



Wirtschaft & Steuern aktuell

Nr. 5 / Oktober 2018

INHALT

Editorial

Sanierungsklausel des § 8c KStG (doch) nicht europarechtswidrig 1

Schwerpunktthema

Aktuelles zur Lohnsteuer 2

Alle Steuerzahler

Aktivitäten in sozialen Medien 3
Arbeitgeberzuschüsse zur Kinderbetreuung 3

Unternehmensbesteuerung

Simultane Betriebsprüfungen 4
Entgeltumwandlung bei
Gesellschafter-Geschäftsführern 4
Anteilsveräußerung und
Vorabgewinnverteilung 4

Kommentar

Verrechnungspreise in internationalen
Unternehmensgruppen 5

Umsatzsteuer

Rechnungsberichtigung bei überhöhtem
Steuerausweis 5

Immobilien

Immobilien-Familienpool - ein Instrument
zur Gestaltung der Vermögensnachfolge
Aufteilung des Kaufpreises auf
Grundstück und Gebäude 6
Ortsübliche Marktmiete möblierter
Wohnungen 6
Keine Erbschaftsteuerbefreiung für
angrenzendes Gartengrundstück 8

Wirtschaft und Recht

Gleichstellung von digitalem und analogem
Nachlass 7
Die (neuen) Haftungsrisiken des
Liquidators einer GmbH i. L. 7

Editorial

Sanierungsklausel des § 8c KStG (doch) nicht europarechtswidrig

Seit seiner Einführung im Jahr 2008 regelt § 8c KStG, dass steuerliche Verluste von Körperschaften im Fall einer Anteilsübertragung teilweise oder vollständig untergehen. Neben einer Ausnahmeregelung für Konzernsachverhalte sowie einer Verschonung der Verluste in Höhe vorhandener stiller Reserven führte der Gesetzgeber als Reaktion auf die

Nun hat ein direkt betroffenes Unternehmen ein für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen erfreuliches Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) erstritten: Das Gericht hat den Beihilfebeschluss der Europäischen Kommission aus 2011 für nichtig erklärt und festgestellt, dass es sich um keine EU-rechtswidrige Beihilfe handelt.



Finanzkrise rückwirkend ab dem Jahr 2008 eine Sanierungsklausel ein. Demnach blieb ein Verlustvortrag erhalten, wenn der Anteilserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs erfolgte.

Diese an sich gut gemeinte Verschonungsregelung hatte jedoch von Anfang an einen schweren Stand. So stellte die Europäische Kommission mit Beschluss aus 2011 fest, dass die Sanierungsklausel eine mit dem EU-Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe sei. Die Bundesrepublik wurde verpflichtet, die im Rahmen der Anwendung der Sanierungsklausel gewährten Steuervorteile zurückzufordern. Der Gesetzgeber setzte daraufhin die Anwendung der Sanierungsklausel bis auf Weiteres aus.

Damit ist die Sanierungsklausel in Fällen eines schädlichen Beteiligungserwerbs wieder - nach Veröffentlichung des EuGH-Urteils im Bundesgesetzblatt - automatisch rückwirkend anwendbar. Aufgrund dessen kann eine Korrektur älterer, noch nicht bestandskräftiger Steuerbescheide erfolgen. Abschließend sei darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber angesichts der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ein Nichtanwendungsgesetz für den anteiligen Verlustuntergang für die Jahre bis 2015 plant. Zudem steht die verfassungsrechtliche Prüfung zum vollständigen Verlustuntergang durch das BVerfG bei einem Anteilswechsel von mehr als 50 % noch aus. Daneben kann auch die Neuregelung zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag in § 8d KStG für Jahre ab 2016 einen Verlustuntergang verhindern.

Elisabeth Heyers

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Dr. Kleinertz Heyers und Partner
Treuhand KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Aktuelles zur Lohnsteuer

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat jüngst einige arbeitnehmerfreundliche Entscheidungen getroffen, die Gegenstand der folgenden Darstellung sind.

Fünftelregelung

Für Abfindungen, die ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer als Entschädigung (Ersatz) für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt, gilt unter bestimmten Voraussetzungen die Fünftelregelung. Die Fünftelregelung ist eine Vorschrift zur Abmilderung des progressiven Einkommensteuertarifverlaufs. Sie wirkt sich in der Regel umso vorteilhafter aus, je geringer das sonstige (normale) Einkommen ohne Berücksichti-



gung der Abfindung und je höher die Abfindung ist. Das ist der Grund dafür, warum Abfindungen häufig auf den Jahresbeginn nach einem Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis gezahlt werden. Denn im Regelfall ist in diesem Folgejahr mit Wegfall der laufenden Arbeitseinkünfte ein geringeres sonstiges Einkommen verbunden, sodass sich die Fünftelregelung stärker auswirken kann. Bei sehr hohen Abfindungen bzw. laufenden Einkommen stellt sich dagegen kaum eine entlastende Wirkung ein.

Die Fünftelregelung wird gewährt, wenn ein unfreiwilliger Lohnausfall vorliegt, für den eine Entschädigung (Abfindung) auf Basis einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage vereinbart wird. Die Abfindung muss zudem dem Arbeitnehmer zusammen-

geballt zufließen. Allgemein bekannt ist die Gewährung der Fünftelregelung auf EntlassungsentSchädigungen. Der BFH hat jedoch klargestellt, dass nicht eine Beendigung des Dienstverhältnisses zu fordern ist, sondern auch dessen Änderung ausreichend ist, z. B. durch Verminderung der Arbeitszeit. Zahlt der Arbeitgeber dafür eine Abfindung, kann die Fünftelregelung Anwendung finden.

Das Kriterium des unfreiwilligen Lohnausfalls (z. B. durch Beendigung des Arbeitsvertrags) wurde bisher dahingehend durch die Rechtsprechung konkretisiert, dass dieser entweder vom Arbeitgeber veranlasst oder aber auch vom Arbeitnehmer herbeigeführt oder mit dessen Zustimmung vereinbart worden sein kann, wenn der Arbeitnehmer unter einem nicht unerheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck oder zumindest in einer Konfliktlage zur Vermeidung von Streitigkeiten handelte. In einem aktuellen Urteil hat der BFH arbeitnehmerfreundlich klargestellt, dass bei einer Abfindung im Zuge einer einvernehmlichen Auflösung des Arbeitsverhältnisses ohne weitere Prüfung durch das Finanzamt davon ausgegangen werden kann, dass der Arbeitgeber auch ein erhebliches eigenes Interesse an der Auflösung des Arbeitsverhältnisses hatte und dass der Arbeitnehmer deshalb bei Auflösung seines Arbeitsverhältnisses unter einem nicht unerheblichen tatsächlichen Druck stand. Die Fünftelregelung für Abfindungen gilt deshalb auch bei einvernehmlicher Auflösung von Arbeitsverhältnissen ohne weitere Sachverhaltsprüfung.

Zukunftssicherungsleistungen

Zukunftssicherungsleistungen sind Leistungen des Arbeitgebers, die dazu dienen, den Arbeitnehmer für den Fall von Krankheit, Unfall, Invalidität, Alter oder Tod abzusichern. Arbeitgeberleistungen für Zwecke der Zukunftssicherung des Arbeitnehmers stellen im Zeitpunkt der Beitragszahlung an eine Versicherung Lohn für den Arbeitnehmer dar, wenn dieser gegenüber der Versicherung einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch auf Leistungen hat.

Die Finanzverwaltung hat bisher in solchen Fällen die Leistung von Barlohn an den Arbeitnehmer angenommen. Dahinter stand die These, der Arbeitgeber zahle Barlohn an den Arbeitnehmer, den dieser an die Ver-

sicherung für seine Zukunftsabsicherung weiterleite. Dem ist der BFH entgegengetreten. Demnach ist anhand der arbeitsvertraglichen Vereinbarung zu ermitteln, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst, nicht aber Barlohn beanspruchen, liegen Sachbezüge vor. Das gilt für die arbeitgeberseitige Verschaffung von Versicherungsschutz. Der Arbeitgeber ist in diesem Fall Versicherungsnehmer und sagt arbeitsrechtlich Versicherungsschutz als Sachbezug zu.

Die Finanzverwaltung hat ferner bisher in solchen Fällen die Anwendung der lohnsteuerlichen monatlichen Freigrenze von 44 € auf Sachbezüge versagt (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Auch dieser Ansicht folgt der BFH in einem aktuellen Urteil nicht. Allerdings ist zu beachten, dass die lohnsteuerliche Freigrenze nicht auf sämtliche Zukunftssicherungsleistungen Anwendung finden kann. Zukunftssicherungsleistungen, die pauschalbesteuert werden oder nach anderen Normen lohnsteuerfrei sein können, sind von der Freigrenzenregelung ausgeschlossen. Dieser Ausschluss gilt somit für pauschalbesteuerungsfähige Arbeitgeberbeiträge an Gruppenunfallversicherungen sowie für sämtliche Arbeitgeberbeiträge an Pensionskassen, Pensionsfonds und Direktversicherungen. Es verbleibt damit ein Anwendungsbereich der lohnsteuerlichen Freigrenze für Zukunftssicherungsleistungen in Form von Arbeitgeberbeiträgen an Einzelunfallversicherungen, Krankenzusatz- und Pflegeversicherungen sowie Berufsunfähigkeitsversicherungen.

In der Praxis zu beachten ist jedoch, dass dadurch der Spielraum für weitere Sachbezüge angesichts der monatlichen Freigrenze von höchstens 44 € erheblich eingeschränkt wird. Denn jegliches Überschreiten der genannten Freigrenze führt zum vollständigen Entfallen der Steuerfreiheit. Diesem Risiko kann der Arbeitgeber dadurch begegnen, dass er seinen Arbeitnehmern lediglich Zuschüsse unter der Bedingung zahlt, dass diese eine eigene private Zusatzversicherung abschließen. In solchen Zuschussfällen liegt Barlohn vor. Denn der Arbeitgeber erfüllt mit dem Zuschuss kein arbeitsrechtliches Versprechen, das auf die Gewährung von Sachlohn (Versicherungsschutz) gerichtet ist.

Aktivitäten in Sozialen Medien

Unter den Begriff der sozialen Medien fällt eine Vielzahl von digitalen Medien, in denen die Nutzer ihre Meinungen, Erfahrungen, Eindrücke und Informationen austauschen und miteinander teilen. Häufig beginnen entsprechende Aktivitäten im Internet zunächst als bloßes, steuerlich nicht relevantes Hobby. Diese können sich jedoch im Laufe der Zeit durch gesponserte Beiträge, Werbebanner oder Produktplatzierungen geplant oder ungeplant zur Einnahmequelle mit Gewinnerzielungsabsicht entwickeln. Dadurch können unbemerkt steuerliche Konsequenzen eintreten.

Aus derartigen Tätigkeiten können sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch solche aus freiberuflicher Tätigkeit entstehen, die eine Anzeigepflicht bei der Gemeinde bzw. dem Finanzamt nach sich ziehen. In den – in diesem Bereich – eher seltenen Fällen weisungsgebundener Tätigkeit kommen auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Betracht.

Soweit Einkünfte aus Marketing und Werbung, beispielsweise aus Google AdSense, Google AdWords oder dem YouTube-Partnerprogramm, bezogen werden, ergeben sich regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die ab einem Gewerbeertrag von 24.500 € auch Gewerbesteuer auslösen.

Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit können hingegen vorliegen, falls sich etwa die Tätigkeit als YouTuber als Auseinandersetzung mit aktuellen politischen und gesellschaftlichen Themen darstellt. Unter Umständen resultiert daraus nämlich eine journalistische Tätigkeit.

Folglich ist bereits die Einordnung der Einkünfte komplex. Daneben ist auch der Umfang der Einkünfte entscheidend. Zu den Einnahmen zählen regelmäßig nicht nur Leistungen in Geld, sondern auch in Geldeswert; so sind auch bei der unentgeltlichen Überlassung von Reisen und Artikeln zur privaten Nutzung steuerlich relevante Ein-



nahmen gegeben (häufig bei sogenannten Influencern). Zu den Ausgaben gehören Aufwendungen für die Gestaltung von Websites sowie Kosten für Kamera-Equipment, deren Anschaffungskosten ab 410 € (ab 2018: 800 €) über mehrere Jahre abzuschreiben sind.

Der rechtzeitigen Einbeziehung auch steuerlicher Überlegungen kommt also im Einzelfall gegebenenfalls große Bedeutung zu.

Arbeitgeberzuschüsse zur Kinderbetreuung

Häufig möchten Arbeitgeber ihre Arbeitnehmer bei der Kinderbetreuung unterstützen, damit diese mehr Stunden arbeiten können. Solche Zuschüsse sind bei Einhaltung gewisser Voraussetzungen sogar in unbegrenzter Höhe steuer- und sozialversicherungsfrei. Begünstigt sind die Unterbringung und Betreuung einschließlich Verpflegung, nicht aber der Transport zur Einrichtung oder zum Unterricht. Zudem müssen die Leistungen von Kindergärten, Tagesstätten, Krippen oder externen Pflegepersonen erbracht werden. Die

Betreuung zu Hause durch Babysitter oder Angehörige ist nicht enthalten, auch dürfen die Kinder noch nicht eingeschult sein.

Die Steuerfreiheit des Zuschusses bedingt, dass er zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt wird. Eine Anrechnung auf freiwillige Sonderzahlungen wie Weihnachtsgeld ist möglich, nicht jedoch die Leistung durch Gehaltsumwandlung, also der Verzicht auf arbeitsrechtlich geschuldeten Lohn, der dann in einen Kinderbetreuungszuschuss umgewandelt wird.

Daneben gibt es die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für Kosten bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, bzw. ohne Altersbegrenzung bei Kindern, bei denen bis zum 25. Lebensjahr eine Behinderung eingetreten ist. Als Sonderausgaben können zwei Drittel der Kosten, maximal 4.000 €, angesetzt werden. Es ist nur die reine Betreuungsleistung begünstigt, nicht z. B. Verpflegung, Instrumentalunterricht oder sportliche Aktivitäten. Als Nachweis sind eine Rechnung und die unbare Bezahlung nötig. Haben die Eltern steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse erhalten, vermindert sich der Sonderausgabenabzug um diese.

Für Notsituationen gibt es außerdem zusätzlich zum Lohn gezahlte steuerfreie Zuschüsse bis 600 € pro Jahr für die kurzfristige Betreuung von Kindern bis 14 Jahren und von Kindern, deren Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist, wenn die Betreuung aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen notwendig ist, auch wenn sie im privaten Haushalt stattfindet.



Simultane Betriebsprüfungen

Im Zuge der voranschreitenden Globalisierung des Geschäftsverkehrs sehen sich Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Auslandssachverhalten im Rahmen einer Betriebsprüfung immer häufiger Anfragen seitens der Finanzbehörden ausgesetzt, die weitergehende Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten von allen Beteiligten erfordern. Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug sind nicht nur die Beweismittel zu benennen, sondern auch zu beschaffen.

Darüber hinaus sind Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten hinsichtlich Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen zeitnah zu erfüllen. Das Ausmaß der Mitwirkungspflichten muss allerdings ermessensfehler-

frei festgelegt werden und nach Art und Umfang der Inanspruchnahme erforderlich oder notwendig, geeignet, erfüllbar und zumutbar sein. Unzumutbarkeit liegt beispielsweise vor, wenn der Betriebsprüfer die Herausgabe von existenziell wichtigen Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen verlangt.

Sind die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen begrenzt oder werden diese verweigert, steht den Finanzbehörden die Möglichkeit der simultanen Betriebsprüfung in zwei oder mehreren Staaten zur Verfügung. Hierbei werden von den Finanzbehörden verschiedener Staaten im jeweiligen Hoheitsgebiet gleichzeitig Prüfungen

einer oder mehrerer Personen von gemeinsamen oder ergänzenden Interessen durchgeführt.

Durch die von der Finanzrechtsprechung mehrfach bestätigte Möglichkeit zur Durchführung einer grenzüberschreitenden Betriebsprüfung ist die Stellung der Betriebsprüfer gestärkt worden, da diese sich relevante Informationen und Unterlagen so selbst im Ausland beschaffen können. Eine simultane Betriebsprüfung kann jedoch auch Vorteile für den Steuerpflichtigen haben. So kann es zu einer schnelleren und einvernehmlichen Klärung schwieriger Sachverhalte in rechtlicher Hinsicht ohne Einschaltung von Gerichten kommen.

Entgeltumwandlung bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Für mehrheitlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer fordern Finanzverwaltung und Rechtsprechung zur steuerlichen Anerkennung einer betrieblichen Versorgungszusage die Einhaltung einer Erdienbarkeitsfrist von mindestens zehn Jahren. Die Er-

dienbarkeit erstreckt sich auf den Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusageerteilung und der frühestmöglichen Inanspruchnahme von Versorgungsleistungen (z. B. durch vorzogenes Altersruhegeld).

Die Finanzverwaltung hat bisher auch bei der Entgeltumwandlung die Einhaltung dieser Erdienbarkeitsfrist gefordert. Dem ist nun der Bundesfinanzhof entgegengetreten. Wirtschaftlich betrachtet finanziert der Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Entgeltumwandlung die betriebliche Altersversorgung über sein eigenes Vermögen. Er mindert seine Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge. Deshalb gibt es regelmäßig keine Veranlassung, die Entgeltumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit zu prüfen.

Etwas anderes kann sich lediglich dann ergeben, wenn das Gehalt zunächst (stark) erhöht wird und sofort daran anschließend aus dieser Gehaltserhöhung die Entgeltumwandlung betrieben wird - in diesem Fall finanziert die GmbH wirtschaftlich die betriebliche Altersversorgung, sodass die Erdienbarkeit zu prüfen sein kann.



Anteilsveräußerung und Vorabgewinnverteilung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat aktuell entschieden, dass Veräußerer und Erwerber im Zusammenhang mit einem Anteilskaufvertrag einen zivilrechtlich wirksamen und steuerlich anzuerkennenden Vorabgewinnverteilungsbeschluss fassen können. Die an den Veräußerer als ausgeschiedenen Gesellschafter ausgeschütteten Beträge sind diesem dann als (nachträgliche) Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen

und stellen keine nachträgliche Erhöhung des Veräußerungserlöses dar. In dem vom BFH entschiedenen Fall waren Veräußerer und Erwerber mit jeweils 50 % an einer GmbH beteiligt. Die Veräußerung der Anteile erfolgte zum Bilanzstichtag. Weiterhin wurde vereinbart, dass die bis zum Bilanzstichtag entstandenen Gewinne anteilig dem Veräußerer zustehen und im Folgejahr an diesen ausgeschüttet werden sollten.

Der BFH behandelte diese ausgeschütteten Gewinne als (nachträgliche) Einkünfte aus Kapitalvermögen beim Veräußerer der Anteile. Denn Veräußerer und Erwerber hatten kraft notarieller Beurkundung einen zivilrechtlich wirksamen Vorabgewinnverteilungsbeschluss der GmbH zugunsten des Anteilsveräußerers gefasst, der auch steuerlich maßgeblich und anzuerkennen ist.



Verrechnungspreise in internationalen Unternehmensgruppen

Recht unscheinbar regelt § 1 Außensteuergesetz (AStG) die Korrektur der deutschen steuerlichen Bemessungsgrundlage, wenn die Preise für grenzüberschreitende Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen nicht dem Fremdvergleich standhalten. Was fremdüblich ist, ist im Einzelfall kaum objektiv feststellbar, weshalb die gesetzliche Regelung von insgesamt mehreren Hundert Seiten Ausführungsbestimmungen flankiert wird. In der Praxis sorgt die Vorschrift nicht nur dann für Probleme, wenn tatsächlich materiell wesentliche Hinzuschätzungen in Deutschland erfolgen. Allein die Erarbeitung von Verrechnungspreissystemen, deren Dokumentation und die nahezu unvermeidbaren Diskussionen mit Betriebsprüfern sorgen für eine allseits kritische Haltung gegenüber § 1 AStG. Umso größer ist die immer wieder aufkeimende Hoffnung, § 1 AStG könnte europarechtswidrig sein und damit aus der deutschen Steuerlandschaft verschwinden. Schließlich gilt die Norm nur in grenzüberschreitenden Fällen, rein nationale Geschäftsbeziehungen sind davon nicht betroffen – auf den ersten Blick eine europarechtlich unerwünschte Ungleichbehandlung.

Geschürt hat diese Hoffnung nun auch ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). Geklagt hatten die Hornbach-Bau-

märkte, die mit einer Gewinnerhöhung in Deutschland wegen einer unentgeltlich gewährten Patronatserklärung gegenüber einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht einverstanden waren. Und tatsächlich: Der EuGH stellte sich auf die Seite der Steuerpflichtigen und entschied, dass eine unzulässige Diskriminierung durch § 1 AStG zumindest dann vorliege, wenn es für die Abweichung vom Fremdüblichen einen wirtschaftlichen Grund gibt. Ob die unentgeltliche Patronatsgewährung einen ausreichenden Grund darstellt, muss nun das deutsche Gericht entscheiden. Das EuGH-Urteil kann jedoch so interpretiert werden.

Jubel ist aber verfrüht! Zwar wird derzeit immer wieder vorgebracht, dass eine solche wirtschaftliche Rechtfertigung auch bei niedrig- oder unverzinslichen Darlehen von (deutschen) Mutter- an (ausländische) Tochtergesellschaften vorliegen kann, wenn die Tochtergesellschaft auf eine Finanzierung durch die Muttergesellschaft angewiesen ist. In den meisten anderen Konstellationen dürfte es dagegen schwierig sein, einen belastbaren wirtschaftlichen Grund für verbilligte Leistungsgewährungen zu finden. Außerdem ist damit zu rechnen, dass der deutsche Gesetzgeber auf die Rechtsprechung reagieren wird. Das könnte durch eine gesetzliche Ausnahme der Ge-



Dr. Arnold Kleinertz
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

winnkorrektur nach § 1 AStG für wirtschaftlich gerechtfertigte Abweichungen erfolgen, was wohl nur in speziellen Einzelfällen helfen würde.

Im schlimmsten Fall könnte der deutsche Gesetzgeber versuchen, die Europarechtswidrigkeit zu vermeiden, indem die in Rede stehende Norm auch auf rein nationale Fälle angewandt wird. Eine elegante Lösung für den Fiskus mit katastrophalen Folgen für die Steuerpflichtigen: Verrechnungspreise würden auch innerhalb Deutschlands Bedeutung erlangen. Es entstünde ein Verwaltungsaufwand, der noch nicht einmal durch das – durchaus verständliche – Ziel der Vermeidung des Verlusts von Steuersubstrat gerechtfertigt wäre. Leider entspräche dieses Szenario aber bisheriger Tradition im Umgang mit unliebsamer EuGH-Rechtsprechung.



Rechnungsberichtigung bei überhöhtem Steuerausweis

Oftmals hatte in der Vergangenheit der Leistungsempfänger bei Rechnungen mit überhöhtem Steuerausweis das Nachsehen. Bei der Ausstellung von Rechnungen können Fehler passieren, z. B. indem mehr Umsatzsteuer als gesetzlich geschuldet in Rechnung gestellt wird. In solchen Fällen bestimmt das Umsatzsteuergesetz (UStG), dass der Leistungserbringer trotzdem den gesamten ausgewiesenen Steuerbetrag abführen muss. Sofern der Leistungsempfänger den vollen Rechnungsbetrag an den Leistungserbringer gezahlt hat, entsteht für den Leistungserbringer hieraus kein finanzieller Nachteil. Diesen Nachteil hat jedoch der Leistungsempfänger, da er die überhöht ausgewiesene

Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen darf. Denn der Vorsteuerabzug steht nur für die gesetzlich geschuldete, nicht jedoch für eine überhöht ausgewiesene Steuer zu.

Zwar besteht die Möglichkeit der Rechnungskorrektur, mit deren Hilfe sich der Leistungserbringer den Umsatzsteuermehrtrag vom Finanzamt erstatten lassen kann. Reicht er diesen Erstattungsbetrag nicht an den Leistungsempfänger weiter, entsteht diesem ein Schaden. Im Zweifel bleibt nur der mühsame Weg, sich die zu viel gezahlte Steuer auf dem Zivilrechtsweg vom Leistungserbringer zurückzuholen.

Der Bundesfinanzhof hat nun Abhilfe geschaffen: Er erteilt der bedingungslosen Erstattung des Umsatzsteuerbetrags durch das Finanzamt an den Leistungserbringer eine Absage, solange dieser den Steuerbetrag noch nicht an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat. Eine ungerechtfertigte Bereicherung des Leistungserbringers soll damit vermieden werden. Die grundsätzlich erforderliche Rückzahlung an den Leistungsempfänger kann, um eine Vorfinanzierung des berichtigten Steuerbetrags durch den Rechnungsaussteller bis zur Erstattung zu vermeiden, auch im Wege der Abtretung und Verrechnung erfolgen.

Immobilien-Familienpool – ein Instrument zur Gestaltung der Vermögensnachfolge

In vielen Familien ist erhebliches Immobilienvermögen vorhanden, das sich aus selbstgenutzten, aber auch fremdvermieteten Immobilien zusammensetzen kann. Beim Übergang auf die nachfolgende Generation kann Grundbesitz Vorteile – z. B. im Vergleich zu einem Unternehmen – aufweisen, wenn sich eine leichte Aufteilung auf mehrere Nachkommen realisieren lässt. Häufig stellt sich die Situation aber schwieriger dar: Entweder weil es an einer Vergleichbarkeit der Objekte fehlt oder aber eine Zersplitterung des aufgebauten Immobilienvermögens vermieden werden soll. Bei größeren Vermögen kann es außerdem mühsam sein, für einzelne Objekte gesonderte Regelungen zu treffen. In solchen Fällen kann die rechtliche Zusammenführung des Grundbesitzes in einer häufig als Familienpool bezeichneten Gesellschaft eine sinnvolle Lösung sein. Die nachfolgende Generation erhält dann nicht einzelne Immobilien, sondern Anteile an einer Familiengesellschaft. Das kann schrittweise erfolgen. Auch kann sich der Übergebende verschiedene Rechte zurückbehalten.

Die oft genutzte Bruchteilsgemeinschaft bei der vorweggenommenen Erbfolge hat demgegenüber Nachteile. Z. B. kann der Beschenkte frei über seinen Anteil verfügen und die Haftung ist nicht begrenzt. Auch die Einräumung eines Nießbrauchs- oder Wohnrechts führt nicht dazu, dass der Schenker weiterhin über seine Immobilie bestimmen kann. Die Einbringung des Immobilienvermögens in eine Familiengesellschaft bietet dagegen eine Reihe von Vorteilen, beispielsweise:

- die Beteiligung von Kindern und Enkeln mit abgestuftem Einfluss an der Familiengesellschaft,
- die flexible Gestaltung der Geschäftsführungsbefugnis unabhängig von der Höhe der kapitalmäßigen Beteiligung,
- die Regelung der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung und der Gewinnanteile unabhängig von den Kapitalanteilen,
- die Vereinbarung von Veräußerungsverboten bezogen auf den Gesellschaftsanteil mit dinglicher Wirkung im Gesellschaftsvertrag,
- die Vereinbarung von familiengerechten Erbfolgeklauseln zur dinglichen Steuerung der Anteilsnachfolge oder
- die Verpflichtung von Kindern, bestimmte erb- und güterrechtliche Vereinbarungen mit ihren jeweiligen Ehe-/Lebenspartnern abzuschließen.

Als mögliche Rechtsformen eines Pools kommen die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR), die Kommanditgesellschaft

(KG), die GmbH & Co. KG sowie die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) in Betracht. KG und GmbH weisen eine Haftungsbeschränkung auf. Die GmbH hat für nicht ausgeschüttete Gewinne auch einen ertragsteuerlichen Vorteil, da lediglich eine Belastung durch Körperschaftsteuer von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag auftritt. Es bedarf einer genauen Analyse des konkreten Sachverhalts und der individuellen Auswahl einer Rechtsform, wobei hier ertragsteuerlichen Aspekten eine herausragende Bedeutung zukommt.

Erbschaft- und schenkungsteuerlich spielt die Wahl der Rechtsform dagegen keine große Rolle. Immobilien einer Grundbesitz verwaltenden Gesellschaft stellen grundsätzlich kein begünstigtes Vermögen im Rahmen der Betriebsvermögensverschonung dar. Allerdings ist die sukzessive Übertragung im Abstand von mehr als zehn Jahren möglich, womit Freibeträge optimal ausgeschöpft werden können.



Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Gebäude

Wird ein bebautes Grundstück erworben, ist der Kaufpreis auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen, weil die Abschreibung nur für die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten geltend gemacht werden kann. Der Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte aufzugliedern. Die anteiligen Werte können nach der Immobilienwertermittlungsverordnung berechnet werden. Diese kennt drei Bewertungsverfahren: Vergleichswert, Ertragswert und Sachwert.

Der Bundesfinanzhof favorisiert die Aufteilung nach dem Sachwertverfahren. Nur bei Grundstücken, die Gewerbe- und Wohnzwecken dienen, kann im Einzelfall ausnahmsweise auch das Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn es die tatsächlichen Wertverhältnisse besser abbildet. Ist der Kaufpreis bereits im Kaufvertrag aufgeteilt, muss das Finanzamt das akzeptieren, wenn die Aufteilung grundsätzlich den realen Wertverhältnissen entspricht und wirtschaftlich haltbar erscheint.

Die Finanzverwaltung stellt eine Arbeitshilfe zur Verfügung, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Der Arbeitshilfe liegt das Sachwertverfahren zugrunde; sie wird regelmäßig aktualisiert.



Gleichstellung von digitalem und analogem Nachlass

Aufgrund zunehmender Digitalisierung sind vermehrt auch personenbezogene Daten Bestandteil des Nachlasses eines Verstorbenen. Wie aber sollen die Erben im Rahmen einer ordnungsgemäßen Nachlassverwaltung die Inbesitznahme des vollständigen Nachlasses erreichen, wenn die jeweiligen Online-Anbieter ihnen die Herausgabe der Inhalte unter Hinweis auf ihre AGB und/oder das Fernmeldegeheimnis verweigern können?

Der Bundesgerichtshof hat nun die Rechte der Erben durch die Gleichstellung von digitalem und analogem Nachlass gestärkt und zugleich Rechtsklarheit in dieser umstrittenen Thematik geschaffen. Er hebt in der Urteilsbegründung hervor, dass die Erben wegen des Prinzips der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge grundsätzlich uneingeschränkt in die Rechtsbeziehungen des Erblassers eintreten. Das führt dazu, dass den Erben der Zugang zum gespeicherten Datenbestand zu verschaffen ist. Gleichzeitig gehen auch bestehende Online-Verträge auf die Erben über.



Die (neuen) Haftungsrisiken des Liquidators einer GmbH i. L.

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat bestätigt, dass der Gläubiger einer GmbH unmittelbar gegen einen Liquidator der GmbH Haftungsansprüche geltend machen kann. Ein solcher Haftungsanspruch besteht insbesondere dann, wenn die GmbH bereits im Handelsregister gelöscht ist und anderenfalls eine Nachtragsliquidation erforderlich wäre, um den Gläubigeranspruch gegen die GmbH durchzusetzen.

Die sogenannte stille Abwicklung einer GmbH beginnt mit einem Liquidationsbeschluss und der Bestellung der Liquidatoren, in der Regel sind das der oder die Geschäftsführer. Die Liquidatoren haben die laufenden Geschäfte zu beenden, die Verpflichtungen der aufgelösten GmbH zu erfüllen, Forderungen einzuziehen, das Vermögen der GmbH zu liquidieren und es nach Abschluss

dieser Maßnahmen an die Gesellschafter zu verteilen. Ein Verstoß gegen diese Pflichten kann eine insolvenz-, zivil- und strafrechtliche Haftung der Liquidatoren zur Folge haben.

In dem vom BGH entschiedenen Fall hatte der Liquidator eine der GmbH bekannte Verbindlichkeit gegenüber einem Gläubiger schuldhaft nicht erfüllt und bei der Schlussverteilung des Vermögens an die Gesellschafter nicht berücksichtigt. Anschließend wurde die GmbH im Handelsregister gelöscht. Nach den Vorschriften des GmbH-Gesetzes haftet der Liquidator nur der GmbH gegenüber dafür, dass er das Vermögen der GmbH nicht vor der Tilgung oder Sicherstellung der Schulden der GmbH verteilt. Der Gläubiger muss seinen Anspruch grundsätzlich weiter gegen die GmbH geltend machen.

Der BGH urteilte, dass der Gläubiger in analoger Anwendung von Vorschriften des Aktienrechts einen Anspruch unmittelbar gegen den vormaligen Liquidator im Klageweg geltend machen kann. Das stellt eine erhebliche Vereinfachung für die Anspruchsdurchsetzung des Gläubigers dar und ist ein Beispiel für die nicht zu unterschätzenden Haftungsrisiken eines Liquidators. Der Liquidator, der das Vermögen der GmbH an die Gesellschafter vor Abzug der Verbindlichkeit gegenüber dem Gläubiger verteilte, ist darauf verwiesen, die Gesellschafter insoweit auf Rückzahlung in Regress zu nehmen.

Ortsübliche Marktmiete möblierter Wohnungen

Damit eine Vermietung als voll entgeltlich anerkannt wird, muss die Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Marktmiete betragen. Liegt die vereinbarte Miete darunter, können Vermieter entstandene Werbungskosten nur anteilig geltend machen.

Wird eine Wohnung möbliert oder teilmöbliert vermietet, kann es zur Ermittlung der Marktmiete erforderlich sein, für die Möblierung einen Zuschlag zu berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof stellte hierzu folgende Grundsätze auf:

- Sieht der Mietspiegel für die überlassenen Gegenstände einen prozentualen Zuschlag oder eine Erhöhung des Ausstattungsfaktors über das Punktesystem vor, ist diese Berechnung für die marktübliche Vergleichsmiete heranzuziehen.

- Lässt sich dazu dem Mietspiegel nichts entnehmen, ist ein am Markt realisierbarer Möblierungszuschlag zu berücksichtigen.

Ist dieser nicht ermittelbar, wird auf die ortsübliche Marktmiete ohne Möblierung abgestellt. Ein Möblierungszuschlag, der auf Grundlage der linearen Absetzung für Abnutzung ermittelt wird, kommt nicht in Betracht. Ebenso wenig ist ein prozentualer Mietrenditeaufschlag anzusetzen.

Keine Erbschaftsteuerbefreiung für angrenzendes Gartengrundstück

Familienheime sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Erbschaftsteuer befreit. Diese Steuerbefreiung beschränkt sich auf das Familienheim selbst und den dazugehörigen Grund und Boden. Ein angrenzendes Gartengrundstück, das im Grundbuch auf

einer eigenen Nummer eingetragen ist, gehört nicht dazu. Die Steuerbefreiung knüpft an den – in einem zivilrechtlichen Sinn zu verstehenden – Begriff des mit einem Familienheim bebauten Grundstücks und nicht an denjenigen der wirtschaftlichen Einheit an.

Ein Grundstück im zivilrechtlichen Sinn ist der räumlich abgegrenzte Teil der Erdoberfläche, der im Grundbuch auf einer eigenen Nummer eingetragen ist. Deshalb ist die Steuerbefreiung nur für das mit dem Familienheim bebaute Grundstück zu gewähren.

Impressum

Herausgeber

Dr. Kleinertz Heyers & Partner Treuhand KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Gartenstraße 44 · 40479 Düsseldorf

V.i.S.d.P.

Elisabeth Heyers
Dr. Kleinertz Heyers & Partner Treuhand KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Gartenstraße 44 · 40479 Düsseldorf

Konzeption und Realisation:
valido marketing services GmbH

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben der Mandantenzeitung „Wirtschaft & Steuern aktuell“, finden Sie unter der Adresse www.dr-kleinertz.de in der Rubrik Aktuelles/Mandanteninformationen.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.