

Mandanten-Rundschreiben 02/2025

Fahrtkosten eines Teilzeitstudierenden • Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung •
Änderung der Gewinnermittlungsart • Erweiterte Gewerbesteuerkürzung für
Grundstücksgesellschaften

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu berichten ist insbesondere über aktuelle Rechtsprechung. So hat der BFH zu Fahrtkosten eines (nicht erwerbstätigen) Teilzeitstudierenden entschieden. Die Abgrenzung zwischen Vollzeit- und Teilzeitstudierendem ist steuerlich von Bedeutung für den Abzug von Fahrtkosten.

Daneben liegt erneut Rechtsprechung zur erweiterten Grundstückskürzung bei Wohnungsunternehmen vor. Diese gesetzliche Möglichkeit der Vermeidung der Gewerbesteuerbelastung wird von der Rechtsprechung sehr eng ausgelegt.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuererklärungsfristen für 2023 und für 2024
- 2 Fahrtkosten eines (nicht erwerbstätigen) Teilzeitstudierenden zwischen seiner Wohnung und seinem Studienort
- 3 Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind keine außergewöhnlichen Belastungen
- 4 Kindergeld auch nach Ausbildung als Rettungssanitäterin möglich

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Jahresmeldung für Minijobber
- 6 Aufteilung ausländischer Sozialversicherungsbeiträge
- 7 Übergangsregelung zur Sozialversicherungspflicht von Lehrkräften
- 8 Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung im Rahmen der Ermittlung der jährlichen Fahrzeugesamtkosten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2025
- 10 Wahl der Gewinnermittlungsart kann nicht nachträglich geändert werden
- 11 Steuerbegünstigte Hofübergabe und Zurückbehalt von einzelnen Flächen
- 12 Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Umsätze von Kunstgießereien
- 13 Steuerfreiheit von Bildungsleistungen – Gültigkeit von Bescheinigungen
- 14 BFH stärkt die Bedeutung der umsatzsteuerlichen Kostenteilungsgemeinschaft insbesondere bei Ärzten

Für Personengesellschaften

- 15 Grundbesitzende Personengesellschaft – Grunderwerbsteuer bei Gesellschafterwechsel
- 16 Beteiligungsgesellschaft/Holding: Allgemeine Betriebsausgaben sind ggf. nur teilweise steuerlich abzugsfähig
- 17 Gewinnübertragung aus Grundstücksveräußerungen von einem anderen Gewerbebetrieb des Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 18 Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein
- 19 Entgelt für die drittnützige Verpfändung eines Bankguthabens und die Einräumung eines Abrufdarlehens

Für Hauseigentümer

- 20 Erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksgesellschaften: Enge Voraussetzungen sind zu beachten
- 21 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von „Wohnungsunternehmen“
- 22 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen – Hotels dagegen schon

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Organschaft: „Wichtiger Grund“ zur vorzeitigen Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags
- 24 Organschaft: Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auch für organschaftliche Innenfinanzierung
- 25 Keine vGA wegen bloß tatsächlicher Nutzungsmöglichkeit einer spanischen Immobilie
- 26 Steuerliche Erfassung der entgeltlichen Ablösung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen
- 27 Bundessozialgericht zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuererklärungsfristen für 2023 und für 2024

Steuererklärungen, wie insbesondere die Einkommensteuererklärung und bei Unternehmen die Umsatz-, Gewerbe- und ggf. Körperschaftsteuer- oder bei Personengesellschaften die Feststellungs- und Gewerbesteuererklärung sind grds. sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen. Verlängerte Fristen gelten bei Stpfl., die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. Sofern allerdings für die Anfertigung der Steuererklärungen ein Steuerberater oder anderer zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen Befugter beauftragt wird, verlängert sich die Frist auf 14 (bzw. bei überwiegend Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 19) Monate.

Diese **Erklärungsfristen** sind aktuell noch verlängert, was im Zuge der Corona-Pandemie beschlossen wurde. Aktuell gelten folgende Erklärungsfristen:

	steuerlich nicht beratene Stpfl.	steuerlich beratene Stpfl.
Besteuerungszeitraum 2023	2.9.2024	2.6.2025
Besteuerungszeitraum 2024	31.7.2025	30.4.2026

Hinweis:

Das Finanzamt kann in Fällen, in denen Steuer- und Feststellungserklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellt werden, eine vorzeitige Abgabe der Steuer- und Feststellungserklärung anfordern (sog. **Vorabanforderung**).

Handlungsempfehlung:

Werden die Erklärungsfristen überschritten, so kann ein **Verspätungszuschlag** festgesetzt werden. Sofern Steuererklärungen nicht innerhalb der gesetzlichen Frist abgegeben werden und die Steuerfestsetzung zu einer Nachzahlung führt, ist nach der gesetzlichen Anordnung ein Verspätungszuschlag regelmäßig zwingend festzusetzen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass selbstverständlich auch eine frühere Abgabe möglich und ggf. auch sinnvoll ist. Dies kann sich insbesondere anbieten, wenn mit einer Steuererstattung zu rechnen ist. In diesen Fällen kann auch eine (nachträgliche) Herabsetzung von Vorauszahlungen geprüft werden.

2 Fahrtkosten eines (nicht erwerbstätigen) Teilzeitstudierenden zwischen seiner Wohnung und seinem Studienort

Beruflich veranlasste Aufwendungen, die im Rahmen einer Zweitausbildung (Berufsausbildung oder Studium) anfallen, können als (vorab entstandene) Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Hierzu gehören auch die Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte. Hinsichtlich des Ansatzes der Fahrtkosten ist jedoch zu differenzieren:

- Grundsätzlich können die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie keine Familienheimfahrten sind, nach Wahl des Stpfl. in tatsächlicher Höhe oder bei Benutzung eines Pkw mit dem pauschalen Kilometersatz von 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer angesetzt werden.
- Aufwendungen für Fahrten zu einer Bildungseinrichtung, die der Stpfl. außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines **Vollzeitstudiums** oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufsucht, können dagegen nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil die Bildungseinrichtung in diesem Fall als erste Tätigkeitsstätte gilt. Damit ist im Grundsatz lediglich ein Ansatz von 0,30 € je Entfernungskilometer möglich.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 24.10.2024 (Az. VI R 7/22) zur **Abgrenzung zwischen Vollzeit- und Teilzeitstudium** Stellung genommen. Im Streitfall belegte der Stpfl. an der Fernuniversität Hagen ab dem Wintersemester 2016/2017 einen weiteren Studiengang, nachdem er bereits im Jahr 2008 dort ein Studium erfolgreich abgeschlossen hatte. Ausweislich der Studienbescheinigungen war er während des Streitjahres als „Teilzeitstudent“ eingeschrieben. In einem Beschäftigungsverhältnis stand der Stpfl. daneben nicht. Die Fernuniversität differenziert auf ihrer Website wie folgt zwischen Vollzeit- und Teilzeitstudierenden:

- **Vollzeitstudierende** haben eine entsprechende Hochschulzugangsberechtigung und studieren den geplanten Studiengang in einem zeitlichen Umfang von etwa 40 Stunden wöchentlich. Dieser Status entspricht dem Status eines Studierenden an einer Präsenzhochschule und ist Voraussetzung für die Förderung durch BAföG. (...)
- **Teilzeitstudierende** sind ebenfalls Studierende eines Studiengangs..., studieren aber überwiegend berufsbegleitend in einem zeitlichen Umfang von etwa 20 Stunden wöchentlich (...)

In der Steuererklärung für das Streitjahr machte der Stpfl. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für 29 Hin- und Rückfahrten zwischen seiner Wohnung und der Fernuniversität in Hagen i.H.v. 4 819,80 € als Werbungskosten geltend. Die Berechnung der Fahrtkosten erfolgte mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer. Das FA wollte dagegen nur Fahrtkosten nach der Entfernungspauschale – mithin i.H.v. 2 410 € – berücksichtigen, da ein Studium, das – wie im Streitfall – außerhalb eines Arbeitsverhältnisses erfolge, ein Vollzeitstudium sei und die Universität deshalb als erste Tätigkeitsstätte gelte.

Der BFH bestätigt aber die Auffassung des Stpfl. und damit den deutlich höheren Werbungskostenabzug. Ein Vollzeitstudium liege im Gegensatz zu einem nur in Teilzeit durchgeführten Studium vor, wenn das Studium nach der Studienordnung darauf ausgelegt ist, dass sich die Studierenden diesem vergleichbar einem vollbeschäftigten Arbeitnehmer zeitlich vollumfänglich widmen müssen. Davon sei auszugehen, wenn das Studium nach den Ausbildungsbestimmungen (hier Studienordnungen) oder der allgemeinen Erfahrung insgesamt etwa 40 Wochenstunden (Unterricht, Praktika sowie Vor- und Nachbereitung zusammengenommen) erfordert bzw. im Durchschnitt pro Semester 30 ECTS-Leistungspunkte (Creditpoints) vergeben werden. Ist dies der Fall, könne grundsätzlich von einem Vollzeitstudium ausgegangen werden. Sei das Studium nach der jeweiligen Studienordnung hingegen darauf ausgerichtet, dass die Studierenden für die Erbringung der vorgeschriebenen Studienleistungen nur einen Teil ihrer Arbeitszeit aufwenden müssen, liegt ein Teilzeitstudium vor. Ob die Studierenden daneben in einem Beschäftigungsverhältnis stehen oder anderweitig erwerbstätig sind, sei für die steuerrechtliche Einordnung eines Studiums als Teilzeitstudium unerheblich.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist eine Dokumentation der Studienanforderungen ratsam.

3 Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind keine außergewöhnlichen Belastungen

Der BFH hat mit Urteil vom 21.11.2024 (Az. VI R 1/23) entschieden, dass Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Dies gilt auch dann, wenn die Teilnahme an einem dort angebotenen, ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio voraussetzt.

Der Stpfl. wurde ein Funktionstraining in Form von Wassergymnastik ärztlich verordnet. Die Stpfl. entschied sich für ein solches Training bei einem Reha-Verein, der die Kurse in einem für sie verkehrsgünstig gelegenen Fitnessstudio abhielt. Voraussetzung für die Kursteilnahme war neben dem Kostenbeitrag für das Funktionstraining und der Mitgliedschaft im Reha-Verein auch die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio. Letztere berechnete die Stpfl. allerdings auch zur Nutzung des Schwimmbads und der Sauna sowie zur Teilnahme an weiteren Kursen. Die Krankenkasse erstattete lediglich die Kursgebühren für das Funktionstraining. Als Krankheitskosten und damit als außergewöhnliche Belastungen wurden nur die Mitgliedsbeiträge für den Reha-Verein berücksichtigt. Einen Abzug der Mitgliedsbeiträge für das Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung lehnten das Finanzamt und auch das FG ab.

Der BFH hat bestätigt, dass die Kosten für die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können. Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio zählen grundsätzlich nicht zu den als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden zwangsläufig entstandenen Krankheitskosten. Denn das mit der Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio einhergehende Leistungsangebot wird auch von gesunden Menschen in Anspruch genommen, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten. Vorliegend lag es in der freien Entscheidung der Stpfl., das ärztlich verordnete Training bei diesem Anbieter oder auch bei einem anderen Anbieter wahrzunehmen. Zudem steht dem Abzug der Mitgliedsbeiträge der Umstand entgegen,

dass die Stpfl. hierdurch die Möglichkeit erhielt, auch weitere Leistungsangebote – jenseits des medizinisch indizierten Funktionstrainings – zu nutzen. Dies gilt auch dann, wenn die Stpfl. tatsächlich hiervon keinen Gebrauch gemacht hat.

Handlungsempfehlung:

Der Abzug von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung wird insgesamt von der FinVerw und auch der Rechtsprechung eng ausgelegt.

4 **Kindergeld auch nach Ausbildung als Rettungssanitäterin möglich**

Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung schließt im Grundsatz die Gewährung von Kindergeld für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, aus. Insoweit ist von Bedeutung, was als „**Berufsausbildung**“ gilt. Das FG Münster hat nun mit Urteil vom 28.8.2024 (Az. 9 K 108/24 Kq,AO) entschieden, dass dieser Begriff wie bei der Abgrenzung des Werbungskostenabzugs auszulegen ist. Im Streitfall absolvierte die Tochter der Stpfl. eine dreimonatige Ausbildung zur Rettungssanitäterin und studierte anschließend Jura. Bei der Ausbildung als Rettungssanitäterin handelt es sich nach der Entscheidung des Gerichts nicht um eine Berufsausbildung, die die anschließende Kindergeldgewährung während des Studiums ausschließt. Nach der Abgrenzung zum Werbungskostenrecht liegt eine Berufsausbildung vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Dies war vorliegend nicht gegeben.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung wurde nun die Revision beim BFH eingelegt (Az. III R 31/24), so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt. Insoweit liegt beim BFH auch ein weiterer vergleichbarer Fall zur Entscheidung vor.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 **Jahresmeldung für Minijobber**

Die Minijob-Zentrale weist aktuell auf die Frist zur Übersendung der Jahresmeldung an die Minijob-Zentrale hin. Gewerbliche Arbeitgeber müssen eine Jahresmeldung für Minijobber erstellen, die über den 31.12. hinaus beschäftigt und gemeldet sind. Die Meldung zur Sozialversicherung mit dem Meldegrund 50 ist spätestens bis zum 15.2. des Folgejahres zu übermitteln. Meldungen zur Sozialversicherung für Minijobberinnen und Minijobber erhält die Minijob-Zentrale. Die Jahresmeldung enthält das Arbeitsentgelt, für das Beiträge zur Rentenversicherung abgeführt wurden. Ob sich Minijobberinnen und Minijobber von der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung haben befreien lassen oder zusätzlich zu den Beiträgen des Arbeitgebers auch eigene Beiträge zur Rentenversicherung zahlen, spielt dabei keine Rolle.

Insoweit ist auf folgende Besonderheiten hinzuweisen:

- Für kurzfristig Beschäftigte muss keine Jahresmeldung erstellt werden. Es ist nur eine An- und Abmeldung der Beschäftigung erforderlich.
- Wurde im Verlauf des Jahres eine Unterbrechung der Beschäftigung gemeldet oder die Beschäftigung bei der Minijob-Zentrale abgemeldet, entfällt die Jahresmeldung. Die für die Einzugsstelle notwendigen Informationen wurden dann bereits mit der Abmeldung oder der Meldung zur Unterbrechung der Beschäftigung mitgeteilt.

Handlungsempfehlung:

Die Jahresmeldung wird von vielen Entgeltabrechnungsprogrammen automatisch mit der Januarabrechnung erstellt. In diesen Fällen müssen Arbeitgeber nichts weiter unternehmen.

6 Aufteilung ausländischer Sozialversicherungsbeiträge

Von ausländischen Sozialversicherungsträgern werden vielfach Globalbeiträge erhoben, welche die verschiedenen Versicherungsleistungen umfassen. Zur Zuordnung zu den einzelnen Kategorien der Sonderausgaben gibt die FinVerw jährlich Aufteilungsmaßstäbe für diese einheitlichen Sozialversicherungsbeiträge heraus. Dies erfolgt staatenweise. Mit Schreiben vom 28.11.2024 (Az. IV C 4 – S 2221/20/10002 :006) wurden die Aufteilungsmaßstäbe für das Jahr 2025 veröffentlicht.

Von Bedeutung ist dies zum einen für Arbeitnehmer, die einer Tätigkeit im Ausland nachgehen und für die entsprechende Sozialversicherungsbeiträge einbehalten werden. Relevanz hat dies aber auch für Arbeitgeber in Bezug auf Altersvorsorgeaufwendungen, welche in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bzw. der besonderen Lohnsteuerbescheinigung entsprechend aufgeteilt auszuweisen sind.

Hinweis:

Die geänderten Aufteilungswerte sind entsprechend zu berücksichtigen.

7 Übergangsregelung zur Sozialversicherungspflicht von Lehrkräften

Das Bundessozialgericht hat am 28.6.2022 (Az. B 12 R 3/20 R) in einem konkreten Einzelfall bei einer Lehrerin an einer Musikschule eine abhängige Beschäftigung festgestellt. Daraufhin haben die Sozialversicherungsträger ihre Beurteilungsmaßstäbe bei der Feststellung des Erwerbsstatus von Lehrkräften – abhängige Beschäftigung oder Selbständigkeit – mit Wirkung vom 1.7.2023 geändert.

Nun wurde gesetzlich eine Übergangsregelung beschlossen. Mit der **Übergangsregelung** gewinnen die Bildungsträger Zeit. Sie können sich **bis Ende 2026** auf die jetzt geltenden Rahmenbedingungen einstellen und gegebenenfalls ihre Organisationsmodelle anpassen. Im Falle einer Prüfung durch einen Versicherungsträger, der eine Versicherungspflicht der Lehrkraft feststellt, gilt die Versicherungspflicht erst ab 1.1.2027. Voraussetzung dafür ist, dass „die Vertragsparteien bei Vertragsschluss übereinstimmend von einer Selbstständigkeit ausgegangen sind“ und die betroffene Lehrkraft zustimmt. Damit können insbesondere auch Nachforderungen von Sozialbeiträgen vermieden werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis müssen solche Fälle identifiziert werden und es muss für den Einzelfall geprüft werden, wie die neuen sozialversicherungsrechtlichen Rahmenbedingungen umgesetzt werden können.

8 Periodengerechte Verteilung einer Leasingsonderzahlung im Rahmen der Ermittlung der jährlichen Fahrzeuggesamtkosten

Der BFH hat seine Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug von Pkw-Kosten geändert: Zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten für sonstige berufliche Fahrten ist eine Leasingsonderzahlung den einzelnen Jahren während der Laufzeit des Leasingvertrags zuzuordnen. Auch andere (Voraus-)Zahlungen, die sich wirtschaftlich auf die Dauer eines Leasingvertrags erstrecken (z.B. zusätzlicher Reifensatz), sind periodengerecht auf die einzelnen Jahre während der Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen. Die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sahen dies anders. Danach konnten Leasingvorauszahlungen in voller Höhe unmittelbar als Werbungskosten abgezogen werden, so dass sich insoweit ein vorgezogener Steuereffekt ergab.

In dem vom BFH entschiedenen Fall erzielte der Stpfl. im Streitjahr (2019) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Hinblick auf ein zum 1.1. des Streitjahres neu aufgenommenes Beschäftigungsverhältnis als Außendienstmitarbeiter leaste der Stpfl. im Dezember 2018 einen Pkw der Marke BMW. Ebenfalls im Jahr 2018 leistete er eine Leasingsonderzahlung i.H.v. 15 000 € und zahlte die Fahrzeugzubehörcosten, Zusatzleistungen sowie einen Satz Reifen. Als Werbungskosten machte der Stpfl. statt der pauschalen Kilometersätze die anteiligen tatsächlichen Fahrzeugkosten geltend. Strittig war im Ergebnis, ob die Leasingsonderzahlung ausschließlich die Kosten in 2018 beeinflusste.

Verwendet ein Arbeitnehmer einen geleasteten Pkw für sonstige berufliche Zwecke und macht er dafür die tatsächlichen Kosten geltend, so gehörte eine bei Leasingbeginn zu erbringende

Sonderzahlung in Höhe des auf die Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils nach der bisherigen Rechtsprechung grundsätzlich zu den sofort abziehbaren Werbungskosten. An dieser Rechtsprechung hält der BFH nicht länger fest, wie er ausdrücklich nun mit Urteil vom 21.11.2024 (Az. VI R 9/22) feststellt. Die zutreffende Ermittlung des durch die sonstigen beruflichen Fahrten veranlassten Anteils an den jährlichen Gesamtkosten verlangt nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zutreffend zu erfassen, sondern auch, diese Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen. Entscheidend ist, dass es sich bei einer Leasingsonderzahlung um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt handelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern. Die Leasingsonderzahlung finanziert daher maßgeblich auch die Nutzung des Fahrzeugs für – im Streitfall – sowohl sonstige berufliche Fahrten als auch Privatfahrten in den Folgejahren.

Diese Grundsätze sind auch auf andere (Voraus-)Zahlungen anzuwenden, die sich wirtschaftlich auf die Dauer des Leasingvertrags erstrecken. Da zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug neben sämtlichen fixen Kosten zudem die AfA zählt, sind beispielsweise auch Aufwendungen für einen weiteren Satz Reifen nicht sofort im Jahr der Zahlung als Fahrzeugkosten zu berücksichtigen, sondern in Höhe der AfA in die jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten des jeweiligen Veranlagungszeitraums einzubeziehen.

Handlungsempfehlung:

Diese geänderte Rechtsprechung ist in der Praxis zu beachten. Mit Vereinbarung einer Leasingsonderzahlung für einen auch beruflich/betrieblich genutzten Pkw kann demnach nicht mehr ein Vorziehen des Steuereffekts erreicht werden.

Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw insoweit eine Übergangsregelung gewährt, denn auch diese hatte die zeitliche Zuordnung bislang anders gesehen.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) 2025

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die FinVerw Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen.

Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten zweiten Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Die pauschalen Werte berücksichtigen im jeweiligen Gewerbebezweig das **allgemein übliche Warensortiment für Nahrungsmittel und Getränke**. Unentgeltliche Wertabgaben, die weder Nahrungsmittel noch Getränke (z.B. Tabakwaren, Bekleidungsstücke, Elektrogeräte, Sonderposten) sind, müssen einzeln aufgezeichnet werden.

- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das BMF hat mit Schreiben v. 21.1.2025 (Az. IV D 3 – S 1547/00006/006/024) die für das Jahr 2025 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbe­zweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 633 €	209 €	1 842 €
Fleischerei/Metzgerei	1 453 €	555 €	2 008 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 423 €	1 034 €	2 457 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 292 €	1 753 €	4 045 €
Getränkeeinzelhandel	120 €	270 €	390 €
Café und Konditorei	1 573 €	585 €	2 158 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	704 €	0 €	704 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 363 €	360 €	1 723 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	375 €	165 €	540 €

Handlungsempfehlung:

Die Werte sind gegenüber dem bisherigen Stand durchweg erhöht worden. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2025 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und der Buchungsbetrag anzupassen.

10 Wahl der Gewinnermittlungsart kann nicht nachträglich geändert werden

Soweit für einen Stpfl. keine Bilanzierungspflicht besteht, insbesondere also keine Bilanzierungspflicht nach den handelsrechtlichen Regeln vorgesehen ist, kann der steuerliche Gewinn wahlweise auch mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Dies betrifft Freiberufler, aber auch kleinere Gewerbetreibende. Zwar führen die beiden Gewinnermittlungsarten, nämlich die Gewinnermittlung mittels Bilanzierung einerseits und die Einnahmen-Überschussrechnung andererseits über den Gesamtzeitraum des Betriebes gesehen zu dem gleichen steuerlichen Ergebnis. Jedoch können sich in den einzelnen Jahren durchaus signifikant unterschiedliche Ergebnisse ergeben. Auch ist die Einnahmen-Überschussrechnung in der praktischen Umsetzung sehr viel einfacher, da z.B. keine Inventur des Vorratsvermögens bzw. der unfertigen Leistungen erfolgen muss und Fragen der Periodenabgrenzung, z.B. mittels Rechnungsabgrenzungsposten oder Rückstellungen, sich nicht stellen.

Zur Wahl bzw. Änderung der steuerlichen Gewinnermittlungsart hat der BFH nun mit Urteil vom 27.11.2024 (Az. X R 1/23) entschieden,

- dass die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der gesetzssystematische Regelfall ist. Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung kommt nur bei Erfüllung der im Gesetz genannten Voraussetzungen in Betracht, insbesondere also, wenn keine Bilanzierungspflicht besteht und tatsächlich auch keine Bilanzierung erfolgt.
- Ein nicht buchführungspflichtiger Stpfl. hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und auf Grund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Der Abschluss ist in dem Zeitpunkt erstellt, in dem der Stpfl. ihn fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht.

- Der Stpfl. bleibt für den betreffenden Gewinnermittlungszeitraum an die einmal getroffene Wahl gebunden, es sei denn, er legt eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Wechsel dar. Mithin ist eine nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart für den einzelnen Veranlagungszeitraum ausgeschlossen.

Im Streitfall ermittelte der Stpfl. seinen Gewinn bis zum Jahr 2011 durch Einnahmen-Überschussrechnung. Im Jahr 2012 stellte er die Gewinnermittlung auf den Betriebsvermögensvergleich um. Für das Streitjahr 2016 reichte der Stpfl. bei dem Finanzamt zusammen mit seiner Steuererklärung eine auf den 31.12.2016 erstellte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ein. Auf dieser Basis ergingen Bescheide, die bestandskräftig wurden. Im Rahmen einer später stattfindenden steuerlichen Außenprüfung kam es zu Änderungen des Gewinns für das Jahr 2016. Daraufhin begehrte der Stpfl., dass der Gewinn für 2016 mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden sollte und erklärte einen nach dieser Methode ermittelten niedrigeren Gewinn. Das Finanzamt wies die Einsprüche zurück. Der Stpfl. habe sein Wahlrecht hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung mit Einrichtung der entsprechenden Buchführung ausgeübt und sei nach Eintritt der Bestandskraft der Bescheide nicht mehr berechtigt gewesen, die Wahl zu ändern.

Diese Sichtweise bestätigte nun der BFH. Vorliegend hatte der Stpfl. mit Einreichung der Bilanz beim Finanzamt die Wahl der Gewinnermittlungsmethode wirksam zu Gunsten der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung ausgeübt. Hat der Stpfl. einmal die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gewählt, liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht mehr vor. Die einmal getroffene Wahl der Gewinnermittlungsart ist deshalb – anders als bei anderen steuerlichen Wahlrechten – grundsätzlich nachträglich nicht mehr abänderbar. Der Stpfl. bleibt – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung – nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden; nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes kann er vor Ablauf dieser Frist wieder zurückwechseln. Gründe für einen Wechsel der Gewinnermittlungsart auf denselben Stichtag können etwa Besonderheiten bei einem Umwandlungsvorgang sein. Ein Irrtum über die steuerlichen Folgen der gewählten Gewinnermittlungsart begründet hingegen nicht die Möglichkeit, sie zu ändern.

Handlungsempfehlung:

Die Wahl der Gewinnermittlungsmethode erfolgt durch das tatsächliche Handeln des Stpfl. Diese Wahl sollte sorgfältig überlegt sein, da eine einmal getroffene Wahl für den einzelnen Veranlagungszeitraum nicht mehr änderbar ist.

11 Steuerbegünstigte Hofübergabe und Zurückbehalt von einzelnen Flächen

Die Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an die nächste Familiengeneration soll i.d.R. ertragsteuerlich ohne Aufdeckung stiller Reserven, also zu Buchwerten erfolgen. Dies ist steuerlich auch möglich unter der Bedingung, dass die unentgeltliche Übertragung (ggf. gegen Versorgungszusage) dergestalt erfolgt, dass der Betrieb als organisatorische Einheit erhalten bleibt. Dies setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Kritisch ist insoweit stets, wenn Teilflächen zurückbehalten werden. Vereinfachend geht die Rechtsprechung davon aus, dass bei Zurückbehalt einer Fläche von weniger als 10 % der Gesamtfläche davon auszugehen sei, dass keine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten wird.

Das FG Düsseldorf stellt nun aber mit Urteil vom 22.11.2024 (Az. 3 K 2604/2 E) klar, dass nicht umgekehrt davon auszugehen ist, dass der Zurückbehalt einer Fläche von mehr als 10 % der Gesamtfläche stets schädlich sei (und damit zur Aufdeckung aller stiller Reserven insbesondere in den Grundstücksflächen führe).

Im Streitfall übertrug die Stpfl. im Jahr 2013 ihren verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb, zu dem eine Fläche von 136 335 qm gehörte, gegen Versorgungsleistungen auf ihren Sohn. Dabei behielt sie eine 25 180 qm große Weidefläche zurück, die sie seit 1976 an fremde Landwirte verpachtet hatte. Diese Weidefläche übertrug sie anschließend unentgeltlich auf ihre Töchter.

Das FA lehnte eine buchwertneutrale Betriebsübertragung ab, so dass sämtliche stillen Reserven aufzudecken seien. Zur Begründung führte es aus, dass die zurückbehaltene Weidefläche mit über 18,5 % der Gesamtfläche eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle.

Die Stpfl. argumentierte, dass die Weidefläche für den mittlerweile reinen Ackerbaubetrieb nicht nutzbar gewesen sei, da sie nur als Weideland geeignet und zudem unter Landschaftsschutz gestanden habe. Außerdem sei die Fläche seit über dreißig Jahren fremdverpachtet gewesen. Es hätten mit dem Ackerbaubetrieb einerseits und der Verpachtung der Stückländerei andererseits faktisch zwei getrennte Betriebe vorgelegen.

Das FG gab im Wesentlichen der Stpfl. Recht. Bei der zurückbehaltenen Teilfläche hat es sich im Streitfall nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage gehandelt. Das Gericht betont, dass es einen Automatismus dergestalt, dass bei Überschreiten der 10 %-Grenze stets eine wesentliche Betriebsgrundlage anzunehmen ist, nicht gibt. Vielmehr kommt es auf die Besonderheiten des Einzelfalls an, weshalb auch bei prozentual größeren land- und forstwirtschaftlichen Flächen die Zugehörigkeit zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu verneinen sein kann. Vorliegend stellte die zurückbehaltene Weidefläche keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da sie weder eine räumliche und funktionale Grundlage für den landwirtschaftlichen Betrieb bildete noch für die Fortführung des Betriebes notwendig war. Dies ergab sich insbesondere aus der Tatsache, dass diese Fläche seit mehr als 30 Jahren verpachtet war. Mithin hielt die Stpfl. nach ihrer subjektiven Einschätzung das Grundstück nicht für eine Eigennutzung geeignet und das Grundstück wurde infolgedessen seit sehr langer Zeit nicht mehr für eigenbetriebliche Zwecke genutzt.

Hinweis:

Die zurückbehaltene Weidefläche wird allerdings aus dem Betrieb in das Privatvermögen entnommen, so dass in dieser Teilfläche ruhende stille Reserven aufzudecken und der Besteuerung zu unterwerfen sind.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der Gründe erforderlich, die gegen die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage sprechen.

12 Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Umsätze von Kunstgießereien

Das Landesamt für Steuern Bayern weist mit der Verfügung vom 14.1.2025 (Az. S 7220.2.1-33/111 St33) auf eine Rechtsänderung bei der Umsatzsteuer hin, die die Umsätze von Kunstgießereien betrifft. Hintergrund ist, dass die Lieferung (und der innergemeinschaftliche Erwerb) von Originalerzeugnissen der Bildhauerkunst nach bisherigem Recht nur dann dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterlag, wenn diese durch den Künstler selbst oder dessen Rechtsnachfolger erfolgte. Andere Unternehmer, die keine Wiederverkäufer waren, waren insoweit (im Wesentlichen) nur ausnahmsweise dann erfasst, wenn diese den Kunstgegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hatten oder von ihrem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger erworben hatten. Für Kunstgießereien kam insoweit der ermäßigte Umsatzsteuersatz regelmäßig nicht zur Anwendung. Dies galt insbesondere für Auftragsarbeiten nach konkreten künstlerischen Vorgaben.

Zum 1.1.2025 ist insoweit nun eine Änderung der Rechtslage eingetreten. Danach unterliegen die Lieferung, Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Originalerzeugnissen der Bildhauerkunst dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Mithin kann die vorgenannte Ermäßigung ausdrücklich auch für Kunstgießereien in Betracht kommen, soweit es sich um Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst handelt, da die Steuerermäßigung nicht auf Umsätze von Künstlern beschränkt ist, sondern auch für andere Unternehmer gilt, wenn sie Kunstgegenstände liefern.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sorgfältig zu prüfen. Insbesondere bei der Lieferung an Privatpersonen stellt dies einen materiellen Vorteil dar.

13 Steuerfreiheit von Bildungsleistungen – Gültigkeit von Bescheinigungen

Durch das Jahressteuergesetz 2024 wurde mit Wirkung zum 1.1.2025 die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst. Mit dieser Gesetzesänderung

bleiben die bislang umsatzsteuerfreien Leistungen unverändert umsatzsteuerfrei. Die Steuerbefreiung von durch Einrichtungen erbrachte, unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen sieht dabei weiterhin eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vor. Nach altem Recht war Inhalt der Bescheinigung die ordnungsgemäße Vorbereitung auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung. Nach aktuellem Recht hingegen soll Inhalt der Bescheinigung die Erbringung von Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung sein.

Das Bayerische Landesamt für Steuern teilt nun in der Verfügung v. 17.1.2025 (Az. S 179,1,1-21/4 St 33) mit, dass die vor dem Inkrafttreten des JStG 2024 ausgestellten Bescheinigungen auch nach dem 31.12.2024 die Voraussetzungen des nunmehr gültigen Umsatzsteuerrechts erfüllen und bis zum Ablauf eines etwaigen Gültigkeitszeitraums oder eines etwaigen Widerrufs weiter gültig sind. Die Beantragung einer neuen Bescheinigung zum 1.1.2025 durch Bildungseinrichtungen ist daher grundsätzlich nicht erforderlich.

Handlungsempfehlung:

Liegt eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vor, so besteht also kein Handlungsbedarf. Im Einzelnen ist allerdings sorgfältig zu prüfen, ob die Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen zur Anwendung kommt.

14 BFH stärkt die Bedeutung der umsatzsteuerlichen Kostenteilungsgemeinschaft insbesondere bei Ärzten

In der Praxis kommt es häufig vor, dass sich Ärzte zusammenschließen, um z.B. teure medizinische Apparate, Personal oder eine IT-Infrastruktur gemeinsam zu nutzen. Für solche Fälle hält das Umsatzsteuerrecht eine spezielle Regelung bereit, die sicherstellt, dass die Zurverfügungstellung der gemeinsamen Apparate oder Leistungen an die einzelnen Ärzte nicht mit Umsatzsteuer belastet wird, was letztlich auf Grund der umsatzsteuerfreien Leistung der Ärzte verbunden mit der fehlenden Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen würde.

Der BFH hat insoweit nun eine für die Praxis wichtige weite Auslegung dieser Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift vorgenommen. Im Streitfall hatten zwei Ärzte eine Praxisgemeinschaft zur gemeinsamen Nutzung von Praxisräumen, -einrichtungen und Personal errichtet. Zur Deckung der Kosten leisteten die Gemeinschaftler monatliche Beiträge. Die Praxisgemeinschaft fungiert als „reine Kostengemeinschaft“ und sollte keine Gewinne erwirtschaften. Die Geschäftsführung der Praxisgemeinschaft übte allein der Arzt A aus, welcher hierfür von der Praxisgemeinschaft auch eine Vergütung erhielt. Die Praxisgemeinschaft schloss mehrere Verträge mit Dritten im eigenen Namen ab, u.a. mit einer Reinigungskraft. Die Ärzte, welche ihre – umsatzsteuerfreie – Tätigkeit in eigenem Namen und auf eigene Rechnung ausübten, erhielten von der Praxisgemeinschaft Personaldienstleistungen. Diese sah das Finanzamt als umsatzsteuerpflichtig an, soweit sie nicht unmittelbar für steuerfreie Heilbehandlungen verwendet worden seien. Sowohl die Geschäftsführungsleistung des A als auch Reinigungsleistungen, welche die Praxisgemeinschaft durch die bei ihr beschäftigte Reinigungskraft an ihre Gemeinschaftler erbrachte, wollte die FinVerw der Umsatzsteuer unterwerfen.

Der BFH hat nun aber mit Beschluss vom 4.9.2024 (Az. XI R 37/21) bestätigt, dass die Leistungen der Praxisgemeinschaft an die Ärzte insgesamt steuerfrei sind. Dies gelte insbesondere auch für die erbrachten Reinigungsleistungen. Damit entscheidet der BFH gegen die Ansicht der FinVerw, welche insoweit die Umsatzsteuerbefreiung versagen wollte, weil diese Leistungen nur mittelbar der Ausführung von nichtsteuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienten. Nach dieser Entscheidung dürften aber allgemeine Verwaltungsleistungen insgesamt unter die Steuerbefreiung fallen.

Zum Hintergrund: Nach den Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und der diesbezüglichen nationalen Regelung gibt es eine spezielle Steuerbefreiung für die Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder. Nach dieser Vorschrift sind die von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder erbrachten Dienstleistungen umsatzsteuerfrei, wenn sie unmittelbar zur Ausübung von Tätigkeiten beitragen, die dem Gemeinwohl dienen und selbst von der Umsatzsteuer befreit sind. Voraussetzung ist, dass diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue

Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern und dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Dies betrifft insbesondere auch solche Zusammenschlüsse, die tätig werden gegenüber Ärzten und sonstigen Heilberuflern, die steuerbefreite Leistungen erbringen. Zur Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung muss der Zusammenschluss seine Leistungen an ein Mitglied oder mehrere seiner Mitglieder bewirken. Daneben können von dem Zusammenschluss auch Leistungen an Nichtmitglieder des Zusammenschlusses erbracht werden, welche dann allerdings nicht unter die Steuerbefreiung fallen.

Handlungsempfehlung:

Diese Steuerbefreiung ist in der Praxis von großer Bedeutung. Im Einzelfall bedarf dies einer sorgfältigen Ausgestaltung des jeweiligen Einzelfalles. Hierzu sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Personengesellschaften

15 Grundbesitzende Personengesellschaft – Grunderwerbsteuer bei Gesellschafterwechsel

Halten Personengesellschaften Grundbesitz, so können Veränderungen im Gesellschafterkreis Grunderwerbsteuer – bezogen auf die von der Personengesellschaft gehaltenen Grundstücke – auslösen. Dies, weil die Personengesellschaft im Grunderwerbsteuerrecht grds. als transparent eingestuft wird, so dass der Gesellschafterwechsel wie eine (anteilige) Übertragung der Grundstücke eingestuft wird. In der Praxis sind die grunderwerbsteuerlichen Vorgaben regelmäßig zu beachten, denn diese sind neben den Personenhandelsgesellschaften auch auf die Grundstücks-GbR anwendbar.

So unterliegen der Grunderwerbsteuer Rechtsvorgänge, die innerhalb von zehn Jahren dazu führen, dass mindestens 90 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar auf neue Gesellschafter übergehen. In diesem Fall wird grunderwerbsteuerlich eine Übereignung von Grundbesitz auf eine neue Personengesellschaft fingiert. Ziel der Vorschriften ist es, Vorgänge (zu 100 %) zu besteuern, bei welchen – ohne Übertragung eines Grundstücks – lediglich die Gesellschafter der grundbesitzenden Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren praktisch vollständig (das Gesetz legt aktuell mindestens 90 % fest) ausgewechselt werden.

Beispiel:

A, B, C und D gründen in 01 eine Personengesellschaft. A, B und C sind zu jeweils 30 % beteiligt. D ist zu 10 % beteiligt. Anschließend erwirbt die Personengesellschaft in 01 ein Grundstück. Nun erwirbt im Jahr 05 E alle Anteile von A, B und C, insgesamt also 90 % der Anteile an der Personengesellschaft.

Dieser Vorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer. Es wird ein Übergang des Grundstücks angenommen, obwohl zivilrechtlich das Grundstück weiterhin im Eigentum der (bisherigen) Personengesellschaft steht.

Hinweis:

Im Grundfall ist diese Regelung einfach anzuwenden. In der Praxis können aber vielfache Konstellationen auftreten, die die Beurteilung sehr schwer machen und stets die Hinzuziehung fachlichen Rats erfordern. So sind im Einzelfall einzelne Tatbestandsmerkmale, wie unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes, Übertragung auf Alt- oder Neugesellschafter, Umfang der grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundbesitz, Einhaltung der grundstücksbezogenen Zehnjahresfristen usw. sorgfältig zu prüfen.

Daneben unterliegen Rechtsgeschäfte zu 100 % der Besteuerung, welche den Anspruch auf Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften begründen oder eine solche Übertragung ohne vorausgehendes schuldrechtliches Geschäft bewirken, wenn hierdurch – unmittelbar oder mittelbar – mindestens 90 % der Anteile in der Hand des Erwerbers bzw. in der Hand von herrschenden bzw. abhängigen Unternehmen/Personen vereinigt oder mindestens 90 % der Anteile uno actu auf einen Dritten übertragen werden. Das gilt ohne zeitliche Begrenzung.

Beispiel:

A ist seit langer Zeit zu 70 % am Kommanditkapital der grundbesitzenden GmbH & Co. KG beteiligt. Er hält ebenfalls 70 % der Anteile an der Komplementär-GmbH. Nun erwirbt A von einem anderen Gesellschafter den Kommanditanteil und auch dessen Anteil an der Komplementär-GmbH, so dass A nunmehr zu 90 % an der GmbH & Co. KG beteiligt ist.

Dieser Vorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer bezogen auf die Grundstücke der GmbH & Co. KG.

Gerade in kleineren Unternehmensgruppen kann die Anwendung dieser Vorschriften schwierig sein. Insoweit ist auf das aktuelle Urteil des BFH vom 31.7.2024 (Az. III R 28/21) hinzuweisen. Der BFH stellt weiterhin Folgendes heraus:

- Auch die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften unterliegt der Grunderwerbsteuer, um Missbrauch zu verhindern (Steuergestaltung durch share deals). Dabei kann die Änderung des Gesellschafterbestandes in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens zehn Jahren (alte Rechtslage: fünf Jahre) erfolgen.
- Ein Übergang von Anteilen an der grundbesitzenden Personengesellschaft auf Gesellschafter, die länger als zehn Jahre (alte Rechtslage: fünf Jahre) zuvor unmittelbar oder mittelbar an ihr beteiligt sind (sogenannte Altgesellschafter), reicht allerdings nicht aus.
- Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, so gilt: Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 90 % (alte Rechtslage: 95 %) der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.
- Insoweit hat der BFH nun entschieden, dass für die Beurteilung der Frage, ob eine unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft als neue Gesellschafterin in diesem Sinne gilt, weil an ihr mindestens 90 % (alte Rechtslage: 95 %) der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, nur auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft abzustellen ist. „Neue Gesellschafter“ sind danach solche Personen, die zuvor nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren. Eine zuvor bereits bestehende Beteiligung des neuen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft ist dagegen unerheblich.

Andererseits hat der BFH mit Urteil vom 21.8.2024 (Az. II R 16/22) klargestellt, dass wenn eine an der grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligte Personengesellschaft in die Gesellschafterstruktur eingefügt wird (Verlängerung der Beteiligungskette), ohne dass sich die Gesellschafter geändert haben, entsprechend kein neuer Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft in diesem Sinne hinzugekommen ist, so dass dieser Vorgang nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Dies entspricht der transparenten Betrachtung der Personengesellschaften.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in Unternehmensgruppen stets eine sorgfältige Analyse der Beteiligungsstruktur und deren zeitlicher Entwicklung erfolgen muss, um die verschiedenen Ersatztatbestände erfassen zu können.

16 Beteiligungsgesellschaft/Holding: Allgemeine Betriebsausgaben sind ggf. nur teilweise steuerlich abzugsfähig

Im Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass Werbungskosten/Betriebsausgaben steuerlich so behandelt werden wie die dazugehörigen Einnahmen. Sind also z.B. Einnahmen nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, so sind auch diesbezügliche Betriebsausgaben steuerlich nicht ansetzbar. Dieser Grundsatz greift aber auch bei ganz oder teilweise steuerbefreiten Einnahmen. Bei Personengesellschaften kann dies insbesondere Relevanz erlangen, wenn Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen vereinnahmt werden. Solche Gewinnausschüttungen sind – soweit an der Personengesellschaft natürliche Personen beteiligt sind – nach dem sog. Teileinkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei gestellt und unterliegen nur mit den verbleibenden 60 % der Einkommensteuer. Damit wird berücksichtigt, dass diese Erträge bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft selbst ja bereits versteuert wurden.

Diese teilweise Steuerbefreiung von Gewinnausschüttungen hat dann allerdings auch zur Konsequenz, dass mit der Beteiligung im Zusammenhang stehende Aufwendungen lediglich zu

60 % steuermindernd geltend gemacht werden können. Dies greift z.B. dann, wenn die Personengesellschaft, die die Beteiligung hält, den Erwerb der Beteiligung ihrerseits fremdfinanziert hat und hieraus Zinsaufwendungen erwachsen.

Die Frage des teilweisen Betriebsausgabenabzugs stellt sich nun aber besonders deutlich bei einer Beteiligungsholding, also einer Personengesellschaft, deren Gesellschaftszweck ausschließlich im Halten von Beteiligungen besteht. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob auch allgemeine laufende Kosten der Personengesellschaft von dem teilweisen Betriebsausgabenabzugsverbot erfasst sind.

Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Es ging um eine GmbH & Co. KG, deren Gegenstand des Unternehmens die Beteiligung an anderen Gesellschaften war. Sie hielt 100 % der Anteile an der V GmbH, die ihrerseits Beteiligungen an anderen Gesellschaften hielt. Die GmbH & Co. KG erzielte im Streitjahr ausschließlich Dividendenerträge aus ihrer Beteiligung an der V GmbH. Streitig war nun, wie ihre Kosten für Abschluss- und Prüfungsarbeiten, Rechtsberatung und Geldverkehr sowie Beiträge zur Industrie- und Handelskammer (IHK) steuerlich zu berücksichtigen waren. Die FinVerw wollte diese nach dem Teileinkünfteverfahren nur anteilig zu 60 % als Betriebsausgaben steuerlich ansetzen.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 27.11.2024 (Az. IV R 25/22), dass es sich bei den Aufwendungen für die Abschluss- und Prüfungsarbeiten, die Rechtsberatung, die IHK-Mitgliedschaft und für den Zahlungsverkehr zwar um Betriebsausgaben handelt, diese jedoch dem anteiligen Abzugsverbot unterliegen. Diese Aufwendungen sind durch die Erzielung von Beteiligungserträgen als gewerbliche Einkünfte veranlasst. Denn das Halten der Beteiligung an der V GmbH erfolgte im Streitjahr in Ausübung des einzigen Unternehmensgegenstands der GmbH & Co. KG. Da somit ausschließlich Einnahmen erzielt wurden, die dem Teileinkünfteverfahren unterlagen, standen sämtliche Betriebsausgaben mit den anteilig steuerfreien Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang. Unerheblich sei, dass es sich insoweit (überwiegend) um Aufwendungen auf Grund ihr obliegender rechtlicher Verpflichtungen handelt. Die Erfüllung einer rechtlichen Obliegenheit stehe dem Bestehen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs und dem Abzug der damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben nicht entgegen.

Hinweis:

Da im Streitfall die GmbH & Co. KG ausschließlich eine Beteiligung hielt und daneben keiner anderen Tätigkeit nachging, hat der BFH sämtliche Allgemeinkosten dem Teilabzugsverbot unterworfen. Anders ist dies dann, wenn die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG neben dem Halten der Beteiligung auch anderen Tätigkeiten nachgeht.

17 Gewinnübertragung aus Grundstücksveräußerungen von einem anderen Gewerbebetrieb des Kommanditisten

Werden stille Reserven bei Veräußerung eines langjährig betrieblich genutzten Grundstücks aufgedeckt, so können diese unter bestimmten Bedingungen auf ein neu erworbenes Grundstück/Gebäude (Reinvestitionsobjekt) übertragen werden. Buchungstechnisch werden dann die Anschaffungs-/Herstellungskosten des Reinvestitionsobjekts gemindert. Im Ergebnis wird damit die Besteuerung dieser stillen Reserven i.d.R. bis zur Veräußerung des Reinvestitionsobjekts aufgeschoben.

Bei Personengesellschaften ist eine solche Übertragung aufgedeckter stiller Reserven gesellschafterbezogen ausgelegt. Das heißt, zum einen muss für den einzelnen Gesellschafter geprüft werden, ob dieser die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. Zum anderen kann dann aber auch der Gesellschafter die anteilig auf ihn entfallenden aufgedeckten stillen Reserven auf ein Reinvestitionsobjekt in einem anderen Gewerbebetrieb von ihm oder rechtsträgerübergreifend einer anderen Personengesellschaft, soweit er an dieser beteiligt ist, übertragen.

So lag auch der Fall, den nun der BFH zu entscheiden hatte. Der alleinige Kommanditist einer GmbH & Co. KG hatte bei einer anderen Personengesellschaft, an der er mit 50 % beteiligt war, dort aufgedeckte stille Reserven, soweit diese auf ihn entfielen, auf ein Reinvestitionsobjekt bei der GmbH & Co. KG übertragen. Bei der Gesellschaft wurden dann entsprechend die Anschaffungs-/Herstellungskosten dieses Reinvestitionsobjektes gemindert. Die Gegenbuchung erfolgt im Kapital; d.h. entsprechend minderte sich auch das Kapital des Gesellschafters.

Auf Grund eines auf den Kommanditisten entfallenden Verlustanteils stellte sich die Frage, in welcher Höhe der Gesellschafter diesen Verlust bei seiner Einkommensteuer mit anderen Einkünften verrechnen konnte. Dies vor dem Hintergrund, dass bei einem Kommanditisten Verluste nur insoweit bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind, als diese zu einer wirtschaftlichen Belastung des Kommanditisten führen. Insoweit wird auf das bilanzielle Kapitalkonto abgestellt, sodass Verluste nur in Höhe des bestehenden Kapitalkontos bzw. einer eventuell höheren im Handelsregister eingetragenen Außenhaftung Berücksichtigung finden. Soweit das Kapitalkonto auf Grund des Verlustes negativ wird, darf dieser nur mit Gewinnen, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind, verrechnet werden.

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 12.12.2024 (Az. IV R 24/22), dass die Übertragung der stillen Reserven auf das Reinvestitionsobjekt zu einer Minderung des insoweit maßgeblichen Kapitalkontos in Höhe der übertragenen stillen Reserven führt. Im Urteilsfall war daher der entstandene Verlust der Gesellschaft teilweise von der Ausgleichs- bzw. Abzugsfähigkeit eingeschränkt und konnte nur mit Gewinnen der Gesellschaft in späteren Jahren verrechnet werden.

Handlungsempfehlung:

Diese Aspekte sind bei der Steuerplanung zu berücksichtigen. Andererseits bestätigt das Gericht auch die hohe Flexibilität bei der Nutzung dieser steuerlichen Regelung zum Hinausschieben der Besteuerung von realisierten stillen Reserven aus Grundstücksverkäufen bei Personengesellschaften.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

Gerät eine GmbH in eine Krise, so erfolgt als erste finanzielle Sanierungsmaßnahme vielfach ein Verzicht der Gesellschafter auf bestehende Forderungen gegenüber der GmbH. Nicht selten geschieht dies gegen Besserungsschein; der Verzicht wird also unter der auflösenden Bedingung ausgesprochen, dass die GmbH wirtschaftlich und finanziell in der Lage sei, sämtliche Darlehen in vollständiger Höhe aus einem Bilanzgewinn oder einem Liquidationsüberschuss zurückzuzahlen.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 19.11.2024 (Az. VIII R 8/22) zu den steuerlichen Folgen einer solchen Sanierungsmaßnahme auf Seiten des Gesellschafters Stellung genommen. Im Streitfall hatten die Gesellschafter der GmbH ein Darlehen gegeben. Auf Grund einer wirtschaftlichen Schiefelage der GmbH verzichtete der Stpfl. auf sein Darlehen gegen Besserungsschein. In den Folgejahren erzielte die GmbH fortdauernd Verluste und ging schließlich vier Jahre nach dem Forderungsverzicht in Insolvenz.

Die GmbH behandelte den Darlehensverzicht im Zeitpunkt des Verzichts in vollem Umfang als sonstigen betrieblichen Ertrag. Der Gesellschafter machte insoweit in der Einkommensteuererklärung einen steuerlichen Verlust geltend. Dies zunächst bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, da er auch Geschäftsführer der GmbH war. Das Finanzamt wollte den Verlust aus dem Forderungsverzicht nicht berücksichtigen.

Der BFH hat nun entschieden, dass der Forderungsverzicht im Grundsatz zu Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führt. Im Einzelnen wurde der Fall wie folgt gewürdigt:

- Der Forderungsverzicht des Stpfl. hat nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geführt. Vielmehr war sowohl die Gewährung des Darlehens als auch der erklärte Darlehensverzicht gegenüber der GmbH vorrangig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.
- Der Verzicht auf den werthaltigen Teil der Forderung führt zu einer verdeckten Einlage und damit zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung.

- In Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung führt der Forderungsverzicht zu einem Abtretungsverlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird. Entscheidend sei, dass auch der Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt zivilrechtlich zum sofortigen Wegfall der Forderung führt.
- Insoweit liegen hier auch nicht etwa nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung vor, da sich dies in dem Jahr des Forderungsverzichts steuerlich nicht ausgewirkt hätte.

Hinweis:

Anders wäre der Forderungsverzicht dann zu beurteilen, wenn im gleichen Jahr die Gesellschaft liquidiert worden wäre oder über diese das Insolvenzverfahren eröffnet worden und klar gewesen wäre, dass der Gesellschafter insoweit keine Zahlungen mehr zu erwarten hätte. Dann hätte der Forderungsverzicht zu einem Verlust aus der Aufgabe der Beteiligung geführt.

Handlungsempfehlung:

Solche Fälle sind steuerlich komplex und daher sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden. Auch ist anzuraten, den zeitlichen Ablauf und die Wertentwicklung der Beteiligung sorgfältig zu dokumentieren.

19 Entgelt für die drittnützige Verpfändung eines Bankguthabens und die Einräumung eines Abrufdarlehens

Im Streitfall stellten die Stpfl. Sicherheiten für die N-GmbH. Die N-GmbH beabsichtigte, für ein bestimmtes Bauvorhaben Fremdkapital in Anspruch zu nehmen, und hatte dafür Sicherheiten zu leisten. Des Weiteren vereinbarten die Stpfl. mit der N-GmbH, dass diese einen Girokredit bis zur Höhe von 250 000 € in beliebigen Teilbeträgen abrufen könne. Als Gesamtentgelt für diese Sicherheitenstellung und die Einräumung des Abrufdarlehens wurde ein Betrag von 50 000 € vereinbart, welches die Stpfl. in 2017 vereinnahmten. In ihrer Einkommensteuererklärung erklärten die Stpfl. insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen und wollten den besonderen Steuersatz von 25 % zur Anwendung kommen lassen. Das FA sah dagegen sonstige Einkünfte und unterwarf diese Einnahmen dem regulären Einkommensteuertarif, was eine deutlich höhere Steuerbelastung ergab.

Der BFH bestätigt nun mit Urteil vom 22.10.2024 (Az. VIII R 7/23), dass keine Kapitaleinkünfte, sondern Einkünfte aus Leistungen vorliegen, die dem regulären Einkommensteuertarif unterliegen. Entscheidend war insbesondere, dass mit der Sicherheitenstellung keine Kapitalüberlassung vorlag. Das Entgelt wurde eben nicht für die Kapitalüberlassung gezahlt, sondern war Gegenleistung für die vorübergehende Übernahme der dinglichen Haftung. Auch die Einräumung eines (nicht in Anspruch genommenen) Abrufdarlehens gegen Pauschalvergütung führte zu steuerpflichtigen sonstigen Einkünften aus Leistungen.

Hinweis:

Die Unterscheidung zwischen den einzelnen Einkunftsarten kann insoweit also Auswirkungen auf den anzuwendenden Steuersatz haben.

Für Hauseigentümer

20 Erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksgesellschaften: Enge Voraussetzungen sind zu beachten

Aus verschiedenen Gründen kann es im Einzelfall sinnvoll sein, private Immobilien in einer Immobiliengesellschaft zu halten. Dies kann die Übertragbarkeit in Teilschritten vereinfachen, ermöglicht klare Regeln für die Verwaltung der Immobilien und sichert u.U. eine sehr günstige Besteuerung der laufenden Einnahmen. Allerdings kann dies dazu führen, dass rechtsformbedingt Gewerbesteuer anfällt, so insbesondere bei einer Immobiliengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG. Diese Zusatzbelastung mit

Gewerbsteuer kann bei Gesellschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, unter bestimmten Voraussetzungen vermieden werden. Bei derartigen Strukturen wird auf Antrag der Gewinn, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, nicht der Gewerbesteuer unterworfen (sog. erweiterte Gewerbesteuerkürzung).

Die Rechtsprechung betont vielfach, dass die Tatbestandsvoraussetzung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung in Gestalt der Ausschließlichkeit gleichermaßen qualitativ, quantitativ sowie zeitlich zu verstehen sei. So schließt insbesondere jede gewerbliche Tätigkeit die erweiterte Grundstückskürzung insgesamt aus. Mit Urteil vom 17.10.2024 (Az. III R 1/23) hat der BFH aber auch klargestellt, dass die zeitlichen Voraussetzungen eng auszulegen sind. In zeitlicher Hinsicht ist das Ausschließlichkeitsgebot nicht erfüllt, wenn eine grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaft ihr einziges Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert und sie über diesen Zeitpunkt hinaus fortbesteht (nämlich bis zum Ende des Erhebungszeitraums). Im Urteilsfall hatte die Gesellschaft ihren gesamten Grundbesitz einen Tag vor Ablauf des Erhebungszeitraums („zu Beginn des 31.12.“) veräußert. Dies führte dazu, dass die erweiterte Grundstückskürzung für das gesamte Jahr nicht in Anspruch genommen werden konnte.

Hinweis:

Unschädlich ist allerdings eine Veräußerung zum 31.12., 23:59 Uhr, also zum Ende des Jahres.

21 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von „Wohnungsunternehmen“

Die Übertragung vermieteter Wohnungen ist erbschaftsteuerlich grds. nicht begünstigt. Nur bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken wird ein Wertabschlag von 10 % gewährt. Wird an sich privates Immobilienvermögen in einer Gesellschaft (GmbH oder GmbH & Co. KG) gebündelt, so wird hierdurch im Grundsatz nicht die Steuerbegünstigung bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer für Betriebsvermögen erschlossen. Von dieser Begünstigung ausgeschlossen sind nämlich im Betriebsvermögen enthaltenes sog. Verwaltungsvermögen, zu welchem unter anderem auch „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“ gehören. Insoweit wird steuerlich von schädlichem Verwaltungsvermögen gesprochen. Ausnahmsweise gilt dagegen in solchen Fällen die Steuerbegünstigung bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer für Betriebsvermögen, wenn ein sog. Wohnungsunternehmen vorliegt. Das Gesetz nennt insoweit folgende Voraussetzungen:

- die überlassenen Grundstücke gehören zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft,
- der Hauptzweck des Betriebs ist die Vermietung von Wohnungen und
- dessen Erfüllung erfordert einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Zu dem letztgenannten Kriterium, also dem Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, führt die FinVerw aus, dass folgende Indizien für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sprechen:

- Umfang der Geschäfte,
- Unterhalten eines Büros,
- Buchführung zur Gewinnermittlung,
- umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte,
- Bewerbung der Tätigkeit,
- Anbieten der Dienstleistung/der Produkte einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber.

Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist regelmäßig anzunehmen, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis erfasst dies also größere Immobilienbestände. Die FinVerw gibt der Praxis insoweit vergleichsweise gut handhabbare Abgrenzungskriterien. In der Praxis muss dennoch sehr sorgfältig der

Einzelfall hinsichtlich des Vorliegens dieser Voraussetzungen geprüft werden. Zur Vorbereitung von Schenkungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge kann auch erwogen werden, das Vorliegen dieser Voraussetzungen bei der FinVerw mittels verbindlicher Voraussetzung abzufragen.

Zu beachten ist allerdings, dass die **Rechtsprechung** diese Ausnahme von der Annahme schädlichen Verwaltungsvermögens – und damit die Gewährung der Steuervergünstigung für Betriebsvermögen – sehr viel enger auslegt. So hat bereits mit Urteil vom 24.10.2017 (Az. II R 44/15) der BFH entschieden, dass entscheidend die Art der Vermietungstätigkeit sei. Diese müsse ihrer Art nach über die einer reinen Vermögensverwaltung hinausgehen. Dies ist regelmäßig nur gegeben, wenn zusätzlich zur Vermietung auch Nebenleistungen/Sonderleistungen angeboten werden, wie z.B. die Übernahme der Reinigung der vermieteten Wohnungen oder der Bewachung des Gebäudes oder – wegen eines besonders schnellen, sich aus der Natur der Vermietung ergebenden Wechsels der Mieter oder Benutzer der Räume – eine Unternehmensorganisation erforderlich ist. Sonderleistungen des Vermieters liegen beispielsweise vor, wenn die Räume in der mit dem Mieter vereinbarten Weise ausgestattet werden, Bettwäsche überlassen und monatlich gewechselt wird, ein Aufenthaltsraum mit Fernsehapparat und ein Krankenzimmer bereitgehalten werden sowie ein Hausmeister bestellt wird.

Die FinVerw hatte allerdings mitgeteilt, dass dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewandt wird. Nun hat aber das FG Münster mit Entscheidung vom 10.10.2024 (Az. 3 K 751/22 F) diese Rechtsprechung bestätigt. Im Streitfall wurde daher die schenkung-/erbschaftsteuerliche Vergünstigung nicht gewährt. Das FG hat die Revision beim BFH zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob der BFH insoweit die Abgrenzungskriterien abstecken muss. Hinsichtlich der Revisionszulassung stellt das FG fest, dass nach der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, der der erkennende Senat gefolgt ist, die Rückausnahmvorschrift auch bei großen Wohnungsunternehmen, die ertragsteuerlich als gewerblich eingestuft werden, in der Praxis nur höchst selten zur Anwendung kommt.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, wie kritisch diese Ausnahmvorschrift für die Begünstigung von Wohnungsunternehmen ausgelegt wird. In der Praxis muss daher der konkrete Einzelfall sehr sorgfältig steuerlich geprüft werden.

22 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen – Hotels dagegen schon

Der Übergang von Betriebsvermögen und ebenso Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungsquote von mind. 25 % ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer erheblich begünstigt. Im besten Fall kann eine Steuerbelastung vollständig vermieden werden. Von dieser Begünstigung ausgeschlossen ist jedoch im Betriebsvermögen enthaltenes sog. Verwaltungsvermögen, zu welchem unter anderem auch „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“ gehören.

Bislang war die Frage ungeklärt, ob eine zu Verwaltungsvermögen führende Nutzungsüberlassung auch dann vorliegt, wenn sie nach ertragsteuerlichen Grundsätzen nicht mehr als bloße Vermögensverwaltung, sondern als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Die FinVerw verneint dies bisher regelmäßig nur im Fall von Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen. Der BFH hatte mit Urteil vom 28.2.2024 (Az. II R 27/21) entschieden, dass ein verpachteter Parkhausbetrieb als Verwaltungsvermögen einzustufen ist, da unter den Begriff der Nutzungsüberlassung auch die kurzfristige und langfristige Überlassung von Parkplätzen an Parkende fällt. Im Übrigen hat das Gericht auch die vorstehende Ansicht der FinVerw zur Einstufung von Beherbergungsbetrieben abgelehnt.

Die FinVerw teilt nun mit Gleich lautenden Erlassen der Länder vom 19.11.2024 mit, dass

- entgegen der Rechtsauffassung des BFH an der Einstufung von Beherbergungsbetrieben als steuerlich begünstigtes Vermögen festgehalten wird,
- im Übrigen aber das Urteil des BFH anzuwenden ist. Es ist auch auf Fälle anzuwenden, in denen der Betrieb des Parkhauses nicht verpachtet ist.

Handlungsempfehlung:

Nach der Auffassung der FinVerw ist daher die Übertragung von z.B. Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen und Campingplätzen weiterhin begünstigt. Würde ein solcher Fall dem BFH vorgelegt, so dürfte die Entscheidung eher anders ausgehen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Organschaft: „Wichtiger Grund“ zur vorzeitigen Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags

Die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft setzt voraus, dass ein Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer auch tatsächlich durchgeführt worden ist. Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG nur ausnahmsweise dann unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Düsseldorf v. 20.11.2024 (Az. 7 K 2466/22 F) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass die Corona-Pandemie nicht per se als „wichtiger Grund“ i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG angesehen werden kann, um eine vorzeitige Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags als unschädlich anzunehmen.

Im konkreten Streitfall war der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit außerordentlich gekündigt worden. Zur Rechtfertigung der außerordentlichen Kündigung wurde u.a. vorgetragen, dass die Aufhebung des Vertrags vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie und des am 16.3.2020 beschlossenen erstmaligen bundesweiten „Lockdowns“ aus wichtigem Grund erfolgt sei. Auf Grund der geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen hätte ein steuerlich anzuerkennender Kündigungsgrund vorgelegen. Konkret seien für die Stpfl. die Prognosen in den letzten Märztagen 2020 immer negativer geworden, so dass wahrscheinlich gewesen sei, dass der Organträger auf Grund drohender Verluste erheblich in Anspruch genommen werden würde.

Diese Auffassung haben sowohl das FA wie auch das FG zurückgewiesen mit der Folge, dass die ertragsteuerliche Organschaft von Beginn an steuerlich nicht anerkannt wurde. Das FG beruft sich zur Begründung auf die Rechtsprechung des BFH, nach der es für die Frage, ob ein wichtiger Grund vorliegt, nicht darauf ankommt, ob gesellschaftsrechtlich oder nach den vertraglichen Vereinbarungen ein wichtiger Grund vorliegt. Vielmehr müsse – so der BFH – objektiv ein wichtiger Grund für die Abkürzung der Mindestlaufzeit bestehen. Anders als im Zivilrecht könne der wichtige Grund, der eine Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags rechtfertigen soll, nicht im Belieben der Parteien stehen. Der wichtige Grund für die Vertragsbeendigung müsse vielmehr nach eigenen steuerrechtlichen Maßstäben objektiv vorliegen.

Das FG stimmt zwar der Ansicht der Stpfl. zu, dass auf Grund der im Jahr 2020 auftretenden Corona-Pandemie in der Gesamtheit geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen aufgetreten sind. Diese lagen unstreitig bei Vertragsabschluss des Gewinnabführungsvertrags im Jahr 2017 noch nicht vor und waren auch nicht absehbar. Dies genüge (unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls) aber nicht, um einen wichtigen Grund für eine Vertragsaufhebung im konkreten Fall zum 31.3.2020 zu begründen. Eine drohende dauerhafte Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Stpfl. als Organgesellschaft, die die Existenz des Organträgers bedrohte, war für das FG nicht feststellbar. Auch aus dem Auftreten der Pandemie selber könne jedenfalls zum 31.3.2020 kein wichtiger Grund i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG abgeleitet werden.

Damit folgt das FG gerade nicht der im Fachschrifttum vertretenen Ansicht, wonach bereits jede Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Annahme einer Kündigung aus wichtigem Grund ausreichen soll. Da die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen stetigen Änderungen unterworfen seien, ohne dass dies zwingend erheblichen Einfluss auf die

Vertragsbeziehung haben müsse, könnten – so das FG – ansonsten Manipulationen nicht verhindert werden. Ob Pandemieauswirkungen eine unschädliche Kündigung aus „wichtigem Grund“ rechtfertigen, ist vielmehr „im Einzelfall“ unter Würdigung der konkret drohenden und dauerhaften Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage zu bewerten.

Hinweis:

Da die Entscheidung vorläufig nicht rechtskräftig ist, ist die weitere Entwicklung aufmerksam zu verfolgen. Für die Praxis hervorzuheben ist in jedem Fall, dass das Vorliegen eines „wichtigen Grundes“ i.S.d. § 14 KStG für den konkreten Einzelfall sorgfältig begründet werden muss, um nicht rückwirkend die Anerkennung der Organschaft zu gefährden. Die FinVerw nennt als wichtige Gründe beispielhaft die Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft sowie die (Teil-)Veräußerung oder Einbringung der Organbeteiligung durch den Organträger.

24 Organschaft: Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auch für organschaftliche Innenfinanzierung

Mit seinem Urteil vom 20.11.2024 (Az. 9 K 1908/21 F) hat das FG Münster zur Frage des Teil-Abzugsverbots für Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bei organschaftlicher Innenfinanzierung entschieden, dass Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Einkünften auch dann nur teilweise zum Abzug zugelassen sind, wenn sie von einer Organgesellschaft (GmbH) an den Organträger gezahlt werden (organschaftliche Innenfinanzierung). Der Zinsaufwand der Organgesellschaft sei nicht mit dem korrespondierenden Zinsertrag des Organträgers zu saldieren; eine Konsolidierung der im Organkreis erzielten Einkommen finde nicht statt.

Im Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – eine GmbH (Organgesellschaft) geklagt, die eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erworben hatte. Die Finanzierung dieses Beteiligungserwerbs erfolgte über ein Darlehen des Organträgers (im Streitfall: einer KG). Strittig war nun, ob auf die insoweit anfallenden Zinsaufwendungen das Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG anzuwenden sei. Die FinVerw vertrat dazu die Auffassung, dass der Zinsaufwand im Zusammenhang mit dem Ertrag aus der Beteiligung der Tochtergesellschaft stehe; Ertrag und Aufwand seien nach dem Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen. Im Rahmen der Einkommenszurechnung seien demzufolge auf Ebene des Organträgers 40 % der Zinsaufwendungen nicht abziehbar.

Das FG hat diese Auffassung bestätigt und darauf verwiesen, dass § 8b Abs. 1 bis 6 KStG auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden sind. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 3 KStG oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG enthalten, so sind vielmehr § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Dies habe zur Folge, dass die Beteiligungserträge bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft in voller Höhe berücksichtigt werden und erst auf der Ebene des Organträgers – abhängig von dessen persönlichem Steuerstatus – dem Regime des § 8b KStG oder dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen. Vorliegend seien die Vorschriften der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organträgerin anzuwenden, da diese eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Mitunternehmern war. Dem stehe nicht entgegen, dass die Zinsaufwendungen der Stpfl. zu einem Zinsertrag bei dem Organträger führen. Denn weder § 14 noch § 15 KStG sei als Rechtsfolge eine Konsolidierung der Einkommen (hier: Zinsaufwendungen und Zinserträge) von Organgesellschaft und Organträger zu entnehmen. Entscheidend war ausschließlich, dass in dem der Organträgerin zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft Zinsaufwendungen enthalten waren, die mit teilweise steuerbefreiten Dividenden zusammenhingen. Auf die Zinsaufwendungen war somit § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden.

Hinweis:

Das FG bezieht sich in seiner Begründung auf die vom BFH so genannte „Brutto-Methode“, nach der § 3c Abs. 2 EStG so anzuwenden sein soll, als hätte der Organträger die Dividenden erhalten. Ist der Organträger wie im Streitfall eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter aus natürlichen Personen bestehen, so gilt dann das Teileinkünfteverfahren. Die „Brutto-Methode“ greift bei Organschaften i.Ü. nicht nur bei Beteiligungserträgen, sondern auch bei der Anwendung der Regelungen über die sog. Zinsschranke.

25 Keine vGA wegen bloß tatsächlicher Nutzungsmöglichkeit einer spanischen Immobilie

Mit seinem Urteil v. 1.10.2024 (Az. VIII R 4/21) hat der BFH im Hinblick auf den Ansatz einer vGA im Zusammenhang mit der Nutzung einer spanischen Immobilie klargestellt,

- dass die lediglich tatsächlich gegebene Möglichkeit des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, ein betriebliches Wirtschaftsgut der Kapitalgesellschaft (hier: Wohnimmobilie) auch privat nutzen zu können (hier: zu Wohnzwecken), für sich genommen beim Gesellschafter noch nicht zu einer vGA führt.
- Eine vGA könne aber anzunehmen sein, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein betriebliches Wirtschaftsgut unentgeltlich oder verbilligt auch zur privaten Nutzung überlassen hat (Zuwendung).
- Eine vGA könne auch vorliegen, wenn der Gesellschafter das betriebliche Wirtschaftsgut ohne Nutzungsvereinbarung oder entgegen einem Nutzungsverbot privat nutzt und sich so zulasten der Gesellschaft einen Vorteil verschafft, der ihm von der Gesellschaft nicht zugewendet worden ist.

Im konkreten Streitfall lebten die Stpfl. (Eheleute) mit ihren Kindern bis 2007 in Spanien. Die Immobilie bestand nach Angaben der Stpfl. aus drei Teilen: Ein Teil stand im Eigentum des Stpfl., die beiden anderen Teile gehörten jeweils zwei spanischen Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der Sociedad de responsabilidad limitada (S.L.). An diesen Gesellschaften waren die Stpfl. jeweils zur Hälfte beteiligt, sie zahlten an die beiden Kapitalgesellschaften jeweils eine Miete i.H.v. monatlich 1 000 €. Im Jahr 2007 verlegten die Stpfl. ihren Wohnsitz in die Bundesrepublik Deutschland und stellten die Mietzahlungen ein. In welchem Umfang und aus welchen Gründen die Stpfl. die Immobilie danach selbst nutzten, ist zwischen den Beteiligten streitig. Nach mehrjährigen (vergeblichen) Bemühungen gelang es den Eheleuten erst in 2013, die Immobilie zu veräußern.

Das FA rechnete in den Einkommensteuerbescheiden der Stpfl. für die Streitjahre (2010 bis 2012) eine vGA in Höhe einer marktüblichen Miete (von jeweils 42 000 € p.a.) hinzu. Das Hessische FG bestätigte dieses Ergebnis mit der Begründung, die Möglichkeit der jederzeitigen unentgeltlichen Nutzung der Immobilie reiche für die Annahme einer vGA aus.

Demgegenüber stellt der BFH fest, dass die bloße Nutzungsmöglichkeit „für sich genommen beim Gesellschafter noch nicht zu einer vGA“ führt. Dem entspreche die bisherige Rechtsprechung zur vGA, die an einen tatsächlichen Nutzungsvorteil anknüpfe. Es komme auf die Überlassung zur Nutzung (Zuwendung) an. Eine vGA könne zudem auch dann vorliegen, wenn der Gesellschafter das betriebliche Wirtschaftsgut ohne Nutzungsvereinbarung oder entgegen einem Nutzungsverbot privat nutzt und sich so zulasten der Gesellschaft einen Vorteil verschafft, der ihm von der Gesellschaft nicht zugewendet worden ist. Der Vorteil des Gesellschafters liege dann in der tatsächlichen privaten Nutzung, für die ein (angemessenes) Entgelt nicht entrichtet worden ist. Vorliegend hat der BFH die Rechtssache an die Vorinstanz zurückverwiesen, da für den Streitfall noch Feststellungen zur tatsächlichen privaten Nutzung zu treffen waren.

Hinweis:

Für die Praxis ist aus diesem Urteil abzuleiten, dass eine sorgfältige Analyse der Umstände des konkreten Einzelfalls erforderlich ist. Abzuwarten bleibt, ob die FinVerw dieses Urteil über den entschiedenen Fall hinaus anwendet.

26 Steuerliche Erfassung der entgeltlichen Ablösung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen

Mit Urteil v. 20.9.2024 (Az. IX R 5/24) hat der BFH zur steuerlichen Einstufung der entgeltlichen Ablösung des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen entschieden,

- dass dieser Vorgang dann nicht steuerbar ist, wenn der Vorbehaltsnießbraucher nicht wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile ist.
- Die Frage, ob das wirtschaftliche Eigentum an GmbH-Anteilen dem Nießbrauchsberechtigten zuzurechnen ist, sei Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung durch das FG.

Im konkreten Streitfall, der in der Praxis häufiger vorkommen dürfte, war die steuerliche Behandlung der entgeltlichen Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs an Geschäftsanteilen an

einer GmbH bei der Nießbrauchsberechtigten strittig. Die Stpfl. übertrug ihre GmbH-Beteiligung (Z-GmbH) im Jahr 2012 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Vorbehalt eines Nießbrauchs, der insbesondere das Gewinnbezugsrecht umfasste, unentgeltlich auf ihren Sohn. Im Rahmen der Veräußerung der Geschäftsanteile im Jahr 2018 vereinbarten die Stpfl. und ihr Sohn die Aufhebung des Nießbrauchs an den Anteilen an der Z-GmbH gegen Zahlung eines Ablösebetrags. Das FA erfasste den Ablösebetrag im Einkommensteuerbescheid der Stpfl. für das Streitjahr 2018 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 17 i.V.m. § 24 EStG. Dazu stellte das FG Nürnberg mit Urteil v. 29.9.2023 (7 K 1029/21, EFG 2024, 902) fest, dass der Sohn im Jahr 2012 auch wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Geschäftsanteile geworden sei. Denn nach ständiger Rechtsprechung gehe das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil auf einen Erwerber über, wenn dieser auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbes. Gewinnbezugs- und Stimmrecht) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.

Bei Nießbrauchsgestaltungen sei insoweit erforderlich, dass der Nießbrauchsberechtigte eine Rechtsposition innehat, die ihm entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft und insofern dem zivilrechtlichen Gesellschafter gleichstellt. Insoweit stellte das FG für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere darauf ab, dass dem Sohn die Veräußerung der Anteile jederzeit möglich gewesen wäre und sich die Stpfl. (trotz der unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht) aus der Gesellschaft zurückgezogen und die Abstimmung in den Gesellschafterversammlungen den Gesellschaftern überlassen hatte.

Basierend auf den Feststellungen des FG folgte der BFH, dass auf Grund des Übergangs sowohl des zivilrechtlichen als auch des wirtschaftlichen Eigentums der Ablösebetrag für die Aufgabe des Nießbrauchsrechts weder nach § 20 Abs. 2 EStG noch nach anderen Normen steuerlich zu erfassen sein könne. Insbesondere käme eine Erfassung nach § 17 EStG nur dann in Betracht, wenn zumindest wirtschaftliches Eigentum bestehen würde. Zum anderen sei der Ablösebetrag nicht als Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit nach § 17 i.V.m. § 24 EStG von der Stpfl. zu versteuern. Da die Stpfl. nach den Feststellungen des FG bereits mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums auch das wirtschaftliche Eigentum verloren hatte, fehle es jedenfalls an der kausalen Verknüpfung zwischen der Zahlung des Ablösebetrags und der Aufgabe der Geschäftsanteile an der Z-GmbH. Infolge des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums wären die Einnahmen von deren Sohn und nicht von der Stpfl. als Einkünfte zu versteuern. Die Vereinnahmung des Ablösebetrags bei der Stpfl. sei daher als nicht steuerbare Vermögensumschichtung einzuordnen.

Hinweis:

Aus diesem für die Stpfl. günstigen Urteil ist abzuleiten, dass im jeweiligen Einzelfall stets geprüft werden muss, ob auf Grund der individuellen Abreden das wirtschaftliche Eigentum beim Nießbraucher (und nicht etwa beim zivilrechtlichen Eigentümer) liegt oder nicht.

27 Bundessozialgericht zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern

Mit seinem für die Praxis wichtigen Urteil vom 20.2.2024 (B 12 KR 1/22 R) hat das BSG zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern seine Rechtsprechung fortgeführt und entschieden, dass der Umfang der Kapitalbeteiligung und das Ausmaß des sich daraus für ihn ergebenden Einflusses auf die Gesellschaft das wesentliche Merkmal bei der Abgrenzung von abhängiger Beschäftigung darstellt, wenn ein GmbH-Geschäftsführer zugleich als Gesellschafter am Kapital der Gesellschaft beteiligt ist.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, deren Gesellschafter eine Holding-GmbH mit Anteilen i.H.v. 50 % und zwei natürliche Personen mit Anteilen i.H.v. jeweils 25 % waren. Der Beigeladene war Geschäftsführer der Stpfl. und zudem zu 50 % Gesellschafter der Holding-GmbH. Die andere Hälfte der Geschäftsanteile an der Holding-GmbH hielt seine Ehefrau. Der Beigeladene und seine Ehefrau waren jeweils alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Holding-GmbH.

Dazu vertrat die Deutsche Rentenversicherung die Auffassung, es läge eine Versicherungspflicht des Beigeladenen auf Grund einer Beschäftigung vor. Die Vorinstanzen

haben die Klage bzw. die Berufung abgewiesen und auch das BSG hat dieses Ergebnis der Versicherungspflicht bestätigt. Das BSG stellt dazu u.a. folgende Grundsätze heraus:

- Nach der ständigen Rechtsprechung des BSG setzt eine Beschäftigung voraus, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist.
- Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht per se kraft seiner Kapitalbeteiligung selbständig tätig, sondern muss, um nicht als abhängig Beschäftigter angesehen zu werden, über seine Gesellschafterstellung hinaus die Rechtsmacht besitzen, durch Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können. Eine solche Rechtsmacht ist bei einem Gesellschafter gegeben, der zumindest 50 % der Anteile am Stammkapital hält.
- Der selbständig tätige Gesellschafter-Geschäftsführer muss in der Lage sein, einen maßgeblichen Einfluss auf alle Gesellschafterbeschlüsse auszuüben und dadurch die Ausrichtung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens umfassend mitbestimmen zu können. Ohne diese Mitbestimmungsmöglichkeit sei ein Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer in weisungsgebundener, funktionsgerecht dienender Weise in die GmbH als seine Arbeitgeberin eingegliedert.

Im Streitfall war nun aber der Geschäftsführer der klagenden GmbH weder an der GmbH beteiligt noch habe er als Gesellschafter-Geschäftsführer der Holding-GmbH über eine hinreichende, die Beschäftigung ausschließende Rechtsmacht verfügt. Zwar könne sich die Rechtsmacht auch aus einer mittelbaren Beteiligung ergeben, im Streitfall fehle aber diese Rechtsmacht, weil seine Ehefrau mit einer Beteiligung i.H.v. ebenfalls 50 % gleichberechtigte Gesellschafterin-Geschäftsführerin der Holding-GmbH war.

Hinweis:

Nach der Rechtsprechung des BSG ist für die praktische Befreiung von der Sozialversicherungspflicht entscheidend, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer über seine Gesellschafterstellung hinaus die Rechtsmacht besitzt, durch Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können. Eine solche Rechtsmacht ist nach der Rechtsprechung des BSG zum einen bei einem Gesellschafter gegeben, der zumindest 50 % der Anteile am Stammkapital hält. Zum anderen kann auch bei geringeren Kapitalbeteiligungen von unter 50 % diese Rechtsmacht gegeben sein, wenn der Gesellschafter z.B. über eine „echte Sperrminorität“ verfügt und so Entscheidungen des Unternehmens maßgeblich beeinflussen kann. Da das BSG schon mit Urteil v. 14.3.2018 entschieden hatte, dass einem Minderheitsgesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag eine umfassende („echte“ oder „qualifizierte“), die gesamte Unternehmenstätigkeit erfassende Sperrminorität eingeräumt sein muss, wird mit Blick auf eine Sozialversicherungsfreiheit empfohlen, dies gesellschaftsvertraglich zu regeln.