



12.06.2019
Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL Juni 2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

schlaue Menschen sind in der Forschung schon lange zu der Erkenntnis gelangt, dass die beste Überlebensstrategie des einzelnen Menschen im gemeinsamen Konsens mit anderen Menschen liegt. Das funktioniert in der Ehe genauso wie im Geschäftsleben. Dort spricht man von der „Win-Win“-Situation oder davon, dass das beste Geschäft unter Kaufleuten dasjenige ist, bei dem beide Seiten zufrieden sind.

Selbstverständlich machen Geschäfte in Harmonie und zum Vorteil aller auch viel mehr Spaß als Gewinne aus krachenden Auseinandersetzungen. Gemeinsame Zielsetzungen verleihen Schwung, belasten nicht unnötig das Stress-Konto, und man geht gut gelaunt nach Hause in die Privatsphäre.

In der Politik scheinen diese fundamentalen Gesetzmäßigkeiten außer Kraft zu sein. Konsens in der Politik sieht nach Langeweile aus oder Untätigkeit. Weil der gewöhnliche Mensch in politischen Angelegenheiten eine hohe Neigung verspürt, die Metamorphose zum Wutbürger anzustreben, reagiert die Politik. Politiker gelten als erfolgreich, wenn sie gewählt werden. So wird ihr Verhalten bestimmt. Starke Worte zählen mehr als leise Töne. Selbst wenn in Hinterzimmern gemeinsam vernünftige Politik gemacht wird, darf das Getöse der Auseinandersetzung in der Außendarstellung nicht fehlen.

Die Zeitungen sind voll davon und die britischen Unterhausdebatten sind legendär hinsichtlich der Lautstärke und beleidigenden Inhalte unabhängig vom Brexit, der hier allerdings besonders auffällige Kuriositäten hat erkennen lassen.

In der Außen- und Wirtschaftspolitik ist man da allgemein schon etwas vorsichtiger, weil die offene Konfrontation mit anderen Ländern und anderen Volkswirtschaften im Widerspruch zum angeborenen Selbsterhaltungstrieb steht. Politische Vernunft gebietet darüber nachzudenken, ob es sich lohnt, mit anderen Staaten eine Auseinandersetzung zu führen oder nicht.

Der jetzige US-amerikanische Präsident hat uns gelehrt, dass man auf solche vernunftgeborenen Schranken verzichten kann, wenn man sich selbst für unbesiegbar hält. Da wird gepoltet wie am bayerischen Stammtisch, bi- und multilaterale Abkommen werden gekündigt wie Mobilfunkverträge und mit Zöllen hantiert, als wären es Briefporti. Das alles dient nur dazu, Druck auszuüben und in der Welt der Starken den Durchsetzungsfähigen abzugeben.

Die Weltgeschichte hat bereits viele solche Egomane gesehen und eine Spur der Verwüstung für die Gemeinschaft und das eigene Volk waren im Regelfall die unvermeidbaren Folgen. Stärke und Populismus haben derzeit Hochkonjunktur und neben Trump gibt es reichlich Trampelmenschen auf dieser Welt und leider auch innerhalb der EU.

Die Populisten hatten sich auch bei der jetzigen Wahl zum EU-Parlament in Stellung gebracht und teilweise beachtliche Erfolge erzielt. Die Wahrheit ist aber auch, dass die große Mehrheit der Wähler pro europäisch denkt und handelt und dies letztendlich auch über den Stimmzettel zum Ausdruck gebracht hat. Populistische Stimmenfänger werden manchmal erträglich, wenn sie Verantwortung zeigen müssen und dann ist die lautstarke EU-feindliche Propaganda nichts anderes als ein Gewitter: unangenehm aber vorübergehend.

In einer globalisierten Welt wäre das Europa, das sich im Grunde genommen aus vielen Kleinstaaten zusammensetzt, chancenlos, wenn es nicht ein Grundbedürfnis nach Konsens gäbe. Das betrifft die Bewegungsspielräume der Privatreisenden ebenso wie die Wirtschaft. Ob Konzernmanager oder mittelständischer Familienbetrieb – keiner würde der absurden Idee verfallen, ein Wirtschaften in einem von der EU isolierten Heimatmarkt wäre die bessere Alternative.

Der auf Konsens beruhende Zusammenhalt hilft auch nach außen. Wie würde der Trumpsche Wahnsinn des Handelskrieges mit Zöllen wohl ausgehen, wenn jedes europäische Land für sich allein betrachtet damit umgehen und darauf reagieren müsste? In der gegenseitigen Konkurrenz zwischen den europäischen Staaten würde wohl jedes Land versuchen, egoistisch seine Positionen zu retten, je nachdem, wo man seine Stärken sieht. So stehen sich aber die USA und Europa insgesamt gegenüber, was doch deutliche Grenzen setzt, erkennbar an einer gewissen Zurückhaltung und Kompromissbereitschaft des Poltergeistes. Die rechtliche wie wirtschaftliche Solidarität der EU hat es letztendlich mit verhindert, dass Trump seinen Lieblingsgegner Deutschland mit seiner Automobil- und Stahlindustrie bisher nicht ausknocken konnte.

Ein starkes EU-Europa zwischen den übermächtigen USA und China hat etwas sehr Beruhigendes. Im Wettbewerb der politischen und wirtschaftlichen Großmächte um die Vormachtstellung kann man sich zurückhalten und die Position des lachenden Dritten, der sich mit beiden verträgt, anstreben.

Man muss Europa nicht romantisch-verklärt idealisieren. Es genügt, sich untereinander zu verstehen, miteinander zu reden und gemeinsam Geschäfte zu machen. Wir brauchen weder Schranken auf der Straße noch vor dem Kopf.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß im guten alten Europa und exzellente Geschäfte.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine Juni 2019	2	Für die Betriebskostenabrechnung zählt die tatsächliche Wohnfläche	8
Termine Juli 2019	3	Sozialer Wohnungsbau verpflichtet nicht ewig	9
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten	9
Genussrechtserträge sind Einkünfte aus Kapitalvermögen	5	Rechtmäßigkeit von Hinzuschätzungen wegen Buchführungsmängeln	10
Verdeckte Gewinnausschüttung - Angemessenheit von Beraterhonoraren	5	Abschluss von Darlehnsverträgen ist umsatzsteuerfrei	10
Keine Pflicht zur Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens für unwesentliche Beträge	6	Verfall von Urlaubsansprüchen	11
Versicherungsmakler muss für stornobehaftete Provisionsvorschüsse keine unfertigen Leistungen aktivieren	6	Ferienjobs sind für Schüler sozialversicherungsfrei	11
Abgrenzung der Betriebsaufgabe zur Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung	7	A1-Bescheinigung bei EU-Auslandsdienstreisen weiterhin notwendig	12
Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Schuldzinsen bei Cash-Pooling	8	Fristwahrung per Telefax	13

Termine Juni 2019

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
Umsatzsteuer ⁴	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Sozialversicherung ⁵	26.06.2019	entfällt	entfällt

- ¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- ² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- ³ Für den abgelaufenen Monat.
- ⁴ Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
- ⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.06.2019, 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Termine Juli 2019

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	10.07.2019	15.07.2019	05.07.2019
Umsatzsteuer ⁴	10.07.2019	15.07.2019	05.07.2019
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Sozialversicherung ⁵	29.07.2019	entfällt	entfällt

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

³ Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

⁴ Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern ohne Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 25.07.2019, 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen

Der Gläubiger kann nach dem Eintritt der Fälligkeit seines Anspruchs den Schuldner durch eine Mahnung in Verzug setzen.¹ Der Mahnung gleichgestellt sind die Klageerhebung sowie der Mahnbescheid.²

Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn

- für die Leistung eine Zeit nach dem Kalender bestimmt ist,
- die Leistung an ein vorausgehendes Ereignis anknüpft,
- der Schuldner die Leistung verweigert,
- besondere Gründe den sofortigen Eintritt des Verzugs rechtfertigen.³

Bei Entgeltforderungen tritt Verzug spätestens 30 Tage nach Fälligkeit und Zugang einer Rechnung ein; dies gilt gegenüber einem Schuldner, der Verbraucher ist, allerdings nur, wenn hierauf in der Rechnung besonders hingewiesen wurde.⁴

Im Streitfall muss allerdings der Gläubiger den Zugang der Rechnung (nötigenfalls auch den darauf enthaltenen Verbraucherhinweis) bzw. den Zugang der Mahnung beweisen.

Während des Verzugs ist eine Geldschuld zu verzinsen.⁵ Der Verzugszinssatz beträgt für das Jahr fünf Prozentpunkte bzw. für Rechtsgeschäfte, an denen Verbraucher nicht beteiligt sind, neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.⁶

Der Basiszinssatz verändert sich zum 01. Januar und 01. Juli eines jeden Jahrs um die Prozentpunkte, um welche die Bezugsgröße seit der letzten Veränderung des Basiszinssatzes gestiegen oder gefallen ist. Bezugsgröße ist der Zinssatz für die jüngste Hauptrefinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank vor dem ersten Kalendertag des betreffenden Halbjahrs.⁷

Aktuelle Basis- bzw. Verzugszinssätze ab 01. Januar 2016:⁸

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
01.01. bis 30.06.2016	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.07. bis 31.12.2016	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2018	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2018	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2019	-0,88 %	4,12 %	8,12 %

¹ § 286 Abs. 1 Satz 1 BGB.

² § 286 Abs. 1 Satz 2 BGB.

³ § 286 Abs. 2 BGB.

⁴ § 286 Abs. 3 Satz 1 BGB.

⁵ § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB.

⁶ § 288 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 BGB.

⁷ § 247 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 BGB.

⁸ Homepage Deutsche Bundesbank.

Genussrechtserträge sind Einkünfte aus Kapitalvermögen

Genussrechte gewähren für eine zeitlich befristete Kapitalüberlassung einen festen oder variablen Gewinnanteil. Sie nehmen aber auch an Verlusten teil. Der Inhaber von Genussrechten erhält mit der Kapitalüberlassung bestimmte Gläubigerrechte (z. B. Rückzahlungsansprüche, Beteiligung am Liquidationserlös), allerdings keine Rechte am Unternehmen. Im Steuerrecht werden die Erträge aus Genussrechten als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt und unterliegen der Abgeltungssteuer plus Solidaritätszuschlag zzgl. eventueller Kirchensteuer.

Das Finanzgericht Münster¹ hat entschieden, dass Genussrechtserträge, die ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber erhält, auch dann als Kapitalerträge und nicht als Arbeitslohn zu behandeln sind, wenn die Genussrechte nur leitenden Mitarbeitern angeboten werden.

Im Urteilsfall hatte der Arbeitnehmer das Genussrechtskapital aus seinem eigenen Vermögen erbracht und ein Verlustrisiko getragen. Die Erträge hätten ihm, so das Gericht, auch dann zugestanden, wenn er z. B. aufgrund von Krankheit oder Elternzeit keine Arbeitsleistung erbracht hätte.

¹ FG Münster, Urt. v. 07.12.2018, 4 K 1366/17, LEXinform 5021882.

Verdeckte Gewinnausschüttung - Angemessenheit von Beraterhonoraren

Eine GmbH bezahlte Beratungshonorare an ihre jeweils zu 50 % beteiligten Gesellschafter. In den zugrundeliegenden Beraterverträgen war die „Errichtung eines Rechnungswesens mit Lohn- und Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und einer DV-gestützten Materialwirtschaft“ gegen einen Stundensatz sowie Reisekostenerstattung und Überlassung eines betrieblichen Pkw auch zur Privatnutzung vereinbart. Diese Vereinbarung reichte dem Finanzamt nicht. Es nahm verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an und versagte den Betriebsausgabenabzug.

Der Bundesfinanzhof² bestätigte die Auffassung des Finanzamts, da die vertraglichen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhielten. Eine vGA ist eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf den Gewinn auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Wendet demnach eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zu, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt

² BFH, Beschl. v. 12.09.2018, I R 77/16, BFH/NV 2019, S. 296, LEXinform 0951116.

hätte, ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis anzunehmen.

Im entschiedenen Fall hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine derartige Vereinbarung mit einem fremden Dritten nicht getroffen, sondern u. a. vereinbart, bis wann die Errichtung erfolgt sein muss.

Keine Pflicht zur Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens für unwesentliche Beträge

Rechnungsabgrenzungsposten dienen der periodengerechten Gewinnermittlung. Immer dann, wenn ein Aufwand/Ertrag und die damit verbundene Ausgabe/Einnahme in unterschiedliche Abrechnungszeiträume fallen, ist eine Rechnungsabgrenzung erforderlich.

Folgende vier Abgrenzungsfälle sind zu unterscheiden:

- Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.
- Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.
- Ausgaben nach dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit vor diesem Tag darstellen.

- Einnahmen nach dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit vor diesem Tag darstellen.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg¹ kann in Fällen von geringer Bedeutung auf den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens verzichtet werden. Das gilt insbesondere, wenn wegen der Geringfügigkeit der in Betracht kommenden Beträge eine Beeinträchtigung des Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage nicht zu befürchten ist. Die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (derzeit netto 800 €) ist Maßstab für die Frage, ob ein Fall von geringer Bedeutung vorliegt.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Versicherungsmakler muss für stornobehaftete Provisionsvorschüsse keine unfertigen Leistungen aktivieren

Stornobehaftete Provisionsvorschüsse, die ein bilanzierender Versicherungsmakler von einer Versicherungsgesellschaft erhalten hat, sind in seiner Bilanz als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen sind hingegen nicht als „unfertige Leistungen“ zu aktivieren, wenn kein Wirtschaftsgut entstanden ist.

¹ FG Baden-Württemberg, Urt. v. 02.03.2018, 5 K 548/17, (Rev. eingel., Az. BFH: X R 14/18), EFG 2019, S. 415, LEXinform 5021865.

Der Bundesfinanzhof¹ hat entschieden, dass das Vorliegen eines Wirtschaftsguts grundsätzlich voraussetzt, dass Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts durch Anschaffung oder Herstellung geführt haben müssen. Demnach ist nicht jede Ausgabe geeignet, ein Wirtschaftsgut oder einen Vermögensgegenstand zu begründen. Es sind vielmehr ins Gewicht fallende, eindeutig und klar abgrenzbare Ausgaben erforderlich, die sich von laufenden Ausgaben erkennbar unterscheiden.

Aufwendungen, wie Löhne und Gehälter, Sofortabschreibungen, Fahrzeugkosten oder Werbe- und Reisekosten sind laufende Ausgaben, die regelmäßig wiederkehren und sich auch in ihrer Höhe im Wesentlichen gleichmäßig entwickeln. Da sie sich nicht eindeutig bestimmten Vermittlungen zurechnen lassen, sind sie nicht geeignet, ein selbstständiges bewertungsfähiges Wirtschaftsgut zu begründen.

Abgrenzung der Betriebsaufgabe zur Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung

Verpachtet ein Freiberufler ausschließlich die Räumlichkeiten einer freiberuflichen Praxis an seinen Nachfolger, liegt eine Betriebsverpachtung im Ganzen nur dann vor, wenn diese Räumlichkeiten die allei-

nigen wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen.

Im entschiedenen Fall hatte ein Tierarzt seine Praxis an einen Kollegen veräußert. Die Praxisräume, die sich in seinem Eigentum befanden, wurden an den Nachfolger vermietet. Eine Betriebsaufgabeerklärung erfolgte nicht. Der Tierarzt ging davon aus, dass es sich hier um eine Betriebsunterbrechung handele, weil er u. a. auch in Erwägung gezogen hatte, seine Tätigkeit später einmal fortzusetzen. Das Finanzamt veranlagte den Tierarzt jedoch unter Berücksichtigung eines Aufgabegewinns, weil er seinen Betrieb aufgegeben und nicht lediglich unterbrochen habe.

Das Finanzgericht Münster² bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Durch die Einstellung der Tierarztpraxis und Weitergabe an seinen Kollegen habe er seine selbstständige Tätigkeit als Tierarzt aufgegeben. Dies führe zur Aufdeckung der stillen Reserven. Eine Betriebsunterbrechung im Sinne einer Betriebsverpachtung liege nicht vor, da neben den Räumlichkeiten auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie Praxiswert und Patientenstamm, regelmäßig zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören und vollständig an den Nachfolger veräußert wurden.

Der Bundesfinanzhof muss möglicherweise abschließend entscheiden.

¹ BFH, Ur. v. 29.08.2018, XI R 32/16, BFH/NV 2019, S. 259, LEXinform 0951652.

² FG Münster, Ur. v. 20.11.2018, 2 K 398/18, (Nichtzulassungsbeschw. eingel., Az. BFH: VIII B 16/19), EFG 2019, S. 362, LEXinform 5021827.

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Schuldzinsen bei Cash-Pooling

Eine ausnahmsweise zulässige Saldierung von Zinsaufwendungen bei wechselseitig gewährten Darlehen gilt bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags auch für Darlehen innerhalb eines Cash-Pools.

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wird ein Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden wieder hinzugerechnet, soweit sie den Gewinn gemindert haben und soweit die Summe der gesamten Hinzurechnungen den Betrag von 100.000 € übersteigt. Die Saldierung von Schuld- und Guthabenzinsen ist grundsätzlich ausgeschlossen.

Ausnahmsweise sind aber mehrere Verbindlichkeiten als eine einheitliche Schuld zu beurteilen, wenn die einzelnen Schuldverhältnisse wirtschaftlich zusammenhängen. Der Zweck der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungsvorschrift liegt darin, den Ertrag des betrieblichen Kapitals in vollem Umfang der Gewerbesteuer zu unterwerfen und damit eine Gleichstellung von Erträgen aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital herbeizuführen.

Eine Saldierung bei wechselseitig gewährten Darlehen ist für Darlehen innerhalb eines Cash-Pools möglich. Entscheidend ist dabei, dass die Darlehen gleichartig sind, denselben Zweck haben und auch regel-

mäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden.

(Quelle: Urteil des Bundesfinanzhofs¹)

Für die Betriebskostenabrechnung zählt die tatsächliche Wohnfläche

Bei preisgebundenem Wohnraum ist für die Verteilung von Betriebskosten nach der Wohnfläche immer die tatsächliche und nicht die vereinbarte Wohnungsgröße maßgebend. Das hat der Bundesgerichtshof² entschieden.

Die Vertragsparteien stritten darüber, ob eine mitvermietete Mansarde bei der Wohnflächenberechnung einzubeziehen ist oder nicht, da diese aufgrund geringer Raumhöhe nach der Hessischen Bauordnung nicht als Aufenthaltsraum galt.

Nach Auffassung des Gerichts sind öffentlich-rechtliche Nutzungsbeschränkungen vermieteter Wohnräume nicht zu berücksichtigen, wenn die zuständige Behörde nicht einschreitet und die Nutzungsmöglichkeit der Räume daher nicht eingeschränkt ist. Für die Betriebskostenabrechnung könne folglich nichts anders gelten. Beziehen die Vertragsparteien die betreffenden Räume in den Mietvertrag ein und sind die Räume auch entsprechend nutzbar, sind sie auch im Zuge der Flächenberechnung zu berücksichtigen. Die-

¹ BFH, Urt. v. 11.10.2018, III R 37/17, BFH/NV 2019, S. 487, LEXinform 0951734.

² BGH, Urt. v. 16.01.2019, VIII ZR 173/17, LEXinform 1673704.

se Beurteilung gilt, so das Gericht weiter, auch für nicht preisgebundenen Wohnraum.

Sozialer Wohnungsbau verpflichtet nicht ewig

Im sozialen Wohnungsbau können Unternehmen nicht unbefristet verpflichtet werden, Sozialwohnungen anzubieten. Nach einer Entscheidung des Bundesgerichtshofs¹ endet die Bindung, wenn die gewährten finanziellen Vorteile aufgebraucht sind, i. d. R. nach 15 bis 20 Jahren.

Im entschiedenen Fall hatte eine Kommune einer Wohnungsbaugesellschaft ein Grundstück verkauft und günstige Kredite gewährt. Im Gegenzug wurden Sozialwohnungen errichtet und die Kommune ließ sich vertraglich eine unbefristete Sozialbindung zusichern. Die Wohnungen durften nur an Mieter mit Berechtigungsschein vermietet werden. Nachdem die Wohnungsbaugesellschaft das Grundstück an eine Wohnungsgenossenschaft weiterverkauft hatte, wollte sich die Genossenschaft von der unbefristeten Sozialbindung mit der Begründung der Unwirksamkeit dieser Bindung lösen.

Nach Auffassung des Gerichts ist die vereinbarte Klausel unwirksam. Der Verkauf des Grundstücks und die günstige Kreditvergabe könne zwar eine Bindung für einen „längeren Zeitraum“ rechtfertigen,

aber keine unbefristete Bindung.² Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Parteien bei Kenntnis der Unwirksamkeit der Regelung Belegungsrechte für einen möglichst langen rechtlich zulässigen Zeitraum vereinbart hätten; im Zweifel für die Dauer der Laufzeit des günstigen Kredits. Es hängt folglich von den dem Bauherrn gewährten Vorteilen ab, wann die Belegungsrechte enden.

Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

Drei Schwestern waren Erben nach ihrem Vater. Sie machten in ihren Erbschaftsteuererklärungen Einkommensteuerschulden des Vaters von über 6,6 Mio. € als Nachlassverbindlichkeiten geltend. Noch zu Lebzeiten des Vaters hatte dieser seine Steuerbescheide angefochten. Sie wurden von der Vollziehung ausgesetzt und waren zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht bestandskräftig.

Der Bundesfinanzhof³ folgte der Auffassung der Schwestern. Vom Erwerb des Erben sind die vom Erblasser stammenden persönlichen Steuerschulden, die auf den Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Unerheblich ist dabei, ob die Steuern im Erbfall bereits festgesetzt waren oder nicht. Entscheidend ist, dass sie im Todeszeitpunkt

¹ BGH, Urt. v. 08.02.2019, V ZR 176/17, LEXinform 0449350.

² § 88d Abs. 2 Nr. 2 II. WoBauG.

³ BFH, Urt. v. 14.11.2018, II R 34/15, BFH/NV 2019, S. 468, LEXinform 0950492.

eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben.

Es ist davon auszugehen, dass Finanzbehörden entstandene Steuern in zutreffender Höhe festsetzen werden, sodass im Todeszeitpunkt die für den Abzug erforderliche wirtschaftliche Belastung vorliegt. Dies gilt insbesondere, wenn die Steuern bereits durch Steuerbescheid festgesetzt wurden. Sie belasten den Erblasser und damit auch den Erben als Gesamtrechtsnachfolger. Die Belastung entfällt nicht dadurch, dass der Steuerbescheid angefochten und Aussetzung der Vollziehung gewährt wurde.

Rechtmäßigkeit von Hinzuschätzungen wegen Buchführungsmängeln

Die Kassenführung hat insbesondere bei Betrieben mit nicht unerheblichem Barverkehr ein großes Gewicht im Hinblick auf die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Fehler bei der Kassenbuchführung sind in der Praxis häufig Anlass für Hinzuschätzungen.

Ist wegen eines fehlenden Kassenbuchs und festgestellter Kassenfehlbeträge die Fehlerlosigkeit der Buchführung nicht sicher festzustellen, hält das Finanzgericht München¹ Hinzuschätzungen für zulässig. Im Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung ließ das Gericht Sicherheitszuschlä-

ge des Finanzamts in Höhe von bis zu 8 % der getätigten Barzahlungen als relativ geringe Hinzuschätzungen zu. Es erkannte darin keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit.

Abschluss von Darlehnsverträgen ist umsatzsteuerfrei

Die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und ähnlichen Sicherheiten sowie deren Vermittlung ist umsatzsteuerfrei, wenn es sich dabei um eine Finanzdienstleistung handelt.²

Das Finanzgericht Münster³ hat entschieden, dass eine vom Darlehnsgeber an den Darlehnsnehmer für den Abschluss eines Darlehnsvertrags gezahlte Gebühr (Agio) umsatzsteuerfrei sei. Das Gericht legte die unionsrechtliche Vorschrift⁴ eng aus und definiert die danach steuerfreien Umsätze durch die Art der erbrachten Dienstleistungen. Wer Erbringer oder Empfänger der Leistung sei, sei für die Frage der Steuerbefreiung nicht von entscheidender Bedeutung.

Hinweis: Das Urteil ist nicht nur wichtig für Geldinstitute. Jeder am Geld- oder Kapitalverkehr Tätige kann bei entsprechenden Leistungen die Steuerbefreiung beanspruchen.

¹ FG München, Beschl. v. 07.12.2018, 7 V 2652/18, LEXinform 5021861.

² § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG.

³ FG Münster, Ur. v. 04.12.2018, 5 K 2889/16, EFG 2019, S. 390, LEXinform 5021887.

⁴ Art. 135 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.

Verfall von Urlaubsansprüchen

Das Bundesarbeitsgericht¹ hat seine Rechtsprechung zum Verfall von Urlaubsansprüchen weiterentwickelt und damit die Vorgaben des Gerichtshofs der Europäischen Union umgesetzt.

Grundsätzlich verfällt Urlaub, der dem Arbeitnehmer bis zum Jahresende nicht gewährt und von ihm nicht genommen wurde.² Dies war bisher selbst dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber rechtzeitig erfolglos zur Urlaubsgewährung aufgefordert hatte. Wurde der Urlaub nicht gewährt, konnte der Arbeitnehmer unter bestimmten Voraussetzungen Schadensersatz durch Gewährung von Ersatzurlaub bzw. - nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses - durch Abgeltung verlangen.

Nunmehr hat das Gericht entschieden, dass der Anspruch auf bezahlten Jahresurlaub nur dann erlischt, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zuvor klar und rechtzeitig über seinen genauen Urlaubsanspruch und die Verfallfristen belehrt und der Arbeitnehmer den Urlaub trotzdem aus freien Stücken nicht genommen hat.

¹ BAG, Urt. v. 19.02.2019, 9 AZR 541/15, LEXinform 0449402.

² § 7 Abs. 3 Satz 1 BUrtG.

Ferienjobs sind für Schüler sozialversicherungsfrei

Schüler können in den Ferien im Rahmen eines zeitlich geringfügigen - d. h. kurzfristigen - Beschäftigungsverhältnisses unbegrenzt Geld verdienen, ohne sozialversicherungspflichtig zu werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Dauer des Ferienjobs bei einer Arbeitswoche von mindestens fünf Tagen höchstens drei Monate beträgt. Bei einer Arbeitswoche unter fünf Tagen dürfen gesamt 70 Arbeitstage nicht überschritten werden. Eine geringfügige Beschäftigung liegt jedoch nicht mehr vor, wenn diese berufsmäßig ausgeübt wird und das Arbeitsentgelt 450 € im Monat übersteigt.³

Wird die Beschäftigung in einem Kalenderjahr über diesen kurzen Zeitraum hinaus fortgesetzt und ein Arbeitsentgelt von bis zu 450 € im Monat gezahlt, sind die Vorschriften für die sog. Minijobs anzuwenden.

Beispiel: Schüler Paul arbeitet erstmals in den Sommerferien vom 20. Juni bis 2. August 2019 montags bis freitags in einer Firma und erhält dafür ein Entgelt von insgesamt 1.000 €. Es entsteht keine Sozialversicherungspflicht, weil er nicht mehr als drei Monate arbeitet. Am 1. Oktober 2019 vereinbaren sie, dass Paul fortan für monatlich 450 € weiterarbeitet. Ab diesem Tag hat der Arbeitgeber

³ § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV.

pauschale Sozialversicherungsabgaben, Pauschalsteuer und Umlagen an die Minijob-Zentrale der Bundesknappschaft zu entrichten. Außerdem wird ein Arbeitnehmeranteil zur Rentenversicherung einbehalten, sofern Paul keine Befreiung von der Rentenversicherungspflicht beantragt.

Hinweis: Die sozialversicherungsrechtlichen Zeitgrenzen für kurzfristige Beschäftigungen (drei Monate oder 70 Arbeitstage) gelten nun auch über den 31. Dezember 2018 hinaus dauerhaft.¹

A1-Bescheinigung bei EU-Auslandsdienstreisen weiterhin notwendig

Entsendet ein Arbeitgeber einen Arbeitnehmer vorübergehend ins Ausland, gelten unter Umständen die deutschen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit fort. In diesen Fällen können ggf. sog. Entsendebescheinigungen beantragt werden, die als Nachweis darüber gelten, dass für den Arbeitnehmer in Deutschland ein Sozialversicherungsschutz besteht. Für Entsendungen in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einen Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums oder in die Schweiz gibt es hierfür die sog. A1-Bescheinigung.

Seit dem 1. Januar 2019 gilt für A1-Bescheinigungen ein verbindliches elektronisches Antrags- und Bescheinigungs-

verfahren. D. h. Arbeitgeber müssen die Ausstellung der A1-Bescheinigungen **elektronisch** bei der dafür zuständigen Stelle (Krankenkasse, Träger der gesetzlichen Rentenversicherung bzw. Arbeitsgemeinschaft Berufsständischer Versorgungseinrichtungen e. V.) beantragen. Diese prüft sodann die jeweiligen Voraussetzungen. Steht fest, dass die deutschen Rechtsvorschriften gelten, hat die zuständige Stelle drei Arbeitstage Zeit, eine entsprechende Mitteilung nebst A1-Bescheinigung als PDF-Dokument auf elektronischem Wege an den Arbeitgeber zu übermitteln. Für Selbstständige gilt weiterhin der schriftliche Antrag. Die Pflicht, eine A1-Bescheinigung zu beantragen, führt in der Praxis zu erheblichem bürokratischen Aufwand.

Erst kürzlich haben sich das Europäische Parlament, der Rat und die Europäische Kommission geeinigt, die europäischen Regeln zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit zu überarbeiten und zu vereinfachen.² Zu den Neuregelungen soll/sollte auch zählen, dass für Dienstreisen ins EU-Ausland kein A1-Entsendeformular mehr beantragt werden muss. Der Ausschuss der Ständigen Vertreter hat jedoch aktuellen Berichten zufolge diese politische Einigung nicht gebilligt. Es bleibt daher abzuwarten, ob in dieser

¹ Art. 4 Qualifizierungschancengesetz v. 18.12.2018, BGBl 2018 I, S. 2651, LEXinform 0448718.

² EU-Kommission, Pressemitteilung v. 20.03.2019, https://ec.europa.eu/germany/news/20190320-koordinierung-soziale-sicherheit_de.

Sache kurzfristig noch ein Kompromiss gefunden werden kann.

Hinweis: Das Vorliegen der A1-Bescheinigung wird in einigen Ländern streng kontrolliert. Arbeitgeber sollten daher den Antrag so früh wie möglich stellen, da die Bescheinigung vom Arbeitnehmer grundsätzlich bereits zu Beginn des Auslandsaufenthalts - auch wenn dieser nur wenige Stunden andauert - mitgeführt werden muss.

Fristwahrung per Telefax

Der Bundesgerichtshof¹ hat seine Rechtsprechung bestätigt, wonach ein Kläger/Rechtsmittelführer zu beweisen hat, dass sein fristgebundener Schriftsatz rechtzeitig bei Gericht eingegangen ist.

Im entschiedenen Fall hatte ein Rechtsanwalt die fünfseitige Berufungsbegründung erst um 23:58 Uhr des letzten Tags der Begründungsfrist per Fax an das Gericht übersandt. Erst um 34 Sekunden nach Mitternacht hatte das Telefax des Gerichts den Schriftsatz vollständig empfangen. Technische Überprüfungen ergaben, dass das Telefax möglicherweise bereits 23 Sekunden früher, aber damit immer noch 11 Sekunden zu spät, eingegangen war. Einen noch früheren Eingang konnte der Rechtsanwalt nicht beweisen.

Damit war die Berufung zu spät begründet worden und unzulässig.

Auch mit seinem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hatte der Rechtsanwalt keinen Erfolg. Denn an der verspäteten Einreichung der Berufungsbegründung traf ihn ein Verschulden. Bei Annahme eines Zeitbedarfs von 30 Sekunden je Seite ist bei fünf Seiten ein Zeitbedarf von 2:30 Minuten einzukalkulieren. Beim Start der Übertragung um 23:58 Uhr war daher der Eingang bei Gericht erst am Folgetag zu erwarten.

¹ BGH, Beschl. v. 27.09.2018, IX ZB 67/17, BB 2018, S. 2625, LEXinform 1671575.

Die Umsatzsteuer bei Gutscheinen

I. Einleitung

Mit Wirkung zum 01.01.2019 hat der deutsche Gesetzgeber die Europäische Richtlinie zur umsatzsteuerlichen Besteuerung von Gutscheinen in nationales Recht umgesetzt. Die Umsetzung wurde in den §§ 3 Abs. 13 bis 15 des Umsatzsteuergesetzes normiert. Nach der bisherigen Gesetzesregelung wurden Wert-Gutscheine stets ohne Umsatzsteuer ausgewiesen und wie ein Zahlungsmittel behandelt, so dass im Gegensatz zu Waren-/ oder Sachgutscheinen erst bei einem späteren Umsatz die Umsatzsteuer zu berücksichtigen war. Mit der Gesetzesänderung beabsichtigt die Europäische Union, dass – sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind - bereits steuerbare Lieferungen oder sonstige Leistungen bei Übergabe des Gutscheins vorliegen, folglich die Umsatzsteuerpflicht auch früher eintreten kann. Grundsätzlich ist zwischen sogenannten „Einzweck-Gutscheinen“ und „Mehrweck-Gutscheinen“ zu unterscheiden. Dies gilt für alle Gutscheine, die ab dem 01.01.2019 elektronisch oder in Papierform ausgestellt werden. Nicht erfasst von der Richtlinie sind sowohl Rabattgutscheine bzw. Preisnachlässe, als auch reine

Zahlungsmittel wie Wertmarken, Jetons oder ähnliche Instrumente.

II. Einzweck-Gutschein

Der Einzweck-Gutschein ist grundsätzlich wie ein Warengutschein zu betrachten. Er ist durch zwei Voraussetzungen geprägt. Zum einen muss bereits bei Ausstellung des Gutscheins der Leistungsort feststehen (hier: Inland / Deutschland), zum anderen muss die gesetzlich geschuldete Steuer bzw. der entsprechende Steuersatz eindeutig feststehen. Die Ortsbestimmung der Lieferung bzw. Leistung orientiert sich in der Regel an den §§ 3 – 3g UStG. Hinsichtlich des Steuersatzes muss bereits bei Ausstellung eindeutig sein, dass entweder der reguläre Steuersatz (19 %) oder der ermäßigte Steuersatz (7 %) anzuwenden ist. Dies impliziert, dass der leistende Unternehmer demnach ausschließlich ein Waren-/ Dienstleistungsangebot mit 7 % oder 19 % anbieten muss. Insoweit die Voraussetzungen beim Einzweck-Gutschein erfüllt sind, ist nach den allgemeinen Regelungen bereits die Ausstellung (SOLL-Besteuerung) bzw. Übergabe nebst Entgelteinnahme (IST-Besteuerung) des Gutscheins als steuerbarer Umsatz zu

bewerten und die Umsatzsteuer abzuführen. Zugleich folgt daraus, dass das - zeitlich spätere - Einlösen des Gutscheins zu keinem steuerbaren Tatbestand führt. Seitens des Leistungsempfängers ist der Vorsteuer-Abzug möglich, insoweit dieser gesetzlich vorsteuerabzugsberechtigt ist. Sowohl die Veräußerung an einen Wiederverkäufer als auch die anschließende Veräußerung an einen Endverbraucher stellen jeweils eigenständige steuerbare Umsätze dar. Hinsichtlich der Rechnungsstellung gelten die §§ 14 und 15 UStG zur ordnungsgemäßen Rechnung. Als Leistungsbeschreibung reicht es aus, diese mit „Einzweck-Gutschein“ mit „7 %“ oder „19 %“ zu bezeichnen, sodass keine bestimmte Ware oder Dienstleistung deklariert werden muss.

III. Mehrzweck-Gutschein

Der Mehrzweck-Gutschein entspricht im Wesentlichen der bisherigen Anwendung von Wertgutscheinen. Gemäß § 3 Abs. 15 UStG handelt es sich hierbei um einen Auffangtatbestand, da alles was kein Einzweck-Gutschein ist, folglich ein Mehrzweck-Gutschein ist. Voraussetzung ist, dass bei Ausstellung des Gutscheins die geschuldete Steuer bzw. der Leistungsort nicht bestimmbar ist. Dies liegt z. B. bei einem gemischten Warenbestand mit 7 % und 19 % Umsatzsteuersätze vor. In diesem Fall ist die Ausstellung bzw. Übergab-

be des Gutscheins keine steuerbare Lieferung bzw. Leistung, sodass erst bei späterer Einlösung des Gutscheins gegen eine tatsächliche Lieferung / Leistung die Umsatzsteuer entsteht. Auch in dem Fall, in dem ein Gutschein z. B. nach einer Verjährungsfrist nicht eingelöst wird, löst dies keine Umsatzsteuer aus. Beim sogenannten Ketten-Geschäft, d. h. der Verkauf eines Mehrzweck-Gutscheins an einen Wiederverkäufer, der wiederum Gutscheine an einen Endverbraucher verkauft, entsteht die Umsatzsteuer – wie im Regelfall – erst bei Einlösung des Gutscheins gegen eine Lieferung bzw. Leistung. Der reine Verkauf von Gutscheinen ist stets ein nicht steuerbarer Vorgang. Folglich liegt seitens des Erwerbers auch kein Vorsteuer-Abzug vor.

IV. Besonderheiten

Neben der Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen sind noch weitere Fallstricke zu beachten.

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Einzweck-Gutscheinen als Geschenk an Arbeitnehmer bzw. Geschäftsfreunde oder zum Zwecke von Werbemaßnahmen / Verkaufsförderung gilt beispielsweise die Fiktion, dass bereits die Übertragung des Gutscheins als umsatzsteuerbarer Vorgang zu behandeln ist. Hierbei ist stets auf die Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 UStG abzustellen. Im Falle der Veräußerung eines Gut-

scheins unter dem Nennwert ist grundsätzlich das geminderte Entgelt als steuerbarer Umsatz zu erfassen, sofern die o. g. Mindestbemessungsgrenze nicht unterschritten wird. Mehrzweck-Gutscheine sind in dieser Hinsicht umsatzsteuerlich unproblematisch, da erst bei Einlösung des Gutscheins die Umsatzsteuer entsteht.

Weiterhin besteht das Risiko des Eigentumswechsels. Zwischen der Ausstellung des Gutscheins und der zeitlich versetzten Einlösung des Gutscheins, kann ein Einzweck-Gutschein zum Mehrzweck-Gutschein werden oder umgekehrt. Dies liegt z. B. vor, wenn auf ein bisheriges Warensortiment ausschließlich der Regelsteuersatz von 19 % anzuwenden ist, und dieses Sortiment – nach Ausstellung des Gutscheins – durch Produkte zum ermäßigten Steuersatz (7 %) erweitert wird. Daraus folgt, dass ein bisher ausgestellter Einzweck-Gutschein per Definition zu einem Mehrzweck-Gutschein wird, da die geschuldete Steuer nicht mehr feststeht. Im umgekehrten Fall kann ein Mehrzweck-Gutschein auch zu einem Einzweck-Gutschein werden, wenn z. B. durch Verringerung des Warensortiments Lieferungen nur noch mit 19 % zu besteuern sind, sodass die geschuldete Steuer im Endergebnis bereits feststeht. Insbesondere im Falle des Wiederverkäufers stellt sich die Frage, inwieweit dieser vom Sortiments-

wechsel des leistenden Unternehmers und dem „Charakterwechsel“ des Gutscheins Kenntnis erlangen kann und entsprechend zu verfahren hat. Da sich bezüglich dieser Problematik bzw. Verfahrensweise der Gesetzgeber bisher nicht explizit geäußert hat, ist nach herrschender Meinung die Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 UStG anzuwenden. Insbesondere stellt sich hierbei die Frage, inwieweit das Finanzamt bei Nachforderung von Umsatzsteuer womöglich Zinsen nach § 233a AO festsetzen oder gar von einer möglichen Steuerhinterziehung ausgehen kann. Zugleich ist ungeklärt, ob der Vorsteuer-Abzug bei Einkauf eines Einzweck-Gutscheins nachträglich im Falle einer Prüfung des Finanzamtes versagt werden kann, wenn es sich hierbei um einen Mehrzweck-Gutschein handelte.

V. Unser Tipp

Die Ausführungen zeigen, dass die Ausstellung von Gutscheinen umsatzsteuerlich einige Fallstricke beherbergen kann. Dies gilt sowohl für den Aussteller bezüglich des Entstehungszeitpunkts der Umsatzsteuer, als auch für den Erwerber hinsichtlich eines möglichen Vorsteuerabzugs. Insbesondere sind beim Einzweck-Gutschein die Leistungsbeschreibung sowie die Entstehung der Umsatzsteuer genauestens zu beachten. Grundsätzlich ist im Geschäftsalltag die

Anwendung – wie bisher – als Mehrzweck-Gutschein praktischer. Doch auch hierbei gilt stets die Voraussetzungen im Blick zu behalten, damit das Finanzamt im Falle einer Prüfung nicht zu abweichenden Ergebnissen kommen kann mit entsprechenden Folgen.

Falls Sie in Ihrem Tagesgeschäft Gutscheine verwenden, sei es als Aussteller und leistender Unternehmer, als Wiederverkäufer oder Erwerber, unterstützen wir Sie gerne bei der Minimierung steuerlicher Risiken und beraten Sie zu der korrekten Handhabung mit Gutscheinen. Sprechen Sie Ihren zuständigen Berater an!

Mindestlohn - Praxisprobleme und Fallstricke für Unternehmen

I. Anwendungsbereich

Bereits seit dem 01.01.2015 haben Arbeitnehmer in Deutschland Anspruch auf den gesetzlichen Mindestlohn nach dem Mindestlohngesetz (MiLoG). Geringfügige Arbeitsverhältnisse („Minijobs“) sind dabei ebenso betroffen wie Voll- oder Teilzeitarbeitsverhältnisse und werden vom Anwendungsbereich des MiLoG grundsätzlich erfasst.

Für das Jahr 2019 gilt seit dem 01.01.2019 ein gesetzlicher Mindestlohn in Höhe von € 9,19 brutto pro Stunde. Um sicherzustellen, dass der Mindestlohn auch tatsächlich gezahlt wird und nicht nur vertraglich vereinbart ist, sieht zum Beispiel § 17 des MiLoG bestimmte Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten für Unternehmen vor. Die sich dadurch in der Praxis ergebenden Probleme sind vielfältig.

II. Neue Anforderungen für Unternehmen

Nicht erst seit dem jüngsten EuGH-Urteil zur Arbeitszeiterfassung (Az.: C-55/18) gilt, dass Unternehmen gut beraten sind, wenn sie die Arbeitszeit ihrer Mitarbeiter in geeigneter Form dokumentieren. Insbe-

sondere in den Branchen, in denen sich das Thema Mindestlohn typischerweise stellt, finden vermehrt Kontrollen durch die Zollbehörden statt, bei denen z. B. die tatsächlich geleisteten Stunden innerhalb eines Monats mit dem - regelmäßig gleichbleibenden - monatlichen Arbeitsentgelt abgeglichen werden.

Sowohl die Unterschreitung des gesetzlichen Mindestlohns als auch die Nichtbeachtung der Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten können teilweise erhebliche Konsequenzen nach sich ziehen. So stellt die Unterschreitung des Mindestlohns eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einer Geldbuße von bis zu € 500.000,00 geahndet werden kann. Auch ein Verstoß gegen die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten ist bußgeldbewehrt und kann mit einer Geldbuße von bis zu € 30.000,00 geahndet werden kann (§ 21 MiLoG).

Weitere Fallstricke können sich aus dem Sozialversicherungs- und dem Steuerrecht ergeben. Sozialversicherungsbeitragsansprüche entstehen bereits dann, wenn der Anspruch auf Arbeitsentgelt entstanden ist. Dementsprechend kommt es bei der Beitragsberechnung zu der

Sozialversicherung nicht auf die Höhe des tatsächlich gezahlten Stundenlohns an, sondern auf den Anspruch des Arbeitnehmers (auf Mindestlohn). Dies führt in der Praxis häufig zu Problemen, insbesondere, weil die Vorschriften aus dem MiLoG regelmäßig nicht isoliert, sondern im Zusammenspiel mit anderen (arbeitsrechtlichen) Vorschriften beachtet werden müssen.

Soweit z. B. im Arbeitsvertrag keine regelmäßige Arbeitszeit vereinbart ist, stellt sich insbesondere das Problem der sog. Abrufarbeit. Zu beachten ist, dass, soweit die Dauer der wöchentlichen Arbeitszeit im Vertrag nicht ausdrücklich festgelegt ist, nach § 12 Absatz 1 Satz 3 Teilzeit- und Befristungsgesetz (TzBfG) eine Arbeitszeit von 20 Stunden als vereinbart gilt. Fehlt also eine Regelung zur Arbeitszeit, so kann das entsprechende Auswirkungen auf geringfügige Arbeitsverhältnisse haben. In solchen Fällen droht unter Umständen der Verlust des sozialrechtlichen Geringverdienerprivilegs.

Auch wegen der Anhebung des Mindestlohnes kann es zu einer Überschreitung der „Minijob-Grenze“ kommen. Aus Arbeitgeber-Sicht empfiehlt sich daher - auch bestehende - arbeitsvertragliche Regelungen genau zu überprüfen und ggf. entsprechend abzuändern.

In der Praxis stellen sich in diesem Bereich immer wieder, mitunter haftungsträchtige, Probleme. Für das Jahr 2017 meldete der Zoll z.B. rund 2.500 Ermittlungsverfahren - allein wegen Verstößen gegen das MiLoG, wobei es in ca. der Hälfte der Verfahren zu Bußgeldern für die Unternehmen kam.

III. Erheblich gestiegene Kontroll-dichte und Haftungsrisiko

In der Praxis ist daher festzustellen, dass mit den gestiegenen Anforderungen an die Unternehmen in diesem Bereich auch das Haftungsrisiko steigt.

Ein Beispiel dafür, dass mit den höheren Anforderungen an Unternehmen auch die Kontrolldichte und damit im Falle von Verstößen auch das Haftungsrisiko steigt, ist, dass allein der für die Überwachung der Einhaltung der Anforderungen aus dem Mindestlohngesetz zuständige Zoll bis 2021 mind. 6.000 neue Mitarbeiter erhalten soll, was zu einem Anstieg der Kontrolldichte führen dürfte. Im Bereich Compliance gab es einer jüngst veröffentlichten Studie zufolge im vergangenen Jahr in rund 43 Prozent der deutschen Unternehmen Compliance-Fälle. Den finanziellen Schaden beziffern 17 Prozent der betroffenen Unternehmen in diesem Bereich auf mehr als € 100.000,00. Die Sicherstellung der Einhaltung des MiLoG, insbesondere

auch im Bereich der Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, ist für Unternehmen daher eine regelmäßige, wiederkehrende Pflichtaufgabe, bei der wir Ihnen gerne behilflich sind.

IV. Unser Tipp

Aufgrund der verschärften Anforderungen für Unternehmen in diesem Bereich und weil das Thema Regelkonformität („Compliance“), insbesondere auch für mittel-

ständische Unternehmen, immer bedeutsamer wird, verdient das Thema aus der Sicht der Unternehmen Beachtung.

Umso wichtiger ist es, sich den veränderten und zunehmend komplexeren Anforderungen zu stellen. Das Arbeitsrecht und ganz speziell das Mindestlohngesetz sind dafür nur ein Beispiel, nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass der gesetzliche Mindestlohn ab dem 01.01.2020 € 9,35 brutto pro Stunde betragen wird.

Miete/Pacht: Instandhaltungskosten aus Mietersicht und Gewerbesteuer

I. Einleitung

Gewerbesteuer: altbekannt und doch immer wieder überraschend! Für den Mieter ist bei der Anmietung eines Büros/Industriestandortes als Unternehmen von Interesse, welchen Hebesatz die jeweilige Gemeinde für die Gewerbesteuer hat. Dass die Miete/Pacht bei der Gewerbesteuerbemessung wieder hinzuzurechnen ist, vermag der Blick in § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG leicht erklären. Weniger bekannt ist, dass auch andere Kosten wie die aufgrund der auf den gewerblichen Mieter übertragenen Instandhaltungs- und Instandsetzungspflichten bei der Gewerbesteuerbemessung wieder hinzugerechnet werden. Mit der Neustrukturierung des GewStG stand in Frage, ob an der alten Praxis zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. mit dem neuen § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG festgehalten wird.

In Fortsetzung unseres Steuer-Tipps von 05/2019 zum Thema Instandhaltung und Modernisierung nach Erwerb einer Immobilie geht es hier um die Rechtsfrage der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung im Zusammenhang von Miete/Pacht.

II. BFH-Entscheidung, 3. Senat, Beschluss vom 25.09.2018, III B 160/17

1. Leitsatz des BFH

Die Rechtsfrage, ob Instandhaltungsaufwendungen, die der Mieter oder Pächter eines Grundstücks aufgrund von vertraglichen Abmachungen und entgegen der gesetzlichen Lastenverteilung zu tragen hat, nach der Neuregelung der Hinzurechnungsvorschriften durch das UntStRefG 2008 zu den Miet- und Pachtzinsen i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG gehören, ist nicht klärungsbedürftig. Die zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ergangene Rechtsprechung gilt auch für Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG.

2. Entscheidung des BFH

Dieser BFH-Entscheidung lag ein Sachverhalt zugrunde, der praktisch alle gewerblichen Mieter mehr oder weniger ausgeprägt betrifft: Dem Mieter oblag gemäß Mietvertrag die Instandhaltung der Mietsache. Das Finanzamt stufte bei einer Außenprüfung die vom Mieter getragenen Instandsetzungsaufwendungen von 153.000 Euro (2010) und 149.000 Euro (2012) als Miete im Sinne von § 8 Nr. 1

Buchst. e) GewStG ein und rechnete diese hälftig (bzw. in der Summe zu einem Achtel = 12,5 %) gewerbesteuerlich hinzu. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Rechtsgrundlage für diese Bemessung bildet § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG, der lautet: *„Ein Viertel der Summe aus ... e) der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, ... soweit die Summe den Betrag von 100.000 Euro übersteigt“.*

Kurz gesagt, ein Achtel der Miete/Pacht ist für die Bemessung wieder hinzuzurechnen. Zum Begriff der Miete/Pacht gibt es bereits höchstrichterliche Entscheidungen, wonach auch die Instandhaltungskosten innerhalb der Mietsache als Miete gelten. Die Auslegung des § 8 Nr. 7 GewStG a.F. und des neuen § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG ist nach Ansicht des BFH inhaltsgleich, so dass weiterhin auf die bisherige Rechtsprechung und Praxis abgestellt werden kann. Der Begriff der Miet- und Pachtzinsen ist wirtschaftlich zu verstehen und erfasst nicht nur die laufenden Zahlungen des Mieters bzw. Pächters an den Vermieter bzw. Verpächter, sondern auch die vom Mieter bzw. Pächter getragenen Instandhaltungskosten. Das betrifft jedoch nur die Kosten, wenn und soweit der Mieter bzw. der Pächter diese aufgrund der

für den jeweiligen Vertragstyp gültigen zivilrechtlichen Vorschriften nicht ohnehin zu tragen hätte (u.a. BFH, Urt. v. 27.11.1975).

Man bedenke, dass es um das Leitbild des BGB geht, das um 1900 kodifiziert wurde. Mit diesem Blickwinkel begründet also der BFH weiter, dass es dabei um solche Kosten geht, die nach dem gesetzestypischen Lastenverteilungssystem eigentlich vom Vermieter bzw. Verpächter zu tragen wären, die aber nach den vertraglichen Vereinbarungen vom Mieter bzw. Pächter übernommen werden. Die Rechtsprechung beruht auf der Vorstellung, dass sich eine vom gesetzestypischen Normalfall abweichende Kostenübernahme durch den Mieter bzw. Pächter mindernd auf die Miet- bzw. Pachthöhe auswirkt. Es spricht also „nichts dagegen“, diese – zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ergangene – Rechtsprechung auf die ab Erhebungszeitraum 2008 geltende Rechtslage und somit auf § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG zu übertragen. Dieser Auffassung schließt sich der III. Senat des BFH an. Der bisherigen Rechtsprechung sei durch die Neustrukturierung der Hinzurechnungen durch das UntStRefG 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630) nicht die Grundlage entzogen worden. Die gesetzliche Änderung habe der Zusammenfassung der Hinzurechnungstatbestände und der Strukturvereinheitlichung gedient. Vor diesem Hintergrund seien auch Miet- und

Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter in die Hinzurechnung einbezogen worden. In der Gesetzesbegründung werde im Hinblick auf die beweglichen Wirtschaftsgüter ausgeführt, dass es durch die bisherige hälftige Hinzurechnung in pauschaler Form zu einer Herausrechnung des Finanzierungsanteils in den Mieten und Pachten gekommen sei und dass diese pauschale Herausrechnung nunmehr zu modifizieren sei. Die Vorstellung eines im Entgelt für die Sachkapitalüberlassung enthaltenen Finanzierungsanteils ist daher nicht neu (BFH, Ur. v. 14.06.2018 - III R 35/15).

Der Einwand der Klägerin, dass fiktive Zahlungen besteuert werden, greift nicht durch. Denn auch nach der geltenden Rechtslage vor dem Erhebungszeitraum 2008 sind die vom Mieter bzw. Pächter zu tragenden Instandsetzungsaufwendungen hinzugerechnet worden, obwohl insoweit kein Zahlungsfluss des Mieters bzw. Pächters an den Vermieter bzw. Verpächter erfolgte.

Sofern der Mieter den Verstoß der Hinzurechnungsvorschriften gegen das Gleichheitsgebot in Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz einwendet, wird auf das vorgenannte BFH-Urt. v. 14.06.2018 verwiesen. Ein in gleichheitsrechtlicher Hinsicht relevanter Verfassungsverstoß sei nicht darin zu sehen, dass der Mieter eines Grundstücks, der vertragsgemäß die Instandhaltungs-

kosten zu zahlen habe, die gewerbsteuerliche Hinzurechnung hinnehmen müsse, während ein Grundstückseigentümer die von ihm getragenen Instandhaltungskosten ertragsmindernd geltend machen könne.

III. Weitere Fallgruppen

Die Hinzurechnung hat auch in anderem Zusammenhang bereits zu aufsehenerregenden Entscheidungen geführt. Gegenstand dieses Beitrags sind nur die Hinzurechnungen im Kontext zur Miete, die nicht nur an unbeweglichen Wirtschaftsgütern, sondern auch an beweglichen Wirtschaftsgütern und an Rechten angerechnet wird. Zusammengefasst vorangestellt heißt es in § 8 Nr. 1 GewStG:

(ein Viertel aus der Summe aus)

- Buchst. d) 1/5 der Miete/Pacht an beweglichen Wirtschaftsgütern
- Buchst. e) 1/2 der Miete/Pacht an unbeweglichen Wirtschaftsgütern
- Buchst. f) 1/4 der Entgelte für zeitlich befristete Überlassung von Rechten,

(soweit die Summe den Betrag von 100.000 Euro übersteigt; ...“)

Diese Ausgaben werden so behandelt, als wären sie die Finanzierungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, wenn sie im Eigentum des Mieters stünden. Die Miete/Pacht (einschließlich Leasingraten) unbeweglicher Wirtschaftsgüter

wird daher als Finanzierungsanteil für die Nutzungsüberlassung pauschal erfasst. Entsprechendes gilt für bewegliche Wirtschaftsgüter und Rechte.

Weitere Anwendungsfälle für die Hinzurechnung von Miete im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG – also an unbeweglichen Wirtschaftsgütern – ist die **Messestandmiete** (strittig). Die Einordnung der Messestandmiete als Finanzierungskostenanteil bei der Miete für unbewegliche Wirtschaftsgüter ist zwar fraglich. Dennoch sollten hier vorsorglich die Mietanteile für den aufgebauten Stand (beweglich) und für die Messefläche (unbeweglich) getrennt ausgewiesen werden.

Weiterhin wird die Miete für **Außenwerbungsträgern** wie auf Litfaßsäulen oder an Plakatwänden als Miete für unbewegliche Wirtschaftsgüter dem Gewerbeertrag hinzugerechnet. Auch die (einmalige) Anmietung von **Baumaschinen**, unabhängig von der Dauer des Mietvertrages, wird hinzugerechnet. Das Gleiche gilt für Unterkünfte wie **Hotels** für Geschäftsreisen oder kurzfristige Autoanmietung. Im Übrigen ist auch die Untermiete Miete im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG. Auch **Erbbauzinsen** sind wie Miete/Pacht an unbeweglichen Wirtschaftsgütern und nicht als Überlassung von Rechten zu behandeln.

Dem Umfang nach fallen unter den Begriff der Miete/Pacht - wie bereits oben be-

schrieben – auch die Kosten für Schönheitsreparaturen, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten. Hinzu kommen Kosten der **Gebäudesachversicherung** (so der BFH, es sei denn, der Mieter müsste diese ohnehin tragen, d.h. die betriebsspezifischen Versicherungen wie Versicherung eingebrachter Güter, Betriebshaftpflicht und Betriebsunterbrechung). Nach Auffassung der Verwaltung (einheitlicher Ländererlass vom 02.07.2012, BStBl. I 2012, 654) kommt es aber allein auf die vertragliche Gestaltung an. Danach sind alle Versicherungskosten hinzuzurechnen. Auch die Grundsteuer ist wieder hinzuzurechnen. Einigkeit besteht nur dahingehend, dass reine Betriebskosten wie Wasser, Strom, Heizung nicht hinzuzurechnen sind.

Weitere Hinzurechnungen gibt es bei der Nutzung (Miete) von beweglichen Gegenständen in § 8 Nr. 1 Buchst. d) (*ein Viertel aus der Summe aus*) „*einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, ...*“ und von Rechten in § 8 Nr. 1 Buchst. f) (*ein Viertel aus der Summe aus*) „*einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen) ...*“.

Aus dieser Differenzierung wird deutlich, dass die Nutzungsentgelte für bewegliche Wirtschaftsgüter und Rechte in der Gewerbesteuerbemessung wesentlich geringer ausfallen und sich daher die genaue Trennung bei der Vereinbarung von Nutzungsentgelten lohnt. Miete für Betriebsvorrichtungen (bewegliches Wirtschaftsgut) werden nur mit 5 % des Nutzungsentgelts hinzugerechnet, hingegen die Miete eines unbeweglichen Wirtschaftsguts mit 12,5 %. Maßgeblich ist, dass die Betriebsvorrichtung in einer so engen Beziehung zu den auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb steht, dass dieser unmittelbar mit ihr betrieben wird.

Franchiseverträge unterfallen den Rechten gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG, soweit das Franchiseentgelt auf die Überlassung der Nutzungsrechte im Franchise System zielt. Betroffen sind Hotel-(Pacht)-Verträge, Schnellrestaurants im Franchise, aber auch Apotheken. Sofern nicht geregelt, kann das Finanzamt schätzen.

IV. Fazit

Die Miete für die Nutzung eines unbeweglichen Wirtschaftsguts fällt neben anderen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG wieder hinzuzurechnenden „Ausgaben“ als wiederkehrende Ausgabe mit 12,5 % mehr ins Gewicht als andere Ausgaben. Miete umfasst

nicht nur den Mietzins, sondern auch sonstige Kosten aufgrund von Nebenpflichten aus dem Mietvertrag wie zum Beispiel Schönheitsreparaturen, Instandhaltung- und Instandsetzung. Hinzuge-rechnet werden weitgehend auch alle Nebenkosten, ausgenommen reine Betriebskosten wie Strom-, Heiz- und Wasserkosten. Relevant für die Bemessung ist der die Summe von 100.000 Euro überschreitende Betrag.

Die Position der Instandhaltungskosten kann der Mieter insofern beeinflussen, als dass diese mit Kosten für den mieterspezifischen Umbau zusammenfallen können. Liegt dann dort der Schwerpunkt, unterfallen diese Kosten nicht der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung. Diese Kosten für den mieterspezifischen Ausbau sind in der Regel über einen längeren Zeitraum abschreibungsfähig. Die Zuordnung hängt letztendlich von den betreffenden Maßnahmen und den individuellen Bedürfnissen des Mieters/Pächters ab.

Auch aufgrund der unterschiedlichen Hinzurechnungshöhe von unbeweglichen und beweglichen Wirtschaftsgütern sowie Rechten lohnt sich die präzise Aufteilung der jeweiligen Kostenanteile in den Verträgen.