

# Steuer & Bilanz aktuell - November 2020

## Inhalt

### Editorial

<b>Für alle Steuerpflichtigen</b>	<b>2</b>
Bau-/Handwerkerleistungen	2
Schenkungsteuer: Mittelbare Grundstücksschenkung	4
<b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>	<b>4</b>
Corona-Überbrückungshilfe: 2. Phase	5
Vorsteuerabzug Umsatzsteuerbetrug	6
Rabattberechtigung beim Einkauf	7
<b>Für Personengesellschaften</b>	<b>7</b>
GmbH & Co. KG: Unentgeltliche Geschäftsführungsleistungen	7
Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage	8
<b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>9</b>
Erleichterter Zugang zur Kurzarbeit verlängert	9
<b>Für Hauseigentümer</b>	<b>10</b>
Steuerfreiheit der eigenen Wohnung	10
Verluste bei der Vermietung einer Ferienwohnung	11
Zurechnung von Darlehen bei Errichtung eines Mehrfamilienhauses	12
<b>Für Kapitalgesellschaften</b>	<b>13</b>
Besteuerung sog. Streubesitzdividenden	13
Inkongruente Gewinnausschüttungen ohne Satzungsregelung	14
<b>In eigener Sache</b>	<b>15</b>
<b>Termine für Steuerzahlungen</b>	<b>16</b>
Termine für November und Dezember	16

## Editorial



Liebe Leserinnen und Leser,

wir befinden uns weiter in schwierigen Zeiten, wirtschaftlich, aber auch gesellschaftlich. Die bevorstehenden Wintermonate werden uns vor weitere, wahrscheinlich noch größere Herausforderungen stellen.

Es gilt weiter vorausschauend zu agieren und besonnen auf die neuesten Entwicklungen zu reagieren.

Der Gesetzgeber entlastet betroffene Unternehmen sowie Arbeitnehmerinnen/Arbeitnehmer u.a. mit der 2. Phase der Corona-Überbrückungshilfen und dem weiterhin erleichterten Zugang zu Kurzarbeitergeld bis einschließlich 31. Dezember 2021. Für einige Wirtschaftsbereiche werden diese Maßnahmen allein aber sicher nicht ausreichen. Damit Sie sich auf die grundlegenden operativen Aufgaben fokussieren können, stehen wir Ihnen bei der Bewältigung rechtlicher und administrativer Themenstellungen beratend zur Seite.

In einem derzeit beim Bundesfinanzhof anhängigen Verfahren hat die Vorinstanz die Bedeutung einer regelmäßigen Überprüfung der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von Geschäftspartnern herausgestellt. Hier helfen systematisierte Abfragen dem Steuerpflichtigen in Streitfällen. In unserem Kurzbrief finden Sie zudem aktuelle Auslegungen zu Immobilienthemen und Personengesellschaften, ich wünsche Ihnen eine anregende Lektüre.

Ihnen, Ihren Kolleginnen und Kollegen und Ihren Familien wünsche ich viel Kraft, Erfolg und natürlich vor allem Gesundheit für die nächsten Wochen!

Herzliche Grüße

Andreas Hellwig

### Für alle Steuerpflichtigen

Steuerlich anrechenbare Handwerkerleistungen im Privatbereich können noch in diesem Jahr mit dem günstigeren Umsatzsteuersatz berücksichtigt werden, sofern die Arbeiten in diesem Jahr abgeschlossen sind.

Ist ein Abschluss der Handwerkerleistungen bis zum Jahresende nicht möglich, sollte geprüft werden, ob die Leistung wirtschaftlich teilbar ist.

Auf eine bis zum Jahresende erbrachte Teilleistung ist der abgesenkte Umsatzsteuersatz anzuwenden.

Es müssen entsprechend Teilentgelte vereinbart und abgerechnet werden.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Bau-/Handwerkerleistungen

Bei Privatpersonen stellt die Umsatzsteuer aus bezogenen Lieferungen und Leistungen eine endgültige Belastung dar. Gleiches gilt auch bei unternehmerisch tätigen Stpfl., die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wie bspw. Ärzte, Physiotherapeuten oder Wohnungsvermieter. Daher sollte im Hinblick auf das Auslaufen der zeitlich **befristeten Umsatzsteuerabsenkung zum 31.12.2020** geprüft werden, ob die bis dahin geltenden abgesenkten Umsatzsteuersätze noch genutzt werden können. Herauszustellen sind an dieser Stelle bezogene Bauleistungen/Handwerkerleistungen, die oftmals ein großes Volumen erreichen. So wird z.B. aktuell auf eine Baumaßnahme über einen Nettowert von 20 000 € eine Umsatzsteuer von 3 200 € fällig; ab dem 1.1.2021 beträgt die Umsatzsteuer dann 3 800 €.

Hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem der Umsatz ausgeführt wird. Bei einer Werklieferung und einer Werkleistung (z.B. Beratungsleistung, Handwerkerleistung, Dienstleistung) kommt es auf den **Abschluss der Arbeiten und die Abnahme** durch den Erwerber an. Dies gilt auch, wenn Leistungsbeginn für eine Werkleistung oder Dienstleistung bereits vor dem 1.7.2020 ist, die Leistung jedoch erst nach dem 30.6.2020 beendet bzw. abgenommen wird. Entsprechendes gilt in Bezug auf das Auslaufen der Steuerabsenkung zum 31.12.2020. Unmaßgeblich ist der Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Ausstellung der Rechnung und der Zahlung des Entgelts.

**Handlungsempfehlung:** Der Abschluss der Leistung bzw. die Abnahme sollte z.B. in einem **Abnahmeprotokoll** dokumentiert werden.

**Hinweis: Wichtig für den Handwerker** ist, dass dieser ausdrücklich einen Leistungspreis „zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer“ vereinbart, damit nicht die Gefahr eintritt, dass bei einer Verzögerung der Fertigstellung der dann wieder höhere Umsatzsteuersatz an den Kunden zivilrechtlich nicht weitergegeben werden kann.

Da zeitlich umfangreiche Bau-/Handwerkerleistungen oft bis zum 31.12.2020 nicht mehr abgeschlossen werden können, ist zu prüfen, ob Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in **Teilleistungen** erbracht werden können und damit zumindest ein Teil der Gesamtsumme noch den abgesenkten Umsatzsteuersätzen unterliegt.

Auf **Teilleistungen, die vor dem 1.1.2021 erbracht werden**, sind die bis zum 31.12.2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % anzuwenden.

Vor dem 1.1.2021 erbrachte Teilleistungen liegen aber nur vor, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1.1.2021 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1.1.2021 vollendet oder beendet worden sein.
- Vor dem 1.1.2021 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert

vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1.1.2021 entsprechend geändert werden.

– Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Die Abrechnung von Teilleistungen setzt stets voraus, dass die **Gesamtleistung nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbar ist**. Insoweit muss der Einzelfall betrachtet werden. Wichtige Fälle sind nach einer Zusammenstellung der Finanzverwaltung:

Art der Arbeit	Teilungsmaßstab
Anschlüsse an Entwässerungs- und Versorgungsanlagen	Aufteilung erfolgt je Anlage.
Bodenbelagarbeiten	Aufteilung je Wohnung oder Geschoss.
Fliesen- und Plattenlegerarbeiten	Aufteilung nach Bädern oder Küchen ist im Regelfall zulässig.
Gas-, Wasser- und Abwasserinstallation	Bei der Installation z.B. von Waschbecken, Badewannen und WC-Becken kann eine stückweise Aufteilung erfolgen.
Glaserarbeiten	Aufteilung je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig.
Heizungsanlagen	Bei selbständigen Etagenheizungen kann nach Wohnungen aufgeteilt werden.
Maler- und Tapezierarbeiten	Die Aufteilung nach Wohnungen ist im Regelfall zulässig. Eine raumweise Aufteilung wird regelmäßig nicht anerkannt, wenn die Arbeiten untrennbar ineinanderfließen.
Maurer- und Betonarbeiten	Bei Neubauten können Teilleistungen im Allgemeinen nur haus- oder blockweise bewirkt werden. Bei herkömmlicher Bauweise und bei Skelettbauweise kann eine geschossweise Aufteilung grundsätzlich nicht zugelassen werden.
Naturwerkstein- und Beton-Werksteinarbeiten	Bei Objekten, die miteinander nicht verbunden sind, kann eine stückweise Aufteilung vorgenommen werden.
Putz- und Stuckarbeiten (innen)	Aufteilung nach Wohnungen oder Geschossen.
Schlosserarbeiten	Aufteilung je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z.B. je Balkongitter).
Tischlerarbeiten	Aufteilung je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z.B. je Tür und Fenster).

**Hinweis:** Selbstverständlich sind im Hinblick auf die Abnahme von (Teil-)Leistungen nicht nur steuerliche Aspekte zu beachten. Soweit Mängel vorhanden sind oder kleinere Restarbeiten noch ausstehen, sollte dies in dem Abnahmeprotokoll unbedingt vermerkt werden.

Ob eine Gesamtleistung wirtschaftlich teilbar ist, kann nur nach Betrachtung des Einzelfalls entschieden werden.

Beispiele der Finanzverwaltung

Auch Architektenleistungen können umsatzsteuerlich in Leistungsphasen teilbar sein.

#### Für alle Steuerpflichtigen

Ein Geldbetrag wird mit der Auflage verschenkt, hierfür ein Grundstück zu erwerben.

Finanzgericht Düsseldorf:  
Die Berechnung der Schenkungsteuer ist auf Basis des Kaufpreises und nicht nach dem geringeren Grundstückswert gemäß Bewertungsverfahren vorzunehmen.

Die Revision ist zugelassen.

Teilleistungen können auch bei **Architekten- und Ingenieurverträgen** beauftragt werden. Im Regelfall wird die Leistung eines Architekten bzw. Fachingenieurs für verschiedene Leistungsphasen des Bauvorhabens beauftragt (z.B. Entwurfs-, Genehmigungs- und Ausführungsplanung). Werden mehrere Leistungsphasen der HOAI als einheitliche Leistung beauftragt, erfolgt die Abnahme der Architektenleistung erst mit der letzten Handlung des Architekten aus der letztbeauftragten Leistungsphase.

Umsatzsteuerlich bedeutet dies, dass die Leistung des Architekten erst zu diesem Zeitpunkt erbracht ist und der in diesem Zeitpunkt geltende Umsatzsteuersatz für die Besteuerung der gesamten Architektenleistung maßgeblich ist. Möglich ist aber auch die separate Beauftragung der einzelnen Leistungsphasen. Dann liegen Teilleistungen im umsatzsteuerlichen Sinne vor, die mit dem Umsatzsteuersatz belastet werden, der bei Beendigung der einzelnen Teilleistung gültig ist.

**Handlungsempfehlung:** Dies verdeutlicht, dass

- **Handwerker** bei der Erstellung von Angeboten bzw. Auftragsbestätigungen darauf achten sollten, dass die jeweils gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer an den Kunden weiterberechnet werden kann und
- **Handwerker und Kunden** gemeinsam Möglichkeiten der Erbringung von Teilleistungen prüfen sollten, um von den noch abgesehenen Umsatzsteuersätzen profitieren zu können.

#### Schenkungsteuer: Mittelbare Grundstücksschenkung

Aus schenkungsteuerlicher Sicht wurde früher vielfach das Instrument der sog. mittelbaren Grundstücksschenkung eingesetzt. Bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung wird in der Regel im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ein Geldbetrag mit der Auflage verschenkt, hierfür ein (bebautes) Grundstück zu erwerben. Dies kann durch einen Vertrag zu Gunsten Dritter oder dadurch erfolgen, dass der Schenker den Kaufpreis für ein zuvor genau bestimmtes, vom Bedachten erworbenes Grundstück entrichtet. Denkbar ist auch, dass der Zuwendende dem Bedachten die erforderliche Kaufsumme zum bestimmungsgemäßen Gebrauch zur Verfügung stellt. Im Ergebnis wird damit nicht das Geld, sondern die Immobilie verschenkt.

Das Finanzgericht Düsseldorf bestätigt mit Urteil vom 26.5.2020 (Aktenzeichen 11 K 3447/19 BG), dass im aktuellen Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht keine steuerlichen Vorteile mehr gegeben sind. Dies deshalb, weil der Kaufpreis des Grundstücks als Vergleichswert der Schenkungssteuerberechnung zu Grunde gelegt wird und nicht das – regelmäßig zu niedrigeren Werten führende – pauschalisierte Bewertungsverfahren nach dem Bewertungsgesetz für den Fall eines fehlenden Marktpreises.

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis müssen bei solchen Gestaltungen die aktuellen steuergesetzlichen Rahmenbedingungen beachtet werden. Auch wenn das Finanzgericht die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen hat und daher diese Rechtsfrage endgültig erst vom Bundesfinanzhof geklärt werden könnte, sollten Gestaltungen nicht auf schenkungssteuerlichen Vorteilen aufbauen.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Corona-Überbrückungshilfe: 2. Phase

Mit der Überbrückungshilfe stand kleinen und mittelständischen Unternehmen, die unmittelbar oder mittelbar durch Corona-bedingte Auflagen oder Schließungen betroffen waren, für die Monate Juni bis August 2020 (Phase 1) eine Liquiditätshilfe bereit. Die Antragsfrist für diese erste Phase endete nach nochmaliger Verlängerung am 9.10.2020.

Nun wurde eine **zweite Phase der Corona-Überbrückungshilfe** beschlossen. Diese umfasst die Fördermonate September bis Dezember 2020. Anträge für diese zweite Phase können ab Oktober 2020 gestellt werden. Die **Bedingungen wurden vereinfacht und abgesenkt und die Förderung ausgeweitet**. Als wesentliche Änderungen sind herauszustellen:

- **Flexibilisierung der Eintrittsschwelle:** Zur Antragstellung berechtigt sind künftig Antragsteller, die entweder
  - einen Umsatzeinbruch von mindestens 50 % in zwei zusammenhängenden Monaten im Zeitraum April bis August 2020 gegenüber den jeweiligen Vorjahresmonaten oder
  - einen Umsatzeinbruch von mindestens 30 % im Durchschnitt in den Monaten April bis August 2020 gegenüber dem Vorjahreszeitraum verzeichnet haben.
- **Förderbeträge für kleine und Kleinstunternehmen:** Die Begrenzung der Förderung für Unternehmen bis zehn Beschäftigte auf maximal 15 000 € wird gestrichen.
- **Erhöhung der Fördersätze:** Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit nahezu vollständig zum Erliegen gekommen ist, werden künftig mit höheren Fördersätzen unterstützt. Dies betrifft zum Beispiel die Veranstaltungs- und Schaustellerbranche. Bislang wurden bis zu 80 % der Fixkosten erstattet, dies wird nun auf 90 % erhöht. In der Phase September bis Dezember 2020 werden folgende Fixkosten erstattet:

Umsatzrückgang (im Fördermonat gegenüber Vorjahresmonat)	Erstattung als Überbrückungshilfe
Zwischen 30 % und unter 50 % (bisher mindestens 40 %)	40 % der förderfähigen Fixkosten
Zwischen 50 % und 70 %	60 % der förderfähigen Fixkosten (bisher 50 %)
Mehr als 70 %	90 % der förderfähigen Fixkosten (bisher 80 %)

- Die **Personalkostenpauschale** von 10 % der förderfähigen Kosten wird auf 20 % erhöht. Im Übrigen bleibt es dabei, dass Personalkosten grds. nicht erstattet werden, da insoweit das Instrument des Kurzarbeitergeldes eingesetzt werden kann.
- Bei der **Schlussabrechnung** auf Basis der tatsächlich erzielten Umsätze und der tatsächlich angefallenen Kosten sollen künftig Nachzahlungen ebenso möglich sein wie Rückforderungen.

#### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Bis zum 31.12.2020 können Anträge für die 2. Phase der Corona-Überbrückungshilfe gestellt werden.

Bedingung für die Förderung ist ein Umsatzeinbruch in den Monaten April bis August 2020.

Gefördert werden je nach Umsatzrückgang bis zu 90 % der Fixkosten.

Bei der Schlussabrechnung sollen künftig nicht nur Rückforderungen, sondern auch Nachzahlungen möglich sein.

Das Antragsverfahren muss durch einen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt durchgeführt werden.

#### Für alle Unternehmen

Ein Vorsteuerabzug darf nur dann versagt werden, wenn im Falle eines Umsatzsteuerbetruges eine missbräuchliche Inanspruchnahme objektiv feststeht.

Ein Vertrauensschutz greift nicht, wenn die Nachweispflichten nicht beachtet wurden bzw. die Unrichtigkeit einer ungültigen USt-IdNr. hätte erkannt werden müssen.

**Handlungsempfehlung:** Wie in der ersten Phase wird das Antragsverfahren durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer durchgeführt und über eine digitale Schnittstelle direkt an die EDV der Bewilligungsstellen der Bundesländer übermittelt. Nunmehr können aber auch Rechtsanwälte Anträge stellen. Unternehmen, die für die Corona-Überbrückungshilfe in Frage kommen, sollten frühzeitig mit ihrem Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt Kontakt aufnehmen und prüfen, ob eine Förderung in Frage kommt und sinnvoll ist.

**Hinweis:** Sowohl für Überbrückungshilfen der Phase I als auch der Phase II erfolgt später eine Schlussabrechnung, so dass möglicherweise bereits ausgezahlte Zuschüsse zurückzahlen sind. In der Schlussabrechnung erfolgt eine Berechnung auf Basis der endgültigen Umsatzzahlen und der endgültigen Fixkosten im Förderzeitraum. Insoweit sollten frühzeitig Kontrollrechnungen angestellt werden, um das Ergebnis der Schlussabrechnung abschätzen zu können.

Des Weiteren ist zu beachten, dass das Bundesprogramm in den einzelnen Bundesländern teilweise ergänzt wird. So werden insbesondere teilweise branchenspezifische Besonderheiten erfasst. Ebenso wird aktuell auf Bundesebene eine weitergehende Ausdehnung der Corona-Überbrückungshilfe diskutiert. Dies ist derzeit aber noch ungewiss.

#### Vorsteuerabzug Umsatzsteuerbetrug

Einmal mehr ging es um die Frage, ob bei einem Einbezug des Unternehmers in einen Umsatzsteuerbetrug die Vorteile aus dem Mehrwertsteuersystem für Unternehmer in Gestalt des Vorsteuerabzugs oder der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen versagt werden können.

Mit Urteil vom 11.3.2020 (Aktenzeichen XI R 7/18) setzt der Bundesfinanzhof der vielfach zu strengen Praxis der Finanzverwaltung Grenzen. Insbesondere stellt das Gericht heraus:

– Liegen die materiellen und formellen Anforderungen des Vorsteuerabzugs vor, so darf dieser nur dann versagt werden, wenn nach der **objektiven Sachlage die missbräuchliche Inanspruchnahme** feststeht. Hierbei muss die Steuerhinterziehung nicht selbst durch den Unternehmer begangen worden sein, sondern es reicht aus, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen können, dass er mit dem Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung verstrickt war.

– Der **Vertrauensschutz**, den die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers bei einer vermeintlich steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ausstrahlt, greift nicht, wenn der Unternehmer die **gesetzlichen Nachweispflichten nicht beachtet**. Diese lagen im entschiedenen Fall in Form der Belegnachweise nicht vor. Darüber hinaus hätte die Stpfl. bei der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns die Unrichtigkeit der Angaben des Erwerbers in Form einer ungültigen USt-IdNr. eines anderen Mitgliedsstaats erkennen können.

**Handlungsempfehlung:** Insbesondere wird die Bedeutung der **Abfrage der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Bestätigungsverfahren)** für die Erlangung des gesetzlichen Vertrauensschutzes deutlich. Der Bundesfinanzhof führt hierzu aus, dass eine Abfrage der Gültigkeit mindestens mit der ersten Lieferung und im weiteren Verlauf **in regelmäßigen Abständen** erforderlich ist. In bekannt betrugsbehafteten Branchen ist eine häufigere Überprüfung empfehlenswert.



## Rabattberechtigung beim Einkauf

Insbesondere Bioläden sind nicht selten als „Mitgliederläden“ organisiert. Zum Zwecke der Kundenbindung können Kunden gegen Zahlung eines monatlichen Fixbetrages „Mitglied“ werden und erhalten dann bei den Einkäufen die Waren zu verbilligten Preisen. Bislang wurde davon ausgegangen, dass der „Mitgliedsbeitrag“ als zusätzliche Leistung bei den Wareneinkäufen zu verstehen ist. Da diese Geschäfte in der Regel überwiegend Waren zum ermäßigten Umsatzsteuersatz verkaufen, wurden daher die vereinnahmten Mitgliedsbeiträge insofern nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen.

Diese Sichtweise hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 18.12.2019 (Aktenzeichen XI R 21/18) abgelehnt. Entschieden wurde vielmehr, dass die entgeltliche Einräumung des Rechts zum betragsmäßig nicht begrenzten verbilligten Warenbezug in Form einer „Mitgliedschaft“ eine **selbständige steuerbare Leistung** darstellt und nicht eine Nebenleistung oder einen Zwischenschritt zum Warenkauf. Die Einräumung dieser Rabattberechtigung unterliegt vollumfänglich dem Regelsteuersatz, wenn die Waren des Warensortiments sowohl dem Regelsteuersatz als auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

**Handlungsempfehlung:** Dies muss nicht nur bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der vereinnahmten „Mitgliedsbeiträge“, sondern auch bei deren Kalkulation beachtet werden.

## Für Personengesellschaften

### GmbH & Co. KG: Unentgeltliche Geschäftsführungsleistungen

Die steuerliche Belastung von Personengesellschaften mit hohen Einkünften ist in Deutschland beträchtlich. Unabhängig von der Gewinnverwendung (Entnahme oder Stehenlassen im Unternehmen) werden diese Gewinne mit fast 50 % Ertragsteuern (Einkommensteuer auf Ebene der Gesellschafter und Gewerbesteuer auf Ebene der Personengesellschaft selbst) belastet, wohingegen eine vergleichbare Kapitalgesellschaft, welche den erwirtschafteten Gewinn im Unternehmensvermögen belässt, nur mit ca. 30 % belastet wird. Hier tritt eine darüberhinausgehende steuerliche Belastung nur und erst dann ein, wenn eine Gewinnausschüttung an die Anteilseigner erfolgt.

Bei einer GmbH & Co. KG wird in diesen Fällen in der Praxis oftmals versucht, die vergleichsweise günstige Belastung der nicht ausschüttenden Kapitalgesellschaft über die Komplementär-GmbH zu nutzen. Dieser wird ein Teil des Gewinns zugewiesen. Der Bundesfinanzhof hat aber mit Urteil vom 28.5.2020 (Aktenzeichen IV R 11/18) solchen Gestaltungen Grenzen aufgezeigt.

Der Urteilsfall stellte sich – stark vereinfacht – wie folgt dar: Die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG wurde gegen Entgelt von der Komplementär-GmbH erbracht. Geschäftsführer der Komplementär-GmbH wiederum waren Kommanditisten, die bei der Komplementär-GmbH unentgeltlich die Geschäftsführungstätigkeit erbrachten. Im Ergebnis verblieb damit die von der KG vereinnahmte Geschäftsführungsvergütung bei der Komplementär-GmbH als Gewinn.

Ziel der Struktur war offensichtlich eine teilweise **Gewinnthesaurierung bei der Komplementär-GmbH**, und zwar sollte diese einen Teil des Gewinns der GmbH

### Für alle Unternehmer

Bundesfinanzhof:  
Mitgliedsbeiträge im Handel zur Berechtigung des Einkaufs zu verbilligten Preisen sind umsatzsteuerlich eine sonstige Leistung.

Diese unterliegen auch dann dem Regelsteuersatz, wenn der Verkäufer überwiegend Waren zum ermäßigten Steuersatz anbietet.

### Für Mitunternehmer einer GmbH & Co. KG

Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften haben die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihren Gewinnanteil schon im Jahr der Entstehung des Gewinns voll zu versteuern. Bei Kapitalgesellschaften tritt erst im Zeitpunkt der Ausschüttung die volle Belastung ein.

**Streitfall:**

Die Komplementär-GmbH erhält für die Geschäftsführertätigkeit eine Sondervergütung. Diesen Gewinnanteil hatte die GmbH thesauriert. Bezüglich des Restgewinnanteils rechneten die Kommanditisten auf ihre Steuerbelastung die volle Gewerbesteuer an.

**Bundesfinanzhof:**

Die Sondervergütung ist dem geschäftsführenden Kommanditisten zuzurechnen. Diese unterliegt beim Kommanditisten der Einkommensteuer, auch wenn die GmbH ihm das Entgelt für die Tätigkeit nicht schuldet.

**Für Mitunternehmer von Personengesellschaften**

**Streitfall:**

Ein Kommanditist tätigt eine disquotale Einlage in das Rücklagekonto der Gesellschaft.

& Co. KG über Sondervergütungen (hier: Geschäftsführungsvergütung) erhalten, damit die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Anrechnung der Gewerbesteuer bei den Kommanditisten vollständig erhalten bleibt.

Der Bundesfinanzhof stellt insoweit klar, dass die **Vergütung als Sondervergütung nicht der Komplementär-GmbH, sondern dem die Geschäfte führenden Kommanditisten zuzurechnen** ist, wenn der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG einen Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG vorsieht, die von einem Kommanditisten der KG als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht wird. Dies gelte unabhängig davon, ob die GmbH dem Kommanditisten ein Entgelt für seine Tätigkeit schuldet. Damit unterliegen diese Vergütungen für die Geschäftsführung bei den Kommanditisten der Einkommensteuer.

Der Bundesfinanzhof hält es für entscheidend, dass ein Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der gleichzeitig Kommanditist der KG ist, bei teleologischer Auslegung der Regelung zu den Einkünften des Mitunternehmers einkommensteuerrechtlich „im Dienst“ der KG tätig wird und daher die unternehmerische Leistung der Geschäftsführung der KG aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht von der Komplementär-GmbH, sondern von dem Kommanditisten erbracht wird.

Dementsprechend müsse auch in einem Fall wie dem Streitfall, in dem nicht der Kommanditist selbst (unmittelbar von der KG oder mittelbar unter Zwischenschaltung der Komplementär-GmbH) ein Entgelt für seine Tätigkeit „im Dienst“ der KG erhält, sondern der Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn für die Geschäftsführung zugewiesen wird, der auf die Geschäftsführung entfallende Gewinnanteil einkommensteuerrechtlich dem die Geschäfte führenden Kommanditisten zugerechnet werden.

Insoweit handelt es sich zwar nicht um ein Entgelt, aber um einen Vorabgewinnanteil für eine Leistung, die der Kommanditist und nicht die Komplementär-GmbH erbringt. Der Vorabgewinn ist daher dem die Leistung erbringenden Kommanditisten zuzurechnen.

**Hinweis:** Dies verdeutlicht die Besonderheiten bei der steuerlichen Gewinnermittlung von Personengesellschaften. Gestaltungen zur Thesaurierung über die Komplementär-GmbH bedürfen einer sorgfältigen steuerlichen Beratung.

### Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage

Bei Familienpersonengesellschaften werden Einlagen der Gesellschafter oftmals nicht entsprechend deren Beteiligungsquote an der Personengesellschaft, sondern vielfach nach deren Leistungsfähigkeit bemessen. Solche disquotalen Einlagen führen dann dazu, dass sich auch der Wert der Gesellschaftsanteile der anderen Gesellschafter erhöht. In diesen Fällen kann eine freigiebige Zuwendung des einlegenden Gesellschafter an die anderen Gesellschafter vorliegen, die der Schenkungsteuer unterliegt.

Dies bestätigt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.2.2020 (Aktenzeichen II R 9/17). Im Urteilsfall waren Kommanditisten einer KG Eheleute und ihre drei Kinder. Gegenstand des Unternehmens ist die Bewirtschaftung, die Verwaltung und



die Verwertung des eigenen Vermögens und desjenigen ihrer Gesellschafter. Der Ehemann leistete auf Grund einer Vereinbarung mit der KG eine freiwillige Zuzahlung in das Gesellschaftsvermögen, welche dem **gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto gutgeschrieben** wurde. Laut der Vereinbarung sollte die Liquidität der KG dazu dienen, den anstehenden Erwerb eines Grundstücks zu finanzieren. Die Zuzahlung sollte zu keiner Änderung der Haftsumme und der Kapitalanteile der Kommanditisten führen. Das Finanzamt sah insoweit eine **freigiebige Zuwendung** an die anderen Gesellschafter auf Grund der Wertsteigerung ihrer Anteile.

Der Bundesfinanzhof stellt auch heraus, dass bei einer disquotalen Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG nicht die KG als Gesamthand, sondern die Gesellschafter als Gesamthänder vermögensmäßig als bereichert anzusehen sind. Dies gilt auch dann, wenn zivilrechtlich das Einlageversprechen an die KG erfolgt. Diese Sichtweise ist bei der Prüfung einer eventuellen Belastung mit Schenkungsteuer von großer Bedeutung, da dann die umfangreichen Freibeträge des Schenkungssteuerrechts bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen genutzt werden können.

**Handlungsempfehlung:** Soll ein Überspringen stiller Reserven vermieden werden, so ist die Einlage einem personifizierten Rücklagenkonto des einlegenden Gesellschafters gutzuschreiben. Im Übrigen ist bei allen disquotalen Einlagen in eine Personengesellschaft stets zu prüfen, ob dies auch schenkungsteuerliche Folgen nach sich zieht.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Erleichterter Zugang zur Kurzarbeit verlängert

Die bislang bis Ende 2020 befristeten Regelungen zum vereinfachten und erhöhten Bezug von Kurzarbeitergeld sollen bis zum Ende 2021 verlängert werden. Aktuell (Stand Redaktionsschluss 29.10.2020) liegen hierzu Entwürfe der Bundesregierung vor.

Insbesondere werden folgende Sonderregelungen bis Ende des Jahres 2021 verlängert:

- Die Regelung zur **Erhöhung des Kurzarbeitergeldes auf 70 % bzw. 77 %** (Beschäftigte mit mindestens einem Kind) ab dem vierten Monat und auf 80 %/87 % ab dem siebten Monat wird bis zum 31.12.2021 verlängert für alle Beschäftigten, deren Anspruch auf Kurzarbeitergeld bis zum 31.3.2021 entstanden ist. Die Berücksichtigung der Bezugsmonate von Kurzarbeitergeld gilt seit dem 1.3.2020.
- Die bestehenden befristeten **Hinzuverdienstregelungen** werden insoweit bis zum 31.12.2021 verlängert; das Entgelt aus einer geringfügig entlohnten Beschäftigung, die während der Kurzarbeit aufgenommen wurde, bleibt anrechnungsfrei. Für während der Kurzarbeit aufgenommene Nebenbeschäftigungen wird die vollständige Anrechnung des Entgelts auf das Kurzarbeitergeld befristet bis zum 31.12.2020 ausgesetzt, was aber dann ausläuft.
- Zudem wird der Anreiz, Zeiten des Arbeitsausfalls für die **berufliche Weiterbildung** zu nutzen, dadurch weiter gestärkt, dass die für diese Fälle geregelte hälftige Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge nicht mehr daran geknüpft wird, dass die Qualifizierung mindestens 50 % der Zeit des Arbeitsausfalls betra-

Das Finanzamt betrachtete die Einlage als Schenkung an die übrigen Gesellschafter, da deren Werte der Gesellschafteranteile anteilig erhöht wurden.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung.

### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Das Kurzarbeitergeld soll bis zum 31.12.2021 verlängert werden, wenn der Anspruch bis zum 31.3.2021 entstanden ist.

Die Zugangserleichterungen zur Kurzarbeit werden ebenso verlängert.

Die vollständige Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge wird bis zum 30.6.2021 verlängert.

Die Steuerfreiheit auf Zuschüsse zur Aufstockung auf bis zu 80 % soll ebenfalls bis zum 31.12.2021 verlängert werden.

#### Für alle Immobilienbesitzer

Im Falle der Veräußerung einer Immobilie ist der Gewinn hieraus steuerfrei, wenn diese zuvor selbst bewohnt wurde. Das gilt auch dann, wenn die Immobilie keine 10 Jahre im Eigentum stand.

Zur Dauer der Selbstnutzung ist erforderlich, dass diese sich über einen zusammenhängenden Zeitraum von mindestens drei Kalenderjahren erstreckt, der im Jahr der Veräußerung endet.

gen muss.

Die **Zugangserleichterungen** werden bis zum 31.12.2021 verlängert für Betriebe, die bis zum 31.3.2021 Kurzarbeit eingeführt haben:

– Damit gilt weiterhin, dass ein Betrieb bereits Kurzarbeit anmelden kann, wenn mindestens 10 % der Beschäftigten in der Firma von einem Arbeitsausfall von über 10 % betroffen sind.

– Auf den Aufbau negativer Arbeitszeitsalden vor Zahlung des Kurzarbeitergeldes wird weiterhin vollständig verzichtet. Vor der Pandemie galt die Regel, dass Betriebe mit Vereinbarungen zu Arbeitszeitschwankungen diese auch nutzen müssen, um Kurzarbeit zu vermeiden.

– Die Öffnung des Kurzarbeitergeldes für **Leiharbeiterinnen und Leiharbeiter** wird bis zum 31.12.2021 verlängert für Verleihbetriebe, die bis zum 31.3.2021 Kurzarbeit eingeführt haben.

Erstattung der **Sozialversicherungsbeiträge**:

– Die vollständige Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge während der Kurzarbeit wird bis 30.6.2021 verlängert.

– Vom 1.7.2021 bis 31.12.2021 werden die Sozialversicherungsbeiträge zu 50 % erstattet, wenn mit der Kurzarbeit bis 30.6.2021 begonnen wurde.

Die **höchstmögliche Bezugsdauer** für das Kurzarbeitergeld wird ein weiteres Mal verlängert: für Betriebe, die mit der Kurzarbeit bis zum 31.12.2020 begonnen haben, auf bis zu 24 Monate, längstens jedoch bis zum 31.12.2021.

**Hinweis:** Ebenso soll die **Steuerfreiheit für Zuschüsse** des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld zur Aufstockung **auf bis zu 80 % verlängert** werden für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1.1.2022 enden. Bislang war vorgesehen, dass diese Steuerfreiheit Ende 2020 auslaufen sollte.

## Für Hauseigentümer

### Steuerfreiheit der eigenen Wohnung

Die Veräußerung von Immobilien unterliegt im Grundsatz dann der Besteuerung, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt. Von der Besteuerung sind aber in diesen Fällen solche Immobilien ausgenommen, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung die insoweit bestehenden zeitlichen Bedingungen der Selbstnutzung konkretisiert (vom 17.6.2020, Aktenzeichen IV C 1 – S 2256/08/10006 :006). Die Steuerfreiheit setzt hiernach voraus, dass die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken über einen **zusammenhängenden** Zeitraum vorliegen muss, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt. Es genügt hierbei, dass der Stpfl. das Wirtschaftsgut im Jahr der Veräußerung zumindest am 1. Januar, im Vorjahr der Veräußerung durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung mindestens am 31. Dezember zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Es ist mithin unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut im Anschluss an die Nutzung

zu eigenen Wohnzwecken nach den vorgenannten zeitlichen Kriterien im Jahr der Veräußerung vermietet wird. Wird das Wirtschaftsgut hingegen im Vorjahr der Veräußerung kurzfristig zu anderen Zwecken genutzt (z.B. vorübergehende Vermietung) oder kommt es im Vorjahr der Veräußerung zu einem vorübergehenden Leerstand, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern.

**Handlungsempfehlung:** Im Einzelfall können sich materiell bedeutende Auswirkungen zeigen, so dass solche Fälle aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu planen sind.

## Verluste bei der Vermietung einer Ferienwohnung

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Die Stpfl. boten in ihrem Wohnhaus in Mecklenburg-Vorpommern mit einer Gesamtwohnfläche von 200 qm eine 65 qm große Ferienwohnung permanent an. Im Streitjahr machten die Stpfl. aus der Vermietung der Ferienwohnung Verluste in Höhe von 9 104 € geltend. Das Finanzamt wollte die Verluste nicht anerkennen, da die ortsübliche Vermietungszeit für die Ferienwohnung nicht erreicht sei.

Hierzu ist von Bedeutung, dass Verluste bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur dann steuerlich geltend gemacht werden können, wenn hinsichtlich des Vermietungsobjektes eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Das heißt auf Dauer muss aus der Vermietung ein Überschuss erzielt werden. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung wird grundsätzlich unterstellt, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Dies gilt auch für ausschließlich an Feriengäste vermietete und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltene Ferienwohnungen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen nicht erheblich (d.h. um mind. 25 %) unterschreitet.

Zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung müssen die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden. Dabei ist „Ort“ nicht identisch mit dem Gebiet einer Gemeinde; er kann – je nach Struktur des lokalen Ferienwohnungsmarktes – das Gebiet einer oder mehrerer (vergleichbarer) Gemeinden oder aber auch lediglich Teile einer Gemeinde oder gar nur den Bereich eines Ferienkomplexes umfassen.

Der Bundesfinanzhof stellt in dem Urteil vom 26.5.2020 (Aktenzeichen IX R 33/19) klar, dass auf Vergleichsdaten eines Statistikamts auch dann zugegriffen werden kann, wenn diese Werte für den betreffenden Ort nicht allgemein veröffentlicht, sondern nur auf Nachfrage zugänglich sind. Weiterhin sind Statistiken über Bettenauslastungen für Ferienwohnungen aussagefähig, weil aus der Bettenauslastung auf die ortsübliche Vermietungszeit geschlossen werden kann.

**Handlungsempfehlung:** Die ortsübliche Vermietungszeit sollte dringend im Auge behalten werden. Sofern sich diese im Vergleichsmaßstab bewegt, ist es unerheblich, ob mit der auf Dauer angelegten Fremdvermietung tatsächlich ein Totalüberschuss erzielt werden kann.

Eine kurzfristige andere Nutzung während des Zeitraums ist schädlich.

### Für Vermieter von Ferienwohnungen

Verluste aus Vermietung und Verpachtung können nur dann geltend gemacht werden, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der Wohnung besteht.

Bei Ferienwohnungen besteht grundsätzlich dann Einkünfteerzielungsabsicht, wenn die ortsübliche Vermietungszeit nicht erheblich unterschritten wird.

Bundesfinanzhof:  
Für Vergleichsdaten kann auf Statistiken wie solche über Bettenauslastungen zurückgegriffen werden.

### Bei Erstellung eines Vermietungsobjektes

#### Streitfall:

Für die Errichtung eines Mehrfamilienhauses wurden zwei Darlehen zur Finanzierung des Gesamtbaus aufgenommen. Eine der drei Wohnungen wurde noch vor Fertigstellung verkauft. In der Steuererklärung wurden die Darlehenszinsen den beiden vermieteten Wohnungen zugeordnet.

Das Finanzamt kürzte die Zinsaufwendungen entsprechend.

Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Auffassung.

Zinsen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie mit Vermietungseinkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Nur bei gesonderter Zuordnung der Darlehen von vornherein auf den vermieteten Gebäudeteil können die Zinsen vollumfänglich berücksichtigt werden.

### Zurechnung von Darlehen bei Errichtung eines Mehrfamilienhauses

Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4.2.2020 (Aktenzeichen IX R 1/18) verdeutlicht die Grundsätze hinsichtlich der **Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**. Im Urteilsfall hatten die Stpfl. ein Mehrfamilienhaus errichtet. Die Finanzierung erfolgte im Wesentlichen über zwei Darlehen und Eigenmittel. Die beiden Darlehen dienten ausdrücklich der Finanzierung des Gesamtbauvorhabens und sämtliche Baurechnungen wurden von einem Bankkonto beglichen.

Noch vor Fertigstellung erfolgte eine Aufteilung des Gesamtobjekts gemäß Wohnungseigentumsgesetz in drei separate Wohnungen (Untergeschoss, Erdgeschoss und Dachgeschoss). Die Wohnung im Dachgeschoss veräußerten die Stpfl. dann an ihre Tochter. Der insoweit erzielte Kaufpreis floss ebenfalls auf das Baukonto.

In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre rechneten die Stpfl. die aufgenommenen Darlehen insgesamt den beiden vermieteten Wohnungen zu und behandelten dementsprechend die hierfür entrichteten Zinsen in voller Höhe als sofort abziehbare Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dem folgte das Finanzamt nicht. Es teilte vielmehr die Zinsaufwendungen auf die vorhandenen Wohnungen entsprechend den jeweiligen Miteigentumsanteilen auf und berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden nur die auf die beiden vermieteten Wohnungen entfallenden anteiligen Zinsaufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Dies bestätigte auch der Bundesfinanzhof und entschied:

– Schuldzinsen sind als Werbungskosten abzugsfähig, soweit sie mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in **wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen. Maßgebend ist die tatsächliche Verwendung des Darlehens. Der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart kann grundsätzlich nicht durch einen bloßen Willensakt des Stpfl. begründet werden.

– Dient ein Gebäude nicht nur dem Erzielen von Einkünften (etwa aus Vermietung und Verpachtung), sondern anteilig auch der (nicht steuerbaren) **Selbstnutzung**, und werden die Darlehensmittel lediglich teilweise zur Einkünfteerzielung verwendet, so sind die für den Kredit entrichteten Zinsen nur **anteilig** als Werbungskosten abziehbar.

– In **vollem Umfang** sind sie nur dann zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. ein Darlehen mit steuerrechtlicher Wirkung gezielt einem bestimmten, der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudeteil zuordnet, indem er mit den als Darlehen empfangenen Mitteln **tatsächlich die Aufwendungen** begleicht, die der Herstellung dieses Gebäudeteils **konkret zuzurechnen** sind.

– Demgegenüber hat die Rechtsprechung eine gesonderte Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines **später fremdvermieteten Teils** abgelehnt, wenn der Stpfl. die Kosten der Errichtung des gesamten Gebäudes einheitlich abgerechnet hat, ohne die auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten gesondert auszuweisen und zu bezahlen.

– Diese zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze sind entsprechend anzuwenden auf die **gesonderte Zuordnung von Darlehen** zu den (anteiligen) Herstellungskosten ei-

nes Gebäudes, das wie im Streitfall teilweise dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie teilweise dem Erzielen von sonstigen Einkünften (durch Veräußerung) dient.

**Handlungsempfehlung:** Die Stpfl. hätten vorliegend also bei rechtzeitiger Planung ein günstigeres Ergebnis erzielen können, wenn die Aufwendungen für die drei Wohnungen von vornherein getrennt worden wären und die eingesetzten Mittel (Darlehen und Eigenmittel) entsprechend zugeordnet worden wären. Dies hätte sinnvollerweise durch eine separate Rechnungstellung der Bauunternehmen und eine Abrechnung der einzelnen Wohnungen über getrennte Bankkonten geschehen müssen.

## Für Kapitalgesellschaften

### Besteuerung sog. Streubesitzdividenden

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 18.12.2019 (Az. I R 29/17) mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von sog. Streubesitzdividenden befasst. Im Grundsatz bleiben erhaltene Dividenden bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft außer Ansatz. Allerdings sollen Dividenden aus sog. Streubesitzbeteiligungen, d.h. aus Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften von weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals, bei der Einkommensermittlung der Mutterkapitalgesellschaft hingegen nicht zu kürzen, also voll steuerpflichtig sein. Die Mindestbeteiligungsquote für eine Kürzung bei der Gewerbesteuer beträgt 15 %. Dagegen hatte eine Kapitalgesellschaft geklagt, die im Streitjahr 2013 aus einer Beteiligung von weniger als 10 % an einer inländischen Kapitalgesellschaft Dividendeneinnahmen erzielt hatte.

Die Vorinstanz, das Finanzgericht Hamburg, hatte dazu entschieden, dass das Gebot der Steuergleichheit insbesondere für die Einkommen- und Körperschaftsteuer eine Belastung nach der **finanziellen Leistungsfähigkeit** fordere (diese bemessen nach dem Nettoprinzip). In der Vorschrift sei insoweit ein Systembruch zu sehen. Die Abstimmung mit Anforderungen aus der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie und die Anpassung an internationale Gepflogenheiten betreffend die Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden, stellten aber sachliche Rechtfertigungsgründe dar, die gegen die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden sprechen.

Der Bundesfinanzhof hat die Auffassung des Finanzgerichts Hamburg bestätigt und festgestellt, dass diese einschränkende Vorschrift mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar ist. Der Bundesfinanzhof stellt darauf ab, dass der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen **weitreichenden Entscheidungsspielraum** hat.

**Hinweis:** Die der Körperschaftsteuer unterliegenden Stpfl. müssen also eine mögliche Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen in ihr Investitionskalkül weiterhin einbeziehen bzw. darauf hinarbeiten, dass zu Beginn des Kalenderjahres eine Beteiligung in Höhe der gesetzlichen Vorgaben besteht.

### Für alle Kapitalgesellschaften

Im Grundsatz bleiben Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft aus der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, steuerlich außer Ansatz.

Ausnahme sind Streubesitzbeteiligungen von weniger als 10 % des Grundkapitals. Solche Dividendeneinnahmen sind voll steuerpflichtig.

Bundesfinanzhof:  
Die Vorschrift sei zwar ein Systembruch, aber dennoch nicht verfassungswidrig.

**Für Kapitalgesellschaften und  
ihre Anteilseigner**

Sachverhalt:

Beteiligt an einer GmbH ist jeweils hälftig ein Steuerpflichtiger A und eine B GmbH, an der wiederum A allein beteiligt ist. Gemäß Beschluss wurde die Gewinnausschüttung der GmbH disquotale nur an die B-GmbH vorgenommen.

Das Finanzamt rechnete die Ausschüttung beiden Gesellschaftern jeweils hälftig zu.

Das Finanzgericht Münster gab dem Steuerpflichtigen Recht. Für eine inkongruente Gewinnausschüttung genüge ein Beschluss unter Zustimmung aller Gesellschafter.

### **Inkongruente Gewinnausschüttungen ohne Satzungsregelung**

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 6.5.2020 (Az. 9 K 3359/18 E,AO) hat sich das Finanzgericht Münster mit der Problematik der steuerlichen Anerkennung sog. inkongruenter Gewinnausschüttungen befasst.

Im Sachverhalt waren – verkürzt dargestellt – die Stpfl. in den Streitjahren 2012 bis 2015 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Stpfl. war in diesen Jahren mit einer Beteiligung von 50 % Gesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH. Die andere Gesellschafterin der A GmbH war die B GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls der Stpfl. war. In den Streitjahren wurden bei der A GmbH diverse Vorabgewinnausschüttungen beschlossen, die jeweils unmittelbar vollständig an die B GmbH flossen.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der A GmbH qualifizierte der Prüfer die alleinigen Ausschüttungen an die B GmbH als **disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen**, die entsprechend der Beteiligungsverhältnisse, also zu jeweils 50 % dem Stpfl. und der B GmbH, zuzurechnen seien. Zur Begründung verwies die Finanzverwaltung u.a. darauf, dass der Gesellschaftsvertrag der A GmbH nur Regelungen zur Gewinnverwendung, nicht aber zur Gewinnverteilung enthalte, so dass eine steuerliche Anerkennung der inkongruenten Gewinnausschüttungen nicht in Betracht komme.

Das Finanzgericht Münster hat der Klage stattgegeben und die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 als rechtswidrig qualifiziert, weil dem Stpfl. wie folgt keine Kapitaleinkünfte zuzurechnen gewesen seien:

- **Gesellschaftsrechtlich** seien inkongruente Gewinnausschüttungen zulässig; die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft können sich auf eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnbeteiligung verständigen. Grundsätzlich und für sich genommen bestünden keine Bedenken, dem auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu folgen. Nahezu jede Gewinnausschüttung, die verdeckt erfolge, stelle ja zugleich eine inkongruente dar.
- Inkongruente Gewinnausschüttungen könnten (entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung) **zivilrechtlich** nicht nur dann anzuerkennen sein, wenn im Gesellschaftsvertrag ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt ist oder eine Öffnungsklausel besteht.
- Vielmehr genüge ein unter Zustimmung aller Gesellschafter zustande gekommener **Beschluss** über die abweichende Gewinnverteilung.
- Ein solcher von der Satzung abweichender Gewinnverteilungsbeschluss stelle auch **keine Satzungsänderung** dar, die zu ihrer Wirksamkeit notariell beurkundet und in das Handelsregister eingetragen werden müsste.
- Vielmehr würden im Streitfall punktuell satzungsdurchbrechende/satzungsverletzende bzw. gegen die gesetzliche Grundregel zur Gewinnverteilung **verstoßende Beschlüsse** über Vorabgewinnausschüttungen vorliegen, die aber **gleichwohl zivilrechtlich wirksam** und damit **grundsätzlich auch steuerlich** für die Zurechnung der Kapitaleinkünfte **maßgebend** seien.



**Hinweis:** Mit dieser Entscheidung hat das Finanzgericht Münster die Grundsätze der steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen, mit denen im Einzelfall ein weitreichendes Gestaltungspotential verbunden ist, klar vorgezeichnet. Dabei weicht das Finanzgericht teilweise von den Vorgaben der Finanzverwaltung ab. Gleichwohl muss die weitere Rechtsentwicklung sorgfältig beobachtet werden, da das Finanzgericht die Revision zugelassen hat, die beim Bundesfinanzhof unter dem Az. VIII R 20/20 anhängig ist.

## In eigener Sache

### Bremen

Wir freuen uns, dass unsere langjährige Kollegin, Frau **Tatjana Meyer**, am 2. November 2020 aus der Elternzeit zurückgekehrt ist und unser Team wieder im Bereich Prüfung und Steuern als Steuerfachwirtin verstärkt. Wir wünschen Frau Meyer einen guten Wiedereinstieg und freuen uns auf die Fortsetzung unserer Zusammenarbeit.

### Gießen

Wir gratulieren Frau **Catharina Biegelmann** recht herzlich zu ihrem 10jährigen Firmenjubiläum, bedanken uns an dieser Stelle für ihren engagierten Einsatz für unsere Kanzlei und wünschen ihr für die Zukunft alles Gute und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Die Revision ist anhängig.

## Termine für Steuerzahlungen

November 2020			
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>10.11. (Dienstag)</b>	13.11. (Freitag)	7.11. (Samstag)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewerbesteuer</li> <li>▶ Grundsteuer<sup>5</sup></li> </ul>	<b>16.11. (Montag)</b>	19.11. (Donnerstag)	13.11. (Freitag)

<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

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

<sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

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

<sup>5</sup> Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

Dezember 2020			
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>▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ)</li> <li>▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ)</li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.12. (Donnerstag)</b>	14.12. (Montag)	7.12. (Montag)

<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

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

<sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

<sup>4</sup> 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**  
Wilhelm-Herbst-Straße 8  
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