

# Steuer & Bilanz aktuell - Juli 2019

## Inhalt

### Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Steuerliche Förderung der Elektromobilität	2
Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit	3
<b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>	<b>4</b>
Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung	4
Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	5
Bilanzberichtigung bei Änderung der Rechtsprechung	6
Steuerabzug bei Zahlung an ausländische Prominente	6
Gewerbesteuer: Nutzung von Markenrechten	7
<b>Für Personengesellschaften</b>	<b>8</b>
Ergänzungsrechnung beim Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR	8
Wirtschaftliches Eigentum an Mitunternehmeranteil	9
<b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>10</b>
Berechnung des Elterngelds bei Wechsel der Steuerklasse	10
Phantomlohn-Falle bei Minijobs seit 1.1.2019	11
Bestätigung: Schwarzer Anzug ist keine Berufskleidung	11
<b>Für Kapitalgesellschaften</b>	<b>12</b>
Nachträgliche Anschaffungskosten bei Veräußerungen	12
Gutschriften auf Arbeitszeitkonto eines Gesellschafter-Geschäftsführers	13
<b>In eigener Sache</b>	<b>15</b>
<b>Termine für Steuerzahlungen</b>	<b>16</b>
Termine für Juli und August	16

## Editorial



Sehr geehrte Leserinnen und Leser,  
der Berichterstattung war zu entnehmen, dass sich Bund und Länder nun auf eine Reform der Grundsteuer verständigt haben. Die Reform muss bis zum Jahresende abgeschlossen sein, da sonst die Erhebung der Grundsteuer auszusetzen wäre. Hatte doch das BVerfG dem Gesetzgeber auferlegt, den aktuell verfassungswidrigen Zustand bis Ende 2019 zu beseitigen.

Man muss sich vor Augen führen, was jetzt passiert:

Bisher wurde die Grundsteuer auf der Grundlage der sog. Einheitswerte erhoben. Die Einheitswerte sind realitätsferne, mit völlig überkommenen Gebäude-DIN-Normen ermittelte Werte von Grund und Boden sowie Gebäuden, aber sie existieren immerhin. Da die Werte immer unrealistischer wurden, wurde der Grundsteuer-Hebesatz immer weiter angehoben. Dass die Einheitswerte ungerecht, ungenau und völlig veraltet waren, wusste jeder, aber es gab sie wenigstens für die rund 36 Millionen Objekte in Deutschland. Nun werden diese 36 Millionen Objekte tatsächlich zum 01.01.2025 neu bewertet, und dies im Kern auf der Grundlage von Ertragswerten. Jetzt beginnt eine ungeheure neue Bewertungsaufgabe, die sich – aber nur theoretisch – nicht wiederholt, weil alle Fortschreibungen mittels Indizes erfolgen sollen.

Nicht ohne Grund scheut Bayern diesen riesigen Aufwand und hat einen bayerischen Sonderweg durchgesetzt, der nur den Grund und Boden als Bemessungsgrundlage heranzieht.

Die Werte werden nun in die Höhe schnellen und die Verlockung für die Stadtkämmerer, die neuen Werte für eine effektive Steuererhöhung zu nutzen, wird groß sein, allen voran die Stadtgemeinden Bremen und Bremerhaven, und allen Beteuerungen zum Trotz.

Die Beamten, welche die Wertfeststellungen durchführen sollen, sind noch nicht gefunden und eingestellt.

Der Aufwand für die Bürger wird auf 2,1 Millionen Stunden und für die Wirtschaft auf € 100 Millionen geschätzt.

Die Fachwelt munkelt, aufgrund der Komplexität könnte ein Erhebungsdesaster drohen.

Ich verbleibe mit besten Grüßen

Ihr

Ulrich Emde

## Für alle Steuerpflichtigen

Es liegt ein Referentenentwurf zur Förderung der Elektromobilität vor.

Für neue, elektrisch betriebene Lieferfahrzeuge im Betriebsvermögen sind Sonderabschreibungen von 50 % geplant.

Insbesondere für Jobtickets ist eine Pauschalbesteuerung von 25 % ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale geplant.

Die Pauschalbesteuerung gilt auch für Bezüge, die durch Gehaltsumwandlung erbracht werden.

Die Steuerbegünstigung für Firmen-Elektrofahrzeuge soll bis 2030 verlängert werden.

Die Steuerbefreiung für das Aufladen von Elektrofahrzeugen im Arbeitgeber-Betrieb soll ebenfalls verlängert werden.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Steuerliche Förderung der Elektromobilität

Der Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung steuerlicher Vorschriften wurde im Bundesfinanzministerium erarbeitet und dient als Vorlage für das spätere Gesetz. Vorgesehen sind insbesondere Maßnahmen zur steuerlichen Förderung der umweltfreundlichen Mobilität:

– Geplant ist eine **Sonderabschreibung** in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten für rein **elektrische betriebene Lieferfahrzeuge**, die neu angeschafft werden. Die reguläre lineare Abschreibung ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. Die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen der linearen Abschreibung vorliegen. Das bedeutet, dass das Elektrolieferfahrzeug zum betrieblichen Anlagevermögen gehören muss. Die Regelung wird auf zehn Jahre, d.h. von 2020 bis Ende 2030, befristet. Allerdings schließt diese neue Sonderabschreibung andere Sonderabschreibungen für das angeschaffte Fahrzeug aus.

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

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

– Die **Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**, welche befristet auf den Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 eingeführt wurde, wird **bis zum 31.12.2030** stufenweise verlängert. Dadurch soll die Elektromobilität langfristig gefördert und ein planbarer Rahmen für Stpfl. gesetzt werden. Für den Verlängerungszeitraum gelten allerdings strengere Umweltauflagen für die geförderten Fahrzeuge.

– Vorgesehen ist weiterhin eine Verlängerung der Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das **Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers** oder eines verbundenen Unternehmens und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung.

– **Leasingaufwendungen** für Betriebsfahrzeuge werden bei der Gewerbesteuerberechnung nicht in vollem Umfang zum Abzug zugelassen. Vielmehr wird der

grundsätzlich bestehende Betriebsausgabenabzug durch eine anteilige Hinzurechnung teilweise korrigiert. Vorgesehen ist nun eine Halbierung der Hinzurechnung von Aufwendungen (vor allem Leasingaufwendungen) für Elektro-/Hybridfahrzeuge bzw. Fahrräder. Dies soll gelten für Verträge, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen werden.

**Hinweis:** Darüber hinaus enthält der Entwurf eine Vielzahl von weiteren Änderungen im Steuerrecht. Die Ausgestaltung der Regelungen kann sich aber im weiteren parlamentarischen Verfahren noch ändern.

## Verluste aus nebenberuflicher Tätigkeit

Ehrenamtliche Tätigkeiten werden durch den sog. **Übungsleiterfreibetrag** steuerlich gefördert. Danach sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 2 400 € im Jahr steuerfrei. Hierzu zählen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbare nebenberufliche Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege kranker Menschen im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Einrichtung.

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

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

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

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

## Für Steuerpflichtige mit nebenberuflicher Tätigkeit

Ehrenamtliche Tätigkeiten sind bis 2.400 Euro im Jahr steuerfrei.

Bundesfinanzhof:  
Verluste aus einer nebenberuflichen Tätigkeit können auch dann geltend gemacht werden, wenn die Einnahmen geringer sind als der Übungsleiterfreibetrag.

Die Anerkennung von Verlusten erfolgt allerdings nur dann, wenn grundsätzlich eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

**Für Unternehmen, die Forschung und Entwicklung betreiben**

Insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen sollen mithilfe einer Forschungszulage gefördert werden.

Die Zulage soll 25 % der Lohnaufwendungen für förderfähige Forschungsprojekte betragen.

Die jährlich maximale Forschungszulage beträgt 500.000 Euro.

Die Förderung wird nur auf Antrag gewährt.

Zulagefähig sind auch Kooperationsprojekte mit Forschungseinrichtungen.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung

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

Vorgesehen sind folgende Regelungen:

– Zu den begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben sollen Vorhaben gehören, soweit sie einer der Kategorien **Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung** zuzuordnen sind, die in einer Anlage zum Gesetz näher umschrieben werden.

– In Ergänzung zur bestehenden Projektförderung soll eine **Forschungszulage i.H.v. 25 % der Lohnaufwendungen für Forschung** gewährt werden. Die förderfähigen Aufwendungen werden zur pauschalen Berücksichtigung des Arbeitgeberanteils an den Sozialversicherungsbeiträgen mit einem Faktor von 1,2 multipliziert. Durch die Ausgestaltung als Zulage und nicht etwa als Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage soll die Forschungszulage von der Gewinnsituation des Unternehmens unabhängig sein.

– Die Summe der für ein Forschungs- und Entwicklungsvorhaben gewährten staatlichen Beihilfen darf einschließlich der Forschungszulagen pro Unternehmen und Forschungs- und Entwicklungsvorhaben den Betrag von **15 Mio. € nicht überschreiten**. Die Bemessungsgrundlage beträgt höchstens **2 Mio. € je Unternehmen** (verbundene Unternehmen gelten als Einheit) und Wirtschaftsjahr, so dass sich eine **jährliche Zulage von maximal 500 000 €** ergibt.

– **Anspruchsberechtigt** sind alle **unbeschränkt und beschränkt Stpfl.** im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, welche die im Gesetz aufgeführten **Voraussetzungen erfüllen**. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder die Gemeinschaft als Anspruchsberechtigte.

– Die Forschungszulage wird **auf Antrag** gewährt. Der Anspruch entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen entstanden sind.

– Grundlage für die Festsetzung der Forschungszulage soll eine **Bescheinigung** einer noch zu bestimmenden Behörde für jedes im Antrag aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben des Anspruchsberechtigten sein.

– Gezielt werden auch **Kooperationsprojekte** mit Forschungseinrichtungen und anderen Unternehmen unterstützt, soweit im anspruchsberechtigten Unternehmen eigene Forschungstätigkeit stattfindet. Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung wie z.B. Universitäten und außeruniversitäre Forschungseinrich-

tungen können auch anspruchsberechtigt sein, wenn das begünstigte FuE-Vorhaben z.B. in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einem Betrieb gewerblicher Art oder einer durch Ausgründung oder Ausgliederung entstandenen steuerpflichtigen, rechtlich selbständigen Einheit durchgeführt wird.

– Vorgesehen ist die **Förderung von nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2024** entstandenen Aufwendungen für Projekte, mit denen nach Inkrafttreten des Gesetzes begonnen worden ist. Das Gesetz soll nach der Verkündung zunächst für sechs Monate in Kraft treten und die Geltungsdauer sich sodann um den Zeitraum verlängern, für den die Europäische Kommission die Geltungsdauer der „Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung“ in der jeweils geltenden Fassung für die in diesem Gesetz geregelte Beihilfe für anwendbar erklärt.

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

## Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

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

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

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

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

Vorgesehen ist die Förderung für Aufwendungen in den Jahren 2020 bis 2023.

### Für gewerbliche Unternehmen

Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer beträgt grundsätzlich das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrages. Weiterhin ist sie auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer begrenzt.

Hat ein Steuerpflichtiger mehrere Gewerbebetriebe bzw. Mitunternehmerschaften ist die Höchstbetragsermittlung gesondert für jedes Unternehmen durchzuführen.

Die Finanzverwaltung hat die Auffassung der Rechtsprechung jetzt bestätigt. Ab Veranlagungsjahr 2020 ist die Vorgehensweise anzuwenden.



### Für bilanzierende Unternehmen

Fehlerhafte Ansätze in Steuerbilanzen sind zu berichtigen. Dabei wird bis zu dem Jahr zurückgegangen, welches verfahrensrechtlich noch änderbar ist.

Im Falle einer späteren Änderung der Rechtsprechung ist auf die objektive Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung abzustellen.

### Bei Eventveranstaltungen von Unternehmen

Im Falle des Auftritts eines ausländischen Künstlers ist von der Vergütung eine pauschale Steuer einzubehalten und abzuführen.

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

### Bilanzberichtigung bei Änderung der Rechtsprechung

Ist ein steuerlicher Bilanzansatz fehlerhaft, so muss dieser korrigiert werden. Dabei wird grundsätzlich bis zu dem Jahr zurückgegangen, welches verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Nun ist abzugrenzen, wann ein Bilanzansatz „fehlerhaft“ ist. Bislang galt, dass ein Bilanzansatz dann richtig ist, wenn der vom Stpfl. aufgestellten Bilanz und deren einzelnen Ansätzen eine rechtliche Beurteilung zu Grunde liegt, die aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Der Bundesfinanzhof hat aber bereits im Grundsatzbeschluss vom 31.1.2013 (GrS 1/10) in Änderung der bis dahin geltenden Sichtweise klargestellt, dass es **ausschließlich auf die objektive Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung** ankommt.

Die Bilanzansätze sind danach zu Gunsten wie zu Ungunsten des Stpfl. auf ihre objektive Richtigkeit nach der am Bilanzstichtag geltenden Rechtslage zu prüfen. Dies gilt auch für eine in diesem Zeitpunkt von Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte, später aber geänderte Rechtsprechung. Auch in einem solchen Fall ist allein die im Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung maßgebliche, objektiv zutreffende Rechtslage zu Grunde zu legen. Diese Grundsätze hat das Finanzgericht München in einem Urteil vom 22.11.2018 (Aktenzeichen 10 K 650/17) nochmals herausgestellt und bestätigt.

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

### Steuerabzug bei Zahlung an ausländische Prominente

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

In einem vor dem Finanzgericht Köln ausgetragenen Verfahren war streitig, ob ein Unternehmen auf einen unterbliebenen Steuerabzug in Haftung genommen werden kann, wenn die von der Stpfl. an ausländische Prominente gezahlten Vergütungen für deren Teilnahme an Eventveranstaltungen dem inländischen Steuerabzug unterliegen. Die Stpfl. veranstaltete verschiedene Eventveranstaltungen und lud neben den auftretenden Künstlern auch prominente Gäste zum Besuch dieser Veranstaltungen ein. Diesen zahlte sie neben der Übernahme aller Reisekosten ein von ihr als „appearance fee“ bezeichnetes Entgelt, ohne dass, abgesehen von deren Anwesenheitszusage, Absprachen getroffen wurden.

Die Höhe der „appearance fee“ differierte von Gast zu Gast zwischen einigen 100 € und einigen 10 000 €. Für die bezahlten Gäste bestand keine Pflicht, für eine bestimmte Mindestzeit an der Veranstaltung teilzunehmen. Die Namen der Pro-

minenten wurden gegenüber der Presse und im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit deutlich hervorgehoben. Weiterhin wurden bei den Veranstaltungen die Prominenten vor einer Wand mit dem Firmenlogo der Presse präsentiert.

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

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

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

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis muss eine solche Abzugsverpflichtung für den die Leistung empfangenen Stpfl. sorgfältig geprüft werden. Häufig muss das abzugspflichtige Unternehmen im Ergebnis die abzuführende Steuer wirtschaftlich tragen, da die ausländischen Prominenten vielfach Nettovergütungen vereinbaren.

## Gewerbesteuer: Nutzung von Markenrechten

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

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

Finanzgericht Köln:  
Der Steuerabzug ist auch dann vorzunehmen, wenn der Prominente zwar keinen Auftritt hat, aber für seine Anwesenheit eine Vergütung erhält.

Grund:  
Für den Steuerabzug reicht es, wenn Berührungspunkte zu einer unterhaltenden Darbietung des Künstlers bestehen.

## Für gewerbliche Unternehmen

Aufwendungen für die zeitlich befristete Nutzung von Rechten sind für Zwecke der Gewerbesteuer als Hinzurechnung zu berücksichtigen.

### Für Gesellschafter einer Personengesellschaft

Erwirbt ein Steuerpflichtiger einen Anteil an einer Personengesellschaft, sind die Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz für den Gesellschafter einzustellen.

In Vergleichbarkeit mit einem Einzelunternehmer, der einzelne Wirtschaftsgüter erwirbt, werden in der Ergänzungsbilanz die Anschaffungskosten anteilig auf verschiedene Wirtschaftsgüter verteilt.

Die Abschreibungen in der Ergänzungsbilanz sind nach den Wahlrechten des Gesellschafters vorzunehmen.

6,25 % der Aufwendungen.

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

## Für Personengesellschaften

### Ergänzungsrechnung beim Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR

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

In der Ergänzungsbilanz erfasste Anschaffungskosten eines eingetretenen Mitunternehmers bei einer gewerblichen Personengesellschaft sind so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird. Vor diesem Hintergrund ist die Auflösung der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Anschaffungskosten nicht von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft abhängig. Vielmehr sind Abschreibungen auf die im Zeitpunkt des Anteilerwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilerwerbs angeschafft hätte.

Diese Grundsätze gelten für die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft entsprechend. Dies ergibt sich daraus, dass im Bereich der vermögensverwaltenden Personengesellschaften abweichend von der zivilrechtlichen Zuordnung Wirtschaftsgüter, die – wie im Fall der GbR – mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen sind. Mithin wird der Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft steuerlich so gewertet, als hätte der neu eintretende Gesellschafter anteilig (entsprechend seiner Beteiligungsquote) die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft erworben.

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



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

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

Grund und Boden	88 970 €
Geschäftsbauten	305 544 €
Hof- und Wegebefestigung	50 000 €
Betriebsvorrichtung	38 863 €

Daraus ergab sich folgende AfA:

Geschäftsbauten	5 936 € = 305 544 € * 3,33 % * 7 / 12
Hof- und Wegebefestigung	7 291 € = 50 000 € * 25 % * 7 / 12
Betriebsvorrichtung	11 335 € = 38 863 € * 50 % * 7 / 12
Gesamt	24 562 €

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

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

## Wirtschaftliches Eigentum an Mitunternehmeranteil

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

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

Im Urteilsfall ging es um eine GmbH & Co. KG. Hinsichtlich der zu veräußernden

Diese Grundsätze gelten nicht nur für gewerbliche Personengesellschaften, sondern auch für vermögensverwaltend tätige Gesellschaften.

## Für Gesellschafter einer Personengesellschaft

Die Mitunternehmerschaft an einer Personengesellschaft ist grundsätzlich nach zivilrechtlichen Maßstäben geregelt.

Eine (wirtschaftliche) Zurechnung vor zivilrechtlicher Übertragung ist nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich.

Bundesfinanzhof:

Voraussetzung ist, dass das Mitunternehmerisiko und die Mitunternehmerinitiative vollständig auf den Erwerber übergegangen ist. Danach darf der Veräußerer nicht mehr am Ergebnis beteiligt sein.

**Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

Für die Höhe des Elterngeldes ist das davor bezogene Nettogehalt maßgebend. Deshalb ist die Steuerklassenwahl von entscheidender Bedeutung.

Ein Steuerklassenwechsel im Hinblick auf die Höhe des Elterngeldes ist möglich, aber nur in Grenzen.

Bundessozialgericht:

Im Falle des mehrmaligen Steuerklassenwechsels wird das Einkommen zugrunde gelegt, das im Bemessungszeitraum am längsten bestanden hat.

Anteile machten sich die Parteien mit Vertrag vom 27.9.2001 wechselseitig unwiderrufliche, unbefristete, jedoch nicht vor dem 1.10.2008 anzunehmende Angebote zum Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrags und regelten umfassend die Modalitäten im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters. Mit Vertrag vom 26.9.2003 erfolgte die Veräußerung dieser Beteiligungen an den Erwerber. Die Beteiligten gingen davon aus, dass wirtschaftlich die Mitunternehmerstellung bereits im Jahr 2001 übergegangen sei, da auf Grund der Optionsrechte und des damals schon festgelegten Preises Chancen und Risiken bereits vollständig auf die C-GmbH übergegangen seien.

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

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis sind solche Fälle sorgfältig zu gestalten. Allein der Abschluss von Doppeloptionen, welche das wirtschaftliche Risiko vollständig übergehen lassen, reicht nicht aus, um auch das wirtschaftliche Eigentum nach der Rechtsprechung zu übertragen.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Berechnung des Elterngeldes bei Wechsel der Steuerklasse

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

Hinsichtlich eines Steuerklassenwechsels mit Blick auf die Beeinflussung des späteren Elterngeldes bestehen allerdings Grenzen, wie das Bundessozialgericht mit Urteil vom 28.3.2019 (Aktenzeichen B 10 EG 8/17 R) entschieden hat. Im Urteilsfall bezog die Stpfl. vor der Geburt ihres Sohnes am 11.2.2016 Einkommen aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit. Von Dezember 2014 bis Mai 2015 hatte sie für sechs Monate die Steuerklasse 1, im Juni und Juli 2015 die Steuerklasse 4 und von August bis November 2015 für vier Monate die Steuerklasse 3. Die Stpfl. erhielt Basiselterngeld sowie Elterngeld Plus ab dem 4. Lebensmonat.

Dabei legte der das Elterngeld zahlende Landkreis als Bemessungsentgelt das Einkommen in der Zeit von Dezember 2014 bis November 2015 zu Grunde. Die Abzüge für Lohnsteuer berechnete er nach der für die Stpfl. finanziell ungünstigen

Steuerklasse 1, die im Bemessungszeitraum sechs Monate und damit relativ gesehen am längsten gegolten hatte.

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

**Handlungsempfehlung:** Der Steuerklassenwechsel muss rechtzeitig erfolgen und die Möglichkeiten eines Steuerklassenwechsels sind begrenzt. Grundsätzlich ist dies **nur einmal im Jahr** möglich. Insoweit sollte frühzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

### Phantomlohn-Fälle bei Minijobs seit 1.1.2019

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

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

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

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

### Bestätigung: Schwarzer Anzug ist keine Berufskleidung

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

#### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Erbringt ein Minijobber seine Arbeitsleistung ohne konkrete Festlegung der Arbeitszeit, fingiert der Gesetzgeber eine wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden.

Hintergrund ist das seit 1.1.2019 geltende Gesetz zur Weiterentwicklung des Teilzeitrechts. Dadurch kann vereinbart werden, dass der Arbeitnehmer seine Leistung je nach Arbeitsanfall erbringen kann.

Bei Ansatz des Mindestlohnes kann es dadurch zu einer Überschreitung der 450 Euro-Grenze kommen.

#### Für alle Arbeitnehmer

Finanzgericht Berlin-  
Brandenburg:

Bestimmte Kleidung, die beruflich getragen wird, aber genauso im privaten Bereich verwendbar ist, ist keine typische Berufskleidung, so dass sie nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abzugsfähig ist.

Typische Berufskleidung ist eine wegen der Eigenart des Berufs nötige Kleidung.

Die Revision ist anhängig.

**Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften**

Der Bundesfinanzhof hat die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen aus Finanzierungshilfen des Gesellschafters geändert.

**dung.**

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

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

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

**Hinweis:** Gegen diese Entscheidung des Finanzgerichts ist mit Aktenzeichen VIII R 33/18 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Es erscheint unwahrscheinlich, dass der Bundesfinanzhof seine bisherige restriktive Ansicht ändert. Dennoch kann zu prüfen sein, ob in Fällen, in denen bestimmte Kleidungsstücke rein beruflich verwendet wurden, die Festsetzung unter Hinweis auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Revisionsverfahren offengehalten werden sollte.

## Für Kapitalgesellschaften

### Nachträgliche Anschaffungskosten bei Veräußerungen

Mit Schreiben vom 5.4.2019 (Aktenzeichen IV C 6 – 2244/17/10001) hat das Bundesfinanzministerium zur Frage der Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bei der Gewinnermittlung im Zusammenhang mit Anteilsveräußerungen Stellung genommen. Hintergrund ist die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nach der zivilrechtlichen Neuordnung des Eigenkapitalersatzrechts durch das sog. MoMiG.

Ausgangspunkt dieser Stellungnahme ist die Entscheidung des IX. Senats des Bundesfinanzhofs v. 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15), mit der dieser neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten entwickelt und für Altfälle zugleich einen Bestands- bzw.

„Vertrauensschutz“ formuliert hat:

– Für Altfälle sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitaleretzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter solche bis zum 27.9.2017 geleistet hat oder wenn Finanzierungshilfen des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

– Bei Neufällen ist bei der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nun – in Ermangelung einer Definition im Steuerrecht – der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten zu Grunde zu legen. Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach nur noch solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der **Ausfall eines vormals „krisenbedingten“, „krisenbestimmten“** oder „in der Krise stehen gelassenen“ Darlehens oder der Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen **grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten**, es sei denn, diese seien ausnahmsweise mit Einlagen vergleichbar.

Das Bundesfinanzministerium schließt sich mit seinem Schreiben vom 5.4.2019 dieser Rechtsprechungsänderung (und insbesondere der Vertrauensschutzregelung mit dem Stichtag 27.9.2017) für alle noch offenen Fälle an: Greift die Vertrauensschutzregelung nicht, so sind danach nur noch Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen Nachschüsse und sonstige Zuzahlungen wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf eine werthaltige Forderung.

Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines Darlehens oder der Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Etwas anderes gilt, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe auf Grund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist (z.B. bei Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsvereinbarung).

**Hinweis:** In der Praxis ist bei Sachverhalten, in denen die Vertrauensschutzregelung nicht greift, in jedem Fall zu prüfen, ob es sich nicht zumindest um einen steuerlich anzuerkennenden Verlust aus Kapitalvermögen handeln kann. Von den Finanzgerichten wurde dies in mehreren Fällen anerkannt. Die Finanzverwaltung allerdings verwehrt die Anerkennung eines solchen Darlehensausfalls als Verlust bei den Kapitaleinkünften. Zudem wird eine gesetzliche Festschreibung der Ansicht der Finanzverwaltung vorbereitet. Im konkreten Fall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

## Gutschriften auf Arbeitszeitkonto eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit rechtskräftigem Urteil vom 5.9.2018 (Aktenzeichen 7 K 3531/16 L) hat das Finanzgericht Münster entschieden, dass eine GmbH für Gutschriften auf einem Arbeitszeitkonto (Zeitwertkonto) ihres beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen hat, so dass

Das Bundesfinanzministerium lässt für Altfälle weiterhin die Berücksichtigung von Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten von Beteiligungen zu.

In Neufällen sind Aufwendungen nur noch dann nachträgliche Anschaffungskosten, wenn sie nach Grundsätzen von Handels- und Steuerbilanz Einlagen darstellen.

Hierzu zählen insbesondere Nachschüsse, Einzahlungen und der Verzicht auf werthaltige Forderungen.

Der Darlehensausfall oder die Regressforderung aus Bürgschaften führen nicht mehr zu Anschaffungskosten.

**Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner**



eine diesbezügliche Lohnsteuerhaftung ausscheidet. Dies begründet das Finanzgericht mit der Überlegung, dass Lohnsteuer nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erhoben wird. Bei Gutschriften, die einem Arbeitszeitkonto (Zeitwertkonto) eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zugeführt werden, liegen aber keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern – da es sich dabei um eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) handelt – Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Im konkreten Streitfall bestand die Frage, ob für die einem Zeitwertkonto zugeführten Beträge seitens der GmbH als Arbeitgeberin Lohnsteuer hätte einbehalten werden müssen. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war im Streitzeitraum Herr KC, der nach dem Geschäftsführervertrag ein monatliches Gehalt und eine Gewinnbeteiligung (Tantieme) erhielt.

Im Jahr 2006 vereinbarten die GmbH und KC die Möglichkeit, im Wege der Entgeltumwandlung Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos anzusammeln. Verwendungszweck dieses Zeitwertkontos sollte u.a. sein, die „persönliche Lebensarbeitszeit des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers zu verkürzen, indem er zu einem noch zu bestimmenden Zeitpunkt aus der aktiven Arbeitsphase ausscheidet und in eine ausfinanzierte Freistellung tritt“. Der Aufbau des Wertguthabens konnte nach der Vereinbarung seitens des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers durch Verzicht auf Auszahlung von Teilen des laufenden Gehalts, Bonus- bzw. Tantiemезahlungen und eventuell anfallender Urlaubsabgeltung erfolgen.

Die Finanzverwaltung stellte im Zuge einer Außenprüfung fest, dass für die dem Zeitwertkonto zugeführten Beträge keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt worden war; in der Folge wurde ein Haftungsbescheid erlassen, gegen den die GmbH nach erfolglosem Einspruchsverfahren klagte.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster ist die Klage begründet, weil Lohnsteuer allein bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erhoben werde, es sich bei den dem Zeitwertkonto zugeführten Beträgen handle es sich aber nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern um vGA und somit um Einkünfte aus Kapitalvermögen handle. Und nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich das Finanzgericht vollumfänglich anschließt, könne eine Vereinbarung zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer über die Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten nicht dem entsprechen, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Daher stellen die von der GmbH als Aufwand behandelten Zuführungen zu einem solchen Zeitwertkonto vGA dar (so z.B. Bundesfinanzhof vom 11.11.2015, I R 26/15).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer besitze für die GmbH eine „Allzuständigkeit“ und damit eine Gesamtverantwortung. Er müsse die notwendigen Tätigkeiten auch dann erledigen, wenn dies einen Einsatz über die üblichen Arbeitszeiten hinaus bedeute. Eine Vereinbarung, in der auf eine unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, entspreche nicht diesem Aufgabenbild. Denn mit einer solchen Vereinbarung erfolge eine mit der Organstellung unvereinbare Abgeltung von Überstunden.

Im Ergebnis liegt im Streitfall eine vGA vor, in deren Höhe es nicht zum Zufluss von Arbeitslohn kommt, so dass eine Haftung für Lohnsteuer ausscheidet.

**Streitfall:**

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbarte mit der GmbH ein Zeitwertkonto, auf das Wertguthaben durch Entgeltumwandlung angesammelt werden kann.

**Finanzverwaltung:**

Auf die dem Zeitwertkonto zugeführten Beträge ist Lohnsteuer abzuführen.

**Finanzgericht Münster:**

Bei den Zuwendungen handelt es sich nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, weshalb auch keine Lohnsteuer einbehalten ist.

Da für einen Fremdgeschäftsführer solche Vereinbarungen nicht getroffen würden, sind diese Zuführungen vGA und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen.

**Hinweis:** Das Finanzgericht Münster hat die Revision nicht zugelassen, da die Entscheidung auf „der einschlägigen Anwendung der höchstrichterlichen Rechtsprechung beruhe“. Zwar wird die Auffassung vertreten, dass bei Organen von Körperschaften bereits die Gutschrift des künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf einem Zeitwertkonto zu Zufluss von Arbeitslohn führt. Es wird allerdings ausdrücklich festgestellt, dass die Grundsätze der vGA hiervon unberührt bleiben.

## In eigener Sache

### Niederlassung Bremen

Am 20.06.2019 haben wir Herrn Kai Peters in unserem Hause begrüßt. Herr Peters ist Student im vierten Semester des Studiengangs Betriebswirtschaftslehre und wird uns zweimal wöchentlich unterstützen. Wir freuen uns auf die Zusammenarbeit und wünschen ihm viel Erfolg.

## Termine für Steuerzahlungen

<b>Juli 2019</b>			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.7. (Mittwoch)</b>	15.7. (Montag)	7.7. (Sonntag)
<p><sup>1</sup> 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</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			

<b>August 2019</b>			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>12.8. (Montag)</b>	15.8. (Donnerstag)	9.8. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewerbesteuer</li> <li>▶ Grundsteuer<sup>5</sup></li> </ul>	<b>15.8. (Donnerstag)</b>	19.8. (Montag)	12.8. (Montag)
<p><sup>1</sup> 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</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>5</sup> Vierteljahres-, Halbjahres- und Jahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			

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](http://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