

Hagen, 22.3.2019

Mandantenrundschriften Nr. 1/2019

**Fristen für die Steuererklärung 2018 • Umsatzsteuerliche Korrektur bei Bauträgern
• Steuerneutrale Realteilung • Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen • Grundsteuerreform • Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht • Sachbezugswert für arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten • Brexit**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu berichten ist über aktuelle Rechtsprechung. So hat der Bundesfinanzhof die Korrektur unzutreffender Anwendung der Steuerschuldumkehr in Bauträgerfällen deutlich vereinfacht und damit insbesondere die restriktive Haltung der Finanzverwaltung abgelehnt. Des Weiteren sind zwei interessante Urteile ergangen zur Frage der steuerlichen Erfassung einer Entschädigung für Überspannung eines Grundstücks mit Stromleitung bzw. der Zurverfügungstellung eines Grundstücks des steuerlichen Privatvermögens als Ausgleichsfläche für eine Windkraftanlage.

Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung zu den Anforderungen an die Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers in einer umsatzsteuerlichen Rechnung nun anerkannt, was in der Praxis äußerst hilfreich ist. Des Weiteren hat die Finanzverwaltung auch die für die Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung zur steuerneutralen Realteilung von Personengesellschaften akzeptiert. Dies eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten.

Am 1.2.2019 haben sich Bund und Länder auf Eckpunkte der Grundsteuerreform geeinigt. Geplant ist eine deutliche Orientierung am Wert der Grundstücke, welche aber durch vereinfachte Annahmen in der Praxis handhabbar gemacht werden soll. Diese

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

AXEL LIEBIG *2
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

in Kooperation mit
**CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com
**Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

Geschäftsführer:
Dipl.-Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl.-Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

Eckpunkte sind noch vergleichsweise vage und durchaus umstritten und Weiteres bleibt abzuwarten. Es ist davon auszugehen, dass sich teilweise merkliche Anstiege bei der Grundsteuerbelastung ergeben werden, auch wenn das Gesamtaufkommen konstant gehalten werden soll.

Daneben ist über einiges an Entwicklungen bei der Umsatzsteuer zu berichten. Herauszustellen ist die Rechtsprechungsänderung zur Behandlung der Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht. In der Beilage zum Thema Brexit beschäftigen wir uns mit ausgewählten steuerlichen Fragen.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Fristen für die Steuererklärung 2018
- 2 Billigkeitserlass bei Kindergeldrückforderung
- 3 Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall: Anforderungen an amtsärztliches Gutachten

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten
- 5 Firmenwagennutzung: Häftiger Ansatz des Nutzungswerts für Elektrofahrzeuge

Für Unternehmer und Freiberufler

- 6 Bauträger: Korrektur unzutreffender Anwendung der Steuerschuldumkehr vereinfacht
- 7 Firmenwagenbesteuerung bei geringer Nutzung für Fahrten Wohnung/Betriebsstätte
- 8 Firmenwagen: Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung nicht begrenzt auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Kfz
- 9 Einnahmen-Überschussrechnung: Umsatzsteuerzahlungen kurz nach dem Jahreswechsel
- 10 Umsatzsteuerliche Rechnungen: Anforderungen an die Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers
- 11 Umsatzsteuer: Bescheinigung für den Handel auf Online-Plattformen
- 12 Umsatzsteuer: Umsetzung des MwSt-Digitalpakts zum 1.1.2019
- 13 Umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen
- 14 Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis
- 15 Verkürzung der Nutzungsdauer bei einem Einzelhandelsgebäude
- 16 Vorsteuern im Zusammenhang mit einem Gebäudeabriss
- 17 Geänderte Rechtsprechung zur Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht
- 18 Aufwendungen für Betriebsveranstaltung („Herrenabende“) teilweise privat veranlasst
- 19 Aufwendungen für Geländeverfüllung als Herstellungskosten für auf den gewonnenen Flächen errichtete Bauwerke
- 20 Keine Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses bei geringfügiger Beschäftigung als Bürokraft und Pkw-Überlassung
- 21 Aufteilung eines Unternehmens zur mehrfachen Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung als unzulässiger Gestaltungsmissbrauch
- 22 Notärztlicher Bereitschaftsdienst ist von der Umsatzsteuer befreit

Für Personengesellschaften

- 23 Finanzverwaltung bestätigt weiten Gestaltungsspielraum durch steuerneutrale Realteilung
- 24 Gewinnverteilung bei Eintritt eines neuen Gesellschafters in vermögensverwaltende Gesellschaft

- 25 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft: Erbschaftsteuerliche Gefahren

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 26 Kapitalertragsteuereinbehalt auf Dividenden kann im Einzelfall zu korrigieren sein
27 Finanzverwaltung zu aktuellen Einzelfragen zur Abgeltungsteuer
28 Wertlosigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Für Hauseigentümer

- 29 Geplante Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vorerst gestoppt
30 Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken
31 Entschädigung für Überspannung eines Grundstücks mit Stromleitung nicht steuerbar
32 Zurverfügungstellung eines Grundstücks des steuerlichen Privatvermögens als Ausgleichsfläche für eine Windkraftanlage
33 Enteignung soll kein privates Veräußerungsgeschäft sein
34 Grundsteuerreform: Bund und Länder einigen sich auf Eckpunkte
35 Vermietung einer Wohnunterkunft für Flüchtlinge als Gewerbebetrieb

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 36 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet im Bundesgesetzblatt veröffentlicht
37 Rangrücktrittserklärung einer Alleingeschafterin, die eine Tilgung auch aus dem freien Vermögen zulässt, führt nicht zu einem Passivierungsverbot bei der GmbH
38 Ablösezahlung für Besserungsscheine als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG
39 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Ausfall kapitalersetzender Darlehen
40 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Nachträgliche Anschaffungskosten „in letzter Minute“ nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts
41 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG
42 Haftung des GmbH-Geschäftsführers – Mangelnde Kenntnisse seiner Grundpflichten entschuldigen eine Pflichtverletzung nicht

Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen ab 1.1.2019

- 43 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
44 Verpflegungskosten
45 Übernachtungskosten

Brexit – Ausgewählte steuerliche Fragen

- 46 Mögliche Szenarien
47 EU/EWR-Statusverlust
48 Konsequenzen für natürliche Personen im Allgemeinen
49 Konsequenzen für Unternehmer im Allgemeinen
50 Konsequenzen bei der Umsatzsteuer
51 Konsequenzen für Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner
52 Übergangsregelung für Unternehmen des Finanzsektors
53 Handlungsbedarf bei nach britischem Recht gegründeter Limited (Ltd.) mit Verwaltungssitz in Deutschland

Für alle Steuerpflichtigen

1 Fristen für die Steuererklärung 2018

Für die Abgabe der Steuererklärungen für 2018 gelten erstmals folgende neue – verlängerte – Fristen:

- **bis zum 31.7.2019:** Bislang waren die Steuererklärungen grds. bis zum 31.5. des Folgejahres abzugeben. Nunmehr verlängert sich diese Frist um zwei Monate auf sieben Monate, so dass die Steuererklärungen für 2018 grundsätzlich bis zum 31.7.2019 an das Finanzamt zu übermitteln sind.
- **bis zum 29.2.2020:** Bei Beauftragung eines Steuerberaters verlängert sich die Frist zur Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2018 bis zum 29.2.2020 (bei Land- und Forstwirten mit abweichendem Wirtschaftsjahr bis zum 31.7.2020).

Gilt die verlängerte Abgabefrist, kann das Finanzamt in bestimmten Fällen zur vorzeitigen Abgabe der Steuererklärungen auffordern. Dies gilt etwa, wenn die Veranlagung für das vorausgegangene Jahr zu einer Abschlusszahlung von mindestens 25 % der festgesetzten Steuer oder von mehr als 10 000 € geführt hat, Vorauszahlungen für den Besteuerungszeitraum auf Antrag herabgesetzt wurden, für den vorausgegangenen Besteuerungszeitraum Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben wurden oder eine Betriebsprüfung vorgesehen ist. Ebenso kann die vorzeitige Abgabe der Steuererklärung angefordert werden, wenn der betroffene Stpfl. im Besteuerungszeitraum einen Betrieb eröffnet oder eingestellt hat. Ferner dürfen die Finanzämter nach dem Ergebnis einer automationsgestützten Zufallsauswahl anordnen, dass Erklärungen vorzeitig abgegeben werden müssen. In allen Fällen einer vorzeitigen Anforderung hat das Finanzamt eine Frist von vier Monaten nach Bekanntgabe der Anordnung zu setzen.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass vom Finanzamt zwingend ein Verspätungszuschlag festzusetzen ist, wenn die Steuererklärungen 2018 nicht bis zum 29.2.2020 bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem diese vom Finanzamt angefordert wurde, abgegeben werden und keine Fristverlängerung gewährt wurde.

Der Verspätungszuschlag beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge (z.B. einbehaltenen Lohnsteuer) verminderte festgesetzte Steuer – mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist nur dann abzusehen, wenn die Steuer auf 0 € oder einen negativen Betrag festgesetzt wird oder wenn die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteigt.

Handlungsempfehlung:

Die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen sollten gleichwohl möglichst zeitnah zusammengetragen werden. Insbesondere dann, wenn Steuererstattungen zu erwarten sind, sollten die Erklärungen im eigenen Interesse möglichst frühzeitig vorbereitet und abgegeben werden.

2 Billigkeitserlass bei Kindergeldrückforderung

Ist Kindergeld zu Unrecht gewährt worden und wird dieses dann für einen ggf. längeren Zeitraum zurückgefordert, so kann dies eine große finanzielle Härte bedeuten. In diesen Fällen ist stets zu prüfen, ob die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses besteht. Der Bundesfinanzhof unterstreicht nun mit Urteilen vom 13.9.2018 (Aktenzeichen III R 19/17 bzw. III R 48/17), dass ein Billigkeitserlass aber dann

nicht in Betracht kommt, wenn der Kindergeldberechtigte schuldhaft Mitteilungspflichten verletzt hat.

Im Urteilsfall hatte das Kind die Ausbildung abgebrochen, was die Mutter zwar dem Jobcenter, aber nicht der Kindergeldkasse mitgeteilt hatte. Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass es hinsichtlich der Ablehnung eines Billigkeitserlasses auch nicht entscheidend ist, dass vorliegend gewährtes Kindergeld auf Sozialleistungen (Arbeitslosengeld II) angerechnet wird.

Handlungsempfehlung:

Kindergeldberechtigte sollten sehr sorgfältig die Mitteilungspflichten gegenüber der Familienkasse beachten.

3 Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall: Anforderungen an amtsärztliches Gutachten

Krankheitsbedingte Aufwendungen können als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden und mindern die Steuer, soweit die zumutbare Belastung überschritten ist. In der Regel wird die Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachgewiesen, was Voraussetzung für den steuerlichen Ansatz ist. Bei bestimmten Maßnahmen und Aufwendungen ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit allerdings in qualifizierter Form zu führen und zwar „durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung“. Dies gilt u.a. bei wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden. Der so zu führende Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestellt worden sein.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat nun mit rechtskräftigem Urteil v. 4.7.2018 (Aktenzeichen 1 K 1480/16) klargestellt, dass ein solches amtsärztliches Gutachten nicht nach Umfang, Form und Inhalt einem nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellten Gutachten entsprechen muss. Im Urteilsfall wurden nicht von der Krankenversicherung übernommene Aufwendungen für die Behandlung eines schwerbehinderten Kindes in einem Naturheilzentrum geltend gemacht. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Behandlung in dem Naturheilzentrum hatten die Stpfl. bereits zu ihrer Einkommensteuer-Erklärung ein privatärztliches Attest vorgelegt, in dem erklärt wurde, dass das Kind in dem Naturheilzentrum „nach einem bewährten Konzept gefördert“ werde und dort durch die tägliche intensive Förderung auch zusätzliche Impulse zur Entwicklung erfahre. Weiter wurde ausgeführt: „Da bei dem schweren Krankheitsbild jeder Versuch das Ergebnis zu verbessern für die Familie wichtig ist und auch medizinisch jeder positive Impuls für das Kind zu begrüßen ist, empfehle ich auch ärztlich die Teilnahme am Förderprogramm.“ Im Einspruchsverfahren zur Einkommensteuer-Festsetzung wurde das privatärztliche Attest erneut vorgelegt, allerdings ergänzt um einen Stempelaufdruck „Die Angaben werden amtsärztlich bestätigt“ mit dem Dienstsiegel der Kreisverwaltung. Das Finanzamt sah die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen jedoch nicht als nachgewiesen an.

Dem widersprach das Finanzgericht. Zwar enthält der Wortlaut der maßgeblichen Gesetzesvorschrift tatsächlich den Begriff „amtsärztliches Gutachten“. Hieraus kann aber nach Ansicht des Senats nicht gefolgert werden, dass die Bestätigung des Amtsarztes nach Umfang, Form und Inhalt einem nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellten Gutachten entsprechen müsse.

Die Stellungnahmen des Amtsarztes lassen für das Gericht keinen Zweifel daran, dass die Aufwendungen für die Behandlung des Kindes der Stpfl. in dem Naturheilzentrum als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Zwar ist auch nach Auffassung des Finanzgerichts der unterschriebene Stempelaufdruck „in seiner Knappheit kaum zu unterbieten“. Seine Aussage ist allerdings eindeutig.

Durch die Bezugnahme auf die Ausführungen in dem privatärztlichen Gutachten hat der Amtsarzt schon hier unmissverständlich erklärt, dass auch er die Teilnahme des Kindes der Stpfl. an dem Förderprogramm empfiehlt. Weitere Ausführungen zu dieser Empfehlung erscheinen auch nicht erforderlich. Ab dem Zeitpunkt der Bestätigung der Zwangsläufigkeit der Behandlung durch den Amtsarzt in Form des unterschriebenen Stempelaufdrucks angefallene Aufwendungen waren somit steuerlich anzuerkennen.

Hinweis:

Die gesetzlich vorgesehenen Nachweise sollten sorgfältig geführt werden und ggf. der zuständige Amtsarzt frühzeitig kontaktiert werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Das Bundesfinanzministerium teilt mit Schreiben vom 21.9.2018 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/16/10005) mit, dass sich die maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen, welche ohne weitere Prüfung lohnsteuerfrei erstattet werden können, wie unten in der Tabelle dargestellt entwickeln.

| | ab 1.3.2018 | ab 1.4.2019 | ab 1.3.2020 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs | 1 984 € | 2 045 € | 2 066 € |
| Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt | | | |
| a) für Verheiratete und Lebenspartner bei Beendigung des Umzugs | 1 573 € | 1 622 € | 1 639 € |
| b) für Ledige bei Beendigung des Umzugs | 787 € | 811 € | 820 € |
| Der Pauschbetrag erhöht sich für jede im Bundesumzugskosten-gesetz (BUKG) bezeichnete weitere Person mit Ausnahme des Ehegatten um | 347 € | 357 € | 361 € |

Übersicht: Darstellung der Höhe der maximal anzuerkennenden Umzugskosten bis einschließlich 2020 in €

Hinweis:

Anstelle der genannten Pauschalbeträge nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

5 Firmenwagennutzung: Hälfziger Ansatz des Nutzungswerts für Elektrofahrzeuge

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Firmenwagens nach der sog. 1 %-Regelung ist – nach der im Dezember vergangenen Jahres beschlossenen Gesetzesänderung bei Elektro- und Hybridfahrzeugen – nur der hälftige Wert anzusetzen, mithin nur monatlich 0,5 % des Bruttolistenpreises.

Zur Anwendung der gesetzlichen Neuregelung hat sich das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 19.12.2018 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/14/10002-07)

an den Verband der Automobilindustrie wie folgt geäußert: Bei der Überlassung von Dienstwagen ist die Neuregelung für alle erstmals an Arbeitnehmer nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 zur Nutzung überlassenen Dienstwagen anzuwenden. Auf den Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber das Fahrzeug angeschafft, hergestellt oder geleast hat, kommt es nicht an. Wurde das Fahrzeug vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt es für diesen Fall bei der Anwendung der bisherigen Bewertungsregelungen, auch wenn der Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 stattgefunden hat.

Für Unternehmer und Freiberufler

6 **Bauträger: Korrektur unzutreffender Anwendung der Steuerschuldumkehr vereinfacht**

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Bauträgern hat eine wechselvolle Geschichte:

- Ab 2004 bezog die Finanzverwaltung auch Bauträger in die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen ein. Anstelle der leistenden Bauunternehmer mussten die Bauträger auf die bezogene Leistung anhand der Netto-rechnung die Umsatzsteuer berechnen und an die Finanzverwaltung abführen.
- Diese Auffassung verwarf der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.8.2013 (Aktenzeichen V R 37/10). Damit konnten die Bauträger die Rückerstattung der zu Unrecht für die Bauunternehmer abgeführten Umsatzsteuer verlangen.
- Zur Vermeidung von Steuerausfällen reagierte der Gesetzgeber hierauf im Februar 2014. Die an den jeweiligen Bauträger zu erstattende Umsatzsteuer war nun vom jeweiligen Bauunternehmer zu bezahlen. Dem Bauunternehmer sollte ein zivilrechtlicher Anspruch gegen den Bauträger auf Zahlung der Umsatzsteuer zustehen und diesen Anspruch konnte der Bauunternehmer an das Finanzamt abtreten, das ihn mit der Steuerschuld des Bauunternehmers verrechnete, so dass der Rückabwicklungsantrag des Bauträgers zu keinen Zahlungen führte und das Risiko von Steuerausfällen minimiert war.

Damit war der Fiskus weitgehend gegen Steuerausfälle abgesichert. Für Leistungsbezüge bis Februar 2014 sorgte die Finanzverwaltung für eine restriktive Korrektur: Erstattungsverlangen der Bauträger kam die Finanzverwaltung nur unter engen Voraussetzungen nach. Der Bauträger musste die bislang nach den Regeln der Steuerschuldumkehr geschuldete Umsatzsteuer an den leistenden Bauunternehmer nachgezahlt haben oder es musste für die Finanzverwaltung eine Aufrechnungsmöglichkeit gegen den Bauträger bestehen.

Diese Einschränkungen erklärte der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 27.9.2018 (Aktenzeichen V R 49/17) für rechtswidrig. Vielmehr hat der Bauträger einen generellen Anspruch auf Herabsetzung der Umsatzsteuer. Hat ein Bauträger auf Grund der rechtsirrigen Annahme seiner Steuerschuld als Leistungsempfänger für von ihm bezogene Bauleistungen nach den Regeln der Steuerschuldumkehr versteuert, kann er das Entfallen dieser rechtswidrigen Besteuerung geltend machen, ohne dass es darauf ankommt, dass er einen gegen ihn gerichteten Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers erfüllt oder die Möglichkeit für eine Aufrechnung durch das Finanzamt besteht. Voraussetzung für eine Korrektur ist allerdings, dass die Steuerveranlagung, in der die rechtswidrige Besteuerung erfolgte, verfahrensrechtlich noch änderbar ist.

Handlungsempfehlung:

Sind noch Steuerfestsetzungen zu korrigieren, so sollten betroffene Bauräger Änderungsanträge beim Finanzamt stellen und auf diese Rechtsprechung hinweisen.

7 Firmenwagenbesteuerung bei geringer Nutzung für Fahrten Wohnung/Betriebsstätte

Nutzt ein Selbständiger oder ein Gewerbetreibender ein privat mitbenutztes Betriebsfahrzeug, für das er kein Fahrtenbuch führt, sondern die 1 %-Regelung anwendet, auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, so muss dem Gewinn zunächst pauschal 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer für jeden Kalendermonat hinzugerechnet werden. Dies gilt auch dann, wenn er im Monat durchschnittlich weniger als 15 Fahrten zur Betriebsstätte unternommen hat, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 12.6.2018 (Aktenzeichen VIII R 14/15) klarstellt. Insoweit sei die gesetzliche Regelung eindeutig und lasse keine einschränkende Auslegung zu.

Dieses Urteil ist deshalb bemerkenswert, weil die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung demgegenüber im Fall der Nutzung von Dienstfahrzeugen durch Arbeitnehmer für Fahrten zu ständigen Tätigkeitsstätten von durchschnittlich weniger als 15 Tagen monatlich die Möglichkeit einräumen, nur die tatsächlichen Fahrten zu Grunde zu legen und mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer zu bewerten. Die Ungleichbehandlung rechtfertigt das Gericht damit, dass es für Selbständige, die eine Gewinnermittlung durchführen müssen, weder unverhältnismäßig noch unzumutbar sei, eine individuelle Bewertung durch Fahrtenbuchführung zu erreichen.

Hinweis:

Im Einzelfall muss abgewogen werden, ob die Führung eines Fahrtenbuchs angezeigt ist. Insoweit werden allerdings steuerlich so hohe Anforderungen gestellt, dass dies in der Praxis vielfach nicht umsetzbar ist. Ggf. ist auch zu prüfen, ob in solchen Fällen die steuerlich anzusetzenden nicht abziehbaren Betriebsausgaben die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben überschreiten und damit die Kostendeckelung zur Anwendung kommt, was z.B. bei größeren Entfernungen zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder bei älteren, bereits abgeschrieben Fahrzeugen in Betracht kommen kann.

8 Firmenwagen: Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung nicht begrenzt auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Kfz

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 15.5.2018 (Aktenzeichen X R 28/15) klargestellt, dass auch wenn die Anwendung der 1 %-Regelung seit 2006 voraussetzt, dass das Kfz zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, es verfassungsrechtlich nicht geboten ist, die nach der 1 %-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Kfz zu begrenzen. Somit kann z.B. bei einem älteren Fahrzeug oder bei einem gebraucht erworbenem Fahrzeug die nach der 1 %-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auch maximal bis zur Höhe der tatsächlichen Kosten für das Fahrzeug ansteigen, so dass im Ergebnis kein Betriebsausgabenabzug verbleibt. Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen 2 BvR 2129/18 die Verfassungsbeschwerde anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

Im Streitfall befand sich ein im Jahr 2006 gebraucht erworbener Pkw im Betriebsvermögen (Listenpreis einschließlich Umsatzsteuer 64 000 €), den der Stpfl. auch privat nutzte. Die Gesamtkosten des Pkw betragen im Streitjahr rund 11 000 €. Ca. 50 % der Kosten setzte der Stpfl. für die private Nutzung des Pkw an. Ein Fahrtenbuch führte er nicht. Der Stpfl. begehrte, den Wert der Nutzungsentnahme auf maximal 50 % der Gesamtkosten zu beschränken. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzgerichts, wonach die private Nutzung

zwingend nach der 1 %-Regelung zu ermitteln sei, wenn kein Fahrtenbuch geführt werde. Insbesondere bestehe keine gesetzliche Grundlage, die Entnahmen für die private Nutzung auf 50 % der tatsächlich entstandenen Kosten zu begrenzen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob entsprechende Veranlagungen verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen.

9 Einnahmen-Überschussrechnung: Umsatzsteuerzahlungen kurz nach dem Jahreswechsel

Bei der Einnahmen-Überschussrechnung werden Ausgaben grds. im Zahlungszeitpunkt steuerlich als Betriebsausgabe erfasst. Eine Ausnahme hiervon gilt für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, wenn diese kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, fällig und abgeflossen sind. Dann erfolgt eine Zuordnung zu dem Kalenderjahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Als „kurze Zeit“ in diesem Sinne wird nach Verständnis der Rechtsprechung ein Zeitraum von **bis zu 10 Tagen** verstanden.

Strittig war, wie bei Umsatzsteuervorauszahlungen zu verfahren ist, die zwar grds. am 10.1. des Folgejahres fällig sind, wenn sich aber diese Fälligkeit auf den nächsten Werktag verschiebt, weil der 10.1. ein Samstag/Sonntag oder gesetzlichen Feiertag ist. Die Finanzverwaltung wollte in diesem Fall eine Zuordnung zum abgelaufenen Kalenderjahr als Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht sehen, da die Fälligkeit auf Grund dieser Sonderregelung außerhalb des Zehntagezeitraums lag; ob die Zahlung dann innerhalb des Zehntageszeitraums erfolgt ist, ist alleine nicht mehr entscheidend. Dem hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.6.2018 (Aktenzeichen X R 44/16) widersprochen. Bei der Ermittlung der Fälligkeit ist allein auf die gesetzliche Frist des Umsatzsteuergesetzes (also 10.1.) abzustellen. Erfolgt also eine Zahlung innerhalb des Zehntagezeitraums oder wurde dem Finanzamt Lastschriftinzug erteilt (erforderliche Kontodeckung vorausgesetzt), so ist die Zahlung noch dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen.

Hinweis:

Diese Frage spielte zuletzt im Jahr 2016 eine Rolle, als der 10.1. auf einen Sonntag fiel. Im Jahr 2021 fällt der 10.1. ebenfalls auf einen Sonntag.

10 Umsatzsteuerliche Rechnungen: Anforderungen an die Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers

Mit Urteilen vom 13.6.2018 (Aktenzeichen XI R 20/14) und vom 21.6.2018 (Aktenzeichen V R 25/15, V R 28/16) hat der Bundesfinanzhof unter Änderung seiner Rechtsprechung entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Es reicht vielmehr jede Art von Anschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 7.12.2018 (Aktenzeichen III C 2 – S 7280-a/07/10005 :003) mitgeteilt, dass sie dieser geänderten Rechtsprechung in vollem Umfang folgt. Insbesondere gilt, dass die jeweilige Angabe in der Rechnung den Anforderungen an eine vollständige Anschrift genügt, wenn der leistende Unternehmer bzw. der Leistungsempfänger über ein Postfach, über eine Großkundenadresse oder über eine c/o-Adresse verfügt.

Hinweis:

Besonderer Beachtung bedarf nach wie vor der Fall, dass die Rechnung z.B. an eine zentrale Regulierungsgesellschaft in einem Konzern gesandt wird. In diesem Fall muss ausdrücklich

die Anschrift des Leistungsempfängers in der Rechnung genannt werden.

11 Umsatzsteuer: Bescheinigung für den Handel auf Online-Plattformen

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurden mit Wirkung ab dem 1.1.2019 besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes eingeführt, um Umsatzsteuerausfälle zu verhindern. So hat der Betreiber für Lieferungen eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden sind und bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, bestimmte Aufzeichnungen zu führen. Dazu gehört auch das Beginn- und Enddatum der Gültigkeit der dem liefernden Unternehmer vom zuständigen Finanzamt erteilten Bescheinigung über dessen (umsatz-)steuerliche Erfassung.

Die Finanzverwaltung hat nun entsprechende Vordruckmuster herausgegeben:

- Vordruckmuster USt 1 TJ: Antrag auf Erteilung einer entsprechenden Bescheinigung und
- Vordruckmuster USt 1 TI: Bescheinigung über die Erfassung als Stpfl. (Unternehmer).

Diese Bescheinigung wird auf Antrag vom für den Stpfl. zuständigen Finanzamt erteilt. Das vorgenannte Antragsformular ist dabei nicht zwingend zu verwenden, notwendig sind aber die in dem Formular abgefragten Daten. Der Antrag ist schriftlich per Post oder E-Mail an das zuständige Finanzamt zu senden/übermitteln. Bis zur Einrichtung eines elektronischen Datenabrufverfahrens wird die Bescheinigung übergangsweise in Papierform erteilt.

Hinweis:

Unternehmer, die auf elektronischen Marktplätzen Waren vertreiben, sollte umgehend eine entsprechende Bescheinigung beim Finanzamt beantragen. Die erteilte Bescheinigung kann dann z.B. eingescannt dem Marktplatzbetreiber zur Verfügung gestellt werden. Ausländische Händler müssen sich bei der deutschen Finanzverwaltung registrieren lassen. Das Finanzamt Berlin-Neukölln ist bundesweit zentral für Registrierungen von Händlern aus China, Hongkong und Taiwan zuständig.

Liegt dem Betreiber eines elektronischen Marktplatzes die Bescheinigung nicht vor, droht ihm eine Haftung für nicht entrichtete Steuer aus Lieferungen von Unternehmen, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden sind.

12 Umsatzsteuer: Umsetzung des MwSt-Digitalpakts zum 1.1.2019

Nach den seit 2015 geltenden Regelungen befindet sich der Leistungsort bei Telekommunikationsdienstleistungen, bei Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, die an Nichtunternehmer erbracht werden, stets an dem Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Mithin müssen bei grenzüberschreitender Leistungserbringung eine umsatzsteuerliche Erfassung des Unternehmers und die Erfüllung der jeweiligen umsatzsteuerlichen Pflichten im Empfängerland erfolgen.

Bei Kleinunternehmen ist dies sehr aufwendig. Aus diesem Grunde erfolgte auf EU-Ebene im Rahmen des sog. MwSt-Digitalpakts die Einführung einer Ausnahmeregelung für Kleinunternehmen. Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde nun eine entsprechende Regelung im deutschen Umsatzsteuergesetz verankert. Die Änderung führt dazu, dass bei Telekommunikationsdienstleistungen, bei Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, die von ei-

nem Unternehmer, der über eine Ansässigkeit in nur einem Mitgliedstaat verfügt, an Nichtunternehmer erbracht werden, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, der Leistungsort an dem Ort liegt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder der Betriebsstätte, von der die sonstige Leistung ausgeführt wird, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte der bezeichneten sonstigen Leistungen insgesamt 10 000 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet.

Der leistende Unternehmer kann auf die Anwendung dieser Umsatzschwelle verzichten mit der Folge, dass sich der Leistungsort der bezeichneten Leistungen (weiterhin) stets an dem Ort befindet, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Die Verzichtserklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.

Hinweis:

Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen umfassen im Wesentlichen digitale Produkte, wie z.B. Software und zugehörige Änderungen wie Updates oder Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken vermitteln oder unterstützen (z.B. Website, Webpage), von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateneingabe des Leistungsempfängers, sonstige automatisierte Dienstleistungen, für deren Erbringung das Internet oder ein elektronisches Netz erforderlich ist (z.B. Dienstleistungen, die von Online-Markt-Anbietern erbracht und die z.B. über Provisionen und andere Entgelte für erfolgreiche Vermittlungen abgerechnet werden).

13 Umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen

Aus Vereinfachungsgesichtspunkten ist im Umsatzsteuergesetz ausdrücklich bestimmt, dass Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Insofern wird auch von einer „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ gesprochen, da das Gesetz eine solche umsatzsteuerlich nicht zu erfassende Geschäftsveräußerung annimmt, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übertragen wird. Im Detail ist die Abgrenzung dieser Regelung mitunter schwierig, was aber materiell von Bedeutung ist, da eine fälschlicherweise ausgewiesene Umsatzsteuer vom Übertragenden geschuldet wird, andererseits dem Erwerber insoweit aber kein Vorsteuerabzug zusteht.

Die Abgrenzungsproblematik, dieser Sonderregelung im Umsatzsteuerrecht zeigt der Fall, den der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.8.2018 (Aktenzeichen XI R 37/17) entschieden hat. Im Streitfall übernahm ein Unternehmer 2015 einen Gastronomiebetrieb und erwarb dabei vom bisherigen Betreiber das gesamte Inventar der Gastronomie zum Kaufpreis von 40 000 € zzgl. Umsatzsteuer. Hinsichtlich der angemieteten Räumlichkeiten für die Gastronomie schloss er einen Mietvertrag mit der bisherigen Vermieterin zu denselben Konditionen wie der vorherige Betreiber und übernahm auch die geleistete Kautions. Das Finanzamt nahm eine umsatzsteuerfreie Geschäftsveräußerung im Ganzen an und versagte dem Erwerber daher den Vorsteuerabzug aus der Übernahme des Inventars, da als Vorsteuer nur eine gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen eines anderen Unternehmers abgezogen werden kann, bei Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen aber gar keine Umsatzsteuer geschuldet wird. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

Im Streitfall konnte der Unternehmer nach Übertragung des (nahezu gesamten) beweglichen Inventars und der festen Ladeneinrichtung – und damit einem insgesamt ausreichenden Teilvermögen – den Gastronomiebetrieb weiter betreiben und hatte dies auch tatsächlich getan. Werden nur die Ladeneinrichtung und das Inventar veräußert, ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch anzunehmen,

wenn der Erwerber über eine Immobilie verfügt, in der er die wirtschaftliche Tätigkeit weiterhin ausüben kann. Insoweit reicht in diesem Zusammenhang ein Mietvertrag, die Immobilie muss ihm nicht gehören. Auch stimmten im Entscheidungsfall die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten überein oder ähnelten sich zumindest hinreichend. Unschädlich war vorliegend, dass der bestehende Warenbestand nicht mit veräußert wurde, da diesem bei einem Restaurationsbetrieb keine besondere Bedeutung zukommt.

Hinweis:

Die Abgrenzung der umsatzsteuerlichen Geschäftsveräußerung im Ganzen kann im Einzelfall schwierig sein. Insoweit sollten im Kaufvertrag stets Klauseln aufgenommen werden, die eine Korrektur der ausgestellten Rechnung ermöglichen, wenn sich die Rechtsauffassung der Vertragsparteien nachträglich als falsch herausstellen sollte.

14 Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 21.8.2018 (Aktenzeichen VIII R 2/15) die bisherige Rechtsprechung, wonach die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis voraussetzt, dass der Stpfl. die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe einer freiberuflichen Einzelpraxis bei der Einkommensteuer unter bestimmten Bedingungen (so muss der Stpfl. regelmäßig das 55. Lebensjahr bereits vollendet haben) einer deutlichen Tarifbegünstigung unterliegt. Dies setzt zunächst voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs veräußert werden. Wegen der Dominanz der persönlichen Tätigkeit und der Beziehungen zu den Auftraggebern, Mandanten und Patienten liegt eine Praxisveräußerung nur dann vor, wenn die Tätigkeit im bisherigen Wirkungskreis „wenigstens für eine gewisse Zeit“ eingestellt wird. Davon hat die Rechtsprechung zwei Ausnahmen zugelassen:

- unschädlich ist eine nur geringfügige Fortsetzung der Tätigkeit und
- unschädlich ist eine weitere Mitarbeit für den Praxiserwerber als Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter.

Nach welcher Unterbrechungsdauer eine Tätigkeit steuerunschädlich wieder aufgenommen werden kann, ist umstritten und kann letztlich nur für den Einzelfall entschieden werden.

Dies bestätigt der Bundesfinanzhof in dem aktuellen Urteil:

- Neben der Dauer der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit sind insbesondere die räumliche Entfernung einer wieder aufgenommenen Berufstätigkeit zur veräußerten Praxis, die Vergleichbarkeit der Betätigungen, die Art und Struktur der Mandate sowie die Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswerts zu berücksichtigen.
- Wird der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig, ist dies grundsätzlich unschädlich.
- Im Urteilsfall hatte der Stpfl. nach 22 Monaten wieder eine Einzelpraxis eröffnet. Eine solche Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit durch den Veräußerer nach einer gewissen Zeit kann nach der Entscheidung des BFH auch dann schädlich sein, wenn die Wiederaufnahme zum Zeitpunkt der Übertragung der Praxis nicht geplant war. Maßgebend sei allein, ob es objektiv zu einer definitiven Übertragung der wesentlichen Praxisgrundlagen gekommen ist. Daran kann es allein durch die tatsächliche Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit fehlen, auch wenn diese ursprünglich nicht geplant war.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass jede Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit die tarifbegünstigte Besteuerung des erzielten Veräußerungsgewinns in Frage stellen kann, so dass äußerste Vorsicht geboten ist.

