

Inhalt

// Editorial

Finale ausländische Verluste und das Hoffen auf den EuGH: Was lange währt, wird trotzdem nicht gut. 1

// Unternehmen

Verlustnutzung durch Kommanditisten 2

// Alle Steuerzahler

Missglückter Hausverkauf an den geschiedenen Ehegatten 2

// Kommentar

Noch ein Register: Diesmal trifft es die GbR! 3

// Arbeitgeber

Inflationsausgleichsprämie zur Abgeltung von Überstunden 3

// Immobilien

Zuwendungsnießbrauch an Kinder als Steuersparmodell? 4

Sonderabschreibung für neuen Mietwohnungsbau 4

// ATG intern

Wir gratulieren! 4

// Impressum

4

// Editorial

Finale ausländische Verluste und das Hoffen auf den EuGH: Was lange währt, wird trotzdem nicht gut.

Die Frage, ob ausländische Verluste von deutschen Einkünften abgezogen werden dürfen, wenn entsprechende Gewinne in Deutschland steuerfreigestellt wären, ist fast so alt wie die deutschen Ertragsteuern. Solange den ausländischen Verlusten zumindest



potenzielle zukünftige Gewinne, mit denen theoretisch eine Verrechnung denkbar wäre, gegenüberstehen, besteht Konsens, dass aus der Gewinnfreistellung in Deutschland auch eine Verlustfreistellung resultieren muss. Was aber, wenn die ausländischen Verluste final werden, z. B. weil das ausländische Engagement beendet wird? Verluste gehen in diesem Fall endgültig steuerlich verloren, weil im Land der Entstehung eine steuerliche Nutzung mangels zukünftiger positiver Einkünfte ausscheidet. Deutschland versagt die Nutzung dagegen weiterhin mit Verweis auf die Freistellung.

Dieser offensichtlich fiskalisch geprägten Sichtweise ist mit nationaler Rechtsauslegung

kaum beizukommen. Die ganze Hoffnung liegt deshalb schon seit vielen Jahren darauf, dass der Europäische Gerichtshof (EuGH) die Norm für europarechtswidrig erklärt, um zumindest im europäischen Kontext eine Lösung zu haben. Lange sah es auch ganz so aus, als wäre diese Hoffnung begründet. In zahlreichen Urteilen verschiedene Sachverhalte und unterschiedliche europäische Länder betreffend stellte sich der EuGH auf die Seite der Steuerpflichtigen. Da die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Argumentation nicht immer einheitlich ist und in Einzelfällen eine Notwendigkeit der Verