

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Auswirkungen der Corona-Krise erstrecken sich u.a. auf eine Verlängerung des Kurzarbeitergelds (Nr. 5), auf das auch versicherungspflichtige GmbH-Geschäftsführer Anspruch haben (Nr. 6), die Verlängerung der Insolvenzantragspflicht im Fall der Überschuldung (Nr. 4) sowie auf Erleichterungen beim Investitionsabzugsbetrag durch das Jahressteuergesetz 2020 (Nr. 3).

Die Sozialversicherungspflicht von Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern (Nr. 1) und das für die Beurteilung der Versicherungspflicht maßgebliche Statusfeststellungsverfahren (Nr. 2) sind weitere Themen dieses Rundschreibens.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer:** Wann sind sie in der gesetzlichen Sozialversicherung pflichtversichert?
- 2 Statusfeststellungsverfahren zur versicherungsrechtlichen Beurteilung von Beschäftigungsverhältnissen**
- 3 Investitionsabzugsbetrag:** Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020
- 4 Insolvenzantragspflicht:** Weitere Aussetzung im Fall der Überschuldung
- 5 Kurzarbeitergeld:** Verlängerung bis 31.12.2021
- 6 Kurzarbeitergeld:** Anspruch auch für Geschäftsführer einer Unternehmensgesellschaft
- 7 Elektronische Kasse:** Kosten der erstmaligen Implementierung einer TSE
- 8 Teilleistungen:** Auswirkungen der Mehrwertsteuersenkung
- 9 Betriebsaufspaltung:** Fiktiver Zufluss von Mieteinnahmen bei beherrschender Stellung des Besitzunternehmens

1 GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer: Wann sind sie in der gesetzlichen Sozialversicherung pflichtversichert?

In der Frage, ob ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer sozialversicherungspflichtig beschäftigt oder wegen Selbstständigkeit nicht pflichtversichert ist, ist das Bundessozialgericht von der bisherigen Rechtsauffassung abgerückt. Die sogenannte „Kopf und Seele“-Rechtsprechung wurde aufgegeben – ohne Vertrauensschutz für die betroffenen GmbHs.

Arbeitnehmer unterliegen in der gesetzlichen Sozialversicherung der Versicherungspflicht. Voraussetzung ist eine nichtselbstständige Beschäftigung, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis (§ 7 Abs. 1 Sozialgesetzbuch IV). Auch **Gesellschafter-Geschäftsführer** einer GmbH können in einem abhängigen und damit **sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis zur GmbH** stehen. Dabei kann aber ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis insbesondere aufgrund der Kapitalbeteiligung des Geschäftsführers von vornherein ausgeschlossen sein.

Das Bundessozialgericht (BSG) hat in der Vergangenheit in seiner Rechtsprechung bei bestimmten Angestellten einer Familiengesellschaft auch eine selbstständige Tätigkeit für möglich gehalten, wenn sie „**Kopf und Seele**“ der GmbH sind, weil sie faktisch wie ein Alleininhaber die Geschäfte der Gesellschaft führen können. Dies kann geschehen aufgrund ihres überlegenen Fachwissens oder aufgrund ihrer alleinigen Branchenkenntnis.

In seiner Entscheidung vom 19.9.2019 beschäftigt sich das BSG eingehend mit der „Kopf und Seele“-Rechtsprechung.

Sachverhalt: Der Geschäftsführer einer GmbH war auf der Grundlage eines Geschäftsführervertrags alleinvertretungsberechtigt und von dem Verbot des Selbstkontrahierens befreit. Er war mit 24.500 Euro und seine Ehefrau, die als Buchhalterin bei der GmbH beteiligt war, mit 25.500 Euro beteiligt. Zwischen den Eheleuten wurde eine schriftliche Stimmbindungsvereinbarung geschlossen, nach der der Ehemann in seiner Geschäftsführerposition weisungsfrei sein sollte.

Nach einer Betriebsprüfung im Jahr 2013 setzte der Rentenversicherungsträger eine Nachforderung von insgesamt 59.533,32 Euro wegen versicherungspflichtiger Beschäftigung des GmbH-Geschäftsführers fest.

Klage und Berufung der GmbH blieben ohne Erfolg. Auch das **BSG** stellte fest, dass die **Nachforderung des Rentenversicherungsträgers berechtigt** war.

Nach der Urteilsbegründung des BSG ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer selbstständig tätig, wenn ihm seine Gesellschafterstellung ermöglicht, durch Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft zu bestimmen. Eine solche Rechtsmacht ist bei einem Gesellschafter gegeben, der **mehr als 50 Prozent der Anteile am Stammkapital** hält. Ein Geschäftsführer, der nicht über diese Kapitalbeteiligung verfügt und damit als Mehrheitsgesellschafter ausscheidet, ist dage-

gen grundsätzlich abhängig beschäftigt. Er ist **ausnahmsweise** auch dann als Selbstständiger anzusehen, **wenn er exakt 50 Prozent der Anteile** am Stammkapital hält oder ihm bei einer geringeren Kapitalbeteiligung nach dem Gesellschaftsvertrag eine **umfassende** („echte“ oder „qualifizierte“), die gesamte Unternehmenstätigkeit erfassende **Sperrminorität** eingeräumt wurde. Eine „unechte“, auf bestimmte Bereiche begrenzte Sperrminorität ist nicht geeignet, die erforderliche Rechtsmacht zu vermitteln.

Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, z.B. ein Stimmbindungsvertrag wie im Urteilsfall, sind nicht geeignet, eine beherrschende Stellung zu vermitteln, da sie auch gekündigt werden können – und sei es auch nur aus wichtigem Grund.

2 Statusfeststellungsverfahren zur versicherungsrechtlichen Beurteilung von Beschäftigungsverhältnissen

Um Nachforderungen des Rentenversicherungsträgers im Anschluss an eine Betriebsprüfung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber in § 7a des Sozialgesetzbuchs (SGB) IV das sogenannte Anfrageverfahren zur Beurteilung des versicherungsrechtlichen Status von Beschäftigten normiert. Mit diesem Verfahren haben sich die Spitzenorganisationen der Sozialversicherungsträger in einem gemeinsamen Rundschreiben vom 21.3.2019 ausführlich beschäftigt. In Abschnitt 4.1 des Rundschreibens wird zunächst darauf hingewiesen, dass die beteiligten Arbeitgeber bzw. Auftraggeber und Arbeitnehmer (bzw. Auftragnehmer) bei der Deutschen Rentenversicherung Bund (DRV) beantragen können, den Status des Erwerbstätigen feststellen zu lassen. Die Zuständigkeit der Einzugsstelle für den Gesamtsozialversicherungsbeitrag (gesetzliche Krankenkasse) ist insoweit eingeschränkt. Nur wenn sich jemand ausdrücklich an die Einzugsstelle wendet, um eine „versicherungsrechtliche Beurteilung“ seines Beschäftigungsverhältnisses zu erreichen, ist diese und nicht die DRV zuständig.

In Anbetracht der nach § 28a SGB IV grundsätzlich bestehenden Pflicht des Arbeitgebers, einen eingestellten Arbeitnehmer mit der ersten Lohn- und Gehaltsabrechnung, spätestens aber innerhalb von sechs Wochen nach Beschäftigungsaufnahme bei der Einzugsstelle anzumelden, bleibt für das Anfrageverfahren nach § 7a SGB IV nur in objektiven Zweifelsfällen Raum.

Mit dem Anfrageverfahren soll den Beteiligten – so die Spitzenverbände – in den objektiven Zweifelsfällen Rechtssicherheit darüber verschafft werden, ob eine selbstständige Tätigkeit oder eine abhängige Beschäftigung vorliegt. Beteiligte, die eine Statusfeststellung beantragen können, sind die Vertragspartner (z.B. Auftragnehmer und Auftraggeber), nicht jedoch andere Versicherungsträger. Jeder Beteiligte ist berechtigt, das Anfrageverfahren bei der DRV zu beantragen. Es ist nicht erforderlich, dass sich die Beteiligten einig sind, ein Anfrageverfahren einzuleiten. Aus Beweisgründen ist für das Anfrageverfahren bei der DRV die Schriftform vorgeschrieben.

Für die im Rahmen eines Statusfeststellungsverfahrens nach § 7a SGB IV erforderliche Prüfung, ob eine abhängige Beschäftigung vorliegt und deshalb Versicherungspflicht als Arbeitnehmer besteht, haben die Beteiligten einen Antrag auszufüllen. Im Internet ist der Antragsvordruck unter www.deutsche-rentenversicherung-bund.de, Rubrik: Formulare/Versicherung/Statusfeststellung eingestellt.

Die Angaben und Unterlagen, die die DRVB für ihre Entscheidung benötigt, hat sie nach § 7a Abs. 3 SGB IV schriftlich bei den Beteiligten unter Fristsetzung anzufragen. Die Frist, innerhalb der die erforderlichen Angaben zu machen und die Unterlagen vorzulegen sind, muss jeweils angemessen festgesetzt werden.

Nach Abschluss der Ermittlungen hat die DRVB vor Erlass ihrer Entscheidung den Beteiligten Gelegenheit zu geben, sich zu der beabsichtigten Entscheidung zu äußern. Nach § 7a Abs. 4 SGB IV teilt sie deshalb den Beteiligten mit, welche Entscheidung sie zu treffen beabsichtigt und bezeichnet die Tatsachen, auf die sie ihre Entscheidung stützen will. Dies ermöglicht den Beteiligten, vor Erlass des Statusbescheids weitere Tatsachen und ergänzende rechtliche Gesichtspunkte vorzubringen.

Nach Abschluss des Anhörungsverfahrens erteilt die DRVB den Beteiligten einen rechtsbehelfsfähigen, begründeten Bescheid über den Status der Erwerbsperson und deren versicherungsrechtliche Beurteilung. Die zuständige Einzugsstelle erhält eine Durchschrift des Bescheids, wenn ein versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis festgestellt wird.

3 Investitionsabzugsbetrag: Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020

Eine GmbH hat die Möglichkeit mithilfe eines Investitionsabzugsbetrags ihre Steuerbelastung zu senken, ohne schon investieren zu müssen. Das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) ändert teilweise die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Investitionshilfe. Bislang waren nur Wirtschaftsgüter begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 Prozent, im Betrieb genutzt werden. Nach dem JStG 2020 fallen **auch vermietete Wirtschaftsgüter** in den Anwendungsbereich des § 7g EStG. Das gilt unabhängig von der Dauer der jeweiligen Vermietung. Somit sind künftig – im Gegensatz zur bisherigen Regelung – auch längerfristige Vermietungen für mehr als drei Monate unschädlich.

Nicht mehr enthalten ist die im Referentenentwurf noch vorgesehene Änderung, wonach es künftig ausreichen sollte, wenn ein Wirtschaftsgut im maßgebenden Nutzungszeitraum zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird. Es bleibt daher bei dem Erfordernis der zumindest fast ausschließlich betrieblichen Nutzung (mindestens 90 Prozent). Allerdings werden die begünstigten **Investitionskosten von 40 auf 50 Prozent angehoben**.

Für alle Einkunftsarten gilt künftig eine **einheitliche Gewinngrenze** in Höhe von **150.000 Euro** vor Abzug des Investitionsabzugsbetrags als Voraussetzung für die In-

anspruchnahme der Investitionshilfe. Es kommt also nicht mehr auf die Art der Gewinnermittlung und auf die Höhe des Betriebsvermögens an.

Die Änderungen sind erstmals für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen anzuwenden, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.

4 Insolvenzantragspflicht: Weitere Aussetzung im Fall der Überschuldung

Der Bundesrat hat am 18.9.2020 die Verlängerung einer Ausnahmeregel für überschuldete Firmen in der Corona-Krise gebilligt, die der Bundestag am Vorabend verabschiedet hatte. Damit bleibt die Pflicht zum Insolvenzantrag wegen Überschuldung bis zum Jahresende 2020 ausgesetzt.

Unternehmen, die aufgrund der Corona-Pandemie **überschuldet, aber nicht zahlungsunfähig** sind, sollen auch weiterhin die Möglichkeit haben, sich unter Inanspruchnahme staatlicher Hilfsangebote oder durch außergerichtliche Verhandlungen zu sanieren und zu finanzieren. Sie müssen daher vorerst keinen Insolvenzantrag stellen.

Nach der Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten kann das Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet werden. Es soll am Tag darauf in Kraft treten. **Zahlungsunfähige Unternehmen** müssen dagegen seit **dem 1.10.2020 einen Insolvenzantrag stellen**.

Begründet wird die beschränkte Verlängerung der Aussetzung der Antragspflicht damit, dass anders als bei Zahlungsunfähigkeit bei überschuldeten Unternehmen die Chancen bestehen, die Insolvenz dauerhaft abzuwenden. Unternehmen, die zahlungsunfähig sind, können dagegen ihre fälligen Verbindlichkeiten bereits nicht mehr bezahlen. Das bedeutet, dass es diesen Unternehmen nicht in ausreichendem Maße gelungen ist, ihre Finanzlage unter Zuhilfenahme der vielfältigen staatlichen Hilfsangebote zu stabilisieren. Um das erforderliche Vertrauen in den Wirtschaftsverkehr zu erhalten, sollen diese Unternehmen daher nicht in die Verlängerung einbezogen werden.

5 Kurzarbeitergeld: Verlängerung bis 31.12.2021

Vielen Unternehmen sind seit März 2020 coronabedingt die Aufträge weggebrochen, manche Branchen konnten zumindest zeitweise keine Einnahmen verzeichnen. Deshalb erleichterte die Bundesregierung bereits am 16.3.2020 den Zugang zum Kurzarbeitergeld rückwirkend zum 1.3.2020. Unternehmen konnten somit direkt zu Beginn der Corona-Krise Kurzarbeit beantragen und ihre Beschäftigten schützen. Für die weitere Leistung des Kurzarbeitergeldes gilt Folgendes:

- Die Bezugsdauer wird für Betriebe, die bis zum 31.12.2020 Kurzarbeit eingeführt haben, auf bis zu 24 Monate verlängert (längstens bis zum 31.12.2021).

- Nur noch 10 Prozent der Beschäftigten im Betrieb müssen vom Arbeitsausfall betroffen sein (statt wie bisher ein Drittel), damit Kurzarbeitergeld in Anspruch genommen werden kann.
- Den Arbeitgebern werden die Sozialversicherungsbeiträge, die sie bei Kurzarbeit zahlen müssen, in voller Höhe bis zum 30.6.2021 durch die Bundesagentur für Arbeit (BA) erstattet.
- Kurzarbeitergeld gibt es auch für Leiharbeitnehmer. Auch Zeitarbeitsunternehmen können jetzt einen Arbeitsausfall bei der BA anzeigen.
- Es müssen keine negativen Arbeitszeitsalden mehr aufgebaut werden, um Kurzarbeit zu nutzen: Bisher mussten Betriebe, um Kurzarbeit zu vermeiden, möglichst Vereinbarungen zu Arbeitszeitschwankungen nutzen.

Folgende **Erhöhungen des Kurzarbeitergeldes** wurden verabschiedet:

- In der Vergangenheit zahlte die BA bei Kurzarbeit 60 Prozent und für Eltern 67 Prozent des Lohnausfalls. Ab dem vierten Monat des Bezugs wird das Kurzarbeitergeld für kinderlose Beschäftigte, die derzeit mindestens 50 Prozent weniger arbeiten, auf 70 Prozent und ab dem siebten Monat des Bezugs auf 80 Prozent des Lohnausfalls erhöht.
- Bei Beschäftigten mit Kindern, die derzeit mindestens 50 Prozent weniger arbeiten, beläuft sich die Erhöhung ab dem vierten Monat des Bezugs auf 77 Prozent und ab dem siebten Monat des Bezugs auf 87 Prozent.
- Diese Erhöhungen gelten für alle Beschäftigten, deren Anspruch auf Kurzarbeitergeld bis zum 31.3.2021 entstanden ist, längstens bis zum 31.12.2021.

6 Kurzarbeitergeld: Anspruch auch für Geschäftsführer einer Unternehmensgesellschaft

Das Sozialgericht (SG) Speyer hat mit Urteil vom 22.7.2020 (Az. S 1 AL 134/20) entschieden, dass auch für Geschäftsführer einer haftungsbeschränkten Unternehmensgesellschaft (UG) grundsätzlich Kurzarbeitergeld gewährt werden kann. Das SG hatte im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes über die Gewährung von Kurzarbeitergeld für einen UG-Geschäftsführer eines Tourismus- und Sportunternehmens zu entscheiden, welches aufgrund der Auswirkungen der Covid-19-Pandemie in seiner wirtschaftlichen Existenz bedroht ist.

Die Bundesagentur für Arbeit vertrat die Auffassung, Kurzarbeitergeld könne für den Geschäftsführer der UG haftungsbeschränkt nicht gewährt werden, weil er die Geschicke des Unternehmens leite und es gerade seine Aufgabe sei, neue Kunden zu finden und Kurzarbeit zu vermeiden.

Das SG hat dem Antrag im Wege der einstweiligen Anordnung stattgegeben. Nach seiner Auffassung gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass der UG-Geschäftsführer nicht in einem die Beitragspflicht begründenden Beschäftigungs-

verhältnis stehe. Da die Antragstellerin im Wesentlichen ihren Unternehmenszweck auf die Durchführung von Reisen und Schülerbeförderung verlegt habe, stehe zu befürchten, dass durch die Nichtzahlung von Kurzarbeitergeld das Arbeitsverhältnis mit dem Geschäftsführer gelöst werden müsste und damit Arbeitslosigkeit eintritt. Dies widerspräche der gesetzlichen Intention, nämlich möglichst viele Arbeitnehmer durch die Gewährung von Kurzarbeitergeld in einem Beschäftigungsverhältnis zu halten.

Das Urteil gilt auch für alle versicherungspflichtigen GmbH-Geschäftsführer.

7 Elektronische Kasse: Kosten der erstmaligen Implementierung einer TSE

Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen seit dem 1.1.2020 durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) geschützt werden. Die aus

- einem Sicherheitsmodul,
- einem Speichermedium und
- einer einheitlichen digitalen Schnittstelle

bestehenden TSE werden in verschiedenen Ausführungen angeboten. Das Sicherheitsmodul gibt der TSE dabei ihr Gepräge.

Die einheitliche digitale Schnittstelle umfasst die Schnittstelle für die Anbindung der TSE an das elektronische Aufzeichnungssystem sowie die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme. Die Aufwendungen für die Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle sind Anschaffungsnebenkosten des Wirtschaftsguts TSE.

Die Kosten, die durch eine erstmalige Implementierung entstehen, sind ertragsteuerlich wie folgt zu behandeln:

Abschreibung als eigenständiges Wirtschaftsgut: Eine TSE stellt sowohl in Verbindung mit einem Konnektor als auch als USB-Stick, (micro)SD-Card und Ähnlichem ein Wirtschaftsgut dar, das nicht selbstständig nutzbar ist. Die Aufwendungen für die Anschaffung der TSE sind daher zu aktivieren und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren abzuschreiben. Ein Sofortabzug als geringwertiges Wirtschaftsgut oder die Bildung eines Sammelpostens scheidet aus, weil die selbstständige Nutzbarkeit fehlt.

Abschreibung als nachträgliche Anschaffungskosten: Wird die TSE direkt als Hardware fest eingebaut, geht ihre Eigenständigkeit als Wirtschaftsgut verloren. Die Aufwendungen sind dann als nachträgliche Anschaffungskosten des jeweiligen Wirtschaftsguts zu aktivieren, in das die TSE eingebaut wurde, und über dessen Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Sofort abziehbare Betriebsausgaben: Laufende Entgelte, die für sogenannte Cloud-Lösungen zu entrichten sind, sind regelmäßig sofort als Betriebsausgaben abziehbar.

Vereinfachungsregelung: Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die

Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassen oder Kassensysteme mit einer TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems **in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben** abgezogen werden.

8 Teilleistungen: Auswirkungen der Mehrwertsteuersenkung

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einer einheitlichen Leistung, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Das heißt, Werkleistungen müssen wirtschaftlich teilbar sein und auch in Teilleistungen erbracht werden. Außerdem muss das **Entgelt für jede Teilleistung gesondert vereinbart** worden sein. Es werden dann anstelle der einheitlichen Gesamtleistung die Teilleistungen geschuldet.

Beispiel:

Eine GmbH wurde im Mai 2020 beauftragt, in einem Wohnhaus Parkettfußböden zu verlegen. In der Auftragsbestätigung der Gesellschaft sind die Materialkosten getrennt ausgewiesen. Die GmbH versendet die Materialien Ende Juni 2020 zum Bestimmungsort und führt dort im Juli 2020 die Arbeiten aus. Gegenstand der vereinbarten Werklieferung ist der fertige Parkettfußboden. Die Werklieferung bildet somit eine Einheit, die nicht in eine Materiallieferung und in eine Werkleistung aufgeteilt werden kann. Konsequenz ist, dass die Werklieferung dem Steuersatz von 16 Prozent unterliegt.

Die Beurteilung, welcher Steuersatz anzuwenden ist, hängt somit davon ab, ob vor dem 1.7.2020 erbrachte Teilleistungen als eigenständige Leistungen anerkannt werden können. Dazu müssen folgende **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1.7.2020 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss dieser Teil vor dem 1.7.2020 vollendet oder beendet worden sein.
- Vor dem 1.7.2020 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.
- Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1.7.2020 entsprechend geändert worden sein.
- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Beispiel:

Eine GmbH wurde beauftragt, die Fenster in einem vierstöckigen Mehrfamilienhaus einzubauen. Die GmbH hat den Einbau der Fenster bis zum 30.6.2020 in zwei Etagen fertiggestellt. Die beiden anderen Etagen wurden im Ju-

li 2020 fertig. Die Leistungen wurden vom Auftraggeber insgesamt Ende Juli 2020 abgenommen.

Konsequenz: Der Auftrag wurde nicht in Teilleistungen ausgeführt, weil keine gesonderten Teilleistungen vereinbart wurden und die Abnahme einheitlich erst Ende Juli 2020 erfolgte. Für die Gesamtleistung ist der Steuersatz von 16 Prozent anzuwenden, auch wenn der Unternehmer den Einbau der Fenster für zwei Etagen bereits vor dem 1.7.2020 mit 19 Prozent Umsatzsteuer abgerechnet hat. Die Korrektur des Steuersatzes muss bei der Endabrechnung erfolgen.

9 Betriebsaufspaltung: Fiktiver Zufluss von Mieteinnahmen bei beherrschender Stellung des Besitzunternehmens

Wird im Rahmen einer Betriebsaufspaltung die Miete an das beherrschende Besitzunternehmen (den Vermieter) nur unregelmäßig gezahlt, ist sie gleichwohl bei Fälligkeit zu versteuern. Zu diesem Ergebnis kam das FG Münster in seinem Urteil vom 4.9.2019.

Im Urteilsfall vermietete der zu 99,6 Prozent an einer GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer K im Rahmen seines Besitzunternehmens u.a. Fahrzeuge und Maschinen an die GmbH. Das Besitzunternehmen ermittelte den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung und setzte die Mieteinnahmen erst bei tatsächlichem, teils von der Fälligkeit abweichendem Zufluss an. Dagegen ging das Finanzamt aufgrund der beherrschenden Stellung des Besitzunternehmers jeweils vom Zufluss bei Fälligkeit aus. Dem hielt der Gesellschafter-Geschäftsführer u.a. entgegen, die GmbH sei insolvenzreif und die Auszahlung wegen § 64 GmbHG nicht zulässig gewesen. Ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde nicht gestellt. Einspruch und Klage wurden abgewiesen.

In einer Einnahmen-Überschussrechnung sind Einnahmen erst dann zu erfassen, wenn sie tatsächlich zugeflossen sind, also insbesondere bar bezahlt oder überwiesen wurden. Dieser Grundsatz wird **bei beherrschenden Gesellschaftern einer GmbH** durchbrochen, weil bei dieser Personengruppe angenommen wird, dass sie über eine von der GmbH geschuldete Vergütung **bereits bei Fälligkeit** verfügen können, sodass die Einnahmen in diesem Zeitpunkt **fiktiv als zugeflossen** anzusehen sind. Dies gilt allerdings nicht, wenn die GmbH zahlungsunfähig ist.

Der BFH geht von **Zahlungsunfähigkeit** aus, wenn die Zahlungsmittel für fällige Verbindlichkeiten schlechterdings nicht mehr aufgebracht werden können oder wenn Insolvenzzreife gegeben ist. Dies läuft letztlich auf die Einleitung eines Insolvenzverfahrens hinaus.

Die Möglichkeit über liquide Mittel zu verfügen, kann nur dann verneint werden, wenn eine Zahlung entweder faktisch unmöglich oder rechtlich nicht zulässig ist. Beides war im Sachverhalt nicht der Fall, weil u.a.

- die GmbH laut Summen- und Saldenlisten während der Streitjahre erhebliche Zahlungen an Lieferanten, Arbeitnehmer, Abgabengläubiger sowie in Form des

Gehalts an den Geschäftsführer geleistet hatte, auch wenn die Liquidität nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausgereicht hatte;

- sich der Geschäftsführer nicht auf die Massesicherungspflicht nach § 64 Satz 1 GmbHG berufen kann, wenn Zahlungen an andere Gläubiger erfolgen und die Insolvenzantragspflicht über einen längeren Zeitraum verletzt wird.

Das FG weist darauf hin, dass es der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst in der Hand hat, auf Krisensituationen zu reagieren, indem er die Verträge mit der GmbH, auf denen die fiktiven Zahlungen beruhen, ändert. Dass dies im Voraus und entsprechend fremdüblichen Bedingungen zu geschehen hat, versteht sich von selbst.

10 Betriebsveräußerung gegen Rente: Besteuerung des Zinsanteils als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Wird ein Gewerbebetrieb gegen laufende Rentenzahlungen veräußert, sind die Zahlungen in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen. Kann der Veräußerer verlangen, dass der Zinsanteil mit der günstigen Abgeltungsteuer von (nur) 25 Prozent versteuert wird? Diese Frage hatte der BFH in einem Urteil vom 5.11.2019 zu entscheiden.

Der Sachverhalt: Nach Ausscheiden der Komplementär-GmbH veräußerte K als vormals einziger Kommanditist den ihm angewachsenen Betrieb für 1,5 Mio. Euro. Der Kaufpreis sollte als Rente mit einer Laufzeit von 123 Monaten bei einem Zinssatz von fünf Prozent gezahlt werden. Für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns ab Veranlagungszeitraum 2009 wählte K die Zuflussmethode. Das Finanzamt veranlagte entsprechend.

Im Zuge der Veranlagung 2011 beantragte K erstmals in den Zahlungen enthaltenen Zinsanteil von knapp 60.000 Euro den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen und der Abgeltungsteuer zu unterwerfen. Einspruch, Klage und Revision blieben jedoch erfolglos.

Die in den Rentenzahlungen enthaltenen **Zinsanteile** stellen **nachträgliche Einnahmen aus Gewerbebetrieb** gemäß § 24 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar. Denn die Kaufpreisforderung ist bei Wahl der Zuflussbesteuerung auch nach der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit weiterhin **als (Rest-) Betriebsvermögen** anzusehen. Anders als bei der Sofortversteuerung kommt es nämlich bei der Zuflussbesteuerung nicht zur sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Veräußerung. Vielmehr werden diese im Zuge der Rentenzahlung aufgedeckt und erst dann besteuert, wenn das im Veräußerungszeitpunkt vorhandene Kapitalkonto überschritten wird.

Diese Betrachtung zwingt zu der Annahme, dass die Kaufpreisforderung des Veräußerers weiterhin als (Rest-) Betriebsvermögen behandelt werden bzw. betrieblich verhaftet bleiben muss. Das hat zur Folge, dass der in den Kaufpreisraten enthaltene Zinsanteil nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen kann.

Die Grundsätze zur Veräußerung wesentlicher Beteiligungen nach § 17 EStG gegen Kaufpreisraten können auf den vorliegenden Fall nicht übertragen werden, weil es sich bei einer solchen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft um Privatvermögen, nicht aber um Betriebsvermögen handelt. Dann gehört die Kaufpreisforderung ebenfalls zum Privatvermögen.

11 Förderung der Digitalisierung: Neues Programm für den Mittelstand

Digitale Technologien und Know-how entscheiden in der heutigen Arbeits- und Wirtschaftswelt über die Wettbewerbs- und Zukunftsfähigkeit von Unternehmen. Damit der Mittelstand die wirtschaftlichen Potenziale der Digitalisierung ausschöpfen kann, unterstützt das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie kleine und mittlere Unternehmen (KMU) mit dem Programm „Digital Jetzt – Investitionsförderung für KMU“. Das Programm soll Firmen dazu anregen, mehr in digitale Technologien sowie in die Qualifizierung ihrer Beschäftigten zu investieren. Das neue Förderprogramm stellt finanzielle Zuschüsse (bis zu 50 Prozent, maximal 50.000 Euro) zur Verfügung, um entsprechende Investitionen in kleinen und mittleren Unternehmen (einschließlich Handwerksbetriebe und freie Berufe) mit drei bis 499 Beschäftigten anzuregen. **Zuschüsse** gibt es für:

- Investitionen in digitale Technologien sowie
- Investitionen in die Qualifizierung der Beschäftigten zu Digitalthemen.

Voraussetzungen: Das Vorhaben darf zum Zeitpunkt der Förderbewilligung noch nicht begonnen haben. Nach der Bewilligung muss es in der Regel innerhalb von zwölf Monaten umgesetzt werden. Das Unternehmen muss die Verwendung der Fördermittel nachweisen können. Das Unternehmen muss eine Betriebsstätte oder Niederlassung in Deutschland haben, in der die Investition erfolgt.

Das Unternehmen muss beim Förderantrag einen **Digitalisierungsplan** darlegen. Dieser

- beschreibt das gesamte Digitalisierungsvorhaben,
- erläutert die Art und Anzahl der Qualifizierungsmaßnahmen,
- zeigt den aktuellen Stand der Digitalisierung im Unternehmen und die Ziele, die mit der Investition erreicht werden sollen,
- stellt beispielsweise dar, wie die Organisation im Unternehmen effizienter gestaltet wird, wie sich das Unternehmen **neue Geschäftsfelder erschließt**, wie es ein neues Geschäftsmodell entwickelt und/oder seine Marktposition gestärkt wird.

Das Förderprogramm „Digital Jetzt“ läuft bis Ende 2023. Insgesamt stehen für das Programm 203 Mio. Euro zur Verfügung. Bis Ende 2020 stehen 40 Mio. Euro zur Verfügung. Aufgrund der Vielzahl der Förderanträge ist es für „kurze Zeit“ nicht möglich, sich im Förderportal zu registrieren und Anträge einzureichen. Die Registrierung soll bis zum 15. des Folgemonats wieder möglich sein.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer/ Sozialversicherungspflicht	BSG, Urteil vom 19.9.2019, Az. B 12 R 9/19 R www.bsg.bund.de	2020, S. 298
2 Statusfeststellungsverfahren	§ 7a Sozialgesetzbuch IV Gemeinsames Rundschreiben der Spitzenorganisationen der Sozialversicherungsträger vom 21.3.2019 www.presto-gk.de	2020, S. 301
3 Investitionsabzugsbetrag	§ 7g EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 www.bundesfinanzministerium.de	–
4 Insolvenzantragspflicht	Gesetz zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes vom 25.9.2020; BGBl. I Nr. 43	–
5 Kurzarbeitergeld, Verlängerung	www.bundesregierung.de	–
6 Kurzarbeitergeld, GmbH-Geschäftsführer	Sozialgericht Speyer, Urteil vom 22.7.2020, Az. S 1 AL 134/20 www.juris.de	–
7 Elektronische Kasse	BMF, Schreiben vom 21.8.2020, Az. IV A 4 - S 0316-a/19/10006 :007 www.bundesfinanzministerium.de § 146a Abgabenordnung	–
8 Teilleistungen	BMF, Schreiben vom 30.6.2020, Az. III C 2 - S 7030/20/10009 :004-11; BStBl. 2020 I, S. 584	–
9 Betriebsaufspaltung	FG Münster, Urteil vom 4.9.2019, Az. 4 K 1583/16 E, G www.justiz.nrw.de	2020, S. 250
10 Betriebsveräußerung	BFH, Urteil vom 5.11.2019, Az. X R 12/17 www.bundesfinanzhof.de	2020, S. 184
11 Förderprogramm	Richtlinie zum Förderprogramm „Digital jetzt – Investitionsförderung für KMU“ vom 19.5.2020 www.bmwi.de/	–