15 Verkürzung der Nutzungsdauer bei einem Einzelhandelsgebäude

Grundsätzlich sind für Gebäude steuerlich feste Abschreibungssätze vorgegeben. Für neuere Wirtschaftsgebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen, beträgt der AfA-Satz 3 %. Es wird also von einer Nutzungsdauer von 33 Jahren ausgegangen im Gegensatz bei einer normalen Nutzungsdauer von 50 Jahren bei anderen Gebäuden. Ausnahmsweise kann dann von einer noch kürzeren Nutzungsdauer bei der Bemessung der Abschreibungen ausgegangen werden, wenn die tatsächliche Abschreibungsdauer geringer ist. Dies erfordert allerdings, dass die kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes konkret dargelegt wird und greifbare Anhaltspunkte für eine kürzere Nutzungsdauer benannt werden. Die Anforderungen sind also streng.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit rechtskräftigem Urteil vom 12.1.2018 (Aktenzeichen 13 K 1723/16) entschieden, dass eine kürzere Nutzungsdauer nicht konkret dargetan wird, wenn zu einem Gebäude, in dem ein Einkaufsmarkt betrieben wird, vorgetragen wird, derartige Märkte könnten erfahrungsgemäß bereits nach weniger als 20 Jahren nicht mehr als solche genutzt werden. Der Vortrag des Stpfl., derartige Märkte könnten nach ihren Erfahrungen bereits nach weniger als 20 Jahren nicht mehr als solche genutzt werden und es sei fraglich, ob nach Ablauf des Mietvertrages und der Ausübung einer Verlängerungsoption durch den Mieter angesichts der Entwicklung der wirtschaftlichen Situation in A überhaupt eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 30 oder 40 Jahren erreicht werden könne, ist nach Auffassung des Finanzgerichts nicht hinreichend substantiiert und im Grunde spekulativ. Ferner berief sich der Stpfl. auf die Regeln des Bewertungsgesetzes, welche bei Verbrauchermärkten von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren ausgehen. Auch dies verwarf das Gericht. Vielmehr müsse die kürzere Nutzungsdauer für den konkreten Fall nachgewiesen werden.

Hinweis:

Im Einzelfall kann ein Gutachten eines Grundstückssachverständigen zur voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer angezeigt sein.

16 Vorsteuern im Zusammenhang mit einem Gebäudeabriss

Ein Vorsteuerabzug ist grds. nur dann möglich, wenn die bezogenen Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit zukünftigen (beabsichtigten) Ausgangsumsätzen stehen und diese steuerpflichtig sind. Dieser Zukunftsbezug wird besonders deutlich bei Vorsteuern aus den Kosten für einen Gebäudeabriss. Auch dann, wenn das Gebäude bislang für umsatzsteuerpflichtige Leistungen genutzt wurde, ist der Gebäudeabriss kein Leistungsbezug, der zur Beendigung der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung anfällt. Vielmehr sind Vorsteuern, die im Zusammenhang mit einem Gebäudeabriss anfallen, nur dann abziehbar, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die beabsichtigte künftige Nutzung des Grundstücks zu umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen führt. Dies hat jüngst das Finanzgericht Schleswig-Holstein mit rechtskräftigem Urteil vom 10.7.2018 (Aktenzeichen 4 K 10124/16) klargestellt.

Hinweis:

Für die Praxis ergibt sich die Notwendigkeit, bei entsprechenden Kosten bereits im Zeitpunkt des Abrisses Beweisvorsorge dafür zu treffen, wofür das geräumte Grundstück in Zukunft genutzt werden soll. Im Grundsatz sind sowohl der Verkauf als auch die Vermie-

tung eines Grundstückes grds. steuerfrei, so dass ein Vorsteuerabzug aus den Abrisskosten in diesen Fällen ausgeschlossen ist. Anders ist dies dann, wenn zukünftig eine Nutzung unter Verzicht auf die Steuerfreiheit (Option zur Umsatzsteuer) erfolgen soll.

Hiervon zu unterscheiden sind Kosten aus einer noch aktiven (umsatzsteuerpflichtigen) Nutzung heraus und Kosten zur Beendigung der (umsatzsteuerpflichtigen) (Vermietungs-)Tätigkeit, für welche der Vorsteuerabzug möglich ist. Ein solcher Fall unterscheidet sich jedoch von dem im Urteilsfall, in welchem die Kosten nach Beendigung der Vermietung angefallen sind und damit der Ausführung neuer (zukünftiger) Umsätze dienen. Die insoweit notwendige Abgrenzung kann nur für den Einzelfall getroffen werden.

17 Geänderte Rechtsprechung zur Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.11.2018 (Aktenzeichen V R 65/17) eine wichtige Entscheidung zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer Bruchteilsgemeinschaft getroffen. Und zwar hat das Gericht unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sein kann. Stattdessen erbringen die **Gemeinschaftler** als jeweilige Unternehmer anteilig von ihnen zu versteuernde Leistungen.

Im Streitfall hatte der Stpfl. zusammen mit weiteren Personen Systeme zur endoskopischen Gewebecharakterisierung entwickelt. Die Erfindungen lizenzierten sie gemeinsam – aber nicht als Außen-GbR (s.u.) – an eine Kommanditgesellschaft, die ihnen für die Lizenzgewährung Gutschriften auf der Grundlage des Regelsteuersatzes von 19 % erteilte. Die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren versteuerte der Stpfl. demgegenüber nur nach dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Das für den Stpfl. zuständige Finanzamt erfuhr hiervon im Rahmen einer Kontrollmitteilung und erließ gegenüber dem Stpfl. geänderte Steuerbescheide. Hiergegen machte der Stpfl. u.a. geltend, dass nicht er, sondern eine zwischen ihm und den anderen Erfindern gebildete Bruchteilsgemeinschaft Unternehmer und damit Steuerschuldner für die Lizenzgewährung gegenüber der Kommanditgesellschaft sei.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Wie die Vorinstanz sah das Gericht den Stpfl. als leistenden Unternehmer an, der die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren nach dem Regelsteuersatz zu versteuern habe. Anders als die Vorinstanz und entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung begründete das Gericht dies aber damit, dass eine Bruchteilsgemeinschaft umsatzsteuerrechtlich nicht Unternehmer sein könne.

Unternehmer ist nach allgemeinen Grundsätzen nur derjenige, der entgeltliche Leistungen erbringt. Die Person des Leistungserbringers richtet sich nach den der Leistung zu Grunde liegenden Rechtsverhältnissen. Zivilrechtlich kann die nichtrechtsfähige Bruchteilsgemeinschaft aber keine Verpflichtungen eingehen und damit umsatzsteuerrechtlich auch keine Leistungen erbringen. Es handelt sich vielmehr um anteilige Leistungen der einzelnen Gemeinschaftler.

Im Übrigen schloss sich das Gericht der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs an, nach der technische Schutzrechte nicht urheberrechtlich geschützt sind. Mangels Urheberrechtsschutz kommt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nicht in Betracht. Darüber hinaus bejahte der Bundesfinanzhof im vorliegenden Fall eine Steuerhinterziehung durch den Stpfl., da dieser bei Abgabe von Voranmeldungen auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes dem Finanzamt hätte mitteilen müssen, dass ihm gegenüber nach dem Regelsteuersatz abgerechnet wurde.

Hinweis:

Die Rechtsprechungsänderung erfasst nicht nur Erfindergemeinschaften wie im Streitfall, sondern ist z.B. auch für die im Immobilienbereich weit verbreiteten Grundstücksgemeinschaften von großer Bedeutung.

Abzuwarten bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung. Es ist zu erwarten, dass diese eine zeitliche Anwendungsregelung der neuen Rechtsprechung ausspricht.

Anders ist diese Sichtweise aber dann, wenn durch gemeinsames Auftreten nach außen eine Außen-GbR begründet wird. Die (Außen-)GbR besitzt Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. Daher ist die richtige zivilrechtliche Ausgestaltung bzw. Beurteilung des Sachverhalts entscheidend.

18 Aufwendungen für Betriebsveranstaltung („Herrenabende“) teilweise privat veranlasst

Mit Urteil vom 31.7.2018 hat das Finanzgericht Düsseldorf (Aktenzeichen 10 K 3355/16 F, U) im zweiten Rechtsgang entschieden, dass Aufwendungen für die Ausrichtung sog. „Herrenabende“ wegen einer privaten Mitveranlassung nur teilweise als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Der betrieblich veranlasste Teil der Aufwendungen wurde mangels Vorliegen eines objektiven Aufteilungsmaßstabs im Wege der Schätzung mit 50 % angenommen. Dieses Urteil ist über den entschiedenen Fall hinaus für die steuerliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Kundenveranstaltungen von Bedeutung. Solche Aufwendungen geraten zunehmend in den Blick der Finanzverwaltung.

Die Stpfl. ist eine Partnerschaft von Rechtsanwälten. Sie machte Aufwendungen für sog. Herrenabende als Betriebsausgaben geltend. Zu diesen Veranstaltungen, die im Garten eines der Partner der Stpfl. stattfanden, lud die Stpfl. ausschließlich Männer ein. Der Teilnehmerkreis bestand aus Mandanten, Geschäftsfreunden und Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen. Die Gäste wurden begrüßt, bewirtet und unterhalten. Die Stpfl. machte geltend, dass die Aufwendungen der Pflege und Vorbereitung von Mandanten-Beziehungen gedient hätten und daher voll abzugsfähig seien.

Im ersten Rechtsgang hatte das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil v. 19.11.2013 (Aktenzeichen 10 K 2346/11 F) den Betriebsausgabenabzug versagt, weil diesem das Abzugsverbot für Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motoryachten und ähnliche Zwecke entgegenstehe. Auf die Revision der Stpfl. wurde diese Entscheidung mit Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.7.2016 (Aktenzeichen VIII R 26/14) aufgehoben. Das vom Finanzgericht angenommene Abzugsverbot komme nur zur Anwendung, wenn den Gästen ein besonderes qualitatives Ambiente oder ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten werde. Die Sache wurde an das Finanzgericht Düsseldorf zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen.

In seiner nunmehrigen Entscheidung v. 31.7.2018 im zweiten Rechtsgang ließ das Finanzgericht die Aufwendungen nur teilweise zum Abzug zu. Zwar komme das Abzugsverbot nach der weiteren Aufklärung des Sachverhalts nicht zur Anwendung, weil den Gästen weder ein besonderes qualitatives Ambiente noch ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten worden sei. Die Aufwendungen für die Herrenabende seien aber gemischt veranlasst, weil sowohl Gäste aus dem privaten wie auch aus dem beruflichen Umfeld der Partner der Stpfl. teilgenommen hätten. Das Gericht machte dies daran fest, dass auch Mandanten überwiegend mit ihrem Vornamen in der Einladung („Lieber ...“) angeredet wurden. Daher sei nicht sicher auszuschließen, dass auch private/persönliche Motive (mit) Anlass für ihre Einladung waren. Ebenso hat der Senat Schwierigkeiten, die potenziellen Neu-Mandanten zahlenmäßig uneingeschränkt beim Betriebsausgabenabzug zu berücksichtigen. Konkrete nachvollziehbare Erläuterungen, in welchen Fällen tatsächlich eine Mandatierung erfolgt ist, hat die Stpfl. nicht beigebracht. Den Gästelisten lässt sich im Übrigen entnehmen, dass als Geschäftskontakte Personen aus den Bereichen Politik, Presse, Wirtschaft, Sport, öffentlichem Leben, Vereine eingeladen worden sind.

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig; es wurde Nichtzulassungsbeschwerde sei-

tens der Finanzverwaltung eingelegt.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Hürden beim Betriebsausgabenabzug für Kundenveranstaltungen sehr hoch sein können. In diesen Fällen spielen Nachweise, dass eine betriebliche und eben keine private Veranlassung gegeben ist, eine besondere Rolle.

19 Aufwendungen für Geländeverfüllung als Herstellungskosten für auf den gewonnenen Flächen errichtete Bauwerke

Im Urteilsfall sollte das Betriebsgelände eines Containerterminals um weitere Schiffs Liegeplätze und entsprechende Krananlagen, Gleisanlagen und Lagebauten erweitert werden. Zu diesem Zweck wurde die vorhandene, in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer verlängert und die dahinter liegenden Flächen mit geeignetem Bodenmaterial aufgefüllt, das zur Sicherung der Tragfähigkeit und zur Verringerung von Setzungen verdichtet wurde. Die Finanzverwaltung wollte diese Aufwendungen für die Geländeverfüllung dem Grund und Boden zurechnen, so dass diese sich steuerlich zunächst nicht mindernd ausgewirkt hätten.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz gab dagegen mit Urteil vom 13.9.2018 (Aktenzeichen 6 K 1856/15) dem Stpfl. Recht und entschied, dass Aufwendungen für eine Geländeverfüllung Herstellungskosten des auf den gewonnenen Flächen errichteten Bauwerks (Gebäude, Betriebsvorrichtung oder Außenanlage) sein können, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung besteht. Vorliegend bildeten die in Spundwandbauweise errichtete Folge, dass die Herstellungskosten einheitlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Spundwand abzuschreiben sind. Bei der Kaimauer handelte es sich um eine dem Betrieb dienende Betriebsvorrichtung.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen IV R 33/18 die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Auch in früheren Entscheidungen des Bundesfinanzhofs wurden Aufwendungen für die Begradigung einer Hanglage bzw. Kosten für eine Hangabtragung im Zusammenhang mit der Errichtung von Betriebsgebäuden den Herstellungskosten des Gebäudes zugerechnet und konnten damit über die Gebäudeabschreibung steuerlich geltend gemacht werden. In diesen Fällen bietet sich also die Möglichkeit, solche Aufwendungen über die Gebäudeabschreibung steuerlich geltend zu machen.

20 Keine Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses bei geringfügiger Beschäftigung als Bürokraft und Pkw-Überlassung

Minijobs mit nahen Angehörigen werden von der Finanzverwaltung und ebenso von den Finanzgerichten kritisch im Hinblick auf Fremdvergleichbarkeit überprüft. Dies gilt besonders dann, wenn dem nahen Angehörigen im Rahmen dieses Minijobs ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen wird.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 20.11.2018 (Aktenzeichen 2 K 156/18 E) in einem solchen Fall den Betriebsausgabenabzug abgelehnt. Im Streitfall war der Ehemann selbständig als IT-Berater tätig. Die Ehefrau war in diesem Betrieb im Rahmen eines Minijobs als Bürokraft beschäftigt. Die Vergütung bestand auch in der Pkw-Überlassung und es wurden Zahlungen in eine Direktversicherung und eine Pensionskasse zusätzlich zum vereinbarten Arbeitslohn geleistet.

Das Finanzgericht stellt heraus, dass ein solches Arbeitsverhältnis zwischen nahen Angehörigen unter dem Gesichtspunkt der **Fremdüblichkeit** geprüft werden muss, um sicherzustellen, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen und nicht – z.B. als Unterhaltsleistungen

– dem privaten Bereich zuzurechnen sind.

Im Streitfall fehlte im Arbeitsvertrag eine Regelung zur Arbeitszeit. Einerseits sollte die Arbeitszeit variabel sein und sich nach dem Arbeitsanfall richten, ohne dass ein Mindest- oder Höchststundenkontingent festgelegt wurde, andererseits sollten Überstunden bzw. Mehrarbeit durch Freizeit ausgeglichen werden. Diese Regelungen, die einen wesentlichen Vertragsbestandteil betreffen, widersprechen sich. Fremde Dritte hätten auch Regelungen zur Zeitaufschreibung, Kernarbeitszeiten oder Mindestarbeitszeiten getroffen, gerade vor dem Hintergrund, dass die Arbeitnehmerin auch in einem weiteren Arbeitsverhältnis stand. Das Finanzgericht störte sich auch an der Firmenwagenüberlassung. Zwar sei eine solche auch bei einem Minijob nicht per se fremdunüblich, jedoch umfasste vorliegend die Tätigkeit als Bürokräft keine Tätigkeiten, die zwingend einen Pkw erforderlich gemacht hätten. Zudem fehlten differenzierte Abreden über die konkrete Ausgestaltung der Kraftfahrzeug-Gestellung wie z.B. zur Fahrzeugklasse, zur Kostenverteilung bei den privaten Fahrten und zur Haftung bei Schäden.

Hinweis:

In anderen Fällen wurde ein Minijob mit nahen Angehörigen unter Einschluss einer Firmenwagennutzung steuerlich anerkannt. Dies zeigt, dass es auf die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls ankommt und es geboten ist zu prüfen, ob eine Firmenwagengestellung fremdüblich ist. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn der Minijobber umfangreiche Botengänge oder Kundenbesuche machen muss. Gerade bei Arbeitsverhältnissen mit nahen Angehörigen sind die vertraglichen Abreden sorgfältig abzuwägen.

21 Aufteilung eines Unternehmens zur mehrfachen Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung als unzulässiger Gestaltungsmissbrauch

Bei sog. Kleinunternehmern wird die Umsatzsteuer grundsätzlich nicht erhoben, was dann allerdings auch verbunden ist mit dem Entfall des Vorsteuerabzugs. Der Kleinunternehmer kann auf die Anwendung dieser Vorschrift verzichten. Als Kleinunternehmer wird eingestuft, wer im vorangegangenen Kalenderjahr Umsätze von höchstens 17 500 € erzielt hat und wenn im laufenden Kalenderjahr die Umsätze voraussichtlich 50 000 € nicht übersteigen. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist für den Unternehmer nicht nur eine Vereinfachung, sondern materiell dann von Vorteil, wenn der Unternehmer an Privatpersonen liefert oder leistet, da sich dann die Leistung endgültig günstiger darstellt.

Der Bundesfinanzhof stellt jetzt nun mit Urteil vom 11.7.2018 (Aktenzeichen XI R 26/17) klar, dass die Aufteilung eines Unternehmens zur mehrfachen Inanspruchnahme der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung als unzulässiger Gestaltungsmissbrauch einzustufen ist. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Steuerberatungs-GmbH. Sie übernahm für ihre Kunden u.a. die Erstellung der Buchführung, Lohnabrechnung, Gewinnermittlung und Steuererklärung. Die Steuerberatungs-GmbH war (zeitweise) an insgesamt sechs GmbH & Co. KG jeweils als Kommanditistin beteiligt. Die KGs erbrachten Leistungen an ihre Kunden, die vor Gründung der KGs von der Steuerberatungs-GmbH erbracht wurden. Die KGs hatten keine eigenen Angestellten und keine eigenen sachlichen Aktiva. Sie schlossen zwar im eigenen Namen Verträge mit den betreffenden Kunden ab, die vereinbarten Buchführungsleistungen wurden aber mit den Sach- und Personalmitteln der Steuerberatungs-GmbH ausgeführt. Die Entgelte der Kunden vereinbarten die KGs jeweils auf eigene Rechnung. Die KGs erbrachten ihre Leistungen ausschließlich gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden, wobei die Umsätze der einzelnen KGs jeweils unterhalb der Kleinunternehmergrenze blieben. Teilweise wurden die gleichen Kunden nacheinander von mehreren der KGs betreut, ohne dass sich dadurch an der Leistungsausführung inhaltlich etwa änderte und ohne dass erkennbar war, nach welchen sachlichen Kriterien (außer

der Nichtüberschreitung der Kleinunternehmergrenze) die Beteiligten entschieden, welche KG vom jeweiligen Kunden beauftragt wurde. Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Umsätze der KGs der Steuerberatungs-GmbH zuzurechnen seien, da die Gestaltung, nach der Buchführungs- und Lohnabrechnungsleistungen auf die KGs ausgelagert und auf Grund Unterschreitung der Kleinunternehmergrenze nicht der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer unterworfen wurden, missbräuchlich sei.

Der Bundesfinanzhof bestätigte im Ergebnis die Ansicht der Finanzverwaltung. Allerdings seien die Umsätze der KGs nicht der Steuerberatungs-GmbH zuzurechnen, sondern bei den KGs sei schlicht die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu versagen, da deren Anwendung missbräuchlich sei.

22 Notärztlicher Bereitschaftsdienst ist von der Umsatzsteuer befreit

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 2.8.2018 (Aktenzeichen V R 37/17) bestätigt, dass Leistungen eines Arztes im Rahmen eines notärztlichen Bereitschaftsdienstes umsatzsteuerbefreit sind. Der Stpfl. ist Arzt. Er führte umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus. Dazu gehörte u.a. der Bereitschaftsdienst bei Sport- und ähnlichen Veranstaltungen. Die Aufgaben des Stpfl. umfassten dabei, den Veranstaltungsbereich im Vorfeld zu kontrollieren und die Verantwortlichen im Hinblick auf mögliche Gesundheitsgefährdungen zu beraten. Während der Veranstaltung sollte der Stpfl. bei kontinuierlichen Rundgängen frühzeitig Gefahren und gesundheitliche Probleme der anwesenden Personen erkennen. Bei Bedarf sollte er ärztliche Untersuchungen und Behandlungen von Patienten durchführen. Umsatzsteuer wurde in den Rechnungen nicht ausgewiesen. In Rechnung gestellt wurde die „notärztliche bzw. sanitätsdienstliche Betreuung“.

Der Bundesfinanzhof bestätigt, dass es sich um eine steuerfreie Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin handelte. Der ärztliche Notfalldienst diene als ärztliche Tätigkeit unmittelbar dem Schutz und der Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit. Dabei steht der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn Leistungen nicht gegenüber Patienten oder Krankenkassen erbracht werden, sondern wie vorliegend gegenüber dem Veranstalter. Denn für die Steuerfreiheit komme es nicht auf die Person des Leistungsempfängers an, da sich die personenbezogene Voraussetzung der Steuerfreiheit auf den Leistenden beziehe, der Träger eines ärztlichen oder artzähnlichen Berufs sein müsse.

Für Personengesellschaften

23 Finanzverwaltung bestätigt weiten Gestaltungsspielraum durch steuerneutrale Realteilung

Aus verschiedensten Gründen kann eine Auseinandersetzung bei einer Personengesellschaft dergestalt angezeigt sein, dass ein oder mehrere Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheiden und dabei einen Teil der geschäftlichen Aktivitäten der Personengesellschaft übernehmen und als eigene Betriebe fortführen. Dies kommt in der Praxis nicht nur zur Anwendung bei der Auseinandersetzung von Freiberuflerzusammenschlüssen, sondern auch bei gewerblich tätigen Personengesellschaften sowie bei gewerblich geprägt ausgestalteten vermögensverwaltenden Personengesellschaften.

Die Finanzverwaltung hat nun das Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Anwendung der gesetzlich vorgesehenen steuerneutralen Realteilung aktualisiert

(Schreiben vom 19.12.2018, Aktenzeichen IV C 6 – S 2242/07/10002, DOK 2018/0795144). Bemerkenswert ist, dass die Finanzverwaltung die den gesetzlichen Tatbestand der Realteilung sehr großzügig zu Gunsten der Stpfl. auslegende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in vollem Umfang anerkennt. Herauszustellen sind folgende Aspekte, welche für Praxisfälle von besonderer Bedeutung sind:

- Ein Fall der Realteilung liegt auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer unter Übertragung eines Teilbetriebs, eines (Teil-)Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft oder von Einzelwirtschaftsgütern aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Fortführung des Betriebs durch den verbleibenden Mitunternehmer in Form eines Einzelunternehmens erfolgt.
- Eine steuerneutrale Realteilung liegt grds. auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheidet gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die beim ausscheidenden Mitunternehmer zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen darstellen und wenn im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern die Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft fortgeführt wird. Schädlich wäre dagegen, wenn der ausscheidende Mitunternehmer die im Rahmen seines Ausscheidens übertragenen Einzelwirtschaftsgüter vollständig ins Privatvermögen überführt.
- Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist, dass das übernommene Betriebsvermögen nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen bleibt. Hierfür ist es ausreichend, wenn erst im Rahmen der Realteilung bei den Realteilern durch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ein neuer Betrieb entsteht. Es ist demnach nicht erforderlich, dass die Realteiler bereits vor der Realteilung außerhalb der real zu teilenden Mitunternehmerschaft noch Betriebsvermögen (z.B. im Rahmen eines Einzelunternehmens) haben.
- Eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zu Buchwerten nicht möglich. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft handelt.

Hinweis:

Die gesetzlichen Regelungen zur steuerneutralen Realteilung bieten umfangreiche Möglichkeiten zur steuerneutralen Auseinandersetzung bei einer Personengesellschaft.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Einzelfall ist anzuraten, unter Hinzuziehung steuerlichen Rats die Möglichkeiten und auch Grenzen der gesetzlichen Regelung zu prüfen.

24 Gewinnverteilung bei Eintritt eines neuen Gesellschafters in vermögensverwaltende Gesellschaft

Tritt ein Gesellschafter unterjährig in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ein, so entsteht in der Praxis oftmals das Bedürfnis, dass dieser neu eintretende Gesellschafter bereits am Einnahmen- und Werbungskostenüberschuss des gesamten (Kalender-)Jahres teilnehmen soll, um diesem einen (steuerlichen) Anreiz für den Beitritt zur Gesellschaft zu bieten. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 25.9.2018 (Aktenzeichen IX R 35/17) diese Praxis gebilligt. Die Anerkennung der abweichenden Gewinnverteilung setzt allerdings voraus, dass diese mit Zustimmung aller Gesellschafter bereits im Vorjahr (also für die Zukunft) vereinbart worden ist.

Im Streitfall waren an einer GbR mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung drei Gesellschafter zu jeweils einem Drittel beteiligt. Einer der Gesellschafter ver-

äußerte seinen Anteil an einen neu eintretenden Gesellschafter. Nach dem im Oktober 1997 geschlossenen notariellen Vertrag sollte die Übertragung der Gesellschafterrechte mit Kaufpreiszahlung noch in diesem Jahr erfolgen. Vereinbart wurde ferner, dass der neu beitretende Gesellschafter schon im ersten Jahr bereits für das gesamte Jahr am Werbungskostenüberschuss der Gesellschaft teilnahm. Der Kaufpreis wurde aber erst am 1.7.1998 gezahlt. Deshalb kam es erst zu diesem Zeitpunkt zum Gesellschafterwechsel.

Im Jahr 1998 entstand bei der GbR ein Verlust i.H.v. ca. 0,6 Mio. €. Das Finanzamt verteilte diesen Verlust zu jeweils einem Drittel auf die verbleibenden Gesellschafter und zu je einem Sechstel auf den ausgeschiedenen und den neu eingetretenen Gesellschafter (also zeitanteilig nach der Zugehörigkeit zur Gesellschaft). Die vom neu eingetretenen Gesellschafter beim Finanzgericht erhobene Klage, mit der dieser eine Zurechnung eines Drittels des Verlusts des gesamten Geschäftsjahres begehrte, hatte Erfolg.

Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt und dem neu eingetretenen Gesellschafter den seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verlust des gesamten Geschäftsjahres 1998 zugesprochen. Grundsätzlich richtet sich die Verteilung des Ergebnisses bei einer vermögensverwaltenden GbR nach den Beteiligungsverhältnissen. Danach wäre der Stpfl. nur zu einem Sechstel beteiligt gewesen, weil seine Beteiligung von einem Drittel nur für ein halbes Jahr bestand. Von dieser gesetzlichen Regelung können die Gesellschafter jedoch in engen Grenzen auf vertraglicher Grundlage abweichen. Voraussetzung ist, dass die von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung für zukünftige Geschäftsjahre getroffen wird und dass ihr alle Gesellschafter zustimmen. Sie muss zudem ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und darf nicht rechtsmissbräuchlich sein. Es liegt im Interesse der vermögensverwaltenden Gesellschaft, dass Altgesellschafter auf Verlustzuweisungen zu Gunsten neuer Gesellschafter verzichten, um hierdurch einen Anreiz für den Beitritt neuer Gesellschafter und damit einen Anreiz zur Zuführung neuen Kapitals zu schaffen.

Hinweis:

Mangels Entscheidungserheblichkeit hat das Gericht ausdrücklich offengelassen, ob bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine Änderung der Ergebnisverteilung auch während des laufenden Geschäftsjahres mit schuldrechtlicher Rückbeziehung auf dessen Beginn steuerrechtlich anzuerkennen ist. Für gewerblich tätige Personengesellschaften hat der Bundesfinanzhof dies verneint.

25 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft: Erbschaftsteuerliche Gefahren

Wurden Anteile an einer Personengesellschaft unter Nutzung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung unentgeltlich übertragen, so steht dies unter dem Vorbehalt der Behaltensregelung. D.h. innerhalb der Behaltensfrist kann nicht oder nur sehr eingeschränkt über den Anteil an der Personengesellschaft verfügt werden, z.B. in Form einer Veräußerung des Anteils oder Betriebsaufgabe bei der Personengesellschaft. Das Finanzgericht Nürnberg bestätigt nun mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen 4 K 572/16) die in der Literatur und von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht, wonach auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft insoweit eine schädliche Verfügung sein kann, welche dann zum (anteiligen) Wegfall des Verschonungsabschlags und damit zu einer Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung führen kann. Dies gilt selbst dann, wenn die Behaltensfrist nur sehr geringfügig unterschritten wird. In der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird eine schädliche Betriebsaufgabe gesehen, da nach den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt als aufgelöst gilt.

Hinweis:

Im Streitfall hat der Insolvenzverwalter den Betrieb der Personengesellschaft noch für ein Jahr weitergeführt und erst dann durch Veräußerung der einzelnen vorhandenen Wirtschaftsgüter beendet. Höchstrichterlich ist nicht geklärt, ob auch bei dieser Konstellation bereits die Eröffnung des Insolvenzverfahrens schädlich ist, weshalb die Revision gegen das Finanzgerichtsurteil zugelassen wurde, welche nun unter dem Aktenzeichen II R 20/18 beim Bundesfinanzhof anhängig ist. Im Hinblick auf die zeitlich begrenzte Behaltensfrist kann dies entscheidend sein.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

26 Kapitalertragsteuereinbehalt auf Dividenden kann im Einzelfall zu korrigieren sein

Die Besteuerung von Kapitalerträgen ist im Grundsatz sehr einfach ausgestaltet: Die auszahlende Stelle – in der Regel die depotführende Bank – behält im Regelfall 25 % Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer ein und führt diese ans Finanzamt ab; damit ist die Besteuerung beim Kapitalanleger abgegolten. Zu beachten ist aber, dass es auch Fälle gibt, bei denen der Kapitalertragsteuereinbehalt nachträglich zu korrigieren ist, da die steuerliche Behandlung der Dividende erst im Nachhinein klar ist. So werden Dividenden dann steuerlich nicht erfasst, wenn diese als **Einlagenrückgewähr** gewertet werden. Dies wird von der ausschüttenden Gesellschaft entsprechend bescheinigt.

Eine solche steuerlich nicht zu erfassende Einlagenrückgewähr kann auch von einer in einem anderen EU-Staat belegenen Kapitalgesellschaft getätigt werden. In diesem Fall muss die ausschüttende Gesellschaft einen Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern stellen, welches dann prüft und ggf. bescheinigt, dass eine Einlagenrückgewähr vorliegt. Dann sind die getätigten Ausschüttungen im Nachhinein als Einlagenrückgewähr einzustufen und werden regelmäßig nicht der Besteuerung unterworfen, so dass bereits abgeführte Kapitalertragsteuer wieder zu erstatten ist. Liegt eine Einlagenrückgewähr vor, so mindert dies allerdings die Anschaffungskosten der Aktien, so dass sich bei einer späteren Veräußerung ein höherer Veräußerungsgewinn ergibt.

Handlungsempfehlung:

Der erfolgte Kapitalertragsteuereinbehalt sowie die von Banken ausgestellten Ertragnisaufstellungen und Steuerbescheinigungen sind im Einzelfall stets sorgfältig zu kontrollieren.

27 Finanzverwaltung zu aktuellen Einzelfragen zur Abgeltungsteuer

Mit Schreiben vom 17.1.2019 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :023) hat die Finanzverwaltung zu aktuellen Fragen der Abgeltungsteuer Stellung genommen. Hinzuweisen ist auf folgende Aspekte:

- Wird eine Prämie für die Eröffnung eines Wertpapierdepots gezahlt, so ist zu unterscheiden:
 - Wird ein Wertpapierdepot auf ein anderes Kreditinstitut übertragen und zahlt das übernehmende Kreditinstitut dafür eine Geldprämie, so stellt diese Geldprämie Einkünfte aus sonstigen Leistungen dar, sofern sie nicht einer anderen Einkunftsart zugeordnet werden kann. Daher ist die erhaltene Prämie entsprechend in der Steuererklärung anzugeben.
 - Wird dagegen ein Kontoguthaben auf ein anderes Kreditinstitut übertragen

oder erstmalig bei einem Kreditinstitut ein Depot eröffnet und wird dafür eine Geldprämie unter der Bedingung gezahlt, dass Wertpapiere beim übernehmenden/eröffnenden Kreditinstitut erworben werden, so mindert die für die Übertragung des Kontoguthabens gezahlte Geldprämie die Anschaffungskosten dieser Wertpapiere. Die Geldprämie ist mit den Anschaffungskosten der erworbenen Wertpapiere in der Reihenfolge deren Erwerbs zu verrechnen.

- Steuerpflichtige Kapitalerträge, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen haben (z.B. Gewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen oder verdeckte Gewinnausschüttungen), hat der Stpfl. in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben.

Hinweis:

In der Praxis sind diese Fälle sorgfältig zu beachten. Deutlich wird hieraus, dass nicht in jedem Fall bei Kapitalerträgen ein Kapitalertragsteuerabzug mit abgeltender Wirkung erfolgt.

- Behandlung von weitergegebenen Bestandsprovisionen: Kapitalverwaltungsgesellschaften zahlen Vermittlungsentgelte an Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute für den Vertrieb von Fondsanteilen in Form von sog. Kontinuitätsprovisionen (Bestandsprovisionen). Die Provisionen werden regelmäßig gezahlt und bemessen sich nach dem beim Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut verwahrten Bestand an Fondsanteilen. Erstellen Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute ihren Kunden diese Bestandsprovisionen ganz oder teilweise, stellt die Rückvergütung der Bestandsprovision wirtschaftlich betrachtet einen teilweisen Rückfluss früherer Aufwendungen dar. Es handelt sich daher um Kapitalerträge, bei denen die Kapitalertragsteuer unter Anwendung der im Rückvergütungszeitpunkt der Bestandsprovisionen für die jeweilige Fondsart gültigen Teilfreistellungssätze einbehalten wird.
- Erhalten Anleger Entschädigungszahlungen für Verluste, die auf Grund von Beratungsfehlern im Zusammenhang mit einer Kapitalanlage geleistet werden, sind diese Zahlungen als Kapitaleinkünfte zu versteuern, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer konkreten einzelnen Transaktion besteht, bei der ein konkreter Verlust entstanden ist oder ein steuerpflichtiger Gewinn vermindert wird. Dies gilt auch dann, wenn die Zahlung ohne eine rechtliche Verpflichtung erfolgt und im Übrigen auch bei Entschädigungszahlungen für künftig zu erwartende Schäden. Sofern die Zahlungen im Zusammenhang mit Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds erfolgen, findet der zum Zeitpunkt der Zahlung geltende Teilfreistellungssatz Anwendung.

Hinweis:

Bei solchen Entschädigungszahlungen ist sorgfältig zu prüfen, ob entgangene Kapitalerträge oder verlorene Einlagen ersetzt werden. Nicht immer sind solche Entschädigungszahlungen der Besteuerung zu unterwerfen.

28 Wertlosigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 wurde das Konzept der Besteuerung von Kapitaleinkünften grundlegend geändert in der Form, dass umfassend auch Veräußerungsgewinne und -verluste, also Ergebnisse aus der Vermögenssubstanz erfasst werden. Nach wie vor erkennt aber die Finanzverwaltung Vermögensverluste in vielen Konstellationen nicht an. Einen solchen Fall hatte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zu entscheiden. Der Stpfl. erwarb im Jahr 2010 10 000 Aktien und hielt diese in der Folge in seinem Privatvermögen. Im Jahr 2011 teilte die das Aktiendepot führende Bank dem Stpfl. mit, dass die zuständige Lagerstelle die Aktien als wertlos eingestuft habe. Es sei mit keinerlei Zahlung mehr

zu rechnen. Daher seien die Anteile ersatzlos ausgebucht worden. Mit seiner Einkommensteuer-Erklärung machte der Stpfl. einen Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe der Anschaffungskosten der Aktien geltend, dessen Anerkennung das Finanzamt mit der Begründung versagte, es habe sich weder um einen Verkauf gehandelt noch sei eine Steuerbescheinigung ausgestellt worden.

Das Finanzgericht gab nun mit Urteil vom 12.12.2018 (Aktenzeichen 2 K 1952/16) dem Stpfl. Recht und bestätigte, dass die Wertlosigkeit von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach Einführung der Abgeltungssteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust führt. Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen müssen die Verluste in der Einkommensteuer-Erklärung deklariert werden. Dabei ist zu beachten, dass diese Fälle oftmals nicht in den Bescheinigungen der Banken ausgewiesen werden.

Für Hauseigentümer

29 Geplante Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vorerst gestoppt

Von der Bundesregierung ist die Einführung einer Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vorgesehen. Dieses Gesetzgebungsverfahren ist allerdings nun vorerst gestoppt worden. Der Bundesrat hat am 14.12.2018 kurzfristig den Gesetzesbeschluss des Bundestages zu Sonderabschreibungen beim Mietwohnungsneubau von der Tagesordnung abgesetzt. Das Gesetzgebungsverfahren ist damit nicht beendet. Theoretisch kann der Gesetzesbeschluss auf Antrag eines Landes oder der Bundesregierung auf eine der nächsten Tagesordnungen des Bundesrates gesetzt werden. Das Gesetz benötigt die Zustimmung des Bundesrates, um in Kraft zu treten.

Hinweis:

Somit ist aktuell sehr fraglich, ob die vorgesehene Sonderabschreibung kommen wird und wenn ja, welche Bedingungen hieran geknüpft werden. Der Bundesrat hatte am 19.10.2018 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung Stellung genommen und dabei vor allem eine fehlende Begrenzung der Miethöhe bemängelt. Außerdem hatte der Bundesrat kritisiert, dass die Begrenzung der abschreibungsfähigen Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 3 000 €/qm Wohnfläche allein nicht ausreicht, um neue Wohnungen im bezahlbaren Mietsegment zu schaffen.

30 Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken

In Privathäusern werden vielfach Photovoltaikanlagen bzw. Blockheizkraftwerke errichtet. Wird der erzeugte Strom (auch) in das öffentliche Netz eingespeist, so handelt es sich grundsätzlich um eine gewerbliche Tätigkeit, welche steuerlich relevant ist. Die Erlöse für den eingespeisten Strom unterliegen der Einkommensteuer, andererseits können aber auch Kosten für die Anlage, insbesondere die Abschreibung der Anschaffungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Ebenso werden grundsätzlich Vorsteuern aus der Errichtung der Anlage vom Finanzamt erstattet.

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat mit Schreiben vom 25.7.2018 (Kurzinformativ ESt 23/2018) zu zwei aktuellen steuerlichen Fragen Stellung genommen:

- **Bewertung des selbstverbrauchten Stroms:** In der Regel ist es wirtschaftlicher, den selbsterzeugten Strom soweit möglich selbst zu verbrauchen, also nicht zunächst in das Versorgungsnetz einzuspeisen und dann vom Energieversorger zurück zu kaufen. Ist die Anlage als dem Gewerbe zugeordnetes Betriebsvermögen eingestuft, so können grds. alle Kosten der Anlage steuerlich geltend gemacht werden. Die Verwendung des Stroms für den privaten Haushalt ist dann aber eine Sachentnahme des Stroms, so dass der insoweit erfolgte Betriebsausgabenabzug wieder korrigiert wird. Der Wert der Sachentnahme ermittelt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbst verbrauchten Stroms, wobei insbesondere die Abschreibungen und Finanzierungsaufwendungen einzubeziehen sind. Die Finanzverwaltung lässt es aus Vereinfachungsgründen zu, dass der Entnahmewert im Wege der Schätzung aus dem Strompreis eines regionalen Energieversorgers abgeleitet werden kann. Dabei kann bei Anlagen, die ab dem 1.4.2012 in Betrieb genommen wurden, der für den privaten Haushalt entnommenen Strom mit 0,20 €/kWh bewertet werden.
- **Steuerliche Zuordnung eines Batteriespeichers (sog. Hausspeicher):** Batteriespeicher können auf unterschiedliche Art und Weise in eine Photovoltaikanlage integriert werden (Einbau vor oder nach dem Wechselrichter). In Abhängigkeit von der Bauart kann der Batteriespeicher ein selbständiges Wirtschaftsgut oder unselbständiger Bestandteil der Photovoltaikanlage sein. Handelt es sich bei dem Batteriespeicher um ein selbständiges Wirtschaftsgut und dient dieser allein der Zwischenspeicherung des selbst erzeugten Stroms zur anschließenden privaten Verwendung des Stroms, ist der Batteriespeicher dem Privatvermögen zuzuordnen. Dies hat dann zur Konsequenz, dass die Anschaffungskosten (über Abschreibungen) steuerlich nicht geltend gemacht werden können. Andererseits fließen dann diese Kosten nicht in die vorstehend geschilderte Bewertung des selbst verbrauchten Stroms ein.

Hinweis:

Maßgebend sind insoweit also die jeweiligen technischen Gegebenheiten. Sinnvoll kann eine technische Beschreibung der Funktionsweise des Batteriespeichers durch den installierenden Elektrobetrieb oder einen technischen Sachverständigen sein.

31 Entschädigung für Überspannung eines Grundstücks mit Stromleitung nicht steuerbar

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 2.7.2018 (Aktenzeichen IX R 31/16) klargestellt, dass eine Entschädigung, die dem Grundstückseigentümer einmalig für die grundbuchrechtlich abgesicherte Erlaubnis zur Überspannung seines privat genutzten Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung gezahlt wird, nicht der Einkommensteuer unterliegt. Wird die Erlaubnis erteilt, um einer drohenden Entzweiung zuvorzukommen, liegen weder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung noch sonstige Einkünfte vor.

Im Streitfall war der Stpfl. Eigentümer eines selbst bewohnten Hausgrundstücks, das beim Bau einer Stromtrasse mit einer Hochspannungsleitung überspannt wurde. Der Stpfl. nahm das Angebot des Netzbetreibers an, der ihm für die Erlaubnis, das Grundstück überspannen zu dürfen und die dingliche Absicherung dieses Rechts durch eine immerwährende beschränkt persönliche Grunddienstbarkeit, eine Entschädigung anbot. Die Höhe der Entschädigung bemaß sich nach der Minderung des Verkehrswerts des überspannten Grundstücks. Mit dem Finanzamt kam es zum Streit darüber, ob die gezahlte Entschädigung zu versteuern war.

Das Gericht entschied, dass der Stpfl. keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, denn es werde nicht die zeitlich vorübergehende Nutzungsmöglichkeit am Grundstück vergütet, sondern die unbefristete dingliche Belastung des Grundstücks mit einer Dienstbarkeit und damit die Aufgabe eines Eigentumsbe-

standteils. Die Nutzung des Grundstücks war durch die Vereinbarung nicht eingeschränkt. Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist aber, dass das empfangene Entgelt Gegenleistung für die Nutzung eines Grundstücks des Privatvermögens darstellt. Bei wirtschaftlicher Betrachtung stelle die gezahlte Entschädigung jedoch einen Ausgleich für die dingliche Eigentumsbeschränkung und die hiermit einhergehende Wertminderung des Grundstücks dar. Dies belege im Streitfall bereits die Art und Weise der Berechnung der Entschädigung. Im Vordergrund der Entschädigungszahlung stand nicht die Vergütung der Nutzungsmöglichkeit am Grundstück, sondern vielmehr die dingliche Belastung des Grundstücks mit der Dienstbarkeit.

Es lagen aber auch keine Einkünfte aus sonstigen Leistungen vor. Eine sonstige Leistung in diesem Sinne ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das eine Gegenleistung auslöst. Nicht erfasst sind Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich. Dies war nach Ansicht des Gerichts vorliegend gegeben, da das Grundstück in seiner Substanz teilweise endgültig aufgegeben wurde. Außerdem wäre der Stpfl. wohl teilweise zwangsenteignet worden, wenn er der Überspannung seines Grundstücks nicht zugestimmt hätte. Wer einer drohenden Enteignung zuvorkommt, erbringt jedoch keine Leistung im Sinne dieser Vorschrift.

Hinweis:

Bei Grundstücken des Betriebsvermögens wäre eine solche Entschädigung steuerlich zu erfassen, da in diesem Fall auch die Substanz steuerlich verhaftet ist.

32 Zurverfügungstellung eines Grundstücks des steuerlichen Privatvermögens als Ausgleichsfläche für eine Windkraftanlage

Im Urteilsfall gestattete der Stpfl. dem Nutzungsberechtigten, ein zum steuerlichen Privatvermögen gehörendes landwirtschaftliches Grundstück als Ausgleichsfläche für eine Windkraftanlage zu nutzen. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und sollte enden, wenn die errichteten Windenergieanlagen beseitigt worden sind. Als Entgelt erhielt der Stpfl. 70 000 €, und zwar in zwei Raten, eine Rate im Jahr des Vertragsabschlusses und eine zweite Rate zwei Jahre später.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.7.2018 (Aktenzeichen IX R 3/18) darin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesehen, da eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt vorliege und sich der Eigentümer des Grundstücks nicht zur Unterlassung einer bestimmten Nutzung verpflichtete. Eine Verteilung der Einmalzahlungen auf die geschätzte voraussichtliche Laufzeit lehnte das Gericht ab, da weder ein bestimmter Zeitraum vereinbart noch eine Bestimmung des maßgeblichen Zeitraums anhand sonstiger (objektiver) Umstände möglich war. Vielmehr sei das Entgelt im Zuflussjahr zu versteuern.

Hinweis:

Abzugrenzen ist also zwischen einer (zeitlich begrenzten) Nutzungsüberlassung, welche steuerlich erfasst wird und einer Unterlassung einer bestimmten Nutzung, welche im Privatvermögen steuerlich nicht erfasst wird.

33 Enteignung soll kein privates Veräußerungsgeschäft sein

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. in 2008 ein bebautes Grundstück. Im Jahr 2008 führte die Stadt ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ dabei in Bezug auf das Grundstück einen sog. Sonderungsbescheid gegenüber dem Stpfl., infolgedessen das Eigentum auf die Stadt übergehen sollte. Als Entschädigung für den Eigentumsübergang zahlte die Stadt einen Betrag von 600 000 €. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Enteignung des Grundstücks durch die Stadt ein

steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft darstelle, da zwischen Erwerb und Enteignung weniger als zehn Jahre vergangen seien und deshalb ein Veräußerungsgewinn zu versteuern sei. Der Entschädigungsbetrag überstieg die Anschaffungskosten des Stpfl. deutlich.

Dem widersprach nun das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 28.11.2018 (Aktenzeichen 1 K 71/16 E). Die hoheitliche Übertragung des Eigentums an dem Grundstück auf die Stadt sei nicht als Veräußerungsgeschäft anzusehen. Ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft setze voraus, dass die Eigentumsübertragung auf eine wirtschaftliche Betätigung des Veräußernden zurückzuführen ist. Hierzu muss ein auf die Veräußerung gerichteter rechtsgeschäftlicher Wille des Veräußernden vorhanden sein. Bei einer Enteignung fehle es hieran.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, sodass noch offen ist, ob das Urteil rechtskräftig wird.

34 Grundsteuerreform: Bund und Länder einigen sich auf Eckpunkte

Am 1.2.2019 haben sich Bund und Länder auf Eckpunkte für die Grundsteuerreform geeinigt. Einem Eckpunktepapier zufolge sollen folgende drei Punkte zur Berechnung der Grundsteuer maßgeblich sein: das Alter des Gebäudes, der regionale Bodenrichtwert – also der Wert der Fläche – und die durchschnittlichen Nettokaltmieten. Bei Wohngrundstücken wird zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage an die (aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamts abgeleiteten durchschnittlichen) Nettokaltmieten angeknüpft. Anstelle der durchschnittlichen Nettokaltmiete wird die tatsächlich vereinbarte Nettokaltmiete angesetzt, wenn der Eigentümer dem Mieter Grundstücke oder Grundstücksteile zu einer Nettokaltmiete überlässt, die bis zu 30 % unterhalb der durchschnittlichen Nettokaltmiete liegt. Überlässt der Eigentümer dem Mieter Grundstücke oder Grundstücksteile zu einer Nettokaltmiete, die über 30 % unterhalb der durchschnittlichen Nettokaltmiete liegt, ist die um 30 % geminderte durchschnittliche Nettokaltmiete anzusetzen. Damit soll es vor allem ein am Wert von Grundstücken und Gebäuden orientiertes Modell geben – und nicht das von der bayerischen Landesregierung und zum Beispiel der FDP gewünschte Modell, bei dem sich die Steuerhöhe pauschal an der Fläche orientiert.

Soweit für gemischt genutzte Grundstücke sowie Geschäftsgrundstücke weder tatsächlich vereinbarte Mieten vorliegen noch ortsübliche Mieten ermittelt werden können – wie z.B. vielfach bei für den eigenen Gewerbebetrieb genutzten Grundstücken –, ist anstelle des Ertragswertverfahrens ein gegenüber dem geltenden Recht vereinfachtes Sachwertverfahren anzuwenden.

Letztlich ist dies also eine durchaus vergleichsweise differenzierte Bewertung, welche aber nicht eine individuelle Bewertung aller einzelnen Grundstücke erfordert, was wohl praktisch nicht umsetzbar gewesen wäre. Immer wieder wird betont, dass das Gesamtaufkommen der Grundsteuer unverändert bei 14 Mrd. € bleiben soll. Für den einzelnen Grundstückseigentümer – und damit ggf. über die Nebenkosten für den Mieter – werden sich aber im Einzelfall wohl deutliche Veränderungen nach oben oder auch nach unten ergeben. Tendenziell wird die Grundsteuerbelastung bei Neubauten in Ballungszentren deutlich steigen.

Zum Hintergrund: Das Bundesverfassungsgericht hatte im vergangenen Jahr entschieden, dass die seit mehr als 50 Jahren nicht mehr angepassten Einheitswerte für Grundstücke „völlig überholt“ sind und zu „gravierenden Ungleichbehandlungen“ der Immobilienbesitzer führen. Das Gericht hat dem Gesetzgeber aufgegeben, bis Ende 2019 eine Neuregelung zu schaffen, welche dann spätestens ab 2025 umgesetzt werden muss. Ohne Reform kann die Grundsteuer ab dem Jahr 2020 nicht mehr erhoben werden.

Hinweis:

Diese Eckpunkte sind noch vergleichsweise vage und durchaus umstritten. Abzuwarten bleibt der nun zu erwartende Gesetzentwurf und dann die Ergebnisse konkreter Berechnungen sowohl für einzelne Kommunen als auch für einzelne Grundstückseigentümer.

35 Vermietung einer Wohnunterkunft für Flüchtlinge als Gewerbebetrieb

Die Vermietung von Immobilien ist grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen und führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Liegen jedoch besondere Umstände vor, die die Betätigung des Vermieters im Rahmen einer Gesamtbetrachtung das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verleihen, tritt die bloße Nutzung des Vermögens zurück. Dann liegen gewerbliche Einkünfte vor, die der Gewerbesteuer unterliegen.

Über einen solchen Fall hat das Thüringer Finanzgericht mit Urteil vom 5.12.2018 (Aktenzeichen 1 K 743/16) entschieden. Im Urteilsfall wurde ein Gebäudekomplex an eine Stadt zur Unterbringung von Flüchtlingen vermietet. Die Vermietung erfolgte durch eine GbR, welche ihrerseits den Gebäudekomplex angemietet hatte und zwar im Vorgriff auf die geplante Vermietung des Grundstücks an die Stadt zur Unterbringung von Flüchtlingen. Infolgedessen schloss die Vermieterin mit der Stadt einen „Vertrag zur Betreibung einer Unterkunft für Flüchtlinge“. Die Betreiber erklärten in diesem Vertrag, eine Kapazität von insgesamt ... Plätzen ständig zur Verfügung zu stellen. Die Belegung dieser Wohneinheiten sollte entsprechend der von der Stadt ausgestellten Zuweisungsbescheide für Flüchtlinge erfolgen. Für die konkrete Zuweisung der Wohneinheit war ein durch die Stadt beauftragter Dritter (Sozialarbeiter) verantwortlich. Die Vermieterin verpflichtete sich u.a., für das Gebäude Hausmeister- und Winterdienst vorzuhalten sowie die Betriebskostenabrechnungen durchzuführen. Die Vermieterin hatte die für eine Selbstversorgung der Bewohner erforderlichen Küchen- und Kühlschränke bereitzustellen sowie Sanitäreinrichtungen in ausreichender Anzahl zur Verfügung zu stellen, zu warten und zu beheizen und die gemeinschaftlich genutzten Räume mindestens einmal pro Woche zu reinigen. Im Gegenzug stellte die Stadt (Mieterin) einen Wachschutz zur Überwachung des Objekts und trug dafür die erforderlichen Kosten.

Die Vertragsparteien schlossen zunächst eine Vergütungsregelung, die sich an den Belegungszahlen des Hauses orientierte. Dann änderten die Vertragsparteien den Vertrag und nunmehr stellte die Vermieterin eine Kapazität von insgesamt ... Plätzen ständig zur Verfügung. Die bisherige Vergütungsregelung wurde auf eine Brutto-Monatspauschale umgestellt.

Das Finanzgericht sah in der Vermietungstätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit. Kennzeichnend für die Vermietung von Wohnraum ist die Überlassung eines bestimmten Mietgegenstands, dessen Wert sich nach Größe, Lage, Ausstattung und sonstige Mietsache bezogene Umstände richtet. Hat sich der Vermieter jedoch vertraglich gegenüber einer Gemeinde dazu verpflichtet, Flüchtlinge im Rahmen einer bestimmten Kapazität – ohne Rückgriff auf den umbauten Raum und die vermietete Fläche – unterzubringen, ist dies allein ein wesentliches Indiz für die Gewerblichkeit der Vermietung. Dazu kam die Vielzahl an Sonderleistungen, die die Vermieterin zu erbringen hatte.

Hinweis:

Wichtiges Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit ist, wenn neben der Vermietung von Wohnräumen nicht übliche Sonderleistungen des Vermieters erbracht werden oder die Mieter besonders häufig wechseln. Andererseits führt nicht bereits jede Sonderleistung zu einer gewerblichen Tätigkeit. Eine Einstufung kann soweit nur für den Einzelfall unter Würdigung aller Umstände erfolgen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

36 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet im Bundesgesetzblatt veröffentlicht

Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und weiteren steuerlichen Vorschriften ist am 14.12.2018 veröffentlicht worden (BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377). Für die GmbH sind darin u.a. Neuregelungen enthalten

- für den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter (§ 14 KStG) zur Sicherstellung des ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses und
- betreffend den Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG); hier ist in der Folge des BVerfG-Beschlusses vom 29.3.2017 (2 BvL 6/11, BGBl. I 2017, 1289) der § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG betreffend Anteilserwerbe von mehr als 25 % und bis zu 50 % mit Wirkung für die Vergangenheit und die Zukunft ersatzlos aufgehoben worden. Damit bleibt es inhaltlich nur noch bei einem vollständigen Untergang nicht genutzter Verluste in den Fällen, in denen innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehenden Personen übertragen werden.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten, denn auch zur Problematik der Übertragung von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals ist beim BVerfG unter dem Aktenkennzeichen 2 BvL 19/17 ein Verfahren anhängig.

37 Rangrücktrittserklärung einer Alleingeschafterin, die eine Tilgung auch aus dem freien Vermögen zulässt, führt nicht zu einem Passivierungsverbot bei der GmbH

Mit Urteil vom 13.9.2018 (10 K 504/15, K,G,F, EFG 2018, 2010) hat sich das FG Münster mit der Frage der Passivierung von Verbindlichkeiten gegenüber der Alleingeschafterin befasst, wenn diese einen Rangrücktritt erklärt hat. Im Urteilsfall war strittig, ob die Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber ihrer Alleingeschafterin im Jahr 2008 erfolgswirksam in Höhe von rd. 2 Mio. € oder lediglich in Höhe eines Forderungsverzichts von rd. 859 T€ auszubuchen waren und ob bzw. ggf. mit welchem Wert eine verdeckte Einlage zu erfassen war. Da die klagende GmbH (unter Berücksichtigung des Forderungsverzichts) zum 21.9.2007 eine bilanzielle Überschuldung in Höhe von von ca. 3,047 Mio. € aufwies, gab ihre Alleingeschafterin am 21.9.2007 (den Forderungsverzicht in Höhe von rd. 859 T€ ergänzend) zugleich eine Rangrücktrittserklärung wie folgt ab:

„Zur Abwendung der Überschuldung bei Ihrer Gesellschaft werden wir mit unseren Forderungen aus gewährten Tagesgeldern und laufendem Kontokorrent bis zu einer Höhe von maximal 3 047 386,95 € hinter die Forderungen aller anderen gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger, die eine solche Rangrücktrittserklärung nicht abgegeben haben, in der Weise zurücktreten, dass die Forderungen nur aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen zu bedienen sind.“

Die FinVerw vertrat die Auffassung, dass die GmbH auf Grund der „fehlenden operativen Geschäftstätigkeit“ wie auch der „nahezu vorhandenen Vermögenslo-

sigkeit“ durch die Verbindlichkeiten wirtschaftlich nicht belastet war, so dass die Verbindlichkeiten gegenüber der Alleingesellschafterin – mit einer geringen Ausnahme – gewinnerhöhend auszubuchen waren.

Das FG hat hingegen bestätigt, dass die Verbindlichkeiten weiterhin zu passivieren sind:

- Der erklärte Rangrücktritt lässt die wirtschaftliche Belastung der GmbH nicht entfallen, so dass die Passivierungspflicht für die streitigen Verbindlichkeiten fortbestand. Dies liegt darin begründet, dass die Forderungen der Alleingesellschafterin nach der Rangrücktrittsvereinbarung nicht nur aus künftigen Jahresüberschüssen und einem Liquidationsüberschuss, sondern auch aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Klägerin übersteigenden freien Vermögen zu bedienen waren.
- Soweit nämlich die Befriedigung von Verbindlichkeiten auf Grund einer Rangrücktrittsvereinbarung auf künftig entstehende Jahresüberschüsse und einen Liquidationsüberschuss beschränkt ist, dürfen die dem Rangrücktritt zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten nicht passiviert werden, da es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung des Schuldners fehlt (Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG).
- Im Streitfall war jedoch vereinbart, dass die Verbindlichkeiten der Alleingesellschafterin der GmbH eben auch aus dem freien Vermögen zu bedienen waren. Die Einbeziehung des die Verbindlichkeiten übersteigenden sonstigen freien Vermögens in die Rangrücktrittserklärung führte dazu, dass eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung des Schuldners – hier der GmbH – gegeben ist. Die Rangrücktrittserklärung ist auf Grund der Einbindung des sonstigen freien Vermögens nicht mit einem Erlass gegen Besserungsabrede vergleichbar.

Hinweis:

Gegen das Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen XI R 32/18 die Revision beim BFH anhängig. Diese Entscheidung bleibt abzuwarten. Insoweit ist von Bedeutung, dass sich die Frage, ob eine Verbindlichkeit in der Steuerbilanz ertragswirksam auszubuchen ist, bislang auf die Prüfung der Voraussetzungen des § 5 Abs. 2a EStG konzentriert. Diese Frage würde sich aber dann gar nicht stellen, wenn die Verbindlichkeit bereits nach den handelsrechtlichen GoB nicht (mehr) passivierungspflichtig wäre, was dann nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG unmittelbar auf die Steuerbilanz durchschlagen würde. Auch dies wird in der Literatur vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklung der BGH-Rechtsprechung diskutiert.

38 Ablösezahlung für Besserungsscheine als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG

Mit seinem Urteil vom 20.7.2018 (IX R 31/17, BFH/NV 2019, 13 = HFR 2019, 17) hat der BFH entschieden, dass die Ablösezahlung für Besserungsscheine dann als unselbständiger Bestandteil des Veräußerungspreises i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG zu würdigen ist, wenn bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist und die Ablösung nur dazu diente, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer lastenfrei zu übertragen.

Im Streitfall hatte der Kläger Ende 1998 sämtliche Geschäftsanteile an der Z-GmbH zum Preis von 1 DM von der E-AG erworben. Die E-AG hatte zuvor Darlehen an die Z-GmbH gewährt und hinsichtlich dieser Darlehen mit der Z-GmbH Erlassverträge gegen Besserungsscheine vereinbart. Mit dem Vertrag über den Erwerb der Geschäftsanteile an der Z-GmbH erwarb der Kläger zugleich auch die Rechte aus den Besserungsscheinen für 1 DM. Während der Dauer seiner Beteiligung an der Z-GmbH trat kein Besserungsfall ein.

In 2008 veräußerte der Kläger sämtliche Geschäftsanteile an der Z-GmbH an die L-

GmbH. Dieser Vertrag bestimmte, dass die Anteilsübertragung mit schuldrechtlicher (wirtschaftlicher) Wirkung auf den 1.1.2008 erfolgen sollte. Bezüglich der vom Kläger begebenen Besserungsscheine von über 2 Mio. € wurde vereinbart, dass die Käuferin die Z-GmbH so auszustatten habe, dass diese die Besserungsscheine (ohne Zinsen) über Anforderung des Klägers nach erfolgter Invollzugsetzung (Closing) des Vertrags durch Zahlung eines Betrags von über 2 Mio. € auf das Bankkonto des Klägers abdecke.

Das FA erhöhte in der Folge (unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens) den vom Kläger erklärten Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG um den für die Abdeckung der Besserungsscheine gezahlten Betrag; Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH hat die Revision des Klägers zurückgewiesen und ausgeführt, dass die Frage, ob ein Entgelt für die Ablösung von Besserungsscheinen i.R.d. Veräußerung einer Beteiligung als unselbständiger Teil des Kaufpreises zum Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG gehört oder dem Tatbestand des § 17 Abs. 4 EStG oder auf Grund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, davon abhängt, ob der Ablösung der Besserungsscheine eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Grundsätzlich keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung habe deren Ablösung, wenn ohne die Veräußerungsabrede bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist, und die Ablösung nur dazu diene, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer belastungsfrei zu übertragen. Daher ist vorliegend die Würdigung des FG, wonach der Veräußerungspreis für die Geschäftsanteile an der Z-GmbH auch die Zahlung zur Abdeckung der Besserungsscheine umfasst, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; diese sind Bestandteil des Veräußerungspreises i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG.

39 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Ausfall kapitalersetzender Darlehen

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Beschluss vom 7.8.2018 (IX B 118/17, BFH/NV 2018, 1155) hat der BFH – betreffend die Beschwerde eines Stpfl. wegen Nichtzulassung der Revision – in Bestätigung seiner Rechtsprechung festgestellt, dass höchstrichterlich geklärt und damit nicht mehr von grundsätzlicher Bedeutung ist, ob und in welcher Höhe der Ausfall eines kapitalersetzenden, in der Krise „stehen gelassenen Darlehens“ des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen ist. Zudem ist höchstrichterlich geklärt, dass der Wert der Darlehensforderung im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nach dem Grad der Wahrscheinlichkeit ihrer Werthaltigkeit zu schätzen ist.

Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind zudem mit Urteil des BFH v. 11.7.2017 (IX R 36/15, HFR 2017, 1032) für alle bis einschließlich 27.9.2017 hingegebenen Darlehen und Finanzierungshilfen bestätigt worden.

40 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Nachträgliche Anschaffungskosten „in letzter Minute“ nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts

Mit Urteil vom 20.7.2018 (Aktenzeichen IX R 5/15, HFR 2019, 15) hat sich der BFH mit der Frage befasst, ob solche Zuzahlungen, die der Gesellschafter einer GmbH in das Eigenkapital leistet und die bei der Kapitalgesellschaft als Kapitalrücklage auszuweisen sind (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), bei dem Gesellschafter in jedem Fall und zu jedem denkbaren Zeitpunkt zu (nachträglichen) Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB führen und mithin im Rahmen der Gewinnermitt-

lung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berücksichtigen sind, oder ob solche Zuzahlungen einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) darstellen können.

Dieses Urteil ist vor dem Hintergrund der Rechtsprechungsänderung des BFH betreffend die steuerliche Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vom 11.7.2017 (BFH v. 11.7.2017, IX R 36/15, HFR 2017, 1032) zu sehen. Mit diesem Urteil hatte der BFH entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG 2008 die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Vielmehr ist auch insoweit der allgemeine Anschaffungskostenbegriff des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB maßgebend.

Im entschiedenen Streitfall hatten Eheleute geklagt, die im Streitjahr 2010 Zuführungen in die Kapitalrücklage der A-GmbH geleistet hatten, um eine ansonsten drohende Liquidation der Gesellschaft zu vermeiden. Die GmbH verwendete die Mittel zur Ablösung von Bankverbindlichkeiten und der von den Gesellschaftern gewährten Sicherheiten. Der Kläger war seit 2003 zu rd. 24 % am Stammkapital der A-GmbH beteiligt, die in den Jahren 2008 und 2009 Verluste erzielt und zum Ende des Jahres 2009 den Geschäftsbetrieb eingestellt hatte. Der Kläger machte in der Folge einen Verlust i.S.d. § 17 EStG geltend, errechnet aus einem anteiligen Verlust der Stammeinlage und den nachträglichen Anschaffungskosten aus der Kapitalzuführung. Weder FA noch FG erkannten die Zahlungen in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten, welche sich dann im Rahmen der Liquidation steuermindernd ausgewirkt hätten, an.

Der BFH hatte hingegen der Revision des Klägers stattgegeben und zu dessen Gunsten entschieden.

Im Rahmen seiner Begründung hebt der BFH insbesondere hervor,

- dass den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden können, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen;
- dass die Kapitalrücklage Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft ist und allein der Gesellschaft (und nicht etwa dem Gesellschafter) zusteht. Der Gesellschafter kann einen Einlagebetrag, den die Gesellschaft im Rahmen eines rein gesellschaftsinternen Vorgangs in die Kapitalrücklage eingestellt hat, weder nutzen noch verwerten;
- und dass daher die vom Kläger geleisteten Zuführungen in die Kapitalrücklage der GmbH bei der Berechnung des Veräußerungsverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden müssen.

Hinweis:

Damit dürfte nun auch explizit geklärt sein, dass es in Hinblick auf § 17 EStG keine Rolle spielt, wie die GmbH einen vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet.

41 Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG

Mit seinem nicht amtlich veröffentlichten Beschluss vom 23.11.2018 (Aktenzeichen IX B 87/18, DStZ 2019, 97) hat der BFH festgestellt, dass die Frage des Zeitpunkts der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG in der BFH-Rechtsprechung geklärt ist. Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapi-

talgesellschaft übersteigen.

Der BFH hatte dazu schon mit Urteil v. 13.3.2018 (IX R 38/16, HFR 2018, 535) seine Rechtsprechung bestätigt, wonach ein Verlust in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Und ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen.

Hinweis:

Die besondere steuerliche Problematik des Zeitpunkts der Verlustrealisierung ist wie folgt zu sehen: Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung dann aus, wenn die Steuerbescheide schon bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

42 Haftung des GmbH-Geschäftsführers – Mangelnde Kenntnisse seiner Grundpflichten entschuldigen eine Pflichtverletzung nicht

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Beschluss vom 18.9.2018 (Aktenzeichen XI R 54/17, www.stotax-first.de) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Haftung des GmbH-Geschäftsführers fortgeführt. Dabei hat er konkret entschieden, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen bestehen, dass der Geschäftsführer einer GmbH im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderungen gem. § 166 AO ausgeschlossen ist, wenn er der Forderungsanmeldung des Finanzamts hätte widersprechen können, dies aber unterlassen hat.

Im Streitfall hatte der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (Kläger) in 2013 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH gestellt. Das Finanzamt meldete Forderungen betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 nebst Zinsen, Solidaritätszuschlag und Säumniszuschläge zur Tabelle an. Dem widersprach der Insolvenzverwalter, ein Widerspruch des Klägers erfolgte jedoch nicht. Zeitlich nachfolgend wurde der Kläger dann gem. §§ 191, 69, 34 AO in Haftung genommen – nach diesen Vorschriften haftet der Vertreter einer GmbH (d.h. der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter der GmbH), soweit Ansprüche infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Der BFH hat die vom Kläger beantragte Aufhebung des Haftungsbescheids zurückgewiesen, da der Haftungssachverhalt erfüllt und die widerspruchslöse Feststellung einer Steuerforderung im Insolvenzverfahren als unanfechtbare Steuerfestsetzung i.S.d. § 166 AO anzusehen sei.

Hinweis:

Da der Kläger eingewandt hatte, seine Qualifikation als gelernter Kfz-Mechaniker sei nicht beachtet worden, ruft der BFH den Geschäftsführern erneut in Erinnerung, dass „*der Geschäftsführer einer GmbH vor Übernahme der Geschäftsführerstellung gehalten [ist], sich mit den elementarsten handelsrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH vertraut zu machen und Erkundigungen über die hierfür zu beachtenden allgemeinen Pflichten des Steuerrechts einzuziehen. Er kann sich also nicht auf seine mangelnden Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen berufen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht persönlich entsprechen kann, muss von der Übernahme des Geschäftsführeramtes absehen bzw. es niederlegen, oder die Hilfe eines Angehörigen der*

rechts- und steuerberatenden Berufe in Anspruch nehmen, um eine Haftungsanspruchnahme nach § 69 AO zu vermeiden“.

Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen ab 1.1.2019

43 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2019 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben vom 28.11.2018 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10006 :009) bekannt gegeben wurden. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

Die Pauschbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

44 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 31,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisestage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 42,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

45 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

| Land | Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen | | Pauschbetrag für Übernachtungskosten |
|-------------|---|---|--------------------------------------|
| | bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag | für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag | |
| | € | € | € |
| Afghanistan | 30 | 20 | 95 |
| Ägypten | 41 | 28 | 125 |
| Äthiopien | 27 | 18 | 86 |

| | | | |
|----------------------------|-----------|-----------|------------|
| Äquatorialguinea | 36 | 24 | 166 |
| Albanien | 29 | 20 | 113 |
| Algerien | 51 | 34 | 173 |
| Andorra | 34 | 23 | 45 |
| Angola | 77 | 52 | 265 |
| Antigua und Barbuda | 45 | 30 | 177 |
| Argentinien | 34 | 23 | 144 |
| Armenien | 23 | 16 | 63 |
| Aserbaidtschan | 30 | 20 | 72 |
| Australien | | | |
| – Canberra | 51 | 34 | 158 |
| – Sydney | 68 | 45 | 184 |
| – im Übrigen | 51 | 34 | 158 |
| Bahrain | 45 | 30 | 180 |
| Bangladesch | 30 | 20 | 111 |
| Barbados | 52 | 35 | 165 |
| Belgien | 42 | 28 | 135 |
| Benin | 40 | 27 | 101 |
| Bolivien | 30 | 20 | 93 |
| Bosnien und Herzegowina | 18 | 12 | 73 |
| Botsuana | 40 | 27 | 102 |
| Brasilien | | | |
| – Brasilia | 57 | 38 | 127 |
| – Rio de Janeiro | 57 | 38 | 145 |
| – Sao Paulo | 53 | 36 | 132 |
| – im Übrigen | 51 | 34 | 84 |
| Brunei | 48 | 32 | 106 |
| Bulgarien | 22 | 15 | 90 |
| Burkina Faso | 44 | 29 | 84 |
| Burundi | 47 | 32 | 98 |
| Chile | 44 | 29 | 187 |
| China | | | |
| – Chengdu | 35 | 24 | 105 |
| – Hongkong | 74 | 49 | 145 |
| – Kanton | 40 | 27 | 113 |
| – Peking | 46 | 31 | 142 |
| – Shanghai | 50 | 33 | 128 |

| | | | |
|---|-----------|-----------|------------|
| – im Übrigen | 50 | 33 | 78 |
| Costa Rica | 47 | 32 | 93 |
| Côte d'Ivoire | 51 | 34 | 146 |
| Dänemark | 58 | 39 | 143 |
| Dominica | 45 | 30 | 177 |
| Dominikanische Republik | 45 | 30 | 147 |
| Dschibuti | 65 | 44 | 305 |
| Ecuador | 44 | 29 | 97 |
| El Salvador | 44 | 29 | 119 |
| Eritrea | 50 | 33 | 91 |
| Estland | 27 | 18 | 71 |
| Fidschi | 34 | 23 | 69 |
| Finnland | 50 | 33 | 136 |
| Frankreich | | | |
| – Lyon | 53 | 36 | 115 |
| – Marseille | 46 | 31 | 101 |
| – Paris sowie die Departments 92, 93 und 94 | 58 | 39 | 152 |
| – Straßburg | 51 | 34 | 96 |
| – im Übrigen | 44 | 29 | 115 |
| Gabun | 62 | 41 | 278 |
| Gambia | 30 | 20 | 125 |
| Georgien | 35 | 24 | 88 |
| Ghana | 46 | 31 | 148 |
| Grenada | 45 | 30 | 177 |
| Griechenland | | | |
| – Athen | 46 | 31 | 132 |
| – im Übrigen | 36 | 24 | 135 |
| Guatemala | 34 | 23 | 90 |
| Guinea | 46 | 31 | 118 |
| Guinea-Bissau | 24 | 16 | 86 |
| Guyana | 45 | 30 | 177 |
| Haiti | 58 | 39 | 130 |
| Honduras | 48 | 32 | 101 |
| Indien | | | |
| – Chennai | 32 | 21 | 85 |
| – Kalkutta | 35 | 24 | 145 |
| – Mumbai | 50 | 33 | 146 |

| | | | |
|--------------------------------|-----------|-----------|------------|
| – Neu Delhi | 38 | 25 | 185 |
| – im Übrigen | 32 | 21 | 85 |
| Indonesien | 38 | 25 | 130 |
| Iran | 33 | 22 | 196 |
| Irland | 44 | 29 | 92 |
| Island | 47 | 32 | 108 |
| Israel | 56 | 37 | 191 |
| Italien | | | |
| – Mailand | 45 | 30 | 158 |
| – Rom | 40 | 27 | 135 |
| – im Übrigen | 40 | 27 | 135 |
| Jamaika | 57 | 38 | 138 |
| Japan | | | |
| – Tokio | 66 | 44 | 233 |
| – im Übrigen | 51 | 34 | 156 |
| Jemen | 24 | 16 | 95 |
| Jordanien | 46 | 31 | 126 |
| Kambodscha | 38 | 25 | 94 |
| Kamerun | 50 | 33 | 180 |
| Kanada | | | |
| – Ottawa | 47 | 32 | 142 |
| – Toronto | 51 | 34 | 161 |
| – Vancouver | 50 | 33 | 140 |
| – im Übrigen | 47 | 32 | 134 |
| Kap Verde | 30 | 20 | 105 |
| Kasachstan | 45 | 30 | 111 |
| Katar | 56 | 37 | 170 |
| Kenia | 42 | 28 | 223 |
| Kirgisistan | 29 | 20 | 91 |
| Kolumbien | 41 | 28 | 126 |
| Kongo, Republik | 50 | 33 | 200 |
| Kongo, Demokrat. Republik | 68 | 45 | 171 |
| Korea, Demokrat. Volksrepublik | 39 | 26 | 132 |
| Korea, Republik | 58 | 39 | 112 |
| Kosovo | 23 | 16 | 57 |
| Kroatien | 28 | 19 | 75 |
| Kuba | 46 | 31 | 228 |

| | | | |
|--------------------|-----------|-----------|------------|
| Kuwait | 42 | 28 | 185 |
| Laos | 33 | 22 | 96 |
| Lesotho | 24 | 16 | 103 |
| Lettland | 30 | 20 | 80 |
| Libanon | 59 | 40 | 123 |
| Libyen | 63 | 42 | 135 |
| Liechtenstein | 53 | 36 | 180 |
| Litauen | 24 | 16 | 68 |
| Luxemburg | 47 | 32 | 130 |
| Madagaskar | 34 | 23 | 87 |
| Malawi | 47 | 32 | 123 |
| Malaysia | 34 | 23 | 88 |
| Malediven | 52 | 35 | 170 |
| Mali | 41 | 28 | 122 |
| Malta | 45 | 30 | 112 |
| Marokko | 42 | 28 | 129 |
| Marshall Inseln | 63 | 42 | 102 |
| Mauretanien | 39 | 26 | 105 |
| Mauritius | 54 | 36 | 220 |
| Mazedonien | 29 | 20 | 95 |
| Mexiko | 41 | 28 | 141 |
| Mikronesien | 33 | 22 | 116 |
| Moldau, Republik | 24 | 16 | 88 |
| Monaco | 42 | 28 | 180 |
| Mongolei | 27 | 18 | 92 |
| Montenegro | 29 | 20 | 94 |
| Mosambik | 38 | 25 | 146 |
| Myanmar | 35 | 24 | 155 |
| Namibia | 23 | 16 | 77 |
| Nepal | 28 | 19 | 86 |
| Neuseeland | 56 | 37 | 153 |
| Nicaragua | 36 | 24 | 81 |
| Niederlande | 46 | 31 | 119 |
| Niger | 41 | 28 | 89 |
| Nigeria | 63 | 42 | 255 |
| Norwegen | 80 | 53 | 182 |
| Österreich | 40 | 27 | 108 |
| Oman | 60 | 40 | 200 |
| Pakistan | | | |
| — Islamabad | 30 | 20 | 165 |

| | | | |
|----------------------|-----------|-----------|------------|
| – im Übrigen | 27 | 18 | 68 |
| Palau | 51 | 34 | 179 |
| Panama | 39 | 26 | 111 |
| Papua-Neuguinea | 60 | 40 | 234 |
| Paraguay | 38 | 25 | 108 |
| Peru | 30 | 20 | 93 |
| Philippinen | 33 | 22 | 116 |
| Polen | | | |
| – Breslau | 33 | 22 | 117 |
| – Danzig | 30 | 20 | 84 |
| – Krakau | 27 | 18 | 86 |
| – Warschau | 29 | 20 | 109 |
| – im Übrigen | 29 | 20 | 60 |
| Portugal | 36 | 24 | 102 |
| Ruanda | 46 | 31 | 141 |
| Rumänien | | | |
| – Bukarest | 32 | 21 | 100 |
| – im Übrigen | 26 | 17 | 62 |
| Russische Föderation | | | |
| – Jekatarinenburg | 28 | 19 | 84 |
| – Moskau | 30 | 20 | 110 |
| – St. Petersburg | 26 | 17 | 114 |
| – im Übrigen | 24 | 16 | 58 |
| Sambia | 36 | 24 | 130 |
| Samoa | 29 | 20 | 85 |
| San Marino | 34 | 23 | 75 |
| São Tomé – Príncipe | 47 | 32 | 80 |
| Saudi-Arabien | | | |
| – Djidda | 38 | 25 | 234 |
| – Riad | 48 | 32 | 179 |
| – im Übrigen | 48 | 32 | 80 |
| Schweden | 50 | 33 | 168 |
| Schweiz | | | |
| – Genf | 64 | 43 | 195 |
| – im Übrigen | 62 | 41 | 169 |
| Senegal | 45 | 30 | 128 |
| Serbien | 20 | 13 | 74 |

| | | | |
|---------------------------------------|----|----|-----|
| Sierra Leone | 48 | 32 | 161 |
| Simbabwe | 45 | 30 | 140 |
| Singapur | 54 | 36 | 197 |
| Slowakische Republik | 24 | 16 | 85 |
| Slowenien | 33 | 22 | 95 |
| Spanien | | | |
| – Barcelona | 34 | 23 | 118 |
| – Kanarische Inseln | 40 | 27 | 115 |
| – Madrid | 40 | 27 | 118 |
| – Palma de Mallorca | 35 | 24 | 121 |
| – im Übrigen | 34 | 23 | 115 |
| Sri Lanka | 42 | 28 | 100 |
| St. Kitts und Nevis | 45 | 30 | 177 |
| St. Lucia | 45 | 30 | 177 |
| St. Vincent und die Grenadinen | 45 | 30 | 177 |
| Sudan | 35 | 24 | 115 |
| Südafrika | | | |
| – Kapstadt | 27 | 18 | 112 |
| – Johannesburg | 29 | 20 | 124 |
| – im Übrigen | 22 | 15 | 94 |
| Südsudan | 34 | 23 | 150 |
| Suriname | 45 | 30 | 177 |
| Syrien | 38 | 25 | 140 |
| Tadschikistan | 27 | 18 | 118 |
| Taiwan | 51 | 34 | 126 |
| Tansania | 47 | 32 | 201 |
| Thailand | 38 | 25 | 110 |
| Togo | 35 | 24 | 108 |
| Tonga | 39 | 26 | 94 |
| Trinidad und Tobago | 45 | 30 | 177 |
| Tschad | 64 | 43 | 163 |
| Tschechische Republik | 35 | 24 | 94 |
| Türkei | | | |
| – Istanbul | 35 | 24 | 104 |
| – Izmir | 42 | 28 | 80 |
| – im Übrigen | 40 | 27 | 78 |
| Tunesien | 40 | 27 | 115 |

| | | | |
|--|-----------|-----------|------------|
| Turkmenistan | 33 | 22 | 108 |
| Uganda | 35 | 24 | 129 |
| Ukraine | 32 | 21 | 98 |
| Ungarn | 22 | 15 | 63 |
| Uruguay | 44 | 29 | 109 |
| Usbekistan | 34 | 23 | 123 |
| Vatikanstaat | 52 | 35 | 160 |
| Venezuela | 69 | 46 | 127 |
| Vereinigte Arabische Emirate | 45 | 30 | 155 |
| Vereinigte Staaten von Amerika (USA) | | | |
| – Atlanta | 62 | 41 | 175 |
| – Boston | 58 | 39 | 265 |
| – Chicago | 54 | 36 | 209 |
| – Houston | 63 | 42 | 138 |
| – Los Angeles | 56 | 37 | 274 |
| – Miami | 64 | 43 | 151 |
| – New York City | 58 | 39 | 282 |
| – San Francisco | 51 | 34 | 314 |
| – Washington, D.C. | 62 | 41 | 276 |
| – im Übrigen | 51 | 34 | 138 |
| Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland | | | |
| – London | 62 | 41 | 224 |
| – im Übrigen | 45 | 30 | 115 |
| Vietnam | 41 | 28 | 86 |
| Weißrussland | 20 | 13 | 98 |
| Zentralafrikanische Republik | 46 | 31 | 74 |
| Zypern | 45 | 30 | 116 |

Brexit – Ausgewählte steuerliche Fragen

46 Mögliche Szenarien

Am 29.3.2019, genau zwei Jahre nach der britischen Austrittsmitteilung, endet voraussichtlich die Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs Großbritanniens

und Nordirland (kurz: Großbritannien) in der Europäischen Union (EU) und damit auch im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR). Großbritannien ist damit steuerlich wie ein Drittstaat zu behandeln.

Die politische Situation ist aktuell aber vor allem im Vereinigten Königreich völlig unklar, so dass die Art und Weise des Austritts Großbritanniens aus der EU derzeit ungewiss sind. Aus (steuer-)rechtlicher Sicht gibt es drei denkbare Szenarien:

1. **Austrittsabkommen:** Kommt – mit Zustimmung des britischen Parlaments – das zwischen der EU und Großbritannien verhandelte Austrittsabkommen zur Anwendung, so tritt eine Übergangsphase bis zum 31.12.2020 in Kraft. Im Grundsatz wird Großbritannien dann während des Übergangszeitraums wie ein EU-Mitgliedstaat behandelt. Der Übergangszeitraum soll Unternehmen und Verwaltungen Gelegenheit geben, sich an den geänderten Status anzupassen. Dazu soll das Gemeinschaftsrecht vorerst weiter auch für Großbritannien gelten. National wird dieser Übergangszeitraum durch das Brexit-Übergangsgesetz flankiert. Im Ergebnis würden in diesem Szenario Rechtsänderungen erst nach Ablauf der Übergangsfrist am 31.12.2020 eintreten.
2. **Verschiebung des Austritts:** Der Vollzug des Austritts kann noch zeitlich hinausgeschoben werden. Dann treten zunächst hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen keine Änderungen ein. Allerdings bedeutet dies nur einen Aufschub der sich stellenden Fragen. Theoretisch denkbar ist auch ein einseitiges Zurückziehen des Austrittsgesuchs durch Großbritannien.
3. **Austritt ohne Abkommen („harter Brexit“):** Wird das Austrittsabkommen vom britischen Parlament nicht angenommen und erfolgt kein Hinausschieben des Vollzugs des Austritts, so endet die Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs in der EU automatisch am 30.3.2019. Dann wäre das Land im Verhältnis zur EU ein Drittstaat.

47 EU/EWR-Statusverlust

Problematisch ist nun aktuell das Szenario 3, also der sog. unregelmäßige Austritt, da dann für Großbritannien sehr kurzfristig eine EU/EWR-Statusänderung eintreten würde mit der Folge, dass sämtliche (steuer-)rechtlichen Vergünstigungen auf Grund des EU/EWR-Status auf alle Sachverhalte keine Anwendung mehr fänden, die im Zusammenhang mit Großbritannien stehen. Dieses Szenario wird allerdings punktuell – insbesondere für ertragsteuerliche Sachverhalte – durch das **Brexit-Steuerbegleitgesetz** abgedeckt, in dem für bereits bis dahin realisierte Sachverhalte Übergangsregelungen geschaffen werden sollen, um nachteilige steuerliche Rechtsfolgen sowie zusätzliche Informationspflichten zu vermeiden.

Zu dem Brexit-Steuerbegleitgesetz liegt aktuell ein Gesetzentwurf der Bundesregierung vor. Mit einem kurzfristigen Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist zu rechnen, so dass dieses – soweit erforderlich – zum 30.3.2019 greifen könnte.

Handlungsanweisung:

Aktuell wird diskutiert, in das Brexit-Steuerbegleitgesetz noch weitere Aspekte aufzunehmen, um Stöpfung umfassender im Falle eines harten Brexit einen Bestandsschutz zu gewährleisten. Insoweit muss der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig beobachtet werden.

Handlungsbedarf würde sich bei einem harten Brexit ganz kurzfristig aber insbesondere für die Umsatzsteuer ergeben, da für diesen Bereich nach derzeitigem Stand keine Übergangsregelungen greifen würden.

Handlungsanweisung:

Auf Grund der politischen Ungewissheiten ist ein frühzeitiges Wissen um die konkreten Folgen und damit ein flexibles Handeln erforderlich. Ggf. müssen verschiedene Szenarien vorbereitet werden.

48 Konsequenzen für natürliche Personen im Allgemeinen

Die Konsequenzen eines harten Brexit im Bereich der laufenden **Ertragsteuern** sind vielfältig. Konsequenzen resultieren im Wesentlichen aus dem EU/EWR-Statusverlust für Großbritannien. Dieser Statusschutz würde im Falle eines harten Brexit grundsätzlich unmittelbar entfallen. An wichtigen Punkten sind zu nennen:

- **Einkommensteuer-Veranlagung mit EU-/EWR-Familienangehörigen:** Ein britischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland oder als Grenzgänger kann auf Antrag in Deutschland die Zusammenveranlagung mit seinem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland wählen. Dies eröffnet insbesondere die Vorteile des Splittingverfahrens, aber auch Vorteile bei Freibeträgen, die bei der Zusammenveranlagung regelmäßig in doppelter Höhe berücksichtigt werden. Grundsätzlich entfällt diese Möglichkeit.
- **Schulgeld:** Schulgeld kann von den Eltern unter bestimmten Bedingungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Voraussetzung ist u.a., dass die Schule in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR gelegen ist. Bei einem harten Brexit wäre diese Voraussetzung bei Schulen in Großbritannien nicht mehr erfüllt.
- **Spendenabzug:** Der steuerliche Spendenabzug ist unter den sonstigen Voraussetzungen grundsätzlich auch bei Zuwendungen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts in einem anderen EU/EWR-Land oder eine in einem anderen EU/EWR-Land belegene Körperschaft, die in Deutschland als gemeinnützig anerkannt wäre, möglich. Folglich scheidet der steuerliche Spendenabzug an Institutionen in Großbritannien grundsätzlich aus.
- **Progressionsvorbehalt:** Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland freigestellt sind, unterliegen grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt. Dies bedeutet, dass diese Einkünfte den auf das zu versteuernde Einkommen anzuwendenden persönlichen Steuersatz erhöhen. Typischer Anwendungsfall sind z.B. ausländische Immobilieneinkünfte eines Stpfl. mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. Diese Immobilieneinkünfte werden nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Nun kommt in diesen Fällen der Progressionsvorbehalt dann aber nicht zur Anwendung, wenn die Vermietungseinkünfte aus einer Immobilie in einem EU-/EWR-Staat stammen. Wird nun Großbritannien nicht mehr als EU-/EWR-Staat eingestuft, so greift wieder der Progressionsvorbehalt.
- **Bestandsschutz für wohnungswirtschaftliche Verwendung von Riesterverträgen:** Im Rahmen einer wohnungswirtschaftlichen Verwendung eines Riestervertrags werden Wohnungen begünstigt, die in einem EU-/EWR-Staat belegen sind. Ab dem Zeitpunkt des Statusverlusts von Großbritannien sind diese Bedingung und die erforderliche wohnungswirtschaftliche Verwendung nicht mehr gegeben. In diesen Fällen würden die Folgen der schädlichen Verwendung eintreten; die gewährten Altersvorsorgezulagen und ggf. Steuerermäßigungen wären somit zurückzuzahlen. Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz wird insoweit ein Bestandsschutz geschaffen. Ab dem Zeitpunkt, in dem das Vereinigte Königreich kein EU-Mitgliedstaat mehr ist und auch nicht mehr als solcher behandelt wird, ist aber eine begünstigte Verwendung nicht mehr möglich.
- **Bestandsschutz für förderunschädliche Kapitalübertragung des geförderten Altersvorsorgevermögens bei Tod des Zulageberechtigten:** Bei Riesterverträgen ist unter bestimmten Bedingungen eine förderunschädliche Kapitalübertragung des geförderten Altersvorsorgevermögens bei Tod des Zulageberechtigten dann möglich, wenn die Ehegatten/Lebenspartner im Zeitpunkt des Todes des Zulageberechtigten nicht dauernd getrennt gelebt haben und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat hatten. Ab

dem Zeitpunkt des Statusverlusts von Großbritannien ist die zweite Bedingung nicht mehr erfüllt, eine förderunschädliche Kapitalübertragung damit nicht mehr möglich. Es würden damit bei Tod des Zulageberechtigten die Folgen der schädlichen Verwendung (Rückzahlung der gewährten Altersvorsorgezulagen und ggf. Steuerermäßigungen) eintreten. Daher soll mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz ein entsprechender Bestandsschutz geschaffen werden für solche Riesterverträge, die vor dem Brexit-Referendum (23.6.2016) abgeschlossen wurden.

Bei der **Erbschaft-/Schenkungsteuer** sind folgende Aspekte zu beachten:

- **Verlust der Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke:** Werden zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke im Wege der Schenkung oder Erbschaft übertragen, so erfolgt eine Begünstigung für im Inland bzw. einem anderen EU- oder EWR-Staat belegene Immobilien dergestalt, dass ein pauschaler Wertabschlag von 10 % gewährt wird. Diese Vergünstigung entfällt.
- **Verlust der Begünstigung des Familienheims:** Auch die Begünstigung in Form einer Steuerfreistellung bei der Übertragung eines Familienheims ist daran geknüpft, dass die Immobilie innerhalb der EU bzw. des EWR liegt.

49 Konsequenzen für Unternehmer im Allgemeinen

Im unternehmerischen Bereich ist vor allem auf folgende Punkte hinzuweisen:

- **Überführung von Anlagevermögen in eine ausländische Betriebsstätte:** Wird ein Wirtschaftsgut aus einer inländischen Betriebsstätte in eine Betriebsstätte im Ausland überführt, so erfolgt eine Versteuerung der bis dahin gebildeten stillen Reserven, da dann das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus endet. Bei der Überführung in einen anderen EU-Staat kann die Versteuerung der stillen Reserven auf fünf Jahre gestreckt werden. Mit dem Statusverlust Großbritanniens als EU-Staat führt die Überführung in eine in Großbritannien gelegene Betriebsstätte zu einer sofortigen Versteuerung.

Bei Überführungen nach Großbritannien in den vergangenen fünf Jahren wären die noch nicht versteuerten stillen Reserven unmittelbar zu versteuern. Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz soll dies dahingehend gelöst werden, dass allein der Austritt Großbritanniens aus der EU nicht diese Rechtsfolge auslöst, sondern die zeitlich gestreckte Versteuerung über fünf Jahre weiterläuft.

- **Betriebsverlegung in das Ausland:** Wird ein Betrieb vom Inland in das Ausland verlegt, so gilt dies als steuerpflichtige Betriebsaufgabe, da dann das Besteuerungsrecht für den deutschen Fiskus endet. Eine Betriebsverlegung in einen anderen EU-Staat oder einen EWR-Staat wird insoweit erleichtert, als die auf den Aufgabegewinn entstandene Steuer auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden kann. Mit dem Statusverlust Großbritanniens entfällt die Möglichkeit der zeitlichen Streckung und die Steuer auf den Aufgabegewinn wird sofort für das Jahr der Betriebsverlagerung fällig.

Nicht abschließend geklärt ist die Behandlung der Fälle, in denen in den letzten fünf Jahren eine Betriebsverlegung nach Großbritannien erfolgte. Diskutiert wird, dass in diesen Fällen mit Entfall des Status Großbritanniens als EU-/EWR-Staat die Stundung endet und die verbleibende Steuer fällig wird.

- **Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft:** Der Verlagerung von Einkünften in niedrig besteuerte Länder soll mit der Hinzurechnungsbesteuerung entgegengewirkt werden. Hier sind Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in der EU oder im EWR ebenfalls begünstigt, denn mittels vereinfachtem Substanznachweis erfolgt keine Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. In Großbritannien beträgt der Körperschaftsteuersatz

20 %, so dass im Grundsatz eine niedrige Besteuerung in diesem Sinne vorliegt und damit bei Statusverlust Großbritanniens die Hinzurechnungsbesteuerung durchgreifen kann. Die Möglichkeit des Substanznachweises entfällt, womit passive Einkünfte aus Großbritannien grundsätzlich der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen würden. Dies bedarf einer Überprüfung der Struktur der Unternehmensgruppe und ggf. der Verlagerung von Tätigkeiten.

Darüber hinaus gehen Vergünstigungen bei der **Erbschaft-/Schenkungssteuer** verloren:

- **Verlust der Begünstigung für Betriebsvermögen:** Die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen ist steuerlich ebenso begünstigt wie die unentgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen bei Beteiligung von mehr als 25 %. Dies gilt auch für solches Betriebsvermögen, welches zu einer EU-/EWR-Betriebsstätte gehört bzw. wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland oder einem anderen EU-/EWR-Staat hat. Bei Statusverlust Großbritanniens entfallen diese Vergünstigungen.
- Wie mit bereits in Anspruch genommenen Vergünstigungen bei der Erbschaftsteuer bei einem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU innerhalb des Behaltenszeitraums umzugehen ist, ist noch nicht abschließend geklärt. Es wird angestrebt, hierzu eine Lösung in dem Brexit-Steuerbegleitgesetz zu schaffen, welche einen Erhalt der bereits gewährten Vergünstigungen sicherstellen soll. Dies soll auch hinsichtlich der Prüfung der Lohnsummenregelung gelten. Der endgültige Gesetzesbeschluss bleibt aber abzuwarten.

50 Konsequenzen bei der Umsatzsteuer

Es ist zu differenzieren:

1. Austritt unter Geltung des Austrittsabkommens: Auf Grund der Übergangsfrist treten bis Ende 2020 keine Änderungen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung ein.
2. Austritt ohne Austrittsabkommen („harter Brexit“): Unmittelbare Konsequenzen ab dem 30.3.2019. Diese werden nach derzeitigem Stand auch nicht durch das Brexit-Steuerbegleitgesetz abgemildert.

Für den **Fall eines „harten Brexit“** ergeben sich ab dem 30.3.2019 im Bereich der Umsatzsteuer insbesondere folgende Konsequenzen:

- Mit EU/EWR-Statusverlust wird Großbritannien aus steuerlicher Sicht zum **Drittlandsgebiet**. Grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen sind gänzlich anders zu beurteilen. Großbritannien kann sein Umsatzsteuerrecht neu und unabhängig von der EU gestalten, da auch die Bindung an die Mehrwertsteuersystemrichtlinie entfällt. Ob und wann dies geschieht, bleibt abzuwarten.
- **Warenlieferungen** von Deutschland an einen Unternehmer in einen anderen EU-Staat sind sog. innergemeinschaftliche Lieferungen, die in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit sind. Nach dem Statusverlust handelt es sich bei Warenlieferungen nach Großbritannien um steuerfreie Ausfuhrlieferungen. Diese sind zwar auch steuerfrei, allerdings sind andere Aufzeichnungs- und Nachweispflichten zu beachten. Insoweit sind auch Änderungen bei der Rechnungsschreibung und der Verbuchung der Umsätze zu beachten.
- **Warenbezüge aus Großbritannien** werden aktuell als innergemeinschaftlicher Erwerb eingestuft, der in Deutschland vom Warenempfänger zu versteuern ist. Mit dem EU/EWR-Statusverlust liegen sodann im umsatzsteuerlichen Sinne Einfuhren vor. Vorbehaltlich von Befreiungsvorschriften muss der einführende Unternehmer Einfuhrumsatzsteuer und ggf. Zölle abführen.
- **Verbringungstatbestände:** Befördert oder versendet ein Unternehmer einen

Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaats zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats nicht nur zur vorübergehenden Verwendung, so liegt ein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Verbringungstatbestände innerhalb der EU werden einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. einem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt. Wird Großbritannien nach einem harten Brexit als Drittland eingestuft, so liegt aus deutscher Sicht entweder eine Ausfuhr oder eine Einfuhr vor. Einfuhrumsatzsteuern und Zölle können sowohl in Deutschland als auch in Großbritannien anfallen.

- **Inneregemeinschaftlicher Versandhandel:** Nach den EU-Regeln sind Versendungen an Privatpersonen innerhalb der EU grundsätzlich im Land des Empfängers zu besteuern. Wird Großbritannien als Drittland eingestuft, so sind Lieferungen an Privatpersonen in Großbritannien als Ausfuhren zu deklarieren.
- **Grenzüberschreitende Dienstleistungen:** Grundsätzlich werden an einen Unternehmer ausgeführte Dienstleistungen am Ort des Leistungsempfängers und Dienstleistungen an einen Nichtunternehmer am Ort des leistenden Unternehmers ausgeführt. Dies gilt sowohl dann, wenn der Leistungsort innerhalb der EU liegt, als auch wenn dieser im Drittlandsgebiet liegt. Hier zeigen sich keine unmittelbaren Auswirkungen. Allerdings würde mit dem Brexit die Möglichkeit des Nachweises der Unternehmereigenschaft mittels der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entfallen.

Zu grenzüberschreitenden Dienstleistungen existieren aber etliche Ausnahmeregelungen. Dies gilt insbesondere für die Leistungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder auch für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten. Ist der Empfänger dieser Leistungen eine Privatperson mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet, so wird die Dienstleistung an seinem Wohnsitz ausgeführt. Hat die Privatperson ihren Wohnsitz in der EU, so wird die Dienstleistung dagegen am Sitzort des leistenden Unternehmers erbracht.

Mit Statusverlust wäre der Leistungsort von Leistungen eines deutschen Unternehmers an eine Privatperson mit Wohnsitz in Großbritannien nicht mehr Deutschland, sondern Großbritannien, so dass die Leistung dort steuerbar ist und sich entsprechende Erklärungspflichten in Großbritannien ergeben können.

- **Vorsteuervergütungsverfahren:** Derzeit können Unternehmer in Großbritannien gezahlte Umsatzsteuer – unter bestimmten Voraussetzungen – über das Vorsteuervergütungsverfahren geltend machen. Grundsätzliche Voraussetzung für die Erstattung von Vorsteuer inländischer Unternehmer in Drittstaaten ist das Vorliegen einer Gegenseitigkeitsvereinbarung. Im Falle eines harten Brexit müsste eine solche Vereinbarung mit Großbritannien erst noch getroffen werden, damit das Vorsteuervergütungsverfahren weiter genutzt werden kann.

51 Konsequenzen für Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner

Für Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner sind folgende Aspekte herauszustellen:

- **Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie bei Gewinnausschüttungen zwischen EU-Kapitalgesellschaften:** Zur Vermeidung steuerlicher Mehrbelastungen in EU-Konzernen sieht die Mutter-Tochter-Richtlinie vor, dass bei Ausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften in der EU bei einer Mindestbeteiligung von 10 % keine Quellensteuern einbehalten werden und die Dividende bei der empfangenden Muttergesellschaft steuerfrei gestellt wird. Bei Statusverlust entfällt der Schutz der Mutter-Tochter-Richtlinie, so dass bei der Ausschüttung Quellensteuer einbehalten werden muss, welche nach dem derzeitigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Großbritannien 5 % be-

trägt.

- **Sitzerfordernis einer Organgesellschaft:** Im Falle einer steuerlichen Organgesellschaft bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer ist u.a. Voraussetzung für die Anerkennung als Organgesellschaft, dass diese Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU/EWR-Staat hat. Eine Gesellschaft mit Sitz in Großbritannien würde die Voraussetzungen nicht erfüllen. Nach aktuellem Stand schafft insoweit auch das Brexit-Steuerbegleitgesetz keine Abhilfe, so dass die Erhaltung der Organgesellschaft eine Sitzverlegung der Gesellschaft in ein EU/EWR-Staat erfordert.

- **Wegzugsbesteuerung:** Besteht eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 1 %, so ist folgende Besonderheit zu beachten:

Die Wertsteigerungen in der Beteiligung werden nicht nur bei Veräußerung der Beteiligung steuerlich erfasst, sondern auch dann, wenn der Stpfl. (welcher in Deutschland mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war) unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ins Ausland verzieht. Bei Wegzug des Stpfl. in ein EU-/EWR-Staat wird die geschuldete Steuer jedoch für einen unbegrenzten Zeitraum zinslos und ohne Gestellung von Sicherheiten gestundet. Wird nun Großbritannien nicht mehr als EU-/EWR-Staat anerkannt, so kann von dieser Stundung nicht mehr Gebrauch gemacht werden.

Ebenso würden in diesem Fall bestehende Stundungen auf Grund früherer Wegzugsfälle enden und die gestundete Steuer müsste unmittelbar entrichtet werden. Gesetzlich soll nun in dem Brexit-Steuerbegleitgesetz geregelt werden, dass allein der Brexit nicht zum Widerruf einer bestehenden Stundung führt. Damit liegt durch den Brexit allein noch kein „schädliches Ereignis“ vor.

- **Einbringung eines Betriebs oder von Kapitalgesellschaftsanteilen in eine Kapitalgesellschaft im Vereinigten Königreich:** Die Einbringung eines Betriebs oder von Kapitalgesellschaftsanteilen kann in vielen Fällen ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen. Dies ist auch möglich bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft in einem anderen EU-/EWR-Staat. Allerdings erfolgt eine (anteilige) rückwirkende Besteuerung, wenn innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung ein schädliches Ereignis eintritt. Als solches gilt auch, wenn die Ansässigkeit der übernehmenden Gesellschaft nicht mehr im EU-/EWR-Raum liegt. Mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz wird insoweit nun eine Übergangsregelung geschaffen, nach der allein auf Grund des Brexit eine rückwirkende Besteuerung nicht eintritt.

52 Übergangsregelung für Unternehmen des Finanzsektors

Ein unregelmäßiger Austritt aus der EU würde im Finanzmarktbereich dazu führen, dass Unternehmen des Finanzsektors aus Großbritannien, die bislang das grenzüberschreitende Betreiben von Bankgeschäften, Finanzdienstleistungen oder Versicherungsgeschäften an die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) notifiziert haben (sog. Europäischer Pass), dieses Marktzutrittsrecht mit dem Wirksamwerden des Brexit verlieren. Die zuvor auf der Basis des Europäischen Passes abgeschlossenen grenzüberschreitenden Geschäfte sind aber vertraglich vielfach so ausgestaltet, dass ihre Verpflichtungen und Wirkungen über diesen Zeitpunkt zum Teil weit hinausreichen, denn es können etwa im Derivatebereich eine Vielzahl von Verträgen mit sehr großen Geschäftsvolumina betroffen sein. Zudem werden gerade langlaufende Verträge regelmäßig keine besonderen Vorkehrungen für den Fall des Brexit enthalten.

Zur Vermeidung negativer Auswirkungen nicht nur im Finanzsektor, sondern auch auf Seiten der Geschäftspartner im Falle eines unregelmäßigen Brexit sollen nun mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz auch hier Übergangsregelungen geschaffen werden. Vorgesehen ist, dass der BaFin die Möglichkeit eröffnet wird, Unternehmen

aus dem Vereinigten Königreich in besonders betroffenen Aufsichtsbereichen übergangsweise die entsprechende weitere Nutzung der Regelungen zum Europäischen Pass zu gestatten. Diese Ermächtigung soll flexibel ausgestaltet werden, um auf Veränderungen etwa des Regulierungsumfeldes im Vereinigten Königreich oder bei den betreffenden Unternehmen adäquat reagieren zu können.

Zur Wahrung der Interessen der Versicherungsnehmer, der Begünstigten aus den Versicherungsverträgen und der inländischen Zedenten ermöglicht der Gesetzentwurf darüber hinaus, dass die BaFin den betroffenen Versicherungsunternehmen aus dem Vereinigten Königreich erlaubt, ihre bisherige Geschäftstätigkeit im Inland für einen Übergangszeitraum fortzuführen, allerdings nur im Hinblick auf die Abwicklung des vor dem Zeitpunkt des Brexit abgeschlossenen Versicherungsgeschäfts.

53 Handlungsbedarf bei nach britischem Recht gegründeter Limited (Ltd.) mit Verwaltungssitz in Deutschland

Konsequenzen hätte ein harter Brexit auch im Hinblick auf gesellschaftsrechtliche Fragen. Dies betrifft vor allem Gesellschaften, die nach dem Recht Großbritanniens gegründet sind, aber ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in Deutschland haben. An Rechtsformen sind dies vor allem die Limited (Ltd.) und auch die Limited Liability Partnership (LLP). Diesen Gesellschaften droht nach dem Brexit – als Nicht-EU-Auslandsgesellschaften auf Basis der Sitztheorie –, in Personengesellschaften deutschen Rechts umqualifiziert zu werden. Diese Gesellschaften werden sich im Falle eines harten Brexit zukünftig nicht mehr auf die Niederlassungsfreiheit berufen können, die bisher die Basis für die gegenseitige Anerkennung im Gesellschaftsrecht bildet. Damit droht eine persönliche Haftung der Gesellschafter. In diesen Fällen ist dringend zu prüfen, ob ein grenzüberschreitender Formwechsel in eine andere Rechtsform z.B. in eine GmbH oder ein anderer Weg angezeigt ist.

Hinweise:

Nicht abschließend geklärt sind die steuerlichen Folgen einer möglichen Umqualifizierung einer englischen Ltd. in eine Personengesellschaft als Folge eines harten Brexit. Im äußersten Fall droht eine Aufdeckung und Versteuerung sämtlicher stiller Reserven. In einschlägigen Fällen sollte dringend steuerlicher Rat eingeholt werden.

Daneben müssen in solchen Konstellationen jedenfalls die bestehenden gesellschaftsrechtlichen Handlungsoptionen unter Hinzuziehung eines Gesellschaftsrechtlers geprüft werden. Gleiches gilt auch für die Limited & Co. KG.

Auf politischer Seite wurde insoweit eine Übergangsregelung mit dem Brexit-Überleitungsgesetz in Aussicht gestellt. Ob diese realisiert wird, ist aktuell noch ungewiss.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater