



## Themen dieser Ausgabe

- Grundsätzlich kein Betrieb gewerblicher Art durch Beteiligung
- Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthabenkonten
- Grundbucheintragung für Steuerbefreiung des Familienheims entscheidend
- Dokumentation eines Kassensystems
- Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen zweifelhaft

### Grundsätzlich kein Betrieb gewerblicher Art durch Beteiligung

*BFH, Urteil v. 29.11.2017 – I R 83/15, DB 2018, S. 1382*

**Die Beteiligung einer Stadt an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist kein Betrieb gewerblicher Art.**

**Hintergrund:** Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind – mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe – alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Sie unterliegen subjektiv der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

**Sachverhalt:** Die Klägerin, eine Stadt, war im Streitjahr alleinige Kommanditistin der A-AG & Co. KG. Komplementärin war die A-AG, die nicht am Kapital der KG beteiligt war. Die KG hielt wiederum Beteiligungen an drei kommunalen Gesellschaften. Zwischen der KG und den Beteiligungsgesellschaften bestand jeweils ein Gewinnabführungsvertrag. Das zuständige Finanzamt der KG behandelte die Beteiligungsgesellschaften als Organgesellschaften der KG. Das Verluste erwirtschaftende Hallenbad wurde von der Klägerin in eigener Trägerschaft betrieben und als Betrieb gewerblicher Art behandelt. Eine GmbH führte die Geschäfte des Hallenbads im Namen und auf Rechnung der Klägerin. Diese erfasste die Kommanditbeteiligung an der KG als gewillkürtes Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art (Hallenbad) und saldierte die

Verluste des Hallenbads mit den Erträgen aus der Kommanditbeteiligung. Nach einer Außenprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Beteiligung an der KG als ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art erfasst und besteuert werden müsse und somit eine Saldierung der Verluste aus dem Betrieb des Hallenbads nicht erfolgen könne. Die hiergegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht blieb ohne Erfolg.

**Entscheidung:** Die Revision der Klägerin ist begründet. Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein Betrieb gewerblicher Art begründet. Dies beruht auf der Vorstellung, dass die aus der Beteiligung bezogenen Gewinnanteile Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb nach Maßgabe des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen. Aufgrund des Transparenzprinzips gelten die Mitunternehmer selbst als Gewerbetreibende und werden als Steuersubjekte behandelt. Dadurch erfüllen Mitunternehmerschaften regelmäßig die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Qualifikation als Betrieb gewerblicher Art. Ob die KG im Streitjahr gewerblich tätig war, kann den Feststellungen des Finanzgerichts nicht entnommen werden. Zur Betätigung der KG hat das Finanzgericht lediglich festgestellt, dass sie Gesellschafterin der kommunalen Gesellschaften ist. Das Halten von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist jedoch grundsätzlich keine wirtschaftliche Betätigung, sondern ist dem Bereich der

Vermögensverwaltung zuzuordnen. Eine andere Beurteilung kann allerdings in Betracht kommen, wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt (sog. geschäftsleitende Holding) oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und sie damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Zudem ist das Rechtsgebilde der gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG im Rahmen der Qualifikation eines Betriebs gewerblicher Art irrelevant. Eine wirtschaftliche Betätigung der KG kann sich auch nicht allein daraus ergeben, dass diese mit den gewerblich tätigen kommunalen Beteiligungsgesellschaften Gewinnabführungsverträge geschlossen hat.

## Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthabenkonten

BFH, Urteil v. 22.2.2018 – VI R 17/16, DStR 2018, S. 1159

**Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands sind kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn. Dies gilt auch für Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto eines Fremd-Geschäftsführers einer GmbH.**

**Hintergrund:** Auf Basis einer Wertguthabenvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer wird Arbeitsentgelt des Arbeitnehmers auf einem Wertguthabenkonto des Arbeitgebers angesammelt. Bei einer Freistellung des Arbeitnehmers zum Beispiel für Elternzeit, Teilzeit oder für einen vorzeitigen Ruhestand wird dieses angesammelte Geld an den Arbeitnehmer ausgezahlt.

**Sachverhalt:** Der Kläger und Revisionsbeklagte war angestellter Geschäftsführer einer GmbH, an der er nicht beteiligt war. Im Jahr 2007 schloss er mit der Arbeitgeberin eine Wertguthabenvereinbarung, deren Zweck die Finanzierung des vorzeitigen Ruhestands beinhaltete. Der Kläger verzichtete in der Vereinbarung auf Auszahlung laufender Bezüge in Höhe von monatlich EUR 6.000 zum Zwecke der Auszahlung in der späteren Freistellungsphase. Die GmbH unterwarf die Zuführung zu dem Wertguthaben des Klägers nicht dem Lohnsteuerabzug. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, Zeitwertkonten seien bei Geschäftsführern einer GmbH ab dem 1.1.2009 nicht mehr anzuerkennen. Die Wertgutschriften auf dem Zeitwertkonto führten deshalb zum Zufluss von Arbeitslohn beim Kläger. Das Finanzamt erließ anschließend einen geänderten Bescheid über die Festsetzung nachzufordernder Lohnsteuer. Der Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Hiergegen legte das Finanzamt Revision ein.

**Entscheidung:** Die Zuführungen zu dem Zeitwertkonto nach der Wertguthabenvereinbarung stellen keinen gegen-

**Hinweis:** Der Bundesfinanzhof hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache zur Feststellung nach Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der KG an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zwar hat das Finanzamt in seiner Einspruchsentscheidung ausgeführt, die KG habe auch EDV-Dienstleistungen gegenüber den Beteiligungsgesellschaften erbracht und damit unter Umständen eigenbetriebliche Aktivitäten entfaltet, jedoch ist bei der Revision nur hinsichtlich der tatrichterlichen Feststellungen des Finanzgerichts zu entscheiden. Das Finanzgericht ist nicht auf die EDV-Dienstleistungen eingegangen. Somit konnten diese vom Bundesfinanzhof nicht gewürdigt werden.

wärtig zufließenden Arbeitslohn des Klägers dar. Der Lohnsteuerabzug setzt einen tatsächlichen Zufluss im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG voraus. Arbeitslohn ist mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen. Geldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen tatsächlich zu, wenn sie bar ausgezahlt oder auf einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Demgegenüber führt nach ständiger Rechtsprechung das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten den Zufluss von Einnahmen regelmäßig noch nicht herbei. Allerdings kann auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten den Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht. Hierbei muss der Gläubiger jedoch jederzeit in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun herbeizuführen. Ferner kann ein Zufluss dann angenommen werden, wenn der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer eine Schuldumwandlung (sog. Novation) vornehmen oder wenn der Arbeitgeber den Lohn auf Weisung des Arbeitnehmers an einen Dritten bezahlt. Diese Maßstäbe, die für einen Zufluss sprechen, liegen im Sachverhalt nicht vor.

**Hinweis:** Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung soll für das Wertguthabenkonto eines angestellten Fremd-Geschäftsführers einer GmbH nichts Anderes gelten. Die Organstellung als Geschäftsführer ist für den Zufluss von Arbeitslohn ohne Bedeutung. Ein anderer Maßstab gilt lediglich bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern, da hierbei angenommen wird, dass sie über eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen können und ihnen damit entsprechende Einnahmen zugeflossen sind.

## Grundbucheintragung für Steuerbefreiung des Familienheims entscheidend

BFH, Urteil v. 29.11.2017 – II R 14/16, BStBl. II 2018, S. 362

**Die Erbschaftsteuerbefreiung für das sog. Familienheim setzt voraus, dass der Erblasser bereits im Grundbuch als Eigentümer des Hauses eingetragen war. Die Erbschaftsteuerbefreiung gilt daher nicht, wenn der Erblasser das Familienheim lediglich gekauft und einen Eigentumsverschaffungsanspruch hatte, bei seinem Tod jedoch noch nicht im Grundbuch eingetragen war.**

**Hintergrund:** Der Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einer vom Erblasser selbstgenutzten Eigentumswohnung oder an einem selbstgenutzten Haus durch den überlebenden Ehegatten ist erbschaftsteuerfrei, wenn der überlebende Ehegatte die Selbstnutzung fortführt.

**Sachverhalt:** Die Ehefrau des Klägers starb im Juli 2009 und vermachte ihm eine Eigentumswohnung. Diese Eigentumswohnung hatte die Ehefrau im März 2007 zum Preis von rund EUR 5 Mio. gekauft (finanziert mit einem Darlehen von EUR 2 Mio.). Allerdings war die Eigentumswohnung noch nicht fertiggestellt, so dass der Kaufpreis in Raten zu zahlen war. Im Januar 2008 wurde eine Auflassungsvormerkung zugunsten der Ehefrau in das Grundbuch eingetragen. Im Dezember 2008 zogen der Kläger und die Ehefrau in die nunmehr fertiggestellte Wohnung ein. Als die Ehefrau im Juli 2009 starb, war noch eine Rate in Höhe von rund EUR 200.000 offen. Zudem war die Verstorbene noch nicht im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen. Der Kläger ging von einer Erbschaftsteuerfreiheit für die selbst genutzte Wohnung aus. Dem widersprach das Finanzamt und versagte die Erbschaftsteuerbefreiung.

**Entscheidung:** Der Bundesfinanzhof gab dem Finanzamt Recht und wies die Klage ab. Erbschaftsteuerfrei ist nur der Erwerb des Eigentums/Miteigentums an der selbstgenutzten Wohnung oder am selbstgenutzten Haus. Der Erblasser

muss also bereits Eigentümer der Wohnung oder des Hauses geworden sein, damit der überlebende Ehegatte das zivilrechtliche Eigentum an dem Familienheim von Todes wegen erwerben kann. Ob jemand Eigentümer einer Immobilie geworden ist, richtet sich nach dem Zivilrecht. Zivilrechtlich setzt der Eigentumserwerb die Einigung zwischen den Vertragsparteien und die Eintragung des Käufers in das Grundbuch voraus. Die Eintragung einer Auflassungsvormerkung im Grundbuch reicht nicht aus, weil sie nur ein sog. Anwartschaftsrecht begründet, nicht aber das Eigentum verschafft. Der Gesetzeswortlaut ist insoweit eindeutig, da er auf das Eigentum bzw. Miteigentum abstellt. Die Erblasserin hatte zum Zeitpunkt ihres Todes jedoch lediglich einen Eigentumsverschaffungsanspruch. Der Gesetzgeber wollte lediglich den Erwerb des Eigentums am Familienheim begünstigen und damit erreichen, dass schon zu Lebzeiten selbstgenutztes Grundvermögen steuerfrei übertragen werden kann. Der Wert des von der Ehefrau vererbten Eigentumsverschaffungsanspruchs kann mit dem Verkehrswert der Wohnung von EUR 5 Mio. angesetzt werden. Dieser Wert ist um die aufgenommene Darlehensschuld von EUR 2 Mio. sowie um die noch ausstehende Kaufpreisrate von EUR 200.000 zu mindern.

**Hinweis:** Das Urteil ist für die Erbfolgeplanung wichtig. Soll die Erbschaftsteuerbefreiung für das Familienheim greifen, muss der Erblasser bereits im Grundbuch als Eigentümer eingetragen worden sein. Der Abschluss eines Kaufvertrags kurz vor dem Tod reicht daher nicht aus. Mit ihrem Urteil stellten die Richter zudem klar, dass bei der Schenkung einer Immobilie nicht auf die Eintragung des Beschenkten im Grundbuch abgestellt wird, sondern die Schenkung bereits dann als ausgeführt gilt, wenn die Auflassung beurkundet worden ist, der Schenker die Eintragung in das Grundbuch bewilligt hat und der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung Gebrauch machen darf.

## Dokumentation eines Kassensystems

BFH, Beschluss v. 23.2.2018 – X B 65/17, DStR 2018, S. 614

**Die Organisationsunterlagen einer elektronischen Kasse bzw. eines PC-Kassensystems müssen dem Finanzamt nicht in Papierform vorgelegt werden, sondern können auch auf dem Gerät gespeichert werden. Das Finanzamt darf im Fall der Speicherung also nicht von einem Mangel der Kassenbuchführung ausgehen und allein deshalb eine Hinzuschätzung vornehmen.**

**Hintergrund:** Die Finanzverwaltung stellt hohe Anforderungen an die Kassenführung, d. h. an die elektronische Erfassung von Bareinnahmen. Unter anderem verlangt die Finanzverwaltung die Dokumentation der Organisationsunterlagen des Kassensystems. Hierzu gehören insbesondere die Dokumentation der Programmierung und die Aufbewahrung der Gebrauchsanweisung für die Kasse.

**Sachverhalt:** Der Kläger betrieb einen Friseursalon und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Das Finanzamt führte bei ihm eine Außenprüfung durch und verlangte die Vorlage der Protokolle über die Einrichtung und Programmierung des PC-Kassensystems. Der Kläger behauptete, dass diese Unterlagen im Kassensystem selbst gespeichert würden und legte keine Papierunterlagen vor. Das Finanzamt ging wegen verschiedener Löschungen im Kassensystem von einer fehlerhaften Kassenbuchführung aus und beanstandete die Nichtvorlage der Protokolle über die Einrichtung und Programmierung des Kassensystems. Es schätzte daher Gewinne hinzu. Der Kläger verlor das Klageverfahren vor dem Finanzgericht und

wandte sich beim Bundesfinanzhof gegen die Nichtzulassung der Revision.

**Entscheidung:** Der Bundesfinanzhof gab der Beschwerde statt und verwies die Sache wegen eines Verfahrensmanagements an das Finanzgericht zurück. Die Organisationsunterlagen für eine elektronische Kasse bzw. für ein PC-Kassensystem müssen nicht in Papierform vorgelegt werden. Es genügt die Speicherung dieser Unterlagen auf dem betrieblichen Kassensystem. Denn das Gesetz lässt es zu, dass erforderliche Aufzeichnungen auf Datenträgern gespeichert werden. Das Finanzgericht muss nun im zweiten Rechtsgang prüfen, ob die Organisationsunterlagen tatsächlich auf dem PC-Kassensystem gespeichert wurden. Außerdem

muss das Finanzgericht prüfen, ob das Kassensystem manipulierbar war oder ob sich der Kläger dadurch entlasten kann, dass eine Manipulation ausgeschlossen war.

**Hinweis:** Der Bundesfinanzhof hat bereits jetzt angeregt, dass das Finanzgericht bei seiner erneuten Entscheidung von sich aus die Revision zum Bundesfinanzhof zulassen wird. Denn der Bundesfinanzhof möchte insbesondere die Frage der Manipulierbarkeit von Kassensystemen klären. Dabei geht es um die Frage, ob Unternehmer ein manipulationssicheres Kassensystem verwenden müssen oder ob das Finanzamt eine konkrete Manipulation nachweisen muss. Diese Rechtsfrage hat eine hohe praktische Bedeutung, ist jedoch bisher höchstichterlich noch nicht geklärt.

## Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen zweifelhaft

*BFH, Beschluss v. 25.4.2018 – IX B 21/18, DStR 2018, S. 1020*

**Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung begegnet die in § 238 Abs. 1 AO geregelte Höhe von Nachzahlungszinsen von 0,5 Prozent für jeden vollen Monat jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2015 schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Zweifeln.**

**Hintergrund:** Nach § 69 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes unter anderem dann ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken.

**Sachverhalt:** Die Beschwerdeführer werden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, der 2011 erging, wurde die Einkommensteuer auf ca. EUR 100.000 festgesetzt. Im Anschluss einer Außenprüfung für das Jahr 2009 erließ das Finanzamt einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 vom 13.11.2017 mit einer Einkommensteuer von ca. EUR 2 Mio. In dem mit dem Einkommensteuerbescheid verbundenen Zinsbescheid wurden Nachzahlungszinsen festgesetzt. Die Beschwerdeführer beantragen Aussetzung der Vollziehung des Zinsbescheids mit der Begründung, der Zinssatz von 0,5 Prozent für jeden vollen Monat sei verfassungswidrig.

**Entscheidung:** Die Beschwerde ist begründet und führt zur Aussetzung der Vollziehung des Zinsbescheids. Die Zinshöhe begegnet durch realitätsferne Bemessung mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz und das sich aus dem

Rechtsstaatsprinzip ergebende Übermaßverbot schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Zweifeln. Zweck der Verzinsungspflicht ist es, den Nutzungsvorteil des Steuerpflichtigen wenigstens zum Teil abzuschöpfen. Der gesetzlich festgelegte Zinssatz überschreitet jedoch für den hier in Rede stehenden Zeitraum von 2015 bis 2017 angesichts der zu dieser Zeit bereits eingetretenen strukturellen und nachhaltigen Verfestigung des niedrigen Marktzinsniveaus den angemessenen Rahmen der wirtschaftlichen Realität in erheblichem Maße. Das Niedrigzinsniveau stellt sich jedenfalls für den Streitzeitraum nicht mehr als vorübergehende, volkswirtschaftstypische Erscheinung verbunden mit den typischen zyklischen Zinsschwankungen dar, sondern ist struktureller und nachhaltiger Natur. Eine sachliche Rechtfertigung für die gesetzliche Zinshöhe besteht bei der gebotenen summarischen Prüfung nicht. Auch die ursprünglichen Praktikabilitäts- und Vereinfachungsüberlegungen, die dem pauschalen Zinssatz zu Grunde liegen, rechtfertigen die Zinshöhe nicht, da veränderliche (realitätsgerechtere) Bezugsgrößen technisch darstellbar sind. Der Antragsteller hat deshalb ein berechtigtes Interesse an der Aussetzung der Vollziehung.

**Hinweis:** Das Bundesministerium hat am 14.6.2018 bereits auf dieses Urteil reagiert: Der BFH-Beschluss ist demnach für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2015 (nur) auf Antrag des Zinsschuldners in allen Fällen anzuwenden, in denen gegen eine vollziehbare Zinsfestsetzung Einspruch eingelegt wurde. Unerheblich ist dabei, zu welcher Steuerart und für welchen Besteuerungszeitraum die Zinsen festgesetzt wurden. Für Verzinsungszeiträume vor dem 1.4.2015 ist Aussetzung der Vollziehung nur zu gewähren, wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte und im Einzelfall ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers zu bejahen ist.



**BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN**

Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB

**Standort Hamburg**

Jungfernstieg 30  
20354 Hamburg  
Tel.: +49 40 35006-0  
Fax: +49 40 35006-133

**Standort Berlin**

Pariser Platz 4 A  
10117 Berlin  
Tel.: +49 30 565556-0  
Fax: +49 30 565556-133

**Standort Bochum**

Meinolphusstraße 6-10  
44789 Bochum  
Tel.: +49 234 610688 0  
Fax: +49 234 610688 20

**Standort Hannover**

Gellertstraße 6  
30175 Hannover  
Tel.: +49 511 543688-31  
Fax: +49 511 543688-34

**Standort Dortmund**

Semerteichstraße 54-56  
44141 Dortmund  
Tel.: +49 231 108771 0  
Fax: +49 231 108771 13

**Standort Frankfurt**

Westhafenplatz 1  
60327 Frankfurt  
Tel.: +49 69 1200 7471-10  
Fax: +49 69 1200 7471-13

E-Mail: [info@BRL.de](mailto:info@BRL.de)

[www.BRL.de](http://www.BRL.de)

*Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an*

**BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN,  
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB.  
© BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN**

**V.i.S.d.P. StB Nina Schütte, LL.M. - Jungfernstieg 30 - D-20354 Hamburg**