt werden soll.

Im Ergebnis soll damit die bisherige Rechtslage ungeachtet der durch das MoMiG geänderten zivilrechtlichen Rahmenbedingungen für steuerliche Zwecke wiederhergestellt werden, wonach zu den **nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen i.S.d. § 17 EStG** auch gehören:

- einerseits Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war,
- und andererseits Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.
- Darüber hinaus ist in Bestätigung der bisherigen Rechtslage geregelt, dass auch offene und verdeckte Einlagen (z.B. Nachschüsse) zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören.

Mit dieser Neuregelung soll sichergestellt werden, dass solche Darlehensverluste – abweichend von der BFH-Rechtsprechung – auch dann gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten ist die **gesellschaftsrechtliche Veranlassung**. Hierzu definiert Satz 4 der Neuregelung, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne von Satz 3 Nr. 2 oder 3 (Nr. 1 betrifft offene und verdeckte Einlagen) bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte, d.h. wenn die Hingabe oder das Stehenlassen von Darlehen an die Kapitalgesellschaft nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt wurde. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten (insbesondere einem Kreditinstitut) noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist insbesondere dann gegeben, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Satz 3 Nr. 3 der Neuregelung stellt klar, dass auch der **Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen** oder vergleichbare Forderungsausfälle als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind. Dabei ist eine Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten unabhängig von der Beteiligungshöhe des Gesellschafters. Auch Kleinanleger (Beteiligungshöhe unter 10%) können danach gesellschaftsrechtliche Darlehensverluste und Verluste aus sonstigen Sicherheiten gewinnmindernd geltend machen. Bislang konnten Kleinanleger solche nachträglichen Anschaffungskosten nur geltend machen, wenn sie zur Geschäftsführung befugt waren.

Die **Neuregelung** soll grundsätzlich für Veräußerungen (oder auch die Liquidation) nach dem 31.7.2019 gelten, auf Antrag des Stpfl. aber auch schon für frühere Veräußerungen anwendbar sein.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass diese Änderung im Zusammenhang steht mit dem ausdrücklichen Ausschluss der Geltendmachung von Darlehensausfällen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wie sie die geplante Neufassung des § 20 Abs. 2 EStG mit Wirkung ab dem 1.1.2020 vorsieht. Zu beachten ist weiterhin, dass die Neuregelung nur bei gesellschaftsrechtlich veranlassten Verlusten greift, nicht aber bei Darlehen und sonstigen Sicherheiten, die aus betrieblichen Gründen gewährt wurden.

Handlungsempfehlung:

Hinsichtlich der praktischen Anwendung der Neuregelung ist bereits jetzt anzuraten, die gesellschaftsrechtliche Veranlassung gewährter Darlehen bzw. sonstiger Sicherheiten sorgfältig zu dokumentieren, z.B. die Ablehnung der Darlehensgewährung durch ein Kreditinstitut. Die Geltendmachung von Aufwendungen aus dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens bzw. der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft bis 31.12.2019 als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bejaht die Rechtsprechung, lehnt die FinVerw aber ab. In solchen Fällen ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, welche Handlungsoptionen bestehen.

20 Abzugsfähigkeit einer EU-Kartellbuße

Zur Problematik der Abzugsfähigkeit von EU-Kartellbußen als Betriebsausgaben hat das FG Rheinland-Pfalz mit seinem Urteil vom 29.8.2018 (Aktenzeichen 1 K 2469/16, EFG 2019, 809) entschieden, dass solche Kartellbußen nur insoweit abgezogen werden dürfen, als sie eine **über die Ahndungsfunktion hinausgehende Abschöpfungswirkung entfalten**.

Im Streitfall hatte die klagende Kapitalgesellschaft im Hinblick auf eine EU-Kartellbuße eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet, die die FinVerw allerdings nicht anerkannte. In Anwendung des Abzugsverbots für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die von einem inländischen Gericht, einer inländischen Behörde oder von Organen der Europäischen Union festgesetzt werden nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, hat das FG dazu festgestellt, dass **Rückstellungen nur zulässig sind, wenn kein steuerliches Abzugsverbot besteht**, das einem Abzug der betreffenden Aufwendungen als Betriebsausgaben entgegensteht – **und dass EU-Kartellbußen in vollem Umfang dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG unterliegen**.

Zwar enthalte Satz 4 dieser Vorschrift eine **Ausnahme** vom Abzugsverbot. Diese Ausnahme greife aber nur, soweit mit der Geldbuße auch die durch die sanktionierten Wettbewerbsverstöße erlangten wirtschaftlichen Vorteile abgeschöpft werden. Wurde die EU-Kartellbuße pauschal festgesetzt, habe sie gerade keine ahndende und zugleich abschöpfende Doppelfunktion, sondern reinen Ahndungscharakter. Von der EU-Kommission wegen eines Kartellverstoßes verhängte Geldbußen dienten vor allem der Ahndung des Verstoßes und der Abschreckung potenzieller Nachahmer und beinhalteten dann keinen Abschöpfungsanteil, wenn deren Bemessung nach Maßgabe eines sog. Grundbetrags erfolgt sei (nach den Leitlinien der Kommission für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen). Die Annahme, eine Buße könne nur abschrecken, wenn sie auch Gewinn abschöpfe, sei nicht zwingend und zudem wegen anderweitiger Abschöpfungsmöglichkeiten nicht immer zutreffend.

Hinweis:

Das im Einkommensteuergesetz formulierte Abzugsverbot gilt über einen entsprechenden Gesetzesverweis auch für GmbH und erfasst über Geldbußen hinaus auch Ordnungs- und Verwarnungsgelder; zudem dürfen GmbH auch Geldstrafen nicht steuermindernd geltend machen.

21 Gewinnermittlung bei Anteilsveräußerung im Zusammenhang mit Währungssicherungsgeschäften (Gewinnbegriff)

Ebenfalls mit vorgenanntem Urteil vom 29.8.2018 (Aktenzeichen 1 K 2469/16, EFG 2019, 809) hat das FG Rheinland-Pfalz entschieden, dass für die **Einbeziehung von Erträgen aus Währungssicherungsgeschäften in die Ermittlung des gem. § 8b KStG von der Steuer befreiten Gewinns** aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen **kein Raum** besteht.

Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung insbesondere des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft außer Ansatz. Veräußerungsgewinn im Sinne dieses Satzes 1 ist nach der Definition des Satzes 2 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert).

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, die Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert hatte; das aus dieser Veräußerung erzielte Ergebnis blieb bei der Ermittlung des Einkommens unstreitig unberücksichtigt. Darüber hinaus begehrte die GmbH aber auch die Privilegierung von aus Währungssicherungsgeschäften für die veräußerten Anteile erzielten Vermögensmehrungen, was die FinVerw allerdings nicht gewährte. Diese Erträge resultierten daraus, dass die GmbH den in fremder Währung erhaltenen Kaufpreis über Währungssicherungsgeschäfte abgesichert hatte.

Auch das FG Rheinland-Pfalz lehnt die Einbeziehung der Gewinne aus Währungssicherungsgeschäften in die Regelung des § 8b Abs. 2 KStG mit der Begründung ab,

- dass angesichts der Funktion der Vorschrift des § 8b Abs. 2 KStG weder die Bildung einer **Bewertungseinheit** zwischen diesen Sicherungsgeschäften und dem Veräußerungsvorgang möglich sei (weil Bewertungseinheiten nicht für die Einkommensermittlung maßgeblich seien),
- noch derartige Vermögensmehrungen als **Teil eines „Veräußerungspreises“** angesehen werden könnten. Denn zum Veräußerungspreis gehöre lediglich das, was der Veräußerer vom Erwerber als Gegenleistung für die Anteilsübertragung erhalte. Hierzu gehörten nicht solche „Gegenleistungen“, die für eine eigenständige Leistung neben der Anteilsübertragung gezahlt werden. Zwar sei bei einer in Fremdwährung veräußerten Beteiligung der Veräußerungspreis zum Zeitpunkt des Vollzugs des Veräußerungsgeschäfts in Euro umzurechnen. Nach dem Veräußerungsvorgang eingetretene Wertveränderungen seien auf den Veräußerungszeitpunkt zurückzubeziehen, wenn und soweit die Gegenleistung noch ausstehe, sodass nur der tatsächlich vereinnahmte Betrag als Veräußerungspreis gelte. Wertveränderungen, die am Gegenstand der Gegenleistung erst eintreten, nachdem diese erbracht worden ist, seien nicht in den von der Besteuerung auszunehmenden Teil des Gewinns einzubeziehen. Ein (ggf.) höherer Betrag in Euro, den der Veräußerer auf Grund zuvor mit Dritten abgeschlossenen Währungssicherungsgeschäften für den in Fremdwährung vereinnahmten Kaufpreis erhalte, stelle demnach keine Gegenleistung für die Anteilsübertragung dar.

Hinweis:

Das FG Rheinland-Pfalz erteilt also u.a. einer weiten Auslegung des in § 8b Abs. 2 KStG verwendeten Begriffs der „Gewinne aus der Veräußerung“ eine deutliche Absage. Die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG erfasse nur Anteile an einer Körperschaft, sie erstrecke sich nicht einmal auf Rechte zum Bezug entsprechender Anteile oder Optionsrechte. Vor diesem Hintergrund ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu verfolgen.

