

## Steuer & Bilanz aktuell - Mai 2020

### Inhalt

#### Editorial

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Für alle Steuerpflichtigen</b>                                    | <b>2</b>  |
| Kindergeld: Einheitliche Erstausbildung                              | 2         |
| Kosten für behindertengerechten Umbau als außergewöhnliche Belastung | 3         |
| <b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>                              | <b>5</b>  |
| Corona-Krise: Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2019              | 5         |
| Angaben zu Konsignationslagern in der Zusammenfassenden Meldung      | 6         |
| Reduzierter Umsatzsteuersatz im Schienenfernverkehr                  | 6         |
| Vorsteuer aus unternehmerisch genutztem Arbeitszimmer                | 8         |
| Umsatzsteuer: Rückwirkung berichtigter Rechnungen                    | 9         |
| <b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>                              | <b>9</b>  |
| Werbung auf privaten Fahrzeugen der Arbeitnehmer                     | 9         |
| Gemeinnützigkeit eines Betriebskindergartens                         | 10        |
| <b>Für Bezieher von Kapitaleinkünften</b>                            | <b>11</b> |
| Verlust aus der Ausbuchung von Aktien                                | 11        |
| Kapitalertragsteuer bei Cum-Cum-Geschäften                           | 12        |
| <b>Für Kapitalgesellschaften</b>                                     | <b>13</b> |
| Abgeltungssteuer: Antrag auf Regelbesteuerung                        | 13        |
| vGA: Angemessenheit des Geschäftsführergehalts                       | 14        |
| <b>In eigener Sache</b>  | <b>15</b> |
| <b>Termine für Steuerzahlungen</b>                                   | <b>16</b> |
| Termine für Mai und Juni   | 16        |

### Editorial



Sehr geehrte Leserin,  
sehr geehrter Leser,  
die Zeiten sind turbulent und wir verfolgen täglich die Nachrichten zur weiteren Entwicklung der Coronavirus-Pandemie.

Die Corona-Krise schlägt sich auch in dem Rückgang bei Auftragseingängen und Umsätzen nieder und wir sind, ebenso wie Sie, aktuell mit den steuerlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen der Krise beschäftigt.

So werden die Auswirkungen der Corona-Krise als wertbe gründend eingestuft, d.h. Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse des Jahres 2019 schlagen sich nur in der Berichterstattung in Anhang und Lagebericht nieder, aufgrund des Stichtagsprinzips aber nicht in der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung 2019.

Wir haben Ihnen in dieser Ausgabe wieder die aus unserer Sicht aktuellen und interessanten steuerlichen Neuerungen und Entscheidungen zusammengestellt.

Ich hoffe, dass Sie in unserem Rundschreiben wieder viele praxisrelevante Hinweise finden.

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

Ich wünsche Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre und verbleibe mit besten Grüßen

Axel Becker

### Für alle Steuerpflichtigen mit Kindern in Ausbildung

Mit Abschluss der ersten Berufsausbildung endet der Kindergeldanspruch.

Ausnahme: Es liegt eine mehraktige einheitliche Erstausbildung vor.

Die nachfolgende Ausbildung muss in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zur vorherigen Ausbildung stehen.

#### Streitfall:

Der Sohn eines Steuerpflichtigen hatte sich nach der Erstausbildung bei einer Bank noch einmal umorientiert, weil die angestrebte Folgeausbildung (Studium am Bankkolleg) tatsächlich nicht durchgeführt wurde.

Stattdessen nahm er ein Studium der Betriebswirtschaftslehre an einer Hochschule auf.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Kindergeld: Einheitliche Erstausbildung

Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres Kindergeld weitergezahlt werden, solange es für einen Beruf ausgebildet wird. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat. Der Anspruch auf Kindergeld endet dann generell mit Abschluss der ersten Berufsausbildung bzw. des Erststudiums. Wenn das Kind anschließend eine weitere Berufsausbildung vornimmt oder ein weiteres Studium aufnimmt, besteht grds. kein Kindergeldanspruch mehr. Hiervon gibt es allerdings eine wichtige Ausnahme, nämlich wenn eine sog. **mehraktige einheitliche Erstausbildung** gegeben ist.

Ist auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind sein angestrebtes Berufsziel noch nicht erreicht hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein. Abzustellen ist dabei darauf, ob die weiterführende Ausbildung in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der nichtakademischen Ausbildung oder dem Erststudium steht und im engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt wird. Ein enger sachlicher Zusammenhang liegt vor, wenn die nachfolgende Ausbildung z.B. dieselbe Berufssparte oder denselben fachlichen Bereich betrifft. Ein enger zeitlicher Zusammenhang liegt vor, wenn das Kind die weitere Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt oder sich bei mangelndem Ausbildungsplatz zeitnah zum nächstmöglichen Zeitpunkt für die weiterführende Ausbildung bewirbt.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 23.10.2019 (Aktenzeichen III R 14/18) den Anwendungsbereich um eine weitere Konstellation erweitert. Entschieden wurde, dass zwei zeitlich und inhaltlich zusammenhängende Ausbildungsabschnitte auch dann zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammengefasst werden können, **wenn das Kind sich nach dem Ende des ersten Ausbildungsabschnitts umorientiert** und seine Ausbildung anders als ursprünglich geplant fortsetzt (im Streitfall: Betriebswirtschaftsstudium statt Bankkolleg nach einer Bankausbildung).

Im Streitfall ging es um Kindergeld für den Sohn des Stpfl., der nach dem Abitur eine Ausbildung bei einer Volksbank absolvierte, die im Januar 2015 endete. Die Familienkasse gewährte Kindergeld bis Januar 2015. Nach dem Abschluss seiner Banklehre wurde er von der Volksbank als Vollzeitbeschäftigter mit einer Arbeitszeit von 39 Stunden in der Woche übernommen. Bereits im April 2014 hatte er an einer Informationsveranstaltung über ein Studium am Bankkolleg des Genossenschaftsverbandes mit dem Ziel des Abschlusses als Bankfachwirt teilgenommen, dort seine E-Mail-Anschrift hinterlassen und in der Folgezeit nachgefragt, wann der Studiengang beginnen werde. Am 9.4.2015 wurde ihm mitgeteilt, dass am 20.4.2015 entschieden werde, ob der Studiengang startreif sei. Der Beginn verzögerte sich dann jedoch auf unbestimmte Zeit.

Der klagende Vater (Stpfl.) leitete am 27.4.2015 eine Information des Immatrikulationsbüros einer Hochschule an seinen Sohn weiter, wonach im Wintersemester 2015/16 der Onlinestudiengang Betriebswirtschaftslehre angeboten werde; in den vorangegangenen Durchgängen hätten sämtliche Bewerber einen Studienplatz erhalten. Er bewarb sich am 10.6.2015 auf diesen Studiengang und nahm das Studium zum 1.9.2015 auf.

Im August 2017 beantragte der Stpfl. unter Hinweis auf das im September 2015 aufgenommene Studium erneut Kindergeld. Die Familienkasse lehnte den Antrag ab und wies den dagegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück.

Der Bundesfinanzhof bestätigt aber, dass der Kindergeldanspruch nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist und verwies die Sache zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zurück an die Vorinstanz. Vorliegend sei eine mehraktige einheitliche Berufsausbildung gegeben. Im Streitfall liege der erforderliche enge **zeitliche Zusammenhang** zwischen der Banklehre und dem Betriebswirtschaftsstudium vor. Der zeitliche Zusammenhang werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich der Sohn erst im April 2015 zum Studium der Betriebswirtschaftslehre entschlossen hatte, nachdem die Bankausbildung im Januar 2015 beendet war.

Dabei konnte dahinstehen, ob die Bewerbung zum Wintersemester der erste mögliche Zeitpunkt für die Fortsetzung der Ausbildung war. Er hatte schon im April 2014 an einer Informationsveranstaltung für einen weiteren Ausbildungsabschnitt teilgenommen. Der Umstand, dass letztlich das Studium am Bankkolleg des Genossenschaftsverbandes mit dem Ziel des Abschlusses als Bankfachwirt aus von ihm nicht zu vertretenden Umständen nicht durchgeführt worden war, ändert nichts daran, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar war, dass er die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beenden wollte.

Der erforderliche enge **sachliche Zusammenhang** liegt ebenfalls zwischen der Ausbildung zum Bankkaufmann und dem Betriebswirtschaftsstudium vor. Die Umorientierung des Kindes (Betriebswirtschaftsstudium statt Bankkolleg) führt nicht zu der Annahme einer mehraktigen Ausbildung. Wird der sachliche Zusammenhang gewahrt, so ist eine Umorientierung unschädlich.

Voraussetzung ist allerdings, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nicht gegenüber einer Berufstätigkeit in den Hintergrund treten dürfen. Das Finanzgericht habe daher im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen, ob das Studium eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Studium.

**Handlungsempfehlung:** Auch in diesem Fall zeigt sich, dass eine **sorgfältige Dokumentation** des Sachverhalts erforderlich ist. Letztlich ist der Einzelfall unter Würdigung der jeweiligen Gesamtumstände zu sehen.

## **Kosten für behindertengerechten Umbau als außergewöhnliche Belastung**

Das Finanzgericht Münster hatte zu entscheiden, ob Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Gartens als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigt werden können.

Die Stpfl. leidet an einem Post-Polio-Syndrom (PPS). Ihr Schwerbehindertenausweis wies im Streitjahr einen Grad der Behinderung von 70 mit den Merkzeichen G und aG aus. Sie war zusammen mit ihrem Ehemann Eigentümer eines Einfamilienhauses mit Garten. Das Grundstück hat eine Größe von 1.387 qm.

Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass der Kindergeldanspruch nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Der zeitliche Zusammenhang lag vor, weil die Absicht nachgewiesen werden konnte, direkt nach dem ersten Ausbildungsabschnitt die Folgeausbildung durchzuführen.

Bezüglich des sachlichen Zusammenhangs war die Umorientierung des Kindes unschädlich.

Für alle Steuerpflichtigen

Kosten für den behindertengerechten Umbau oder Neubau einer Wohnung können als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn sie aus einer Zwangslage begründet sind.

Auch Kosten für die Umgestaltung eines Gartens können außergewöhnliche Belastungen darstellen, wenn dadurch erst die Nutzung des Gartens für den Behinderten ermöglicht wird.

Unmittelbar vor dem Haus befanden sich zunächst Beete, auf denen die Stpfl. Beerensträucher sowie Küchen- und Heilkräuter anbaute. Die Beete waren vom Haus aus fußläufig über eine schmale Zuwegung zu erreichen. Auf der Rückseite des Hauses befand sich eine Terrasse, welche vom Haus aus mit einem Rollstuhl erreicht werden konnte. Im Jahr 2016 ließen die Stpfl. den Weg vor ihrem Haus in eine gepflasterte Fläche von 17,96 qm ausbauen. Die Kosten hierfür wurden als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Das Finanzgericht Münster stellt hierzu mit Urteil vom 15.01.2020 (Aktenzeichen 7 K 2740/18 E) fest:

- Festzustellen ist zunächst, dass eine schwerwiegende Behinderung des Stpfl. oder eines Angehörigen grundsätzlich eine tatsächliche Zwangslage begründet, die eine behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds unausweichlich macht. Mehraufwendungen für einen behindertengerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung können daher als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein.
- Der Bundesfinanzhof hatte bereits entschieden, dass zum **existenznotwendigen Wohnbedarf** nicht nur der unmittelbare Wohnbereich, sondern **auch das Hausgrundstück** gehört, soweit es nicht über das Notwendige und Übliche hinausgeht.
- In der Rechtsprechung der Finanzgerichte wird die Einstufung des Gartens unterschiedlich gesehen.
- Für den Streitfall verneint das Finanzgericht im Ergebnis eine Zwangsläufigkeit der Ausgaben. Zwar geht das Gericht davon aus, dass grundsätzlich auch das Hausgrundstück zum existenznotwendigen Wohnbedarf gehört. Aufwendungen für die behindertengerechte Umgestaltung des Gartens können demnach als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sein. Das gilt nach Ansicht des erkennenden Senats allerdings nur für solche Aufwendungen, die getätigt werden, um dem **behinderten Stpfl. den Zugang zum Garten** und damit die Nutzung des Gartens dem Grunde nach zu ermöglichen. Ist dagegen der Zugang zum Garten bereits gewährleistet, so sind Baumaßnahmen, die lediglich eine bestimmte Art der Gartennutzung ermöglichen sollen, nicht mehr als zwangsläufig anzusehen.
- Im Streitfall befand sich auf der Rückseite des Hauses eine Terrasse, die vom Haus aus mit einem Rollstuhl zu erreichen war. Die Stpfl. konnte den Garten demnach bereits vor Durchführung der streitbefangenen Baumaßnahme nutzen. Die Verbreiterung des Weges auf der Hausvorderseite erfolgte ausschließlich zu dem Zweck, der Stpfl. den Anbau von Pflanzen auf Hochbeeten und damit eine Freizeitaktivität zu ermöglichen. Der existenznotwendige Wohnbedarf war hier nicht betroffen.

**Handlungsempfehlung:** Dies verdeutlicht, dass auch Aufwendungen zur behindertengerechten Gestaltung des Gartens steuerlich absetzbar sind. Allerdings ist für den Einzelfall nachzuweisen, dass die Aufwendungen notwendig sind, um den Garten nutzen zu können. Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation angezeigt.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Corona-Krise: Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2019

Aktuell steht bei vielen Unternehmen die Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2019 an. Mittlerweile hat die Ausbreitung des Coronavirus deutliche Auswirkungen auf die Wirtschaft. Unternehmen sind in unterschiedlichster Weise betroffen, unmittelbar z.B. im Gastronomie-, Beherbergungs- oder Veranstaltungsgewerbe und im Einzelhandel sowie bei bestimmten Dienstleistungen, wie z.B. Frisören, oder auch mittelbar dadurch, dass Absatzmärkte nicht mehr in dem gewohnten Maße bedient werden können oder Lieferanten ausfallen. Daher stellt sich die Frage, ob dies Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019 hat:

- **Wertaufhellung versus Wertbegründung:** Bilanzielle Konsequenzen könnten etwa in der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder in der Bildung von Rückstellungen liegen. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind grds. alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen. Unerheblich ist, dass diese erst später bekannt werden. Treten die Ursachen für einen bilanziell relevanten Sachverhalt erst nach dem Abschlussstichtag auf, liegt ein sog. wertbegründendes Ereignis vor, das auf Grund des Stichtagsprinzips erst in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Folgeperiode zu berücksichtigen ist. Bei der Qualifizierung der Auswirkungen des Coronavirus per 31.12.2019 als wertaufhellend oder wertbegründend ist zu berücksichtigen, dass die Ausbreitung einen fortdauernden Prozess und nicht ein zeitpunktbezogenes Ereignis darstellt. Erste Fälle von Infektionen sind zwar bereits Anfang Dezember 2019 bekannt geworden, waren damals aber noch regional begrenzt. Erst die sprunghafte Ausweitung der Infektionen hatte zu den aktuellen **wirtschaftlichen Auswirkungen** geführt (wie Schließung von Betrieben und dadurch bedingte Beeinträchtigungen von Liefer- und Absatzprozessen). Diese Ausweitung ist erst ab dem **Januar 2020 aufgetreten**, so dass in der Regel davon auszugehen ist, dass Risiken im Zusammenhang mit dem Coronavirus als weltweite Gefahr wertbegründend einzustufen sind und dementsprechend die bilanziellen Konsequenzen erst in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berücksichtigen sind.
- **Berichterstattung im Anhang:** Werden die Entwicklungen rund um das Coronavirus als wertbegründend eingestuft, ist im Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31.12.2019 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ vorliegt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs anzugeben. Ob die Ausbreitung des Coronavirus und die damit einhergehenden wirtschaftlichen Konsequenzen für das **jeweilige Unternehmen von besonderer Bedeutung** sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde. Ohne Zweifel ist eine Berichterstattung erforderlich, wenn die jetzige Wirtschaftsentwicklung für das Unternehmen bestandsgefährdend ist.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Bilanzielle Konsequenzen ergeben sich erst in Jahresabschlüssen, die nach dem 31.12.2019 enden.

Grund:

Die Risiken und Verluste sind erst mit der Ausweitung der Pandemie in 2020 als wertbegründend einzustufen.

Im Anhang ist auch schon zum 31.12.2019 über die Entwicklung zu berichten, wenn sie von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung für das Unternehmen ist.

Für den Lagebericht besteht eine Berichtspflicht, wenn es zu Prognoseabweichungen kommen kann und die Risikolage ansonsten nicht treffend vermittelt wird.

#### Für alle Unternehmen

Meldungen über Beförderungen im Zusammenhang mit Konsignationslagern sind vorübergehend an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

#### Für alle Unternehmen und Freiberufler

Für den Schienenfernverkehr wurde der Umsatzsteuersatz zum 1.1.2020 auf 7 % abgesenkt.

Maßgeblich für den Steuersatz ist der Zeitpunkt der Beförderung.

- **Lagebericht:** Muss wie bei der mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaft oder GmbH & Co. KG ein Lagebericht erstellt werden, so schlagen sich die aktuellen Entwicklungen regelmäßig in den Risikoberichten nieder. Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens vermittelt wird. Dies ist für den Einzelfall zu prüfen.

**Handlungsempfehlung:** Im Einzelfall sind die Auswirkungen sorgfältig zu analysieren und die gewonnenen Erkenntnisse zum Zeitpunkt der Bilanzstellung zu dokumentieren. Wichtig ist in dem Zusammenhang die Unterschrift der Geschäftsführer bzw. des Unternehmers unter Angabe des Datums unter dem Jahresabschluss, da dies den Zeitpunkt der Erstellung – und damit den Kenntnisstand – dokumentiert.

### Angaben zu Konsignationslagern in der Zusammenfassenden Meldung

Mit der Neuregelung zu umsatzsteuerlichen Konsignationslagern bestehen besondere Meldepflichten in der Zusammenfassenden Meldung. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 28.1.2020 (Aktenzeichen III C 5 – S 7427-b/19/10001 :002) mitgeteilt, dass die technische Umsetzung noch nicht vollzogen ist. **Übergangsweise** muss für diese Vorgänge eine **Meldung über Beförderungen oder Versendungen im Sinne der Konsignationslagerregelung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)** übermittelt werden.

**Hinweis:** Die Meldung über ausgeführte Beförderungen oder Versendungen (Konsignationslagerregelung) kann direkt über ein Online-Formular, das auf dem Formularserver der Bundesfinanzverwaltung (<https://www.formulare-bfinv.de>) bereitgestellt ist, ausgefüllt und übermittelt werden.

### Reduzierter Umsatzsteuersatz im Schienenfernverkehr

Bekanntlich wurde der Umsatzsteuersatz im Schienenfernverkehr auf 7 % abgesenkt. Diese Änderung trat am 1.1.2020 in Kraft. Die Finanzverwaltung hat zu Fragen der erstmaligen Anwendung des abgesenkten Steuersatzes mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 21.1.2020 (Aktenzeichen III C 2 – S 7244/19/10002 :009) Stellung genommen. Im Wesentlichen gilt:

- Der ermäßigte Steuersatz von 7 % ist auf die **Beförderungsleistungen** anzuwenden, **die nach dem 31.12.2019** bewirkt werden. Bei einer Bahnfahrt wird die Leistung im Zeitpunkt der Beendigung der Beförderung bewirkt. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung oder der Rechnungserteilung. Sonstige Leistungen sind zur Zeit ihrer Vollendung ausgeführt.

- Die für den Ausweis der Umsatzsteuer auf den Fahrausweisen oder Rechnungen maßgebenden Verkaufssysteme beziehen sich beim Kauf an Automaten oder Schaltern für Zwecke des **Umsatzsteuerausweises ausschließlich auf das Druckdatum** bzw. beim Online-Ticketkauf auf das Erstelldatum der Fahrkarte. Folge hiervon ist, dass auf Fahrkarten im Schienenbahnverkehr bis zum Druck-/Erstelldatum 31.12.2019, die zu gemeindeübergreifenden Fahrten über 50 km berechtigen, der Regelsteuersatz in Höhe von 19 % ausgewiesen wird. Ab dem Druck-/Erstelldatum 1.1.2020 wird grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz von 7 % ausgewiesen.
- **Stichtagsübergreifend gültige Fahrausweise:** Die Bruttoerlöse aus dem Verkauf von Einzelfahrkarten, Hin- und Rückfahrkarten sowie Zeitkarten werden, sofern die Beförderungsleistungen bisher dem allgemeinen Steuersatz unterlegen haben, in den Fällen, in denen die Gültigkeitsdauer über den 31.12.2019 hinausreicht, abweichend vom Leistungszeitpunkt weiterhin dem Regelsteuersatz von 19 % unterworfen. Daneben ist es auch zulässig, wenn bei Fahrausweisen, für die das Entgelt in Form von monatlichen Raten entrichtet wird und deren Gültigkeitsdauer über den 31.12.2019 hinausreicht, die Raten mit Inkrafttreten der Steuersatzsenkung entsprechend angepasst werden und die zugehörigen Rechnungen ab diesem Zeitpunkt 7 % Umsatzsteuer ausweisen.
- **Bahn-Tix und Rail&Fly:** Bei dem Verkaufsverfahren Bahn-Tix und Rail&Fly kommt es zu einer zeitlichen Trennung zwischen dem Zeitpunkt der Fahrkartenbuchung und dem Zeitpunkt des Fahrkartendrucks. Fahrkarten werden z. B. in 2019 gebucht und bezahlt, der Ausdruck erfolgt erst in 2020 am Automaten. Beim Ausdruck wird auf den Steuersatz zurückgegriffen, der zum Zeitpunkt der Buchung maßgebend war. Wegen dieser Besonderheit werden auch noch Fahrkarten mit Druckdatum nach dem 31.12.2019 einen Umsatzsteuersatz von 19 % ausweisen.
- **Vorsteuerabzug:** Liegt einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer ein bis zum 31.12.2019 ausgestellter Fahrausweis oder an Stelle dessen ein anderes Abrechnungsdokument mit Angabe des anzuwendenden Regelsteuersatzes von 19 % vor, darf der Unternehmer die im Bruttofahrpreis enthaltene Umsatzsteuer im Zahlungsmonat als Vorsteuer geltend machen, sofern der ausgewiesene Umsatzsteuersatz richtig ist. Enthalten die Fahrausweise den Hinweis auf einen Beförderungsanspruch bis zum 31.12.2019 und verlieren sie danach ihre Gültigkeit, ist der Steuerausweis i.H.v. 19 % richtig.  
  
Findet hingegen die Leistungsausführung – also die Beförderung – erst ab dem 1.1.2020 statt, handelt es sich bei der Angabe des Regelsteuersatzes um einen unrichtigen Steuerausweis. In diesem Fall kann Vorsteuer nur in Höhe von 7 % aus dem Bruttobetrag gezogen werden.
- **Vereinfachungsregelung:** Hat das leistende Schienenverkehrsunternehmen Fahrausweise für eine nach dem 31.12.2019 an einen Bahnkunden erbrachte Beförderungsleistung vor dem 1.1.2020 verkauft und diese nach dem bis zum 31.12.2019 geltenden Regelsteuersatz versteuert, wird es aus Vereinfachungsgründen von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn das Schienenverkehrsunternehmen in den Fahrausweisen und Rechnungen über die Beförderungsleistung den Umsatzsteuerausweis nicht berichtigt.

Erlöse auf Beförderungsleistungen mit einer Gültigkeitsdauer über den 31.12.2019 hinaus, werden mit 19 % besteuert. Bei Fahrausweisen, die in monatlichen Raten zu entrichten sind, können diese ab 1.1.2020 auf den ermäßigten Steuersatz angepasst werden.

Die Vorsteuer von 19 % auf noch in 2019 ausgestellte Fahrausweise ist ein unrichtiger Steuerausweis, wenn die Beförderung tatsächlich erst in 2020 stattfand. In dem Fall darf nur 7 % gezogen werden.

Bei Fahrausweisen, die in 2019 für Beförderungsleistungen in 2020 ausgestellt wurden und auf die das Bahnunternehmen den Regelsteuersatz angewendet hat, kann der Kunde aus Vereinfachungsgründen den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, sofern keine Rechenkorrektur erfolgt.

Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Bahnkunden wird aus Gründen der Praktikabilität aus derartigen Rechnungen oder Fahrausweisen auch für die nach dem 31.12.2019 erbrachte Beförderungsleistung ein **Vorsteuerabzug in Höhe des Regelsteuersatzes** gewährt. Eine spätere Rechnungskorrektur oder Preisanpassung anlässlich der Steuersatzsenkung seitens des Schienenverkehrsunternehmens gegenüber dem Bahnkunden darf dann nicht mehr erfolgen.

**Hinweis:** Bei der Verbuchung von Bahnfahrkarten ist also besondere Sorgfalt hinsichtlich des Vorsteuerabzugs an den Tag zu legen.

#### Für alle Unternehmer und Freiberufler

##### Streitfall:

Ein Unternehmer hat auf ein neu errichtetes Einfamilienhaus anteilig für ein Arbeitszimmer Vorsteuer geltend gemacht.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, da der Steuerpflichtige die Zuordnung zum Unternehmen erst nach der gesetzlichen Abgabefrist für die Steuererklärung vorgenommen hat.

Der Bundesfinanzhof hat Zweifel an der zeitlichen Restriktion der Finanzverwaltung.

Der Europäische Gerichtshof muss entscheiden.

### Vorsteuer aus unternehmerisch genutztem Arbeitszimmer

Strittig vor dem Bundesfinanzhof war folgender Fall: Der Stpfl., der einen Gerüstbaubetrieb unterhält, errichtete ein Einfamilienhaus mit einer Gesamtnutzfläche von ca. 150 m<sup>2</sup>, wovon auf ein Zimmer („Arbeiten“) ca. 17 m<sup>2</sup> entfielen (Fertigstellung 2015). Erst in der am 28.09.2016 beim Finanzamt eingegangenen Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2015 – nicht aber in den zuvor eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen – machte der Stpfl. für die Errichtung des Arbeitszimmers anteilig Vorsteuern geltend. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug wegen der nicht rechtzeitig (bis zum 31.7. des Folgejahres als gesetzlicher Abgabetermin der Steuererklärung) erfolgten Zuordnung des Zimmers zum Unternehmensvermögen.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ein **gemischt genutztes Wirtschaftsgut** zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ausdrücklich **dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden muss**. Im Zweifel geschieht dies schlicht dadurch, dass die entsprechenden Vorsteuern in der Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend gemacht werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss eine solche Zuordnung zum Unternehmensvermögen **spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung** erfolgen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 18.9.2019 (Aktenzeichen XI R 3/19) Zweifel an dieser zeitlichen Restriktion geäußert. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, die unionseinheitliche Vorgaben macht, enthält hinsichtlich der Art und des Zeitpunkts der Dokumentation der „Zuordnungsentscheidung“ jedenfalls keine Regelung. Der Bundesfinanzhof hat diese Frage nun dem Europäischen Gerichtshof zu Klärung vorgelegt. Mit dem Vorabentscheidungsersuchen soll auch geklärt werden, welche Rechtsfolgen eine nicht (rechtzeitig) getroffene Zuordnungsentscheidung hat.

**Handlungsempfehlung:** Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs bleibt abzuwarten. In Gestaltungsfällen ist weiterhin anzuraten, die zeitlichen Restriktionen der Finanzverwaltung einzuhalten. Abwehrfälle sollten aber mit Hinweis auf das Verfahren beim Europäischen Gerichtshof offengehalten werden.

## Umsatzsteuer: Rückwirkung berichtiger Rechnungen

Eingangsrechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn alle gesetzlich geforderten Angaben enthalten sind. Fehlen in der Rechnung Angaben oder sind Angaben unzutreffend, so ist eine Berichtigung der Rechnung möglich. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Entscheidung vom 5.9.2019 (Aktenzeichen V R 12/17) nochmals klargestellt, dass eine solche Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. D.h., der Vorsteuerabzug ist in dem Monat möglich, in dem die ursprüngliche Rechnung vorlag.

Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um eine berichtigungsfähige Rechnung handelt, also mindestens Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten sind. Die Finanzverwaltung vertritt in diesen Fällen gelegentlich die Ansicht, dass der Vorsteuerabzug erst dann möglich wäre, wenn die berichtigte Rechnung vorliegt, was Steuernachzahlungszinsen auf die Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nach sich zieht.

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis sollten alle eingehenden Rechnungen sorgfältig überprüft werden, ob alle erforderlichen Rechnungsangaben vorhanden sind. Ansonsten sollte eine berichtigte Rechnung angefordert werden.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Werbung auf privaten Fahrzeugen der Arbeitnehmer

Das Finanzgericht Münster hatte über einen Fall der Lohnsteuerpflicht für an Mitarbeiter gezahlte Entgelte für die Zurverfügungstellung ihres Pkw zur Anbringung eines **mit Werbung versehenen Kennzeichenhalters** zu entscheiden. Im Streitfall schloss der Arbeitgeber mit einer Vielzahl von Mitarbeitern Mietverträge über Werbeflächen an ihren privaten Fahrzeugen ab, die entweder Aufkleber oder Kennzeichenhalter mit den Schriftzügen „...“ betrafen. In beiden Vertragsvarianten erhielten die Mitarbeiter ein Entgelt i.H.v. 255 € im Jahr. Die vertragliche Verpflichtung war auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses befristet.

Das Finanzamt sah hierin Arbeitslohn und wollte den Arbeitgeber wegen Lohnsteuer in Haftung nehmen. Der Arbeitgeber vertrat dagegen die Ansicht, dass es sich um gesondert zu behandelnde Werbeverträge handele. Die Anmietung stehe in eigenbetrieblichem Interesse und sei Teil des Marketings.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 3.12.2019 (Aktenzeichen 1 K 3320/18 L) die Ansicht des Finanzamts bestätigt, wonach die Zahlungen des Arbeitgebers an seine Mitarbeiter im Zusammenhang mit der Anbringung der mit dem Schriftzug des Arbeitgebers versehenen Kennzeichenhalter **als Lohn einzustufen** waren.

Der **Lohnbegriff** ist sehr weit gefasst. Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss.

### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Bundesfinanzhof:  
Im Falle einer fehlerhaften Rechnung wirkt die Rechnungsberichtigung zeitlich zurück.

Voraussetzung ist, dass in der Ursprungsrechnung bestimmte Mindestangaben richtig sind.

### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Streitfall:  
Ein Arbeitgeber schließt mit Mitarbeitern Verträge über Werbeflächen an ihren Privatfahrzeugen gegen Entgelt ab.

Finanzgericht Münster:  
Das Entgelt ist steuerpflichtiger Arbeitslohn für die Mitarbeiter.

Grund:

Das Rechtsverhältnis hatte keine wirtschaftliche Eigenständigkeit, da es nicht losgelöst vom Dienstverhältnis stand.

Das eigenbetriebliche Interesse der Werbewirkung stand nicht im Vordergrund.

Das Entgelt entsprach genau der steuerlichen Freigrenze für sonstige Einkünfte.

Die Laufzeit des Vertrages war an das Bestehen des Arbeitsvertrages geknüpft.

Für alle Arbeitnehmer und Arbeitgeber

Arbeitslohn liegt dagegen dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder auf Grund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Insofern ist es aber nicht ausreichend, dass nach der äußerlichen Gestaltung getrennte Verträge vorliegen. Vielmehr muss nach objektiver Betrachtung dem gesonderten Rechtsverhältnis eine wirtschaftliche Eigenständigkeit zukommen, bei der die betriebsfunktionale Zielsetzung des Arbeitgebers im Vordergrund steht. Hieran fehlt es nach Auffassung des Gerichts, wenn die Rechtsbeziehung nicht auch **losgelöst vom Dienstverhältnis** als marktgerechtes entgeltliches Geschäft bestehen könnte.

Unter diesen Gesichtspunkten stufte das Gericht vorliegend die Zahlungen als Arbeitslohn ein. Das Gericht hebt insoweit hervor:

- Die Ausgestaltung der Mietverträge über die Werbefläche an den privaten Pkw spricht nicht dafür, dass die Stpfl. ihr eigenbetriebliches Interesse, eine optimale Werbewirkung zu erzielen, ernsthaft in den Vordergrund stellte. Die Verträge enthielten keinerlei Vorgaben, um einen werbewirksamen Einsatz des Fahrzeugs zu fördern bzw. sicherzustellen. Eine Regelung dazu, ob an dem Fahrzeug noch Werbung für andere Firmen angebracht werden durfte oder eine Exklusivität geschuldet war, wurde ebenfalls nicht getroffen.
- Ein weiterer Aspekt war die Bemessung der Gegenleistung. Diese orientierte sich offensichtlich an der gesetzlich geregelten Freigrenze, innerhalb derer sonstige Einkünfte steuerfrei sind. Für sich gesehen kann dieser Umstand zwar nicht zu einer Einordnung als Lohn führen. Jedoch wird daran deutlich, dass bei der Vertragsgestaltung und der Preisfindung nicht der Wert des Werbeeffects ausschlaggebendes Kriterium war, wie dies bei Verträgen im Wirtschaftsleben der Regelfall ist. Dies spricht ebenfalls dagegen, dass das betriebsfunktionale Interesse der Stpfl. im Vordergrund stand.
- Schließlich spricht auch die Tatsache, dass die Laufzeit des Vertrags an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses geknüpft ist, dafür, dass die Stellung als Arbeitnehmer der Stpfl. Geschäftsgrundlage des Werbevertrags ist und es sich bei dem vereinbarten Entgelt daher um Arbeitslohn handelt.

**Handlungsempfehlung:** In derartigen Fällen ist die individuell gewählte Gestaltung sorgfältig zu würdigen. In solchen Fällen kann – wie im Streitfall – Lohn vorliegen, es können aber auch separate Werbeverträge anerkannt werden. Soweit im konkreten Fall eine Vielzahl an Arbeitnehmern betroffen ist, empfiehlt sich die **Absicherung über eine Lohnsteueranrufungsauskunft**.

### Gemeinnützigkeit eines Betriebskindergartens

Gemeinnützige Einrichtungen erhalten weitgehende steuerliche Vergünstigungen. So sind diese von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit und können für Zuwendungen Spendenbescheinigungen ausstellen. Voraussetzung ist allerdings, dass die strengen Regeln des Gemeinnützigkeitsrechts eingehalten werden.

Vor diesem Hintergrund ist das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf zu sehen. Nach Ansicht des Finanzgerichts ist eine Kinderbetreuungseinrichtung, die vorrangig Kinder von Mitarbeitern eines Unternehmens aufnimmt, nicht gemeinnützig tätig. Eine **Förderung der Allgemeinheit** ist nicht gegeben, wenn Kinderbetreuungsplätze nach dem Geschäftsmodell der Körperschaft, das sich aus den mit den Unternehmen abgeschlossenen Betreiberverträgen ergibt, nicht der Allgemeinheit, sondern ganz überwiegend Mitarbeitern bestimmter Unternehmen zur Verfügung gestellt werden. Auch eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit wegen Erfüllung mildtätiger Zwecke sei nicht gegeben, wenn eine Leistung als Gegenleistung für eine marktübliche Honorierung erbracht wird.

Im Urteilsfall betrieb eine gemeinnützige GmbH in den Streitjahren 2008 bis 2012 mehrere Kinderbetreuungseinrichtungen, darunter Betriebskindergärten unterschiedlicher Unternehmen. Hierzu schloss die Stpfl. gemeinsam mit ihrer Muttergesellschaft mit diversen Unternehmen Betreiberverträge ab. Auf Grund der Vertragswerke konnten die Kindergartenplätze nahezu ausschließlich durch Mitarbeiter der Unternehmen belegt werden. Die Inanspruchnahme der Leistungen der Betriebskindergärten waren marktüblich zu entlohnen.

Wegen einer bei der Stpfl. für die Streitjahre durchgeführten Betriebsprüfung versagte die Finanzverwaltung der Stpfl. die Gemeinnützigkeit mangels Förderung der Allgemeinheit. Nach der Überzeugung der Finanzverwaltung fördere die Stpfl. ausschließlich die Interessen der Unternehmen, die einen Betriebskindergarten für ihre Beschäftigten vorhalten wollten. Selbst die mögliche Überlassung einzelner Plätze an Dritte führe nicht zur Förderung der Allgemeinheit, denn wenn der von Dritten besetzte Platz wieder für eigene Arbeitnehmer benötigt werde, habe das Unternehmen im Rahmen seines Belegungsrechts das ausdrückliche Recht, den Platz wieder erneut in Anspruch zu nehmen.

Das Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 28.10.2019 (Aktenzeichen 6 K 94/16 K) die Ansicht der Finanzverwaltung. Insbesondere liege keine Förderung der Allgemeinheit vor, da nur Kinder der Belegschaft eines Unternehmens aufgenommen und betreut werden. Mithin wurde die Gemeinnützigkeit nicht anerkannt und die erwirtschafteten Gewinne wurden der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterworfen.

**Hinweis:** Gegen diese Entscheidung ist unter dem Aktenzeichen V R 1/20 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Vergleichbare Fälle sollten jedoch unter Hinzuziehung steuerlichen Rats daraufhin überprüft werden, ob entsprechende Risiken bestehen.

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### Verlust aus der Ausbuchung von Aktien

Seit Geltung der Abgeltungsteuer werden bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht nur laufende Erträge, sondern auch Erträge aus der Vermögenssubstanz, insbesondere also Veräußerungsgewinne steuerlich erfasst. Im Gegenzug können dann aber auch Veräußerungsverluste – zumindest mit anderen Erträgen aus Kapitalvermögen – verrechnet werden. Die Finanzverwaltung legt den Gesetzeswortlaut allerdings eng aus und will Verluste nur dann berücksichtigen, wenn eine Veräußerung der Wertpapiere erfolgte.

Eine Kinderbetreuungseinrichtung ist nicht gemeinnützig, wenn diese vorrangig Kinder von Mitarbeitern eines Unternehmens aufnimmt.

Dadurch ist die Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben.

Auch mildtätige Zwecke liegen dann nicht vor, wenn die Leistungen des Kindergartens marktüblich entlohnt werden.

### Für alle Kapitalanleger

Neben laufenden Gewinnen sind auch Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren steuerpflichtig. Verluste können mit Erträgen verrechnet werden.

Die Verlustverrechnung wird von der Finanzverwaltung dann nicht anerkannt, wenn die Wertpapiere ohne Verkauf wertlos werden.

Hessisches Finanzgericht:  
Die wertlose Ausbuchung von Wertpapieren und ein damit verbundener endgültiger Verlust ist steuerlich zu berücksichtigen.

Die Revision ist anhängig.

#### Für alle Kapitalanleger

Bei einem Cum-Cum-Geschäft verkauft ein ausländischer Anleger inländische Aktien an einen inländischen Anleger kurz vor dem Dividendenstichtag und vereinbart gleichzeitig die Rückübertragung nach dem Stichtag.

Dadurch wird die pauschale Versteuerung von Steuerausländern umgangen, während der Steuerinländer den Kapitalertragsteuerabzug nutzen kann.

Dass auch das endgültige Wertloswerden von Wertpapieren zu einem zu berücksichtigenden Verlust führt, haben die Finanzgerichte vielfach bestätigt.

Nun hatte sich das Hessische Finanzgericht mit einem Fall zu befassen, bei dem Aktien im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens wertlos wurden. Im zugrunde liegenden Fall erfolgte im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens bezüglich einer AG ein sog. Debt-to-Equity-Swap, bei dem zunächst das Grundkapital der AG auf Null herabgesetzt wurde, ehe die Gläubiger im Rahmen einer sich anschließenden Kapitalerhöhung – unter Ausschluss des Bezugsrechts der Alt-Aktionäre – die wirtschaftliche Möglichkeit erhalten haben, 100 % der auszugebenden Aktien an der Gesellschaft zu erwerben.

Ein Debt-to-Equity-Swap (Schuldenbeteiligungstausch) ist eine Transaktion, bei der eine Forderung eines Gläubigers gegenüber einem Schuldnerunternehmen zu Gunsten einer entsprechenden Beteiligung an diesem Unternehmen erlischt. Ein Altaktionär, dessen Aktien in diesem Zuge wertlos ausgebucht wurden, machte den entstandenen Wertverlust steuerlich geltend. Dies bestätigte das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 7 K 440/16) und lehnte die anderslautende Ansicht der Finanzverwaltung ab. Denn durch die Auf-Null-Stellung der Aktien und den Ausschluss der Alt-Aktionäre vom Bezugsrecht für die sich anschließende Kapitalerhöhung hätten die Alt-Aktionäre ihre Kapitalanteile nebst der in den Aktien verbrieften Aktionärsrechte unwiederbringlich und endgültig verloren.

**Hinweis:** Gegen dieses Urteil ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 43/18 die Revision anhängig.

### Kapitalertragsteuer bei Cum-Cum-Geschäften

Im Fokus der Cum-Ex- bzw. Cum-Cum-Geschäfte, bei denen es – vereinfacht gesagt – um eine mehrfache Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Dividenden ging, stehen nicht nur die Initiatoren der Geschäfte und deren Berater, sondern Probleme ergeben sich auch für die involvierten Anleger. Bestandteil dieser Geschäfte waren auch inländische Anleger, die nach diesen Modellen die Aktien zum Dividendenstichtag erwerben sollten und entsprechend den Kapitalertragsteuerabzug begehrten. Im wirtschaftlichen Ergebnis wurde die vereinnahmte Dividende dann aber wieder der vermittelnden Bank zugewiesen und den Anlegern verblieb nur eine geringe Marge, die als Dividende steuerfrei gestellt sein sollte.

Das Hessische Finanzgericht hat mit Datum vom 28.1.2020 (Aktenzeichen 4 K 890/17) eine Grundsatzentscheidung über eine Cum-Cum-Gestaltung getroffen. Es wurden inländische Aktien ausländischer Anteilseigner vor dem Dividendenstichtag an inländische Gesellschaften verkauft oder verliehen und gleichzeitig vereinbart, dass nach dem Dividendenstichtag eine Rückübertragung erfolgte. Insgesamt wurde damit die gesetzlich vorgesehene pauschale Versteuerung von Dividenden erträgen bei Steuerausländern umgangen. Beim Inländer wird die Dividende im Ergebnis steuerfrei gestellt bzw. die Kapitalertragsteuer erstattet. Nach dem Dividendenstichtag werden die Aktien dann einschließlich steuerfrei vereinnahmter Dividende dem ausländischen Anteilseigner zurückübertragen. Der beteiligte Inländer erhält hierfür eine Beteiligung an der ersparten Kapitalertragsteuer.

Das Finanzgericht hat entschieden, dass bei der Übertragung der Aktien über den Dividendenstichtag auf Grund der vertraglichen Gestaltung lediglich eine formale zivilrechtliche Rechtsposition an den Aktien, eine leere Eigentumshülle, verschafft worden ist und die Geschäfte von vornherein darauf angelegt waren, dem ursprünglichen Aktieninhaber die Erträge aus den Aktien im wirtschaftlichen Sinne zukommen zu lassen. Dies hat zur Folge, dass der ausländische Aktieninhaber wirtschaftlicher Eigentümer und damit Anteilseigner geblieben ist, dem die Dividendenenerträge, die zum Kapitalertragsteuerabzug berechtigen, zuzurechnen sind. Der klagenden inländischen Gesellschaft wurde damit durch das Gericht mangels wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien der beantragte Kapitalertragsteuerabzug versagt.

Auch hat das Gericht einen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch bejaht. Eine Gestaltung ist rechtsmissbräuchlich, wenn sie gemessen an dem erstrebten wirtschaftlichen Ziel einen unangemessenen Weg wählt, der nur einer den Wertungen des Gesetzgebers widersprechenden Steuererminderung dienen soll, ohne dass sonstige beachtliche nichtsteuerliche Gründe für die Gestaltung vorliegen. Die Beurteilung als Gestaltungsmissbrauch führt steuerlich zur Rückabwicklung der Geschäfte.

**Hinweis:** Dies verdeutlicht, dass die Aufarbeitung dieser Modelle für alle involvierten Beteiligten noch lange nicht abgeschlossen ist..

## Für Kapitalgesellschaften

### Abgeltungsteuer: Antrag auf Regelbesteuerung

Für den Regelungskreis der sog. Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber für „unternehmerisch beteiligte Gesellschafter“ ein explizites Wahlrecht geschaffen, mit dem der gesonderte Steuersatz von 25 % u.a. zu Gunsten eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs „abgewählt“ werden kann. So gilt der gesonderte Abgeltungsteuersatz auf Antrag nicht für Gewinnausschüttungen aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Stpfl. im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Dieser gilt auf Antrag auch dann nicht, wenn der Stpfl. zu mindestens **1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt** war und durch eine berufliche Tätigkeit für diese **maßgeblichen unternehmerischen Einfluss** auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen konnte, z.B. als Geschäftsführer. In diesem Fall unterliegen die Kapitalerträge unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, also einer 40 %igen Steuerfreistellung, der tariflichen Einkommensteuer.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.5.2019 (Aktenzeichen VIII R 20/16) zu sehen, in dem sich der Bundesfinanzhof mit der Frist für den Antrag auf Regelbesteuerung befasst hat. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass

- Stpfl. mit Kapitalerträgen aus einer unternehmerischen Beteiligung den Antrag auf Regelbesteuerung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens anstelle der Abgeltungsteuer spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung stellen müssen und

Hessisches Finanzgericht:  
Durch diese Vertragsgestaltung bleibt der ausländische Anleger wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien. Dadurch bleibt dem inländischen Anleger die Anrechnung der Kapitalertragsteuer versagt.

### Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unterliegen im Grundsatz der Abgeltungsteuer von 25 %. Ein Werbungskostenabzug ist dabei nicht zugelassen.

Zugunsten eines Werbungskostenabzugs kann der Gesellschafter unter weiteren Voraussetzungen die Regelbesteuerung beantragen. Dann gilt das Teileinkünfteverfahren.

Der Antrag muss spätestens mit der Einkommensteuererklärung des Gesellschafters gestellt werden.

**Streitfall:**

Das Finanzamt sah im Rahmen einer Außenprüfung einen Teil des Geschäftsführergehaltes als vGA. Danach wurde erst der Antrag auf Regelbesteuerung gestellt.

**Bundesfinanzhof:**

Der Antrag wurde nicht fristgerecht gestellt. Die gesetzliche Frist gilt auch im Falle einer späteren Korrektur der Einkünfte.

Der Steuerpflichtige hätte den Antrag vorsorglich stellen können.

Im Falle der Antragsausübung wird der Steuerpflichtige fünf Jahre gebunden.

**Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner**

- die Antragsfrist auch dann gilt, wenn sich das Vorliegen von entsprechenden Kapitalerträgen erst durch die Annahme einer **verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)** im Rahmen einer Außenprüfung ergibt.

Im Streitfall war der Stpfl. (ein Rechtsanwalt) alleiniger Gesellschafter der A-GmbH und Geschäftsführer der B-GmbH, einer 100 %igen Tochtergesellschaft der A-GmbH. Er bezog in den Streitjahren 2009 bis 2011 von der B-GmbH Gehalts- und Tantiemehzahlungen sowie Honorare für von ihm als Rechtsanwalt erbrachte Beratungsleistungen. Diese erklärte er bei seinen Einkünften aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit. Einkünfte aus seiner Beteiligung an der A-GmbH erklärte er nicht; offene Ausschüttungen durch die A-GmbH erfolgten in den Streitjahren nicht. Der Stpfl. stellte zunächst keine Anträge auf Regelbesteuerung. Erst nachdem sich im Rahmen einer Außenprüfung ergeben hatte, dass Geschäftsführergehalt, Entgelte für Beratungsleistungen und Tantieme teilweise als vGA anzusehen waren, stellte der Stpfl. Anträge auf Regelbesteuerung, was das FA jedoch zurückwies.

Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung bestätigt und ausgeführt, dass,

- der Stpfl. vorliegend unstreitig Kapitalerträge in Form von vGA erzielt habe. Im Urteilsfall stelle die unmittelbare Zuwendung der B-GmbH an den Stpfl. eine über die A-GmbH an den Stpfl. „durchgeleitete“ vGA dar;
- der Antrag auf Regelbesteuerung nicht fristgerecht gestellt worden sei, da ein solcher Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs würde mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung die Frist zur Ausübung des Antragsrechts selbst dann ablaufen, wenn die Erklärung unrichtig und nach § 153 AO zu korrigieren sei.

**Handlungsempfehlung:** Im Rahmen seiner Urteilsbegründung hat der Bundesfinanzhof zugleich eine Handlungsempfehlung formuliert: Der Stpfl. könne („in Anbetracht einer häufig rechtlich problematischen oder zweifelhaften Qualifizierung von Einkünften“) sein Antragsrecht auch vorsorglich ausüben. Verzichte er auf einen solchen vorsorglichen Antrag, trage er das Risiko einer unzutreffenden Beurteilung von Einkünften im Rahmen seiner Steuererklärung. Wolle der unternehmerisch beteiligte Gesellschafter in Bezug auf die Einhaltung der Antragsfrist sicher sein, müsse er spätestens in bzw. mit der Einkommensteuererklärung einen vorsorglichen Antrag stellen.

**Hinweis:** Praktisch bedeutet dies aber auch, dass der in Rede stehende Antrag den Stpfl. für insgesamt fünf Veranlagungszeiträume bindet (dabei erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt wurde), so dass entsprechende Prognosen über die künftigen Einkünfte und Aufwendungen unverzichtbar sind. Auch kann ein Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ungünstiger sein als die Anwendung der Abgeltungsteuer, da die Maximalbelastung auf Gewinnausschüttungen bei Anwendung des Spitzensteuersatzes (mit 60 % von 45 % = 27 %) über dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt.

### **VGA: Angemessenheit des Geschäftsführergehalts**

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung – z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs v. 4.6.2003 (Aktenzeichen I R 24/02) – liegt eine vGA vor, wenn die GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen Tätigkeit unangemessen hohe Bezüge gewährt.

Da es für die Bemessung der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers keine festen Regeln gibt, ist der angemessene Betrag im Einzelfall durch **Schätzung** zu ermitteln. Bei dieser Schätzung ist zu berücksichtigen, dass häufig nicht nur ein bestimmtes Gehalt als angemessen angesehen werden kann, sondern sich der Bereich des Angemessenen auf eine Bandbreite von Beträgen erstreckt. Unangemessen im Sinne einer vGA sind nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

In diesem Sinne können im Rahmen der Angemessenheitsprüfung auch Gehaltsstrukturuntersuchungen berücksichtigt werden. Die Auffassung hat in jüngerer Zeit z.B. das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (Urteil v. 21.12.2016, Aktenzeichen 3 K 272/13, betreffend die Angemessenheit des Gehalts des Geschäftsführers einer gemeinnützigen GmbH) bestätigt – und dabei explizit die BBE-Dokumentationen 2006 bis 2013 (GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2006 ff., BBE-Verlag) herangezogen. Vergleichbar hatte die Betriebsprüfung in einem Streitfall vor dem Finanzgericht Münster (Urteil v. 21.2.2018, Aktenzeichen 10 K 2253/14 K, F) mit „einer Erhebung des BBE-Verlags“ (BBE-Studie) in der Frage argumentiert, wie hoch denn der angemessene Unternehmerlohn anzusetzen ist.

**Hinweis:** Vor diesem Hintergrund ist darauf hinzuweisen, dass der Deutsche Steuerberaterverband e.V. erneut gemeinsam mit BBE media und dem Handelsblatt eine Umfrage zur Höhe von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt hat. Die neue Studie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2020“ gibt Auskunft über die aktuellen Gehälter und Zusatzleistungen von GmbH-Geschäftsführern – in 68 Branchen aus fünf Wirtschaftszweigen und nach Betriebsgrößenklassen gegliedert.

## In eigener Sache

### Gemeinnützigkeit, Stiftung und Verein

Wir planen gerade unsere neue Information für „Gemeinnützigkeit, Stiftung und Verein“. Diese wird drei Mal im Jahr erscheinen. Damit Sie auf jeden Fall von den Vorteilen dieser aktuellen Information ab der ersten Ausgabe profitieren, können Sie sich unter [Stiftung@wpe-partner.de](mailto:Stiftung@wpe-partner.de) anmelden, damit Sie mit im Verteiler aufgenommen werden. Teilen Sie ebenfalls gerne mit, ob Sie die Information als Email oder in Papierform wünschen.

### Standort Bremen

Wir freuen uns, dass seit dem 15. April 2020 Herr **Laurin Hickmann** unser Team als Prüfungsassistent im Aufgabenbereich Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung verstärkt. Wir wünschen Herrn Hickmann viel Erfolg und freuen uns auf die Zusammenarbeit.

Am 01. Mai 2020 feierte Frau **Asta Wilke ihr 30jähriges Jubiläum**, zu dem wir alle herzlich gratulieren. Wir möchten uns auch an dieser Stelle bei Frau Wilke für ihren stets sehr engagierten Einsatz und ihre tatkräftige Unterstützung bedanken. Wir wünschen ihr alles Gute und freuen uns auf die nächsten Jahre.

Unangemessen hohe Bezüge für Gesellschafter-Geschäftsführer stellen eine vGA dar.

Zur Prüfung der Angemessenheit können auch Gehaltsstrukturuntersuchungen berücksichtigt werden.

## Termine für Steuerzahlungen

### Mai 2020

| Steuerart                                       | Fälligkeit                        | Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup> | Einreichungsfrist bei Scheckzahlung |
|---|-----------------------------------|---|-------------------------------------|
| ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ) <sup>2,3</sup> | <b>11.05.</b><br><b>(Montag)</b>  | 14.05.                                  | 08.05.                              |
| ▶ Umsatzsteuer <sup>2,4</sup>                   |                                   | (Donnerstag)                            | (Freitag)                           |
| ▶ Grundsteuer                                   | <b>15.05.</b><br><b>(Freitag)</b> | 18.05.                                  | 12.05.                              |
| ▶ Gewerbesteuer                                 |                                   | (Montag)                                | (Dienstag)                          |

<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; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr

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

### Juni 2020

| Steuerart                                       | Fälligkeit                         | Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup> | Einreichungsfrist bei Scheckzahlung |
|---|------------------------------------|---|-------------------------------------|
| ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ) <sup>2,3</sup> | <b>10.06.</b><br><b>(Mittwoch)</b> | 15.06.                                  | 07.06.                              |
| ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ)           |                                    | (Montag)                                | (Sonntag)                           |
| ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ)                 |                                    |   |                                     |
| ▶ Umsatzsteuer <sup>2,4</sup>                   |                                    |   |                                     |

<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