



17.10.2019
Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL **Oktober 2019**

Sehr geehrte Damen und Herren,

was ist der Unterschied zwischen einer Aufmerksamkeit und einem Frühstück? Es ist kaum zu glauben, dass diese Frage von dem obersten Finanzgericht in Deutschland, dem BFH in München entschieden werden musste.

Ein Arbeitgeber hatte seinen Arbeitnehmern Backwaren und Heißgetränke kostenlos zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereitgestellt, so im Originalton die Sachverhaltsbeschreibung. Wenn es ein Frühstück gewesen wäre, hätte es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn gehandelt. Was also ist ein Frühstück? Der BFH (Urteil vom 03.07.2019 – VI R 36/17) entschied, dass „... für die Annahme eines (einfachen) Frühstücks jedenfalls ein Aufstrich oder Belag (wie z.B. Butter, Aufschnitt oder Marmelade) hinzutreten muss“. Da dies nicht der Fall war, entging der Arbeitgeber der Lohnsteuernachzahlung und kam mit dem Schrecken davon.

Ist dieses Urteil Anlass sich darüber zu freuen, dass der Steuergerechtigkeit genüge getan wurde? Einerseits ja, andererseits stellt man sich die Frage, was zum Teufel der deutsche Fiskus alles unternimmt, um das Steueraufkommen zu erhöhen und mit seiner restriktiven Auffassung jahrelang Beamte, Unternehmen und Rechtsanwälte/Steuerberater zu beschäftigen? Ist das pure Habgier der Steuereintreiber, neidischer Blickwinkel der Prüfer oder der diesen antrainierte Jagdtrieb?

Vor allem in den nordrhein-westfälischen Finanzbehörden ist zunehmend eine Haltung erkennbar, die sich vom Augenmaß abwendet. Wie schon bei anderen Behörden wird routine- und standardmäßig zulasten des Steuerpflichtigen entschieden. Bevor dem Finanzbeamten vorgeworfen werden kann, er hätte etwas übersehen oder durchgehen lassen, sollen doch bitteschön die Gerichte klären, was richtig ist.

Für die Gilde der Steuerberater ist das, was Unternehmen und Unternehmern zurecht auf die Nerven geht, schon fast normal. Es ist auch kein Ende in Sicht. Schaut man sich die vielen Gesetzesänderungen der letzten Jahre an, so beschäftigt sich die überwiegende Mehrzahl nicht mit Steuervereinfachungen, sondern mit Verschärfungen und Differenzierungen. Wenn der Gesetzgeber mit seiner Regulierungswut und dem Streben nach vollständiger Erfassung aller denkbaren Lebenssachverhalte es vormacht, warum sollten dann die Verwaltungsorgane über eine liberalere Sichtweise verfügen?

Sicher, es gab das eine oder andere sogenannte Steuervereinfachungsgesetz. Die hatten aber fast nie mit wirklichen Steuervereinfachungen materieller Art zu tun, sondern lediglich mit prozessorientierten Verarbeitungsvorgängen. Vielleicht sollte das Bundesfinanzministerium in KI (Künstliche Intelligenz) investieren, um unter Zuhilfenahme von Google und Co. alle möglichen steuerlich relevanten Dinge zu beobachten und zu erfassen. Besteuerung erfolgt dann automatisch nach dem Algorithmus der Mutmaßung. Ist sie falsch, kann sich der Steuerpflichtige ja schließlich dagegen wehren, gerne auch vor Gericht.

Auch der BFH meinte in einem aktuellen Urteil, dass es Aufgabe des Steuerpflichtigen sei, die Unsinnigkeit und Komplexität von steuerlichen Vorschriften auszutricksen. In diesem Fall (Urteil vom 11.04.2019 – III R 36/15) führte die mitvermietete Betriebsvorrichtung einer Kühlanlage unter Verneinung einer Geringfügigkeitsgrenze zur Versagung der Gewerbesteuerkürzung mit der Folge hoher Gewerbesteuerbelastungen. Das vor Gericht unterliegende Unternehmen musste sich von den höchsten Finanzrichtern Deutschlands belehren lassen, dass es ja eine zweite Gesellschaft zur Vermietung der Kühlanlage hätte installieren können. Vielleicht demnächst auch für eine Teeküche? Oder einen Einbauschränk?

Könnte vielleicht die Politik helfen, diesem Wahnsinn der Strangulierung von Unternehmen ein Ende zu setzen? Die Aussicht hierauf ist so aussichtsreich wie der Horizont mitten im Pazifik. Von Steuervereinfachungen redet in der Politik eigentlich niemand mehr. Die Steuerbelastung

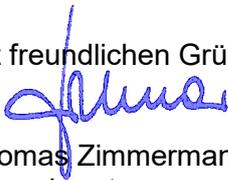
der Unternehmen zu senken hört man hin und wieder von der FDP und von Randgruppen der Union. Im Zeichen des erfolgreichen Populismus lässt sich eher Schlimmes befürchten. Die Reichen - und das sind Unternehmen und Unternehmer per Vorurteil – sollen mehr Steuern zahlen. Das gilt als mehrheitsfähig beim Wählervolk. Die Anhebung von Steuersätzen scheint populär zu sein und dass der Solidaritätszuschlag für Unternehmen beibehalten werden soll, interessiert scheinbar niemanden; die seit 1996 mausetote Vermögensteuer soll wiederbelebt werden und Gemeinden mit niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen werden angeprangert.

Hilft der Journalismus? Böseartig formuliert handelt es sich hier auch um einen Haufen von Populisten, weshalb es so wenig fundierte Beiträge zu Steuergesetzgebung und -vollzug gibt. Da darf auch einmal im öffentlich-rechtlichen Fernsehen (Monitor, 19.09.2019) geäußert werden, dass deutsche Unternehmen in Wirklichkeit gar keine 30 % Steuern bezahlen, weil ihre ausländischen Gewinne niedriger besteuert werden und dass eine Senkung der Unternehmenssteuern tatsächlich zulasten der Arbeitnehmer ginge, die die Steuerausfälle zugunsten der reichen Unternehmen bezahlen müssten.

Alles in Allem: gibt es einen maßvollen und halbwegs gerechten Steuervollzug? Ja, aber nicht in Deutschland. Und populär wäre er auch nicht. England will den Brexit, Deutschland den preußischen Steuer-Vollzug.

Ja, es ist Herbst geworden. Wir haben aber immer einen Mantel für Sie, wenn Ihnen von Seiten des Staates ein frostiger Wind entgegenbläst.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Zimmermann', written in a cursive style.

Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine Oktober 2019	2	Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte einer Personengesellschaft	7
Termine November 2019	3		
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Verdeckte Gewinnausschüttung durch Ausfall eines Darlehns einer GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter	8
Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers können geldwerten Vorteil mindern	5	Mietvertrag zwischen Lebensgefährten steuerlich nicht anzuerkennen	9
Erste Tätigkeitsstätte nach dem Reisekostenrecht	5	Begründung von Eigenbedarfskündigungen	9
Kindergeldanspruch: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung	6	Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids durch Bescheid der Denkmalschutzbehörde	10
Anscheinsbeweis bei privater Pkw-Nutzung	6	Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Bewirtungsaufwendungen	10
Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen	7	Berücksichtigung von Gehaltsnachzahlungen beim Elterngeld	11

Termine Oktober 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	10.10.2019	14.10.2019	07.10.2019
Umsatzsteuer ⁴	10.10.2019	14.10.2019	07.10.2019
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	28.10.2019	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 vorangegangene 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 24.10.2019, 0 Uhr) vorliegen. In den Bundesländern und Regionen, in denen der 31.10.2019 kein gesetzlicher Feiertag (Reformationstag) ist, werden die Beiträge am 29.10.2019 fällig. Die Beitragsnachweise müssen dann bis zum 25.10.2019, 0 Uhr übermittelt werden. 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 November 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	11.11.2019	14.11.2019	08.11.2019
Umsatzsteuer ⁴	11.11.2019	14.11.2019	08.11.2019
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Gewerbsteuer	15.11.2019	18.11.2019	12.11.2019
Grundsteuer	15.11.2019	18.11.2019	12.11.2019
Sozialversicherung ⁵	27.11.2019	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, bei Vierteljahreszahlern mit 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 25.11.2019, 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 2017:⁸

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
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 %
01.07. bis 31.12.2019	-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.

Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers können geldwerten Vorteil mindern

Nutzungsentgelte und andere Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs mindern den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. In Höhe der Zuzahlungen fehlt es insoweit an einer Bereicherung des Arbeitnehmers. Ob der geldwerte Vorteil nach der 1 %-Regelung oder der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird, ist ohne Bedeutung. Voraussetzung für die Kürzung ist, dass der Arbeitnehmer die getragenen Kosten belegen kann.

Die Finanzverwaltung¹ lässt die Kürzung der zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs gehörenden Kosten zu. Dazu gehören z. B. Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kraftfahrzeugsteuer, Fahrzeugversicherungen und Aufwendungen für die Wagenpflege. Nicht zu berücksichtigen sind u. a. Straßenbenutzungsgebühren, Parkgebühren und Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, weil sie nicht zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs gehören.

Das Finanzgericht Münster² lässt eine Minderung des geldwerten Vorteils nur für solche vom Arbeitnehmer getragenen Kosten zu, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen notwendig und zur Erfüllung einer

arbeitsvertraglichen Regelung erforderlich sind. Freiwillig übernommene Kosten gehören nicht dazu.

Im Urteilsfall hatte ein Arbeitnehmer die auf eine Garage entfallenden anteiligen Kosten seines selbstbewohnten Hauses vom geldwerten Vorteil mindern wollen, obwohl die Verpflichtung fehlte, den Dienstwagen in einer Garage unterzustellen. Das Gericht versagte die Kürzung des Vorteils, weil es sich um eine freiwillige Leistung gehandelt habe.

Erste Tätigkeitsstätte nach dem Reisekostenrecht

Nichtselbstständig Beschäftigte können beruflich veranlasste Fahrtkosten grundsätzlich in Höhe ihres tatsächlichen Aufwands oder pauschal mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer als Werbungskosten abziehen. Für den Weg zwischen Wohnung und dem Arbeits- oder Dienort („erste Tätigkeitsstätte“) besteht jedoch eine Ausnahme. Hier kann nur die Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer steuermindernd geltend gemacht werden. Seit 2014 bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte anhand der arbeitsvertraglichen oder dienstrechtlichen Zuordnung durch den Arbeitgeber.³ Zuvor kam es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers an.

Der Bundesfinanzhof⁴ hat in mehreren Urteilen klargestellt, dass der qualitative Schwer-

¹ BMF, Schr. v. 04.04.2018, IV C 5 – S 2334/18/10001, BStBl 2018 I, S. 592, LEXinform 5236596.

² FG Münster, Urt. v. 14.03.2019, 10 K 2990/17, (rkr.), EFG 2019, S. 1083, LEXinform 5022159.

³ § 9 Abs. 4 EStG.

⁴ BFH, Urt. v. 04.04.2019, VI R 27/17, BFH/NV 2019, S. 944, LEXinform 0951414; Urt. v. 10.04.2019, VI R 6/17, BFH/NV 2019, S. 947, LEXinform 0951271;

punkt der Tätigkeit keine Rolle mehr spielt. Eine erste Tätigkeitsstätte kann nach dem ab 2014 geltenden Rechtsverständnis schon vorliegen, wenn der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat. Das können etwa Schreiarbeiten oder auch Dienstantrittsbesprechungen sein. Auch kommt ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet als (großräumige) erste Tätigkeitsstätte in Betracht. Darunter können bspw. Flughäfen, Werksanlagen oder Bahnhöfe fallen.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Neuregelung hat der Bundesfinanzhof nicht.

Kindergeldanspruch: Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung

Der Kindergeldanspruch für ein volljähriges Kind kann nach Erreichen eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang fortbestehen. Bei einer nach dem Abschluss aufgenommenen beruflichen Tätigkeit kommt es darauf an, ob das Beschäftigungsverhältnis oder das Ausbildungsverhältnis im Vordergrund steht. Letzteres wird unterstellt, wenn die Erwerbstätigkeit 20 Wochenstunden nicht überschreitet, es sich um ein Ausbildungsdienstverhältnis handelt oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis ausgeübt wird. Solange es sich um eine einheitliche Erstaus-

bildung handelt, kann weiterhin Anspruch auf Kindergeld bestehen. Bei einer berufsbegleitenden Weiterbildung oder Zweitausbildung hingegen entfällt er.

Selbst mehrere Ausbildungsabschnitte können eine einheitliche Erstausbildung darstellen, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt wird und das Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann.

Eine Verbindung zweier Ausbildungsabschnitte zu einer einheitlichen Erstausbildung kann ferner nicht allein deshalb abgelehnt werden, weil die Absichtserklärung zur Fortführung der Erstausbildung nicht spätestens im Folgemonat nach Abschluss des vorangegangenen Ausbildungsabschnitts bei der Familienkasse vorgelegt wird.

(Quelle: Urteil des Bundesfinanzhofs¹)

Anscheinsbeweis bei privater Pkw-Nutzung

In einem vom Niedersächsischen Finanzgericht² entschiedenen Fall behauptete ein Steuerpflichtiger, er habe den betrieblichen Pkw nicht für Privatfahrten genutzt. Privatfahrten seien ausschließlich mit einem zum Privatvermögen gehörenden vergleichbaren Fahrzeug durchgeführt worden.

Urt. v. 11.04.2019, VI R 36/16, BFH/NV 2019, S. 956, LEXinform 0951092; Urt. v. 11.04.2019, VI R 40/16, BFH/NV 2019, S. 959, LEXinform 0951199, Urt. v. 11.04.2019, VI R 12/17, BFH/NV 2019, S. 963, LEXinform 0951308.

¹ BFH, Urt. v. 20.02.2019, III R 42/18, BFH/NV 2019, S. 999, LEXinform 0952018.

² Niedersächsisches FG, Urt. v. 20.03.2019, 9 K 125/18, (rkr.), LEXinform 5022186.

Da aber dieses Fahrzeug auch von der Ehefrau des Steuerpflichtigen genutzt wurde, bezweifelten die Richter, dass das Privatfahrzeug dem Steuerpflichtigen zur uneingeschränkten privaten Nutzung ständig zur Verfügung stand. Die aus der allgemeinen Lebenserfahrung abgeleitete Vermutung, dass ein betrieblicher Pkw auch zu privaten Zwecken genutzt wird, kann nur durch Beweismittel (z. B. ordnungsgemäßes Fahrtenbuch) erschüttert werden.

Da der Beweis des ersten Anscheins der Privatnutzung des betrieblichen Fahrzeugs durch Gegenbeweis weder entkräftet noch erschüttert wurde, muss der Steuerpflichtige die Versteuerung nach der 1 %-Regelung akzeptieren.

Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen

Ist ein Einzelgewerbetreibender an einer Kapitalgesellschaft beteiligt und dient die Beteiligung dazu, den Absatz von Dienstleistungen des Einzelgewerbetreibenden zu fördern, gehört die Beteiligung zu seinem notwendigen Betriebsvermögen. Erforderlich ist eine dauerhafte und intensive Geschäftsbeziehung zwischen Einzelunternehmen und Beteiligungsgesellschaft. Eine ausgeschüttete Dividende führt dann nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern ist den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmers zuzurechnen.

Der Bundesfinanzhof¹ hat entschieden, dass die Bedeutung der Beteiligung aus Sicht des Einzelunternehmens (und nicht der Kapitalgesellschaft) zu beurteilen ist. Daher ist auch unerheblich, ob die Kapitalgesellschaft über einen eigenen, vom Einzelunternehmen unabhängigen Geschäftsbetrieb verfügt. Maßgeblich für die Bewertung der Bedeutung der Beteiligung ist nicht der Gewinn, sondern der aus der GmbH-Beteiligung resultierende Umsatz.

Im entschiedenen Fall waren ein Einzelunternehmer zu 100 % an der B-GmbH, und diese wiederum zu 100 % an der A- und C-GmbH beteiligt. 99,9 % seines Umsatzes tätigte der Einzelunternehmer mit den drei Gesellschaften, insbesondere mit der C-GmbH, für die er Werbeaufträge und Beratungsleistungen übernahm. Dass die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen überwiegend zur C-GmbH und nicht zur B-GmbH bestanden haben, ist für die Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen unerheblich, da die B-GmbH die C-GmbH beherrscht hat.

Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte einer Personengesellschaft

Erzielt eine Personengesellschaft neben nicht gewerblichen Einkünften auch originär gewerbliche Einkünfte oder Einkünfte aus der Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft, greift die sog. Abfärbewirkung. Das heißt, ihre gesamten

¹ BFH, Urt. v. 10.04.2019, X R 28/16, BFH/NV 2019, S. 950, LEXinform 0951058.

Einkünfte gelten als solche aus Gewerbebetrieb.¹

In dem vom Bundesfinanzhof² entschiedenen Fall erzielte eine KG hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Daneben erzielte sie aber auch geringfügige gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Personengesellschaften. In dem Fall, in dem eine Personengesellschaft nur geringfügige originär gewerbliche Tätigkeiten ausführt, kommt es nicht zur Abfärbung. Die KG war der Ansicht, dass dies auch für geringfügige gewerbliche Beteiligungseinkünfte gelten müsse.

Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Er entschied, dass gewerbliche Beteiligungseinkünfte unabhängig von ihrem Umfang immer zur Umqualifizierung nicht gewerblicher Einkünfte führen. Im Hinblick auf die Gewerbesteuer sei die Abfärbewirkung aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte aber nur dann verfassungsgemäß, wenn die infolge der Abfärbung gewerblichen Einkünfte nicht gewerbesteuerbar sind. Nur so werden Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern nicht schlechter gestellt.

Verdeckte Gewinnausschüttung durch Ausfall eines Darlehns einer GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter

Gewährt eine GmbH ihrem Gesellschafter ein Darlehn, kann bereits die Darlehnshingabe zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) beim Gesellschafter führen. Diese darf den Gewinn der Gesellschaft nicht mindern und führt beim Gesellschafter zu Einnahmen aus Kapitalvermögen. Dies ist dann der Fall, wenn bereits bei Darlehnsauszahlung aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Darlehnsnehmers mit einer Rückzahlung nicht gerechnet werden kann. In diesem Fall steht der Darlehnsgewährung von vornherein kein Gegenwert gegenüber und es ist davon auszugehen, dass keine Rückzahlungsverpflichtung begründet werden sollte. Die Darlehnsgewährung beruht in diesem Fall auf dem Gesellschaftsverhältnis.

Konnte die GmbH im Zeitpunkt der Darlehnsgewährung mit einer Rückzahlung rechnen, kommt es nicht bereits in diesem Zeitpunkt zu einer vGA. Wird das Darlehn später uneinbringlich und bucht die GmbH deshalb das Darlehn aus, kann es in diesem Zeitpunkt zu einer vGA kommen, wenn die Darlehnsgewährung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Dies ist dann der Fall, wenn das Darlehn dem Fremdvergleich nicht standhält. Bei einem beherrschenden Gesellschafter hält ein Darlehn bereits dem formellen Fremdvergleich nicht stand, wenn es an einer klaren, im Vo-

¹ § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 und 2 EStG.

² BFH, Urt. v. 06.06.2019, IV R 30/16, BFH/NV 2019, S. 994, LEXinform 0950860.

raus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung über das Darlehn und seine Konditionen fehlt. Dem materiellen Fremdvergleich hält ein Darlehn nicht stand, wenn die geschäftlichen Bedingungen der Darlehensvergabe (Verzinsung, Sicherheiten, Rückzahlungsrisiko) nicht dem entsprechen, was unter fremden Dritten vereinbart worden wäre.

Aufgrund der vorgenannten Grundsätze hat das Finanzgericht Münster¹ die Klage einer GmbH gegen Körperschaftsteuerbescheide abgewiesen, in denen das Finanzamt die Vermögensminderungen aus der Darlehensgewährung bzw. der Ausbuchung von Darlehn nicht einkommensmindernd berücksichtigt hatte.

Mietvertrag zwischen Lebensgefährten steuerlich nicht anzuerkennen

Ein Mietvertrag zwischen Lebensgefährten über die hälftige Nutzung der gemeinsam bewohnten Wohnung hält einem Fremdvergleich nicht stand und ist steuerlich nicht anzuerkennen. So sieht es jedenfalls das Finanzgericht Baden-Württemberg.²

Die Eigentümerin einer Immobilie mit mehreren Wohnungen nutzte die im Obergeschoss befindliche Wohnung gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten. Dieser überwies monatlich einen als Miete bezeichneten Betrag. Aus

einer schriftlichen Vereinbarung ergab sich, dass die Mitbenutzung der Wohnung mit einem festen Betrag inklusive Nebenkosten zu vergüten sei.

Aus der Vermietung dieser Wohnung erklärte die Überlassende einen Verlust, den das Finanzamt nicht berücksichtigte. Das Finanzgericht hat sich dieser Meinung angeschlossen und festgestellt, dass das Mietverhältnis keinem Fremdvergleich standhalte und somit steuerlich nicht anzuerkennen sei. Solche Mieteinnahmen seien als nicht zu berücksichtigende Beiträge zur gemeinsamen Haushaltsführung anzusehen. Somit seien auch die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen für eine solche Wohnung nicht abzugsfähig.

Begründung von Eigenbedarfskündigungen

Bei Eigenbedarfskündigungen müssen Gerichte genau prüfen, ob im jeweiligen Einzelfall die Interessen des Mieters an der Fortsetzung des Mietverhältnisses diejenigen des Vermieters an dessen Beendigung überwiegen.³ Dies geht aus zwei Entscheidungen des Bundesgerichtshofs⁴ hervor, mit denen er seine Rechtsprechung zu der Frage präzisiert hat, wann ein Mieter nach einer ordentlichen Kündigung die Fortsetzung des Mietverhältnisses wegen unzumutbarer Härte verlangen kann. Dabei betont das Gericht,

¹ FG Münster, Urt. v. 12.04.2019, 13 K 3923/16, (rkr.), EFG 2019, S. 1327, LEXinform 5022226.

² FG Baden-Württemberg, Urt. v. 06.06.2019, 1 K 699/19, LEXinform 5022295.

³ § 574 Abs. 1 BGB.

⁴ BGH, Urt. v. 22.05.2019, VIII ZR 180/18, LEXinform 1677159; Urt. v. 22.05.2019, VIII ZR 167/17, LEXinform 1677158.

dass allgemeine Fallgruppen, in denen generell die Interessen einer Partei überwiegen, nicht gebildet werden können. Vielmehr habe eine genaue Prüfung jedes Einzelfalls zu erfolgen.

Die zu beurteilenden Sachverhalte betrafen zum einen eine inzwischen über 80 Jahre alte Mieterin mit attestierter Demenzerkrankung. Das andere Verfahren betraf eine Kündigung, die u. a. damit begründet wurde, dass die Wohnung zur besseren Unterstützung einer pflegebedürftigen Angehörigen benötigt werde. Beide Mieter beriefen sich auf die Härtefallklausel, um trotz Eigenbedarfs weiter in der Wohnung bleiben zu können.

Nach Auffassung des Gerichts stellt das hohe Alter eines Mieters oder eine bestimmte Mietdauer nicht ohne weiteres eine besondere Härte dar. Beruft sich ein Mieter auf schwerwiegende Erkrankungen und Gesundheitsgefahren, die mit einem möglichen Umzug verbunden wären, genügt auch das alleine nicht, um eine Fortsetzung des Mietverhältnisses zu erreichen. In diesen Fällen müssen die entscheidenden Gerichte ein Sachverständigengutachten einholen, um zu klären, an welchen Erkrankungen der betroffene Mieter konkret leidet und wie sich diese auf seine psychische und physische Verfassung auswirken.

Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids durch Bescheid der Denkmalschutzbehörde

Eheleute hatten in ihrer Einkommensteuererklärung zu Sonderabschreibungen führende Aufwendungen durch Baumaßnahmen an einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude nicht geltend gemacht. Die Einkommensteuerbescheide wurden bestandskräftig. Bescheinigungen der Denkmalbehörde wurden erst nach Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide ausgestellt und dem Finanzamt mit dem Antrag auf Berücksichtigung der sich dadurch ergebenden Sonderabschreibungsbeträge eingereicht. Das Finanzamt lehnte die nachträgliche Änderung der Einkommensteuerbescheide ab.

Dagegen verpflichtete der Bundesfinanzhof¹ das Finanzamt zur Änderung der Bescheide. Nach dem Urteil ist die Bescheinigung der Denkmalbehörde ein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid. Er ist deshalb zu ändern.²

Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Bewirtungsaufwendungen

Auch wenn gegen einkommensteuerrechtliche Aufzeichnungspflichten für Bewirtungsaufwendungen verstoßen wird, ist unter bestimmten Voraussetzungen dennoch ein Vorsteuerabzug möglich.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einem Unternehmensberater stellte der Prüfer fest,

¹ BFH, Urt. v. 19.02.2019, X R 17/18, BFH/NV 2019, S. 801, LEXinform 0951906.

² § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

dass die Belege für Bewirtungsaufwendungen keine Eintragung zum Anlass und zu den Teilnehmern der Bewirtung enthielten. Aus diesem Grund versagte er den entsprechenden Betriebsausgabenabzug. Gleichzeitig kürzte er die geltend gemachten Vorsteuern aus den einkommensteuerlich nicht anerkannten Aufwendungen.

Dem hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg¹ widersprochen. Die Versagung des Vorsteuerabzugs allein auf der Grundlage der Nichteinhaltung steuerlicher Formvorschriften ist eine mit dem mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz nicht vereinbare Belastung. Für umsatzsteuerliche Zwecke kommt es darauf an, ob die unternehmerische Verwendung der Bewirtungsleistungen nachgewiesen und die Aufwendung nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen zu beurteilen sind.

Berücksichtigung von Gehaltsnachzahlungen beim Elterngeld

Das Bundessozialgericht² hat entschieden, dass nachgezahlter laufender Arbeitslohn, welchen der Elterngeldberechtigte außerhalb der für die Bemessung des Elterngelds maßgeblichen zwölf Monate vor dem Monat der Geburt des Kinds erarbeitet hat, die Bemessungsgrundlage für das Elterngeld erhöhen kann. Entscheidend ist, dass der nachgezahlte Arbeitslohn dem Elterngeldbe-

rechtigten innerhalb dieser zwölf Monate zugeflossen ist.

Der für die Berechnung des Elterngelds maßgebliche Zwölf-Monats-Zeitraum umfasste im entschiedenen Fall die Monate Juli 2013 bis Juni 2014. Obwohl die Mutter des Kinds von ihrem Arbeitgeber im August 2013 noch eine Gehaltsnachzahlung für Arbeiten erhielt, die sie im Juni 2013 erbracht hatte, ließ der Arbeitgeber diese Nachzahlung bei der Bemessung des Elterngelds außen vor.

Zu Unrecht, wie das Bundessozialgericht entschied. Entscheidend war, dass der Betrag für Juni 2013 der Mutter noch während des Bemessungszeitraums zugeflossen war.

¹ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 09.04.2019, 5 K 5119/18, (rkr.), EFG 2019, S. 1142, LEXinform 5022206.

² BSG, Urt. v. 27.06.2019, B 10 EG 1/18 R, LEXinform 0449930.

Verzicht auf den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens in Fällen geringerer Bedeutung

I. Ausgangslage

Im Rahmen der Erstellung von Jahresabschlüssen sind Rechnungsabgrenzungsposten immer dann zu bilden, wenn Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag anfallen, die Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten dient dazu, vorausbezahlte Aufwendungen bzw. Erträge des Folgejahres in dem Jahr auszuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind. Es handelt sich um vorausgezahlte Aufwendungen bzw. Erträge, denen noch nicht erbrachte, zeitbezogene Gegenleistungen des Vertragspartners gegenüberstehen. Beispiele für solche Abgrenzungsposten sind vorausgezahlte Kfz-Steuern, Versicherungsbeiträge sowie Miet- und Pachtzinsen, die bereits im Vorjahr für das Folgejahr gezahlt wurden.

Im Rahmen der Erstellung des handelsrechtlichen bzw. steuerlichen Jahresabschlusses stellt sich für den Bilanzierenden die Frage, wie detailliert bei der Bildung des Rechnungsabgrenzungspostens vorgegangen werden muss. Es ist zu

überlegen, ob der mit der Abgrenzung verbundene Zeitaufwand auch für kleinere Beträge sinnvoll ist. Zudem gebietet der Grundsatz der Wesentlichkeit, unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses außer Betracht zu lassen.

II. BFH-Entscheidung vom 18.03.2010

In seiner Entscheidung aus 2010 hatte der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein Abgrenzungsposten nur zu bilden ist, wenn der abzugrenzende Sachverhalt mehr als € 410,00 beträgt. Der BFH hat damit entschieden, dass in Fällen von geringerer Bedeutung auf eine Abgrenzung verzichtet werden kann. Er begründet dies mit der untergeordneten Bedeutung solcher Beträge und weist darauf hin, dass eine Nichtabgrenzung kleinerer Beträge das Jahresabschlussergebnis nur unwesentlich beeinflusst. Mit dieser Entscheidung wird dem Bilanzierenden eine praktikablere Antwort darauf gegeben, ab welcher Höhe die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens sinnvoll ist. Im Ergebnis bedeutet dies eine erhebliche Er-

leichterung für den Bilanzierenden, da so auf eine Vielzahl von Rechnungsabgrenzungen aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden kann. Der BFH orientierte sich an der damals gültigen Grenze für die Aktivierung geringwertiger Wirtschaftsgüter. Mittlerweile ist diese GWG-Grenze auf € 800,00 gestiegen.

III. FG-Entscheidung vom 02.03.2018

In seiner Entscheidung aus 2018 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg klargestellt, dass auch die höhere GWG-Grenze von € 800,00 für die Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten als Maßstab herangezogen werden kann. Die Revision des Finanzamtes gegen die Finanzgerichtsentscheidung wurde vom BFH als nicht zulässig verworfen. Die Entscheidung des Finanzgerichts ist somit rechtskräftig.

Auch wenn sich die Finanzverwaltung diese Rechtsentwicklung noch nicht überall zu Eigen gemacht hat, so handelt es sich doch um ein Musterurteil, welches eine gute Argumentation bietet, um sich ggf. mit dem für Sie zuständigen Finanzamt auseinanderzusetzen.

IV. Unser Tipp

Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten dient dazu, Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr auszuweisen, dem sie

wirtschaftlich zuzuordnen sind. Hierbei sollte jedoch der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung kommen. Auf eine Abgrenzung kann immer dann verzichtet werden, wenn dies keine Auswirkungen auf die richtige Darstellung der Vermögens- und Ertragslage hat. Die Rechtsprechung räumt dem Steuerpflichtigen daher die Möglichkeit ein, in Fällen geringer Bedeutung auf eine genaue Abgrenzung zu verzichten und orientiert sich dabei an den Grenzen, die für ein geringwertiges Wirtschaftsgut gelten.

EuGH-Urteil: Verpflichtung zur Arbeitszeiterfassung

I. Worum geht es?

Das EuGH-Urteil zur Arbeitszeiterfassung wird landauf, landab diskutiert und hat bislang, besonders auf Grund der hohen Unsicherheit bezüglich der Umsetzung im deutschen Recht, für allerlei Aufruhr gesorgt. Grundsätzlich gilt aber einen kühlen Kopf zu bewahren. Das wissen wir bisher:

Am 14.05.2019 entschied der EuGH, dass die Mitgliedsstaaten die Arbeitgeber verpflichten müssen ein System einzuführen, mit dem die tägliche Arbeitszeit eines jeden Arbeitnehmers erfasst wird. Laut EuGH geht es grundsätzlich um die Gewährleistung des Schutzes der Sicherheit und Gesundheit der Arbeitnehmer. Durch die Zeiterfassung soll sichergestellt werden, dass die in der Charta der Grundrechte der EU garantierten Rechte des Arbeitnehmers in Bezug auf Höchstarbeitszeiten und Ruhezeiten eingehalten werden.

II. Der EuGH-Fall

Bei dem konkreten Fall, der vom EuGH entschieden wurde, handelte es sich um die Klage einer spanischen Arbeitnehmervereinigung (CCOO) gegen die Deutsche Bank SAE. Die CCOO war davon

überzeugt, dass die Deutsche Bank verpflichtet sei, ein Erfassungssystem zur Überprüfung der täglichen Arbeitszeiten zu implementieren. Der EuGH gab der Klage statt und stellte ausdrücklich fest, dass eine nationale Rechtsvorschrift, die Arbeitgeber nicht verpflichtet ein System einzurichten, mit dem die von jedem Arbeitnehmer geleistete tägliche Arbeitszeit gemessen werden kann, mit der EU-Arbeitszeitrichtlinie (RL-2003/88/EG) sowie der Arbeitsschutzrahmenrichtlinie (89/391/EWG) unvereinbar sei. Dennoch überlässt der EuGH es den Mitgliedstaaten „die konkreten Modalitäten zur Umsetzung eines solchen Systems, insbesondere dessen Form, festzulegen, und zwar gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen Tätigkeitsbereichs, sogar der Eigenheiten bestimmter Unternehmen, namentlich ihrer Größe“ (EuGH C-55-18, Rn. 63).

III. Handlungsbedarf

Damit steht für Arbeitgeber fest, dass ein Arbeitszeiterfassungssystem angewandt werden muss. Wie diese Pflicht des Arbeitgebers jedoch im Einzelnen ausgestaltet wird, bleibt den Mitgliedsstaaten

selbst überlassen. Indem der EuGH einräumt, dass der nationale Gesetzgeber hierbei auch die Eigenheiten bestimmter Unternehmen, namentlich ihre Größe, berücksichtigen kann, wird den jeweiligen Gesetzgebern ein weiterer Spielraum zugestanden. Dies eröffnet die gesetzgeberische Möglichkeit, keine allgemein gültige Pflicht zur Arbeitszeiterfassung einzuführen, sondern beispielsweise ein abgestuftes Modell, das an spezifische Faktoren (besagte „Eigenheiten bestimmter Unternehmen“) gekoppelt wird.

Deutlich äußert der EuGH dennoch, dass ein System, welches lediglich die Überstunden aufzeichnet, kein wirksames Mittel zur Umsetzung der festgelegten Ziele sei (EuGH C-55-18, Rn. 52).

Es müssen also solche Systeme eingeführt werden, die die vollständige tägliche Arbeitszeit der Arbeitnehmer erfassen. Der EuGH spricht hierbei von objektiven, verlässlichen und zugänglichen Systemen (EuGH C-55-18, Rn. 60), um die tatsächliche Einhaltung der Mindestruhe- und Höchstarbeitszeiten zu gewährleisten.

IV. Unser Tipp

Es bleibt also festzuhalten, dass aktuell noch gar nicht feststeht, wie die Pflicht zur Arbeitszeiterfassung im deutschen Recht umgesetzt werden wird. Erste Erwägungen sollten zwar schon jetzt angestellt werden. Sich von der allgemeinen Hektik

in dieser Angelegenheit anstecken zu lassen, erscheint uns jedoch nicht sinnvoll zu sein.

In vielen Betrieben sind solche Systeme, wie der EuGH sie fordert, bereits seit Jahren gang und gäbe. In solchen Fällen ist es zwar notwendig, aber auch ausreichend zu überprüfen, ob das verwendete System den (zukünftig zu erwartenden) Anforderungen des nationalen Gesetzgebers gerecht wird, was vielfach der Fall sein wird.

Nach dem aktuellen Stand wird es im Wesentlichen darauf ankommen, dass ein solches System ganzheitlich die tägliche Arbeitszeit misst.

Abschließend bleibt daher darauf hinzuweisen, dass auf die Einhaltung der vorgeschriebenen Mindestruhe- und Höchstarbeitszeiten in der Zukunft noch stärker als bisher schon geachtet werden sollte. Spätestens ab der Umsetzung des Urteils in deutsches Recht ist mit verstärkten Kontrollen durch die Gewerbeaufsichtsämter zu rechnen.

Bei der Umsetzung der vom EuGH formulierten Pflicht einer Einführung bzw. Überprüfung eines Arbeitszeiterfassungssystems, stehen wir Ihnen gerne jederzeit mit Rat und Tat beiseite.

Zwei Jahre Transparenzregister - Ein Update

I. Einleitung

Das Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten, das sog. Geldwäschegesetz (GwG), bescherte der Wirtschaft bereits Mitte 2017 das zu diesem Zeitpunkt seiner Art nach völlig neue Transparenzregister. Seitdem werden bestimmte Angaben über sogenannte „wirtschaftlich Berechtigte“ (international „UBO – Ultimate Beneficial Owner“) im Sinne des GwG erfasst, gespeichert und können (bisher nur) unter bestimmten Umständen von bestimmten Personengruppen eingesehen werden. Die im Register hinterlegten Angaben betreffen nach § 3 GwG nur „natürliche Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein *Vertragspartner* steht, oder auf deren Veranlassung eine *Transaktion* durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung begründet wird“.

In einem Zeitalter, in dem der Rechtsstaat dem Schutz personenbezogener Daten maßgebliche Bedeutung zumisst, wie etwa im Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) sowie insbesondere durch das Inkrafttreten der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO), zielt das Transparenzregister auf das Gegenteil ab, nämlich die umfassende Offenlegung von bestimmten per-

sonenbezogenen Daten. Dies erfolgt auf der Grundlage der lediglich abstrakten Gefahr, dass Gelder oder Wirtschaftsgüter zu rechtswidrigen Zwecken verwendet werden könnten. Klar ist: Transparenz ist das kontradiktatorische Gegenteil von Datenschutz. Der Gesetzgeber hat entschieden, inwieweit Transparenz als rechtmäßige Ausnahme zu dem grundlegenden Prinzip des Datenschutzes zu schaffen ist, wenn auch mit z.T. eher unklaren Regelungen.

Anders als das Handelsregister ist das Transparenzregister bisher ein grundsätzlich nicht öffentlich einsehbares elektronisches Register. Die Begrenzung des Rechts auf Einsichtnahme ist bislang noch der Hebel zur Aufrechterhaltung eines gewissen Datenschutzniveaus. Dies hatte zur Folge, dass die meisten Anträge auf Einsicht vom zuständigen Bundesverwaltungsamt abgelehnt wurden. Danach ist der praktische Nutzen des Transparenzregisters derzeit als eher gering einzustufen, was auch der europäische Gesetzgeber erkannt hat und mit der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie auch den Deutschen Gesetzgeber zwingt, bis zum 10. Januar 2020 ein entsprechendes Gesetz zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zu verab-

schieden, das derzeit in einem *Regierungsentwurf* vorliegt (im Weiteren auch nur „Regierungsentwurf“ genannt), der zu Beginn des nächsten Jahres Gültigkeit erlangen soll.

Danach erfährt das Transparenzregister einen grundlegenden Strukturwandel und wird zu einem öffentlichen Register. Das bringt einerseits die gewünschte Transparenz über die wirtschaftlich Berechtigten, für die Mitteilungsverpflichteten allerdings weitergehende Pflichten und Risiken.

II. Wirtschaftlich Berechtigter

1. Grundsatz

Wirtschaftlich Berechtigte für juristische Personen sind (stets nur) natürliche Personen, die unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % der Kapitalanteile an einer Gesellschaft halten, mehr als 25 % der Stimmrechte kontrollieren, oder auf „vergleichbare Weise Kontrolle ausüben“. Es geht mithin darum, *natürliche Personen* zu identifizieren, die maßgeblichen Einfluss auf juristische Personen haben, oder die in anderer Weise bestimmend am Wirtschaftsverkehr teilnehmen. Nach Maßgabe dieser Schwellenwerte können durchaus mehrere wirtschaftlich Berechtigte vorhanden sein. Die Formulierung „auf vergleichbare Weise Kontrolle ausüben“ erfasst zum Beispiel vertragliche Absprachen wie Stimmbindungsverträge oder

Poolvereinbarungen, nicht aber rein faktische Kontrolle durch soziale oder familiäre Verbundenheit.

2. Mittelbare Beteiligung und beherrschender Einfluss

Besteht eine mittelbare Beteiligung in der Weise, dass nicht lediglich natürliche Personen zu mehr als 25 % am Kapital und/oder den Stimmrechten beteiligt sind, muss das Vertretungsorgan der Betroffenen Gesellschaft oder Personenvereinigung prüfen, ob eine mittelbare Beherrschung vorliegt. Insoweit kommt es auf einen *beherrschenden* Einfluss nach Maßgabe der Regelungen von § 290 Abs. 2 bis 4 HGB an, welche auf tatsächliche Kontrolle aufgrund einer *Mehrheitsbeteiligung* o.ä. abstellt. Für eine derartige Kontrolle müssen mehr als 50 % der Stimmrechtsanteile gehalten werden oder sonstige Rechte maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft gewähren. Eine Beteiligungskette kann insoweit beliebig lang werden, wobei ein beherrschender Einfluss nur dann vorliegt, wenn auf jeder Ebene mehr als 50 % der Stimmrechte gehalten werden. Wird die relevante Beteiligungsschwelle am Ende der Beteiligungskette von keiner natürlichen Person erreicht, definiert das Gesetz mittels einer Fiktionsregelung das Vertretungsorgan der betreffenden Gesellschaft als wirtschaftlich Berechtigten.

3. Treuhandverhältnisse, stille Beteiligungen

Weder der Gesetzgeber noch die Rechtsprechung haben sich bislang klar zu der Eigenschaft der wirtschaftlichen Berechtigung bei Treuhandverhältnissen und stillen Beteiligungen geäußert. Insoweit besteht erhebliche Rechtsunsicherheit, da die Bejahung der Frage bußgeldbewehrte Verpflichtungen für die beteiligten Personenkreise auslöst, falls die dann bestehenden Mitteilungspflichten bisher nicht erfüllt wurden.

Der Unterschied von Treuhandverhältnissen sowie stillen Beteiligungen zu dem Standardfall der kapitalmäßigen Beteiligung liegt darin, dass letztere in dem Mitgliedschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnis wurzeln, mithin zumeist durch das Gesellschaftsrecht begründet sind. Treuhandverhältnisse und stille Beteiligungen beruhen hingegen lediglich auf einer schuldrechtlichen Vereinbarung. Während auch schuldrechtliche Vereinbarungen umfangreiche Verpflichtungen enthalten können, gewähren sie grundsätzlich keine gesellschaftsrechtlichen Mitgliedsrechte, sondern nur das Recht auf Basis eines Vertrages Ansprüche gegen die Gesellschaft oder die Gesellschafter stellen zu können. Der unmittelbare Zugriff auf die Gegenstände des Anspruches obliegt bei Schulverhältnissen mithin immer dem Willen eines Dritten, während die Gesell-

schafter unter sich unmittelbare Gewalt ausüben können.

Umstritten ist die Frage der wirtschaftlichen Berechtigung vor allem im Falle eines Treuhandverhältnisses, bei dem der Treuhänder unmittelbarer Gesellschafter wird und somit zweifelsfrei mehr als 25 % der Kapitalanteile – wenn auch nicht für sich selbst – hält. Gleichzeitig ist er auf Basis des Treuhandvertrages verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe der Wünsche des Treugebers zu führen und diesem die Gewinne und Verluste zugerechnet werden.

Nach einer Ansicht ist der Treugeber als wirtschaftlich Berechtigter anzusehen und daher dem Transparenzregister zu melden, weil er die Mehrheit der Risiken und Chancen des Unternehmens trägt. Nach anderer Ansicht reicht aber eine rein schuldrechtliche Vereinbarung für die erforderliche Kontrolle im Sinne des GWG nicht aus, weil eine Beherrschung den Voraussetzungen von § 290 Abs. 2 bis 4 HGB genügen muss und mit dem Treuhänder bereits ein vollwertiger Gesellschafter existiert.

Widersprüchlich und mithin ausgeschlossen dürfte jedenfalls sein, dass es gleichzeitig zwei wirtschaftlich Berechtigte geben kann, die ihre Berechtigung von denselben Gesellschaftsanteilen ableiten. Es muss mithin entschieden werden, ob der Treuhänder oder der Treugeber wirtschaft-

lich Berechtigter im Sinne des GwG ist/sein soll. Würde man den Treugeber aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarung als wirtschaftlich Berechtigten ansehen wollen, so müsste man konsequent die wirtschaftliche Berechtigung des Treuhänders verneinen. Da der Treuhänder aber vollwertiger Gesellschafter ist, und nach Maßgabe des § 3 Abs. 2 GWG eindeutig mehr als 25 % der Kapitalanteile hält, müsste man - die wirtschaftliche Berechtigung des Treugebers unterstellt - die wirtschaftliche Berechtigung des Treuhänders entgegen dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut verneinen. Das scheint nach geltendem Recht nicht zu rechtfertigen.

III. Person des Verpflichteten und Umfang der Mitteilungspflicht

1. Mitteilungspflichtige

Mitteilungspflichtig sind nicht die wirtschaftlich Berechtigten selbst, sondern die Mitteilungspflicht zum Transparenzregister trifft die juristische Person bzw. die eingetragenen Personengesellschaften selbst, vertreten durch ihr jeweiliges Vertretungsorgan. Dieses mag im Einzelfall mit der wirtschaftlich berechtigten Person identisch sein, Pflichtenträger bleibt jedoch dennoch die juristische Person oder die eingetragene Personengesellschaft.

2. Mitwirkungspflicht des wirtschaftlich Berechtigten

Die wirtschaftlich Berechtigten sind nach Maßgabe des GwG gegenüber dem Vertretungsorgan verpflichtet, die erforderlichen Angaben zu machen und Auskünfte zu erteilen. Dies umfasst allerdings keine solchen Informationen, die bereits aus Dokumenten und Eintragungen ersichtlich sind, die in einem der enumerativ in § 20 Abs. 2 GWG aufgezählten Register, insbesondere dem Handelsregister, elektronisch abrufbar sind. Auskunft zu erteilen ist jedoch über weitere Quellen von Kontrolle, wie etwa Stimmbindungsvereinbarungen oder Poolverträgen, welche die Kontrollschwelle von 25 % überschreiten. Dabei kann es sich durchaus um Informationen handeln, an denen der wirtschaftlich Berechtigte ein berechtigtes Geheimhaltungsinteresse haben mag. An der grundsätzlichen Verpflichtung zur Auskunftserteilung des wirtschaftlichen Berechtigten sowie der Mitteilungspflicht des Verpflichteten ändert dies jedoch nichts.

3. Exkurs: Ausweitung des Kreises der Verpflichteten nach § 2 GwG

Der Regierungsentwurf enthält ferner eine Ausweitung des Kreises der generell geldwäscherechtlich Verpflichteten gemäß § 2 GwG i.V.m. § 10 GwG. So werden etwa Immobilienmakler zukünftig auch dann erfasst, wenn sie z.B. Mietverträge vermitteln, bei denen die monatliche Miete

10.000 € übersteigt. Gleiches gilt für Kunstlagerhalter. Auch erfasst werden Dienstleister im Bereich der Kryptowährungen, wie etwa BitCoin. Unter anderem für Rechtsanwälte und Notare wird die Eigenschaft als Verpflichteter bzgl. der Mitwirkung an bestimmten Mandaten erweitert: Während bisher etwa „Kauf und Verkauf von Immobilien oder Gewerbebetrieben“ erfasst waren, erweitert der Regierungsentwurf die Pflichten zukünftig umfassend auf „Zusammenschlüsse oder Übernahmen“ sowie auf „geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen“. Verpflichtete müssen mithin keineswegs aus dem direkten Kreis der dem Unternehmen zuzuordnenden Personen kommen. Eine Mitteilungspflicht dieser Verpflichteten gegenüber dem Transparenzregister besteht jedoch nur in Fällen, in denen Tatsachen vorliegen, die auf bestimmte strafrechtlich relevante Umstände hindeuten. Eine Mitteilungspflicht dieser Personenkreise besteht mithin nur im Ausnahmefall.

IV. Recht auf Einsichtnahme

1. Noch geltende Rechtslage

Die Interessen des wirtschaftlich Berechtigten sind derzeit noch dergestalt geschützt, dass das Recht auf Einsichtnahme weitgehend beschränkt ist. Einsichtsberechtigt sind derzeit vor allem a) Behörden sowie b) Personen die nach dem GWG zu Sorgfaltspflichten gegenüber

Kunden verpflichtet sind, dies jedoch auch nur sofern Sie darlegen, dass die Einsichtnahme zu dem Zweck erfolgt, dass sie ihre Sorgfaltspflichten erfüllen können. Darüber hinaus ist eine Einsicht nur unter Darlegung eines „berechtigten Interesses“ möglich, was vom zuständigen Bundesverwaltungsamt derzeit äußerst restriktiv behandelt wird. Rechtsberater etwa sind nicht allein aufgrund des Bestehens eines Mandatsverhältnisses zu der relevanten Person zur Einsichtnahme berechtigt. Selbst das Vorliegen eines vollstreckbaren Titels berechtigt nicht zur Einsichtnahme im Hinblick auf die Frage, ob der betreffende Schuldner Aktionär einer Aktiengesellschaft ist o.ä.

Wirtschaftsprüfer erhalten jedoch jedenfalls dann Einsicht, sofern Sie mit der Jahresabschlussprüfung beauftragt sind, da sie sich insoweit auf § 320 HGB berufen können, wonach Ihnen ein umfassendes Auskunftsrecht gegenüber der Gesellschaft zusteht. Der Steuerdeklarationspflicht möchte der Staat offenbar nicht im Wege stehen.

2. Zukünftige Rechtslage

Der Kreis der Einsichtsberechtigten soll sich mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Regierungsentwurfes grundlegend ändern, nach welchem der Inhalt des Transparenzregisters künftig „allen Mitgliedern der Öffentlichkeit“ zugänglich sein soll. Damit wird das Gesetz zukünftig wohl dem an-

gestammten Ziel deutlich besser gerecht werden, Herkunft und Weiterleitung von Geldern nachvollziehbar und prüfbar zu machen. Denn wenn nicht nur vorwiegend staatliche Behörden, sondern auch die Öffentlichkeit das Transparenzregister überwachen, werden Verwendung und Erhalt von Gewinnen aus schweren Straftaten sicherlich erschwert.

Ebenso erschwert werden jedoch auch berechnete Interessen der wirtschaftlich Berechneten, vertrauliche Daten vertraulich zu behandeln. Insoweit kommen anerkanntermaßen die Rechte auf Achtung der Privatsphäre sowie der Schutz personenbezogener Daten in Betracht. Auch diese Rechte werden zukünftig Schutz erfahren, jedoch in stark eingeschränktem Maße. Zukünftig werden die Vorzeichen dergestalt umgekehrt, dass nicht mehr der Einsicht nehmende ein Recht auf Einsichtnahme nachweisen muss, sondern umgekehrt der wirtschaftliche Berechnete ein wohl nur ausnahmsweise bestehendes Recht auf Geheimhaltung darlegen muss.

Der wirtschaftlich Berechnete soll zukünftig nur noch nach § 23 Absatz 2 GwG die Möglichkeit haben, eine Beschränkung der Einsichtnahme zu beantragen, sofern er „überwiegende schutzwürdige Interessen“ darlegt, welche nach Maßgabe des Gesetzes dann vorliegen, wenn die öffentliche Freigabe den wirtschaftlich Berechneten der Gefahr aussetzen würde, Opfer

von bestimmten, enumerativ aufgezählten, Straftaten zu werden. Das Bevorstehen von Straftaten glaubhaft zu machen, dürfte eine hohe Hürde darstellen.

Da der wirtschaftlich Berechnete von der Einsichtnahme durch die „Öffentlichkeit“ im Einzelfall nicht informiert wird, kann sich ein solcher Antrag mithin voraussichtlich nicht auf einen Einzelfall beziehen, sondern würde wohl die generelle Einsichtnahme der Öffentlichkeit beschränken oder ganz ausschließen müssen. Da eine solche nahezu umfassende Beschränkung dem Sinn des Transparenzregisters grundlegend zuwiderläuft, wird wohl mit einer restriktiven Handhabung seitens des Bundesverwaltungsamtes zu rechnen sein.

V. Gegenstand der Angaben

Inhaltlich umfassen die Angaben nach geltender Rechtslage Vor- und Nachname, Geburtsdatum, Wohnort und Art sowie Umfang des wirtschaftlichen Interesses. Zukünftig wird auch die Staatsangehörigkeit des wirtschaftlich Berechneten gemeldet werden müssen. Da das Gesetz die Pflicht enthält, die Angaben auf dem aktuellen Stand zu halten, wird für bereits gemeldete wirtschaftliche Berechnete ggf. eine Nachtragsmeldung erfolgen müssen, welche *unverzüglich* vorzunehmen ist.

Vertrauensschutz bzw. öffentlichen Glauben, wie ihn das Handelsregister vorsieht, bietet das Transparenzregister dagegen nicht. Der Geschäftstreibende kann sich etwa auf Eigentumsverhältnisse wie sie im Transparenzregister angegeben sind, nicht verlassen. Im Rahmen von Unternehmenstransaktionen werden daher weiterhin die Grundsätze der Durchführung einer rechtlichen Due Diligence für die Ermittlung der eigentumsrechtlichen Situation etwa hinsichtlich zu veräußernder GmbH-Geschäftsanteile oder Aktien maßgebend bleiben. Das Transparenzregister kann allenfalls Anhaltspunkte geben. Im Rahmen einer solchen Prüfung aufgefundene Defizite der Angaben im Transparenzregister können jedoch zu einem „Finding“ in der Due Diligence Prüfung und mithin zu dringendem Handlungsbedarf führen.

VI. Bußgelder

Das Vorhandensein etwa von Stimmbindungsvereinbarungen oder Poolverträgen kann der Staat kaum zuverlässig überprüfen, sofern diese nicht Eingang in einen zu veröffentlichenden Jahresabschluss finden, oder bei der Steuerdeklaration angegeben werden. Um die Motivation zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Mitteilungspflicht zu erhöhen, sind Verstöße als Ordnungswidrigkeiten sehr weitgehend bußgeldbewehrt. Diese betreffen nicht nur den

Verpflichteten, mithin die juristische Person oder Personengesellschaft, sondern auch Anteilseigner, die wirtschaftlich Berechtigte sind oder von dem wirtschaftlich Berechtigten unmittelbar kontrolliert werden. Der wirtschaftlich Berechtigte muss dem Verpflichteten Auskunft geben, der Verpflichtete muss die Angaben dem Transparenzregister zur Verfügung stellen. Die Angaben müssen eingeholt, richtig und vollständig aufbewahrt, auf dem aktuellen Stand gehalten und der registerführenden Stelle richtig, vollständig und rechtzeitig, regelmäßig also *unverzüglich* (ohne schuldhaftes Zögern), mitgeteilt werden.

Nach geltendem Recht handelt ordnungswidrig, wer diese Pflichten vorsätzlich oder leichtfertig nicht erfüllt. Dies wird zukünftig deutlich verschärft, indem das bisherige Merkmal der Leichtfertigkeit durch den Begriff der Fahrlässigkeit ersetzt werden soll. Der unbestimmte Rechtsbegriff der Fahrlässigkeit umfasst jedoch auch die sogenannte leichte Fahrlässigkeit, welche schon vorliegt, wenn die im Verkehr erforderliche Sorgfalt nur in geringem Umfang außer Acht gelassen wird. Diese Schwelle ist schnell erreicht bzw. überschritten!

VII. Mitteilungsfiktion, Kommanditgesellschaft

Nach § 20 Abs. 2 GwG gilt eine Mitteilungsfiktion, wonach die Mitteilung an das

Transparenzregister als erfüllt gilt, wenn und soweit die relevanten Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten bereits aus einem anderen im Gesetz genannten Register (Handels-, Partnerschafts-, Genossenschafts-, Vereins- oder Unternehmensregister) elektronisch abrufbar sind. Das Transparenzregister soll nur solche Angaben enthalten, welche nicht bereits veröffentlicht bzw. öffentlich zugänglich sind.

Eine Besonderheit ergibt sich insoweit nach jüngsten Verlautbarungen für Kommanditgesellschaften: Grundsätzlich ist die Kapitaleinlage des Kommanditisten im Handelsregister einzutragen. Das Handelsregister bezeichnet die eingetragene Kapitaleinlage (ebenso wie der Gesetzestext des HGB) lediglich als „Einlage“. Es ist aber einhellige Meinung, dass für Kommanditisten zwischen der *Haft*einlage (auch Haftsumme genannt) und der *Pflicht*einlage unterschieden werden muss. Die im Handelsregister eingetragene Einlage betrifft lediglich die Haftsumme im Außenverhältnis, für deren Erbringung der Kommanditist gegenüber den Gesellschaftsgläubigern persönlich haftet. Darüber hinaus kann ihn jedoch im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern die Pflicht zur Leistung einer weitergehenden Pflichteinlage treffen, die in der Praxis häufig deutlich höher ist als die Hafteinlage, wobei die Summe aus Haft- und Pflichteinlage des jeweiligen Kommanditisten für dessen Beteiligung am Vermögen

und am Gewinn und Verlust der Gesellschaft maßgeblich ist.

Sofern die Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag Pflichteinlagen zu leisten haben, welche nicht dem Verhältnis der Haftsumme entsprechen, ergibt sich ein Anteilsverhältnis, welches von dem Verhältnis der im Handelsregister eingetragenen Haftsummen abweichen kann. In solchen Fällen ist die Höhe der prozentualen Beteiligung des Kommanditisten aus dem Handelsregister gerade nicht zu erkennen. Die Offenlegung im Gesellschaftsvertrag ändert daran nichts, da der Gesellschaftsvertrag einer Kommanditgesellschaft grundsätzlich nicht zum Handelsregister einzureichen und daher nicht elektronisch abrufbar ist. Die Frage, ob ein Kommanditist mehr als 25 % der Kapitalanteile der Gesellschaft innehat, lässt sich daher alleine aus dem Handelsregister nicht mit hinlänglicher Sicherheit ersehen.

Das Bundesverwaltungsamt in Berlin hat darauf zuletzt ein Ordnungswidrigkeitsverfahren mit entsprechender Bußgeldfolge gestützt. Nach Ansicht des Bundesverwaltungsamtes greift für Kommanditgesellschaften die Mitteilungsfiktion des § 20 Abs. 2 GwG grundsätzlich nicht. Es bestehe in solchen Fällen nicht nur die Pflicht, eine Mitteilung an das Transparenzregister vorzunehmen, in denen das Verhältnis der Pflichteinlage zu den veröffentlichten Haftsummen abweiche. Vielmehr greife die

Mitteilungsfiktion bei Kommanditgesellschaften generell nicht. Das führt zu der äußerst praxisrelevanten Folge, dass jeder Kommanditist - auch in dem Regelfall, dass aus dem Verhältnis der Haftsummen die gesellschaftsrechtliche Beteiligungshöhe abzuleiten ist - als wirtschaftlich Berechtigter gemeldet werden muss. Offensichtlich ahndet das Bundesverwaltungsamt nicht vorgenommene Mitteilungen mit Bußgeldern. Derzeit besteht dieses Risiko nur, wenn mindestens Leichtfertigkeit vorliegt. Ab Beginn nächsten Jahres soll jedoch bereits Fahrlässigkeit, mithin auch leicht fahrlässiges Unterlassen für die Verwirkung eines Bußgeldes genügen.

VIII. Fazit

Ebenso wie die Regelungen des Datenschutzes sind die gegenläufigen Regelungen zum Transparenzregister ernst zu nehmen. Durch die sich abzeichnenden deutlichen Verschärfungen des Regierungsentwurfes des GwG, kann Sorglosigkeit im Umgang mit diesen Themen den Rechtsanwender teuer zu stehen kommen. Bereits ein geringes Ausmaß von

Achtlosigkeit im Sinne der (künftig maßgeblichen) „leichten Fahrlässigkeit“ ist im hektischen Tagesgeschäft schnell erreicht. Umgekehrt bietet das Transparenzregister jedoch auch das Potenzial, dass Geschäftsbeziehungen sicherer und seriöser werden können.

Sollten Sie sich mit dem Thema Transparenzregister noch nicht eingehend befasst haben, gilt es dies spätestens bis zum Inkrafttreten des kommenden Gesetzes zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie dringend nachzuholen. Nicht nur, wenn Sie Gesellschafter oder Geschäftsführer einer Kommanditgesellschaft/GmbH & Co. KG oder einer anderen Personenvereinigung sind. Sprechen Sie uns an, wir unterstützen Sie gerne.