22 Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen

Mit seinem Urteil vom 19.12.2018 (Aktenzeichen I R 71/16, BFH/NV 2019, 883) hat der BFH entschieden, dass die Rechtsprechung, nach der **gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen erst im Zeitpunkt ihrer Realisation** zu einem Veräußerungsgewinn führen, **auch für Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG gilt**.

Im konkreten Fall war umstritten, ob die durch einen Unternehmenskaufvertrag aus dem Jahr 1999 begründeten und durch die klagende GmbH im Streitjahr 2009 vereinnahmten Zahlungen gem. § 8b KStG außer Ansatz bleiben. Vereinfacht dargestellt war die Frage zu klären, ob die Vorschrift des § 8b Abs. 2 KStG auch auf solche Veräußerungserlöse Anwendung findet, die aus einer Anteilsveräußerung vor Inkrafttreten der Vorschrift stammen, aber erst nach Inkrafttreten der Vorschrift bei der veräußernden Kapitalgesellschaft zufließen. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG sieht vor, dass Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerfrei sind; dies gilt allerdings gemäß § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG bei veräußernden Kapitalgesellschaften, bei denen das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, erst ab dem 1.1.2002.

Im Streitfall war das Veräußerungsgeschäft bereits 1999 abgeschlossen worden. Weil neben einem sofort zahlbaren fixen Kaufpreis auch ein variabler Kaufpreis vereinbart worden war, stand der Veräußerungserlös aber bei Abschluss des Veräußerungsgeschäfts noch nicht fest. Die klagende GmbH partizipierte in den Jahren nach der Veräußerung der Anteile noch an der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH, da sich der Kaufpreis nach den Verkaufszahlen späterer Jahre richtete. Die FinVerw vertrat dazu für das Jahr 2009 die Auffassung, dass die Zahlungen aus dem Kaufvertrag einheitlich zu behandeln seien und der im Streitjahr gezahlte Betrag – mangels Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 KStG – nicht steuerfrei vereinnahmt werden dürfe.

Der BFH vertritt dazu die Auffassung, dass die Zahlungen nach § 8b Abs. 2 KStG sehr wohl bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, da eine Veräußerung i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG (d.h. entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern auf ein anderes Rechtssubjekt) vorliege.

Der Veräußerungsgewinn entsteht grundsätzlich im Veräußerungszeitpunkt, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt des Zuflusses des Verkaufserlöses und davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist; er ist also regelmäßig stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln. Für Fälle der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen ist hingegen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Daher seien die Zahlungen im Streitjahr zwar Teil des Veräußerungsgewinns, aber im Zeitpunkt ihres Zuflusses gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerlich außer Ansatz zu lassen, weil die streitigen Zahlungen erst im Streitjahr zugeflossen sind und der Gewinn der Klägerin damit erst zu diesem Zeitpunkt entstanden ist. Auch die Übergangsvorschrift des § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG stehe der Steuerfreistellung nicht entgegen, da insoweit nicht auf den Abschluss des dinglichen Rechtsgeschäfts, sondern auf den Entstehungszeitpunkt des Veräußerungsgewinns abgestellt wird.

23 Beteiligung an einer GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers

Mit seinem Urteil vom 10.4.2019 (Aktenzeichen X R 28/16, DStZ 2019, 554) hat der BFH zur Frage der Zuordnung einer GmbH-Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden entschieden,

- dass eine solche Beteiligung an einer GmbH zum **notwendigen Betriebsvermögen gehört**, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Stpfl. zu gewährleisten.

- Maßgebend für die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen sei deren **Bedeutung für das Einzelunternehmen**.
- Dabei **stehe** der Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen **nicht entgegen**, wenn die dauerhaften und intensiven **Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Beteiligungsgesellschaft bestehen**, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird.

Im konkreten Streitfall hat der Kläger ein Einzelunternehmen betrieben, welches insbesondere im Bereich „Werbeagentur“ tätig war. Daneben hielt der Kläger sämtliche Anteile der B-GmbH, welche wiederum 100 %-Beteiligungen an der A-GmbH und der C-GmbH hielt. Nach einem „Outsourcing-Vertrag“ übernahm die B-GmbH gegen Entgelt bestimmte Verwaltungsaufgaben für das Einzelunternehmen des Klägers (Finanzbuchhaltung, EDV, Facility Management, Vermittlung von Beratungsleistungen). Daneben schloss der Kläger mit der C-GmbH – die seit ihrer Ausgliederung aus der B-GmbH seine Hauptauftraggeberin war – einen Agenturvertrag, demzufolge der Kläger die alleinige Betreuung der C-GmbH in allen Fragen der Beratung, Gestaltung und Durchführung der Werbung übernahm. Die C-GmbH verpflichtete sich, keine andere Werbeagentur für Aufgaben heranzuziehen, die Gegenstand des Vertrags waren. Umgekehrt verpflichtete sich auch der Kläger, auf Wunsch der C-GmbH auf dem Wettbewerbsbereich der betreuten Produkte nicht für andere Firmen tätig zu werden. Ferner übernahm der Kläger einige „Sonderaufgaben“ wie die Beratung bei der Unternehmens- und Verkaufspolitik der C-GmbH sowie die Beratung und Mitwirkung bei der Entwicklung neuer oder verbesserter Produkte. Der Kläger hatte die Agenturrabatte an die C-GmbH weiterzugeben und erhielt von dieser ein Honorar von 4,5 % der Werbeausgaben.

Strittig war nun die Behandlung von Gewinnausschüttungen der A-GmbH. Der Kläger wollte diese im steuerlichen Privatvermögen vereinnahmt wissen, die FinVerw war der Auffassung, dass die Beteiligung an der A-GmbH dem notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zuzuordnen sei und dementsprechend die Gewinnausschüttungen im steuerlichen Betriebsvermögen zu vereinnahmen seien.

Dazu stellte der BFH fest, dass die Beteiligung des Klägers an der B-GmbH im Streitjahr zu seinem notwendigen Betriebsvermögen gehörte und die vereinnahmte Dividende daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen war.

Für die Zuordnung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden, Freiberuflers oder Land- und Forstwirts gelten nach den Ausführungen des BFH folgende Grundsätze:

- Wirtschaftsgüter gehören zum **notwendigen Betriebsvermögen**, wenn sie **dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen**, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind; dabei wird jedoch nicht vorausgesetzt, dass sie für den Betrieb notwendig im Sinne von „erforderlich“ sind.
- Hieraus ist für die Besteuerung von **Einzelgewerbetreibenden** abzuleiten, dass eine **Beteiligung unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird** (also notwendiges Betriebsvermögen darstellt), wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten. Demgegenüber reicht die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens ebenso wenig aus wie ein einmaliger Geschäftsvorfall.
- Die **Absatzförderung beschränkt sich dabei nicht auf „Produkte“ im engeren Sinne** (Waren); vielmehr ist die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen auch dann vorzunehmen, wenn die Beteiligungsgesellschaft den Absatz von Dienstleistungen des Stpfl. gewährleistet.
- **Entscheidend** für den Gesichtspunkt der **Absatzförderung** ist der **Anteil der Beteiligungsgesellschaft** am Umsatz des Einzelunternehmens, nicht jedoch der Anteil an dessen Gewinn.

- **Abzugsgrenzen** sind diese der Absatzförderung dienenden und daher unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzten Beteiligungen hauptsächlich von solchen **Anteilen, die in erster Linie der Kapitalanlage dienen**.
- **Entscheidend** für die Beantwortung der Frage, ob eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist die Sichtweise des **Einzelgewerbetreibenden**. Unerheblich ist die Sichtweise der GmbH, also insbesondere die Frage, welchen Umsatz bzw. Gewinn die GmbH mit den Geschäften zum Einzelunternehmen erzielt.
- Vorliegend tätigte der Kläger mit der A-, B- und C-GmbH 99,9 % des Umsatzes seines Einzelunternehmens. Das Einzelunternehmen des Klägers war daher auf die Geschäftsbeziehung mit den drei Beteiligungsgesellschaften existenziell angewiesen. Von einer bloßen Kapitalanlage kann also angesichts der überragenden Bedeutung der Beteiligung für das Einzelunternehmen nicht ausgegangen werden.
- Dass der Kläger nur an der B-GmbH unmittelbar und an der A- und C-GmbH lediglich mittelbar über seine 100 %-Beteiligung an der B-GmbH (wirtschaftlich ebenfalls zu 100 %) beteiligt war, steht der Einbeziehung der mit diesen Einzelgesellschaften getätigten Umsätze in die Betrachtung nicht entgegen. Denn eine Beteiligung gehört auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Gesellschaft, an der der Stpfl. beteiligt ist, unterhalten werden, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird.

Hinweis:

Die Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens, Freiberuflers oder zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft ist häufig Streitpunkt mit der FinVerw. In diesen Fällen ist im ersten Schritt sehr sorgfältig aufzuklären und zu dokumentieren, welche wirtschaftlichen Beziehungen zu der Kapitalgesellschaft bestehen.

Mit freundlichen Grüßen

Mit freundlichen Grüßen

Schiff-Martini & Cie. GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft