

Steuer & Bilanz aktuell - Mai 2019

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit	2
Für Unternehmer und Freiberufler	3
Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?	3
Übertragung von Veräußerungsgewinnen aus einem Grundstücksverkauf	4
Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht	4
Für Personengesellschaft	5
Gewinnverteilung bei Eintritt eines neuen Gesellschafters	5
Stille Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil	6
Erbschaftsteuerliche Gefahren bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens	7
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	8
Aktuelle Hinweise zu Mini-Jobs und Midi-Jobs	8
Für Hauseigentümer	10
Gewerbliche Mitunternehmerschaft bei Betrieb eines Blockheizkraftwerks	10
Vermietung einer Wohnunterkunft als Gewerbebetrieb	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Brexit-Konsequenzen für GmbH und ihre Gesellschafter	12
Nachträgliche Anschaffungskosten auf Anteile an Kapitalgesell- schaften	13
Verzicht auf Gesellschafterdarlehen	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Mai und Juni	16

Editorial



Sehr geehrte Leserinnen und Leser, wir haben Ihnen in dieser Ausgabe wieder die aus unserer Sicht aktuellen und interessanten steuerlichen Neuerungen und Entscheidungen zusammengestellt.

So stellt sich aufgrund der schon lange anhaltenden Niedrigzinsphase steuerlich die Frage nach der Verfas-

sungsmäßigkeit des typisierenden Zinssatzes für die Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten.

Der Brexit hat nicht nur politische Konsequenzen sondern führt auch dazu, dass von Unternehmen und Ihren Anteilseignern vor diesem Hintergrund bedeutsame steuerliche Regelungen auf den Prüfstand zu stellen sind.

Für Personengesellschaften gibt es aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung bei dem Eintritt von neuen Gesellschaftern.

Ich hoffe, dass jeder von Ihnen praxisrelevante Hinweise findet.

Sollten Sie Fragen dazu haben, freuen wir uns, wenn Sie uns und unsere Mitarbeiter direkt darauf ansprechen. Wir erörtern dann gerne mit Ihnen die Auswirkungen der Änderungen für Sie als Steuerpflichtigen und Unternehmer in einem persönlichen Gespräch.

Ich wünsche Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre und verbleibe mit besten Grüßen

Axel Becker

Unsere Veranstaltungen im Mai

Wir möchten Sie auf das **HLB Praxisforum Umsatzsteuer in Bremen und Gießen** hinweisen. Nähere Informationen hierzu finden Sie unter „In eigener Sache“ sowie unter www.hlb-praxisforum.de

Für alle Steuerpflichtigen

Bei volljährigen Kindern unter 25 Jahren besteht u.a. dann ein Anspruch auf Kindergeld, wenn diese sich in einer Erstausbildung befinden.

Schließt sich nach Abschluss der Erstausbildung ein weiterer Ausbildungsgang an, fällt der Kindergeldanspruch grundsätzlich weg.

Bundesfinanzhof:
Ein Kindergeldanspruch kann für jeden weiteren Ausbildungsabschnitt nur dann bestehen, wenn dieser in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Erstausbildung steht (einheitliche Erstausbildung).

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeld bei neben der Ausbildung ausgeübter Erwerbstätigkeit

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

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

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

Im September 2015 beendete die Tochter der Stpfl. ihr Studium an der Dualen Hochschule erfolgreich mit dem Abschluss „Bachelor of Arts“ einschließlich der parallel verlaufenden Berufsausbildung. Auf Grund eines im August 2015 geschlossenen Arbeitsvertrags vereinbarte die Tochter mit ihrem bisherigen Ausbildungsbetrieb ein ab Oktober 2015 beginnendes Vollzeitverhältnis. Im September 2015 begann die Tochter ein fünfsemestriges Masterstudium der Wirtschaftspsychologie. Die Vorlesungen fanden abends und z.T. auch am Samstag statt.

Die Familienkasse lehnte eine weitere Kindergeldfestsetzung ab Oktober 2015 ab mit der Begründung, dass die Tochter mit dem Bachelorabschluss bereits ihre Erstausbildung abgeschlossen habe und während des Masterstudiums einer zu umfangreichen und damit den Kindergeldanspruch ausschließenden Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Das Finanzgericht gab dagegen der Stpfl. Recht und gewährte Kindergeld, weil es davon ausging, dass das Masterstudium noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung sei und es deshalb nicht auf den Umfang der daneben ausgeübten Erwerbstätigkeit ankomme.

Der Bundesfinanzhof hob wiederum das Urteil des Finanzgerichts auf und entschied wie folgt:

- Für in Ausbildung befindliche volljährige Kinder, die das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur dann ein **Kindergeldanspruch**, wenn sie **keiner Erwerbstätigkeit nachgehen**, die **regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden** umfasst. Nimmt aber ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Erwerbstätigkeit mit mindestens diesem Umfang auf, so muss unterschieden werden zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung). Nur im ersten Fall wird weiterhin Kindergeld gewährt.
- Zwar können auch mehrere Ausbildungsabschnitte zu einer einheitlichen

Erstausbildung zusammenzufassen sein, wenn sie in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte) zueinanderstehen und in engem zeitlichem Zusammenhang durchgeführt werden. Eine solche **einheitliche Erstausbildung** muss jedoch **von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung abgegrenzt** werden. Damit rückt der Bundesfinanzhof von seiner bisherigen Rechtsprechung ab. Nach den nun aufgestellten Grundsätzen führt die duale Ausbildung mit studienintegrierter praktischer Ausbildung oder ein konsekutives Masterstudium nicht automatisch zur Annahme einer einheitlichen Erstausbildung.

– Für diese Abgrenzung kommt es darauf an, ob nach Erlangung des ersten Abschlusses die **Ausbildung die hauptsächliche Tätigkeit des Kindes darstellt** oder ob bereits die aufgenommene **Berufstätigkeit im Vordergrund** steht. Als Anzeichen für eine bloß berufsbegleitend durchgeführte Weiterbildung kann sprechen, dass das Arbeitsverhältnis zeitlich unbefristet oder auf mehr als 26 Wochen befristet abgeschlossen wird und auf eine vollzeitige oder nahezu vollzeitige Beschäftigung gerichtet ist. Ebenso deutet der Umstand, dass das Arbeitsverhältnis den erlangten ersten Abschluss erfordert, auf eine Weiterbildung im bereits aufgenommenen Beruf hin. Zudem spielt eine Rolle, ob sich die Durchführung des Ausbildungsgangs an den Erfordernissen der Berufstätigkeit orientiert (z.B. Abend- oder Wochenendunterricht).

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

Handlungsempfehlung: Eine Abgrenzung muss immer unter Vornahme einer Gesamtwürdigung für den konkreten Fall vorgenommen werden.

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

Für Unternehmer und Freiberufler

Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten: Zinssatz verfassungsgemäß?

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

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

Weitere Voraussetzung ist, dass eine Erwerbstätigkeit nicht im Vordergrund steht. Die einheitliche Erstausbildung muss sich von einer Weiterbildung abgrenzen.

Oft kann nur im Einzelfall entschieden werden, ob eine Abgrenzung zur Berufstätigkeit vorliegt und damit der Kindergeldanspruch besteht.

Für bilanzierende Unternehmen

Unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr sind in der Steuerbilanz zwingend mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen.

Das Finanzgericht Hamburg hat ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes.

Für Unternehmer und Freiberufler mit Betriebsgrundstücken

Gewinne aus der Übertragung von Betriebsgrundstücken können steuerneutral auf Reinvestitionen übertragen werden, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind.

Die Übertragung ist auch in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen möglich, allerdings erst im Zeitpunkt der Reinvestition, wenn diese erst später erfolgt, so der Bundesfinanzhof.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

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

Übertragung von Veräußerungsgewinnen aus einem Grundstücksverkauf

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

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

Im Urteilsfall war – stark verkürzt dargestellt – in einer KG der im Zuge der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entstandene Gewinn in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden. Die Reinvestition erfolgte in einem anderen Betriebsvermögen des Stpfl. Da der Betrieb übertragen wurde, erfolgte vor Übertragung noch die Überführung der Rücklage in das andere Betriebsvermögen.

Die Anschaffung des Reinvestitions-Wirtschaftsguts erfolgte dagegen erst später. Das Finanzamt versagte die Überführung der Rücklage nach § 6b EStG vor Anschaffung/Herstellung des Reinvestitions-Wirtschaftsguts.

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

Handlungsempfehlung: In diesen Fällen muss die bilanzielle Vorgehensweise sorgfältig geplant werden.

Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.11.2018 (Aktenzeichen V R 65/17) eine wichtige Entscheidung zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer Bruchteilsgemeinschaft gefällt. Und zwar hat das Gericht unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sein kann. Stattdessen erbringen die **Gemeinschafter** als jeweilige Unternehmer anteilig von ihnen zu versteuernde Leistungen.

Im Streitfall hatte der Stpfl. zusammen mit weiteren Personen Systeme zur endo-

skopischen Gewebecharakterisierung entwickelt. Die Erfindungen lizenzierten sie gemeinsam – aber nicht als Außen-GbR (s.u.) – an eine Kommanditgesellschaft, die ihnen für die Lizenzgewährung Gutschriften auf der Grundlage des Regelsteuersatzes von 19 % erteilte. Die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren versteuerte der Stpfl. demgegenüber nur nach dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.

Das für den Stpfl. zuständige Finanzamt erfuhr hiervon im Rahmen einer Kontrollmitteilung und erließ gegenüber dem Stpfl. geänderte Steuerbescheide. Hiergegen machte der Stpfl. u.a. geltend, dass nicht er, sondern eine zwischen ihm und den anderen Erfindern gebildete Bruchteilsgemeinschaft Unternehmer und damit Steuerschuldner für die Lizenzgewährung gegenüber der Kommanditgesellschaft sei.

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

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

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

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

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

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

Für Personengesellschaften

Gewinnverteilung bei Eintritt eines neuen Gesellschafters

Tritt ein Gesellschafter unterjährig in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ein, so entsteht in der Praxis oftmals das Bedürfnis, dass dieser neu eintretende Gesellschafter bereits am Einnahmen- und Werbungskostenüberschuss des

Bundesfinanzhof:

Eine Bruchteilsgemeinschaft ist umsatzsteuerlich kein Unternehmer. Jeder Gemeinschaftler ist jeweils Unternehmer mit seinen anteiligen Leistungen.

Grund: Die Bruchteilsgemeinschaft ist nicht rechtsfähig, weshalb sie keine umsatzsteuerliche Leistungen erbringen kann.

Anders ist es zu sehen, wenn eine Außen-GbR begründet wird.

Für alle Personengesellschaften

Streitfall:

Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft hatte einen unterjährigen Gesellschafterwechsel. Vertraglich wurde vereinbart, dass der neue Gesellschafter ganzjährig an der Ergebnisverteilung teilnimmt. Der Vertrag wurde schon im Vorjahr abgeschlossen.

Das Finanzamt erkannte die Ergebniszurechnung auf den neuen Gesellschafter nicht an.

Der Bundesfinanzhof gab dem Steuerpflichtigen Recht. In Bezug auf eine auf die Zukunft gerichteten Vereinbarung kann von der gesetzlichen Regelung abgewichen werden, wenn alle Gesellschafter zustimmen und der Grund im Gesellschaftsverhältnis liegt.

Für Gesellschafter von Personengesellschaften

gesamten (Kalender-)Jahres teilnehmen soll, um diesem einen (steuerlichen) Anreiz für den Beitritt zur Gesellschaft zu bieten. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.9.2018 (Aktenzeichen IX R 35/17) diese Praxis gebilligt. Die Anerkennung der abweichenden Gewinnverteilung setzt allerdings voraus, dass diese mit Zustimmung aller Gesellschafter bereits im Vorjahr (also für die Zukunft) vereinbart worden ist.

Im Streitfall waren an einer GbR mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung drei Gesellschafter zu jeweils einem Drittel beteiligt. Einer der Gesellschafter veräußerte seinen Anteil an einen neu eintretenden Gesellschafter. Nach dem im Oktober 1997 geschlossenen notariellen Vertrag sollte die Übertragung der Gesellschafterrechte mit Kaufpreiszahlung noch im gleichen Jahr erfolgen. Vereinbart wurde ferner, dass der neu beitretende Gesellschafter bereits für das gesamte Eintrittsjahr am Werbungskostenüberschuss der Gesellschaft teilnahm. Der Kaufpreis wurde aber erst am 1.7.1998 gezahlt. Deshalb kam es rechtlich erst zu diesem Zeitpunkt zum Gesellschafterwechsel.

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

Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt und dem neu eingetretenen Gesellschafter den seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verlust des gesamten Geschäftsjahres 1998 zugesprochen. Grundsätzlich richtet sich die Verteilung des Ergebnisses bei einer vermögensverwaltenden GbR nach den Beteiligungsverhältnissen. Danach wäre der Stpfl. nur zu einem Sechstel beteiligt gewesen, weil seine Beteiligung von einem Drittel nur für ein halbes Jahr bestand.

Von dieser gesetzlichen Regelung können die Gesellschafter jedoch in engen Grenzen auf vertraglicher Grundlage abweichen. Voraussetzung ist, dass die von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung für **zukünftige Geschäftsjahre** getroffen wird und dass ihr alle Gesellschafter zustimmen. Sie muss zudem ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und darf nicht rechtsmissbräuchlich sein. Es liegt im Interesse der vermögensverwaltenden Gesellschaft, dass Altgesellschafter auf Verlustzuweisungen zu Gunsten neuer Gesellschafter verzichten, um hierdurch einen Anreiz für den Beitritt neuer Gesellschafter und damit einen Anreiz für die Zuführung neuen Kapitals zu schaffen.

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

Stille Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil

In einem anderen Urteilsfall ging es um die typisch stille Unterbeteiligung der Ehefrau am Mitunternehmeranteil des Ehemannes an einer Personengesellschaft in

der Rechtsform der GbR, die auf dem Gebiet der Unternehmensberatung und Insolvenzverwaltung tätig war.

Strittig war die Anerkennung der Unterbeteiligung. Der Unterbeteiligte sollte nach dem Vertrag die wirtschaftlichen Risiken der Personengesellschaft im Innenverhältnis mittragen, im Bedarfsfall seine persönliche Arbeitskraft einbringen und von nahen Angehörigen zugesagte Unterstützungsleistungen zur Leistung einer Vermögenseinlage in die Innengesellschaft nutzen.

Die Finanzverwaltung erkannte diese Unterbeteiligung nicht an, sondern ordnete den vollen Gewinnanteil aus der Personengesellschaft weiter dem Hauptbeteiligten zu.

Dieses Ergebnis bestätigte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7.11.2018 (Aktenzeichen IV R 20/16). Das Gericht führt aus, dass es sich bei der (typisch) stillen Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil eines anderen um die Beteiligung eines Dritten (Unterbeteiligten) an dem Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten handelt. Zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten kommt eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen zustande, in der dem Dritten eine schuldrechtliche Mitberechtigung zumindest am Gewinn des Gesellschaftsanteils des Hauptbeteiligten eingeräumt wird.

Die steuerliche Berücksichtigung von Gewinnanteilen eines Unterbeteiligten als Sonderbetriebsausgaben des Hauptbeteiligten kommt allerdings nur in Betracht, wenn die Begründung der stillen Unterbeteiligung **betrieblich veranlasst** ist. Bezogen auf die Begründung einer stillen Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten setzt dies voraus, dass dem Betrieb durch den Unterbeteiligten Mittel zugeführt werden, er also eine **Einlage** leistet. Vorliegend sei weder eine Bareinlage noch eine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung über Einlagen in Form von Diensten erfolgt.

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

Erbschaftsteuerliche Gefahren bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens

Wurden Anteile an einer Personengesellschaft unter Nutzung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung unentgeltlich übertragen, so steht dies unter dem Vorbehalt der Behaltensregelung. D.h. innerhalb der Behaltensfrist kann nur dann über den Anteil an der Personengesellschaft verfügt werden (z.B. in Form einer Veräußerung des Anteils oder Betriebsaufgabe bei der Personengesellschaft), wenn eine Nachbelastung mit Erbschaftsteuer in Kauf genommen wird.

Das Finanzgericht Nürnberg bestätigt mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen 4 K 572/16) die in der Literatur und der Finanzverwaltung vertretene Ansicht, wonach auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft insoweit eine schädliche Verfügung sein kann, welche zum (anteiligen) Wegfall des Verschonungsabschlags und damit zu einer Erbschaft-/

In einem Streitfall erkannte die Finanzverwaltung die stille Unterbeteiligung der Ehefrau an dem Mitunternehmeranteil des Ehemannes an einer Personengesellschaft nicht an.

Bundesfinanzhof:
Voraussetzung für die Anerkennung einer stillen Unterbeteiligung ist die Leistung einer Einlage in bar oder in Form von Dienstleistungen.

Für alle Personengesellschaften

Die Verschonungsregelung der Erbschaftsteuer steht unter dem Vorbehalt einer Behaltensfrist über den Mitunternehmeranteil.

Finanzgericht Nürnberg:
Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist eine schädliche Verfügung, die zum (anteiligen) Wegfall des Verschonungsabschlages führt.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Zum 1.1.2019 gelten neue Geringfügigkeits-Richtlinien.

Eine Beschäftigung ist geringfügig, wenn das Arbeitsentgelt regelmäßig 450 Euro im Monat nicht übersteigt oder die Beschäftigung auf drei Monate oder 70 Tage begrenzt ist.

Ein nur gelegentliches Überschreiten der Grenze von 450 Euro führt nicht automatisch zur Versicherungspflicht.

Weihnachts- und Urlaubsgeld sind einzurechnen, steuerfreie Aufwandsentschädigungen nicht.

Besonderheiten sind bei einem oder mehrfachen Beschäftigungswechseln innerhalb eines Monats zu beachten.

Schenkungssteuerbelastung führt. Dies gilt selbst dann, wenn die Behaltensfrist nur geringfügig unterschritten wird. In der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird eine schädliche Betriebsaufgabe gesehen, da nach den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt als aufgelöst gilt.

Hinweis: Im Streitfall hat der Insolvenzverwalter den Betrieb der Personengesellschaft noch für ein Jahr weitergeführt und erst dann durch Veräußerung der einzelnen vorhandenen Wirtschaftsgüter beendet. Höchststrichterlich ist nicht geklärt, ob auch bei dieser Konstellation bereits die Eröffnung des Insolvenzverfahrens schädlich ist. Deshalb wurde gegen das Urteil die Revision zugelassen, welche unter dem Aktenzeichen II R 20/18 beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Im Hinblick auf die zeitlich begrenzte Behaltensfrist kann dies entscheidend sein.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Aktuelle Hinweise zu Mini-Jobs und Midi-Jobs

a) Mini-Jobs

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

– Nach den gesetzlichen Vorgaben liegt eine **geringfügige Beschäftigung** vor, wenn (a) das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat **450 € nicht übersteigt** oder (b) die Beschäftigung innerhalb eines Kalenderjahres vertraglich oder nach ihrer Eigenart auf längstens drei Monate oder 70 Arbeitstage begrenzt ist. Bis 31.12.2018 galt ein Zeitraum von zwei Monaten bzw. 50 Arbeitstagen.

– Ein nur **gelegentliches und nicht vorhersehbares Überschreiten** der 450 €-Grenze führt **nicht automatisch zur Versicherungspflicht**. Als gelegentlich ist ein Zeitraum von bis zu drei Monaten innerhalb eines Jahres anzusehen. Zwingend muss aber die jährliche Verdienstgrenze von 5 400 € (450 € x 12 Monate) eingehalten werden. Bei der Berechnung des Entgelts sind Einmalzahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld einzurechnen.

– Es gilt für eine geringfügig entlohnte Beschäftigung, die im gleichen Monat wieder endet, keine anteilige Geringfügigkeitsgrenze mehr. Damit spielt es keine Rolle, ob die 450 € für die Arbeit z.B. weniger Tage oder aber für einen ganzen Monat gezahlt werden.

– **Steuerfreie Aufwandsentschädigungen**, wie z.B. Reisekostenerstattungen oder auch unter die 44 €-Freigrenze fallende Sachbezüge **bleiben** bei der Ermittlung des regelmäßigen Arbeitsentgelts **unberücksichtigt**. Gleiches gilt für Vergütungen, die unter die Übungsleiterpauschale oder die Ehrenamtspauschale fallen.

– Endet eine geringfügig entlohnte Beschäftigung im Laufe eines Kalendermonats und beginnt danach erneut eine geringfügig entlohnte Beschäftigung bei einem anderen Arbeitgeber, erfolgt für diesen Kalendermonat keine Zusammenrechnung der Arbeitsentgelte, so dass ein Überschreiten der 450 € -Grenze in diesem Kalendermonat unschädlich ist. Anders als bei diesem einmaligen **Wechsel des Beschäftigungsverhältnisses** innerhalb eines Monats verhält es sich hingegen, wenn mehrere – für sich gesehen geringfügig entlohnte – Beschäftigungen (auch

bei verschiedenen Arbeitgebern) aufeinander folgen, die jeweils in demselben Kalendermonat beginnen und enden. Überschreitet in diesen Fällen das Arbeitsentgelt aus den Beschäftigungen insgesamt die Entgeltgrenze von 450 €, ist die später aufgenommene Beschäftigung, die zu einem Überschreiten der Entgeltgrenze in der Zusammenrechnung führt, nicht geringfügig entlohnt. Gleiches gilt für die zuerst aufgenommene Beschäftigung, wenn bereits zu ihrem Beginn bekannt ist, dass in demselben Kalendermonat eine weitere befristete geringfügig entlohnte Beschäftigung folgen soll, durch die die Entgeltgrenze überschritten wird.

– Bei Mini-Jobs entrichtet der Arbeitgeber Pauschalabgaben zur Sozialversicherung:

- 13 % Pauschalbeitrag zur Krankenversicherung,
- 15 % Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung,
- 0,90 % Umlage U1 (Ausgleich für Aufwendungen bei Krankheit),
- 0,24 % Umlage U2 (Ausgleich für Aufwendungen bei Mutterschaft),
- 0,06 % Insolvenzgeldumlage.

– Im Falle der Zahlung von Pauschalbeiträgen oder Pflichtbeiträgen zur Rentenversicherung hat der Arbeitgeber im Übrigen die Möglichkeit, eine pauschale Besteuerung in Höhe von 2 % vorzunehmen.

– Mini-Jobber sind **arbeitsrechtlich** in fast allen Bereichen den vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmern gleichgestellt. Dies bedeutet u.a., dass im Krankheitsfall Anspruch auf Entgeltfortzahlung nach dem Entgeltfortzahlungsgesetz besteht. Arbeitgeber, die die Umlagen U1 bzw. U2 zahlen, können die Erstattung ihrer Aufwendungen bei der Knappschaft-Bahn-See beantragen.

– Die neuen Geringfügigkeits-Richtlinien beinhalten konkretisierte Regelungen für die **Zusammenrechnung** mehrerer kurzfristiger Mini-Jobs. Grundsätzlich gilt: Arbeitet der Mini-Jobber mindestens fünf Tage je Woche, gilt die Drei-Monats-Regelung, arbeitet der Mini-Jobber unter fünf Tagen je Woche, sind 70 Arbeitstage maßgebend. Für die Ermittlung der Kalendertage gilt ab 1.1.2019 eine neue Berechnungsweise: Volle Kalendermonate werden mit 30 Kalendertagen, Teilmonate mit den tatsächlichen Kalendertagen berücksichtigt. Umfasst ein Zeitraum keinen Kalendermonat, aber einen Zeitmonat, ist dieser ebenfalls mit 30 Kalendertagen zu berücksichtigen.

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

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

Der Arbeitgeber entrichtet die Pauschalabgaben zur Sozialversicherung.

Im Krankheitsfall besteht Anspruch auf Entgeltfortzahlung.

Bei Mini-Job-Beschäftigungen ist stets der Mindestlohn im Zusammenhang mit den Arbeitsstunden zu beachten.

Die Obergrenze der sog. Gleitzone für Midi-Jobs wird zum 1.7.2019 von 850 Euro auf 1.300 Euro angehoben. Das heißt, die volle Sozialversicherungspflicht beginnt erst ab 1.300 Euro monatlich.

Ab 1.7.2019 entfällt die Regelung zur Verkürzung in der Rentenanwartschaft in der Gleitzone.

Für Mitglieder einer Wohnungseigentümergeinschaft

Eine Wohnungseigentümergeinschaft betreibt eine gewerbliche Mitunternehmerschaft, wenn zur Wohnanlage ein Blockheizkraftwerk gehört.

b) Midi-Jobs

Als Midi-Jobs werden solche Arbeitsverhältnisse bezeichnet, die in der sog. Gleitzone liegen, welche nach derzeitigem Recht zwischen 451 € und 850 € liegt. Diese Arbeitnehmer sind sozialversicherungspflichtig, die volle Beitragspflicht setzt aber erst bei Überschreiten des oberen Schwellenwertes von 850 € ein. Mit dem Ziel der Entlastung von Geringverdienern bei den Sozialabgaben wurde die bisherige Gleitzone zu einem sozialversicherungsrechtlichen **Übergangsbereich** weiterentwickelt:

Der „Übergangsbereich“ zwischen geringfügiger Beschäftigung und dem Einsetzen der vollen Beitragslast auf Arbeitnehmerseite erfasst **ab dem 1.7.2019** monatliche Entgelte **bis einschließlich 1.300 €**. Weiterhin wird sichergestellt, dass die reduzierten Rentenversicherungsbeiträge nicht mehr zu geringeren Rentenleistungen führen. Übt der Arbeitnehmer mehrere sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen aus, gilt die Gleitzone- bzw. Übergangsbereichsregelung nur, wenn die Summe aller Entgelte nicht über 850 € bzw. 1.300 € liegt.

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

Nach aktuellem Recht erwirbt ein Beschäftigter in der Gleitzone auf Grund der reduzierten Beitragsbemessungsgrundlage nur reduzierte Rentenanwartschaften. Sollen volle Rentenanwartschaften erworben werden, so muss ein Verzicht auf die Anwendung der Gleitzoneerklärung erklärt werden. Ab dem 1.7.2019 werden die Entgeltpunkte für Beitragszeiten aus einer Beschäftigung in diesem Übergangsbereich aus dem tatsächlich erzielten Arbeitsentgelt ermittelt. Die verminderte Beitragsbemessungsgrundlage ist für die Entgeltpunkte in der Rentenversicherung unerheblich.

Der bisher erforderliche Verzicht auf die Anwendung der Gleitzone, um Rentennachteile zu vermeiden, entfällt damit.

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

Für Hauseigentümer

Gewerbliche Mitunternehmerschaft bei Betrieb eines Blockheizkraftwerks

Gehört zur Wohnanlage einer Wohnungseigentümergeinschaft ein Blockheizkraftwerk, das die Gemeinschaft betreibt, so begründet die Wohnungseigentümergeinschaft eine gewerbliche Mitunternehmerschaft. Dies stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.9.2018 (Aktenzeichen IV R 6/16) fest. Es bedarf nicht der Annahme einer konkludent errichteten Gesellschaft bürgerlichen Rechts, da die mit dem Betrieb des Blockheizkraftwerks ausgeübte gewerbliche Tätigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft innerhalb des gemäß Wohnungseigentumsgesetz vorgegebenen Verbandszwecks liegt.

Aus diesem folgt, dass für die Wohnungseigentümergeinschaft ein Feststel-

lungsverfahren durchzuführen ist, in dem die Einnahmen und Ausgaben für das Blockheizkraftwerk festzustellen sind. Das erforderliche Gewinnfeststellungsverfahren kann der bestellte Verwalter (auch eine Verwalter-GmbH) als geschäftsführungs- und vertretungsberechtigtes Organ betreiben. Dies ist verfahrensrechtlich wichtig, weil die getroffenen Feststellungen gegen alle Wohnungseigentümer wirken. Der einzelne Eigentümer ist nicht einspruchsberechtigt, sondern nur der Verwalter der Wohnungseigentümergeinschaft.

Hinweis: Dies verdeutlicht, dass immer klar sein muss, in wessen Namen das Blockheizkraftwerk betrieben wird. Zum anderen muss dafür gesorgt werden, dass die Feststellungserklärung von einer fachkundigen Person abgegeben wird.

Vermietung einer Wohnunterkunft als Gewerbebetrieb

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

Über einen solchen Fall hat das Thüringer Finanzgericht mit Urteil vom 5.12.2018 (Aktenzeichen 1 K 743/16) entschieden. Im Urteilsfall wurde ein Gebäudekomplex an eine Stadt zur Unterbringung von Flüchtlingen vermietet. Die Vermietung erfolgte durch eine GbR, welche ihrerseits den Gebäudekomplex gemietet hatte, und zwar im Vorgriff auf die geplante Vermietung des Grundstücks an die Stadt zur Unterbringung von Flüchtlingen. Infolgedessen schloss die Vermieterin mit der Stadt einen „Vertrag zur Betreuung einer Unterkunft für Flüchtlinge“.

Die Betreiber erklärten in diesem Vertrag, eine Kapazität von insgesamt ... Plätzen ständig zur Verfügung zu stellen. Die Belegung der Wohneinheiten sollte entsprechend der von der Stadt ausgestellten Zuweisungsbescheide für Flüchtlinge erfolgen. Für die konkrete Zuweisung der Wohneinheit war ein durch die Stadt beauftragter Dritter (Sozialarbeiter) verantwortlich. Die Vermieterin verpflichtete sich, für das Gebäude Hausmeister- und Winterdienst vorzuhalten sowie die Betriebskostenabrechnungen durchzuführen.

Die Vermieterin hatte die für eine Selbstversorgung der Bewohner erforderlichen Küchen- und Kühlschränke bereitzustellen sowie Sanitäranlagen in ausreichender Anzahl zur Verfügung zu stellen, zu warten und zu beheizen und die gemeinschaftlich genutzten Räume mindestens einmal pro Woche zu reinigen. Im Gegenzug stellte die Stadt (Mieterin) einen Wachschatz zur Überwachung des Objekts und trug die dafür erforderlichen Kosten.

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

Das Finanzgericht sah in der Vermietungstätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit. Kennzeichnend für die Vermietung von Wohnraum ist die Überlassung eines bestimmten Mietgegenstands, dessen Nutzungsentgelt sich nach Größe, Lage, Aus-

In einem Feststellungsverfahren ist das steuerliche Ergebnis für das Blockheizkraftwerk festzustellen.

Für Vermieter von Immobilien

Die Vermietung von Immobilien ist im Grundsatz der Vermögensverwaltung zuzurechnen und damit keine gewerbliche Tätigkeit und nicht gewerbesteuerpflichtig.

Streitfall:

Ein Gebäudekomplex wurde zur Unterbringung von Flüchtlingen an die Stadt vermietet. Die Vermieterin stellt eine bestimmte Anzahl von Plätzen zur Verfügung und verpflichtet sich zu weiteren Dienstleistungen.

Thüringer Finanzgericht:

Die Vermietung ist eine gewerbliche Tätigkeit. Grund ist, dass der Mietgegenstand bezogen auf Raum und Fläche nicht genau bestimmt ist. Weiteres Indiz ist die Vielzahl von nicht üblichen Sonderleistungen.

Für Kapitalgesellschaften mit Bezug zu Großbritannien

Mit Datum vom 25.3.2019 wurde das Brexit-Steuerbegleitgesetz verabschiedet, womit punktuell ertragsteuerliche Folgen aufgefangen werden sollen.

Im Falle des Brexits gilt ein Unternehmen nicht schon deshalb als aufgelöst, weil es nicht mehr innerhalb der EU oder des EWR ansässig ist. Daher erfolgt keine Auflösung von stillen Reserven.

Der Brexit ist kein schädliches Ereignis im Sinne der Sperrfrist von 7 Jahren nach steuerneutraler Einbringung von Betrieben in eine Kapitalgesellschaft.

stattung und sonstigen Eigenschaften der Mietsache richtet. Hat sich der Vermieter jedoch vertraglich gegenüber einer Gemeinde dazu verpflichtet, Flüchtlinge im Rahmen einer bestimmten Kapazität – ohne Rückgriff auf den umbauten Raum und die vermietete Fläche – unterzubringen, ist dies allein schon ein wesentliches Indiz für die Gewerblichkeit der Vermietung. Dazu kam die Vielzahl an Sonderleistungen, die die Vermieterin zu erbringen hatte.

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

Für Kapitalgesellschaften

Brexit-Konsequenzen für GmbH und ihre Gesellschafter

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

Bei Redaktionsschluss war die politische Situation (Art und Weise eines Austritts) allerdings noch unklar. Die mit dem Gesetz verbundenen Änderungen greifen sowohl bei einem „No-Deal“-Szenario, also dem unregelmäßigem Austritt, als auch bei einem geregelten Austritt des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland aus der EU.

Konkret sollen für GmbH und ihre Gesellschafter folgende Regelungen gelten:

– **Betriebsverlegung ins Ausland:** Verlegt eine Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR aus, gilt sie als aufgelöst. Es erfolgt eine steuerliche Erfassung der bis dahin gebildeten stillen Reserven, da der steuerliche Zugriff des deutschen Fiskus endet. Insoweit sieht die Neuregelung vor, dass allein der Brexit nicht dazu führt, dass eine Kapitalgesellschaft als aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausgeschieden gilt oder als außerhalb der EU ansässig anzusehen ist.

– **Besteuerung bei Einbringungen:** Die Einbringung eines Betriebs oder Kapitalgesellschaftsanteils kann in vielen Fällen ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen. Dies ist auch möglich bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft in einem anderen EU-/EWR-Land. Allerdings erfolgt eine (anteilige) rückwirkende Besteuerung, wenn innerhalb von 7 Jahren nach der Einbringung ein schädliches Ereignis eintritt. Als schädlich gilt auch, wenn die Ansässigkeit der übernehmenden Gesellschaft nicht mehr im EU-/EWR-Raum liegt. Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz wird eine Übergangsregelung geschaffen, nach der allein auf Grund des Brexit eine rückwirkende Besteuerung nicht eintritt.

– **Stundung bei Wohnsitzwechsel ins Ausland:** Bei Beteiligungen ist zu beachten, dass Wertsteigerungen der Beteiligung steuerlich zu erfassen sind, wenn der Stpfl. (der in Deutschland 10 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war) unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ins Ausland geht. Bei Wegzug des Stpfl. in einen EU-/EWR-Staat wird die geschuldete Steuer jedoch für einen unbegrenzten Zeitraum

zinslos und ohne Gestellung von Sicherheiten gestundet. Bei bestehenden Stundungen auf Grund früherer Wegzugsfälle würde der Brexit dazu führen, dass diese enden und die gestundete Steuer unmittelbar entrichtet werden müsste. Das Außensteuergesetz sieht nun vor, dass allein der Brexit kein „schädliches Ereignis“ ist, die Stundung also nicht widerrufen wird.

– **Erbschaftsteuer:** Die neue Anwendungsvorschrift sieht vor, dass auf Erwerbe, für welche die Steuer vor dem Zeitpunkt des Brexit (Austritts) entstanden ist, das ErbStG mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien mit Nordirland weiterhin als Mitgliedstaat der EU gilt.

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

Unter gesellschaftsrechtlichen Aspekten ist die Problematik von (nach britischem Recht gegründeten) **Limited (Ltd.)** mit Verwaltungssitz in Deutschland zu sehen, die (auf Grund der europarechtlich vorgegebenen Niederlassungsfreiheit) in Deutschland als Kapitalgesellschaften anerkannt sind. Hierzu wird die Auffassung vertreten, dass durch den Brexit eine britische Ltd. in Deutschland aufgelöst und **als OHG bzw. GbR bzw. Einzelunternehmen neu gegründet** wird.

Nachträgliche Anschaffungskosten auf Anteile an Kapitalgesellschaften

Mit Urteil vom 20.7.2018 (Aktenzeichen IX R 5/15) hat sich der Bundesfinanzhof mit der Frage befasst, ob solche Zuzahlungen, die der Gesellschafter einer GmbH in das Eigenkapital leistet und die bei der Kapitalgesellschaft als Kapitalrücklage auszuweisen sind, bei dem Gesellschafter in jedem Fall und zu jedem Zeitpunkt zu (nachträglichen) Anschaffungskosten führen. Hiervon hängt es ab, ob diese Zahlungen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind oder ob solche Zuzahlungen einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) darstellen.

Dieses Urteil ist vor dem Hintergrund der Rechtsprechungsänderung des Bundesfinanzhof betreffend die Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vom 11.7.2017 (BFH v. 11.7.2017, IX R 36/15) zu sehen. Mit jenem Urteil hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das sog. MoMiG 2008 die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zu Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten entfallen ist. Vielmehr ist der allgemeine handelsrechtliche Anschaffungskostenbegriff maßgebend.

Im entschiedenen Streitfall hatten Eheleute geklagt, die im Streitjahr 2010 Zuführungen in die Kapitalrücklage der A-GmbH geleistet hatten, um eine ansonsten drohende Liquidation der Gesellschaft zu vermeiden. Die GmbH verwendete die Mittel zur Ablösung von Bankverbindlichkeiten und der von den Gesellschaftern gewährten Sicherheiten. Der Kläger war seit 2003 zu rd. 24 % am Stammkapital der A-GmbH beteiligt, die in den Jahren 2008 und 2009 Verluste erzielt und zum Ende des Jahres 2009 den Geschäftsbetrieb eingestellt hatte.

Der Kläger machte in der Folge einen steuerlichen Verlust geltend, errechnet aus einem anteiligen Verlust der Stammeinlage und den nachträglichen Anschaffungs-

Bestehende Steuerstundungen aufgrund eines Wohnsitzwechsels in früheren Jahren enden mit dem Brexit nicht.

Die steuerlichen Folgen einer Limited nach britischem Recht sind noch nicht geklärt.

Für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften

Neue Rechtsprechung:
Eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen sind nicht schon von Grund auf nachträgliche Anschaffungskosten des Gesellschafters auf seine Anteile.

Streitfall:
Der Gesellschafter zahlte Bar-mittel zur Vermeidung einer Liquidation in die Kapitalrücklage der GmbH ein. Nach Einstellung des Geschäftsbetriebes machte er einen steuerlichen Verlust auch aus dieser Einzahlung geltend. Die nachträglichen Zahlungen wurden steuerlich nicht anerkannt.

Bundesfinanzhof:

Die Einlage ist als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

Grund:

Die Kapitalrücklage, in die eingezahlt wurde, steht der Gesellschaft und nicht dem Gesellschafter zu.

Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

In einem Streitfall hatte ein Steuerpflichtiger bei der Ermittlung eines Veräußerungsverlustes aus dem Verkauf eines GmbH-Anteils auch den Verzicht auf Darlehensrückzahlung einbezogen.

Finanzgericht Münster:

Der Verlust aus dem Darlehensausfall ist zwar nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Es komme aber ein Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht.

kosten aus der Kapitalzuführung. Weder Finanzamt noch Finanzgericht erkannten die Zahlungen in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten an, welche sich im Rahmen der Liquidation steuermindernd ausgewirkt hätten.

Der Bundesfinanzhof hat hingegen der Revision des Klägers stattgegeben und zu dessen Gunsten entschieden. Im Rahmen seiner Begründung urteilt der Bundesfinanzhof,

– dass den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden können, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen;

– dass die Kapitalrücklage Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft ist und allein der Gesellschaft (nicht etwa dem Gesellschafter) zusteht. Der Gesellschafter kann einen Einlagebetrag, den die Gesellschaft im Rahmen eines rein gesellschaftsinternen Vorgangs in die Kapitalrücklage eingestellt hat, weder nutzen noch verwerten;

– dass die vom Kläger geleisteten Zuführungen in die Kapitalrücklage der GmbH deshalb bei der Berechnung des Veräußerungsverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden müssen.

Hinweis: Damit dürfte nun geklärt sein, dass es in Hinblick auf die steuerliche Beurteilung einer Veräußerung oder Liquidation einer Kapitalgesellschaft keine Rolle spielt, wie diese einen vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet.

Verzicht auf Gesellschafterdarlehen

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

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

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

Vor diesem Hintergrund sei auch der **endgültige Ausfall einer privaten Darlehensforderung** bei den **Einkünften aus Kapitalvermögen** zu berücksichtigen. Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster führt auch der Verzicht zu einem endgülti-

gen Ausfall der Kapitalforderung mit einer damit einhergehenden Einbuße der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl., so dass eine steuerliche Berücksichtigung die zwingende Folge sei. Aus der Vorschrift des § 20 Abs.2 S.2 EStG ergebe sich, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen steuerlich zu erfassen seien.

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

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

In eigener Sache

Niederlassung Bremen

Ab 1.5.2019 freuen wir uns, dass **Herr Schäpers** als Prüfer unser Team in Bremen ergänzt. Herrn Schäpers wünschen wir einen guten Start und freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit.

Am **20. Mai 2019, ab 17.30 Uhr** findet im Hause der Deutschen Bank AG, Domshof 25, 28195 Bremen ein Vortrag zur Umsatzsteuer statt. Hierzu möchten wir Sie sehr herzlich einladen. Wir freuen uns über Ihre Anmeldung, gern mit Begleitung, bis zum 13. Mai 2019 telefonisch unter 0421 / 696 88-11 oder per E-Mail an bremen@wpe-partner.de unter dem Stichwort: **HLB Praxisforum Umsatzsteuer**

Der Vortrag beginnt um 18.00 Uhr und endet gegen 19.30 Uhr, anschließend bleibt noch etwas Zeit für ein persönliches Gespräch bei einem Getränk und einem kleinen Imbiss.

Die Referenten und Fachexperten Frau Peggy Preuß, Steuerberaterin, geschäftsführende Gesellschafterin, Fachberaterin für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) und Herr Pierre Christian Hilker, Steuerberater und Mitglied der Geschäftsleitung, erklären Ihnen, worauf Sie im Tagesgeschäft und bei anstehenden Entscheidungen achten sollten.

Niederlassung Gießen

Wir möchten Sie herzlich zu unserem **HLB Praxisforum Umsatzsteuer** am **Mittwoch, 22. Mai 2019, ab 9.00 Uhr** im Hotel & Restaurant „Heyligenstaedt“, Aulweg 41, 35392 Gießen, einladen. Der Vortrag beginnt um 9.30 Uhr und endet gegen ca 11.00 Uhr. Unsere Fachkollegen Herr Pierre Christian Hilker, Steuerberater, und Herr Thomas Mäurer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, erklären Ihnen, worauf Sie bei der umfassenden Umsatzsteuerreform achten sollten. Wir bitten um Ihre Anmeldung bis zum 15. Mai 2019 unter 0641 / 98 44 57 - 0 oder per E-Mail an giessen@wpe-partner.de unter dem Stichwort: HLB Praxisforum Umsatzsteuer.

Termine für Steuerzahlungen

Mai 2019			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.5. (Freitag)	13.5. (Montag)	7.5. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.5. (Mittwoch)	20.5. (Montag)	12.5. (Sonntag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

Juni 2019			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.6. (Dienstag)	14.6. (Freitag)	8.6. (Samstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Linzer Straße 9a
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen
Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
giessen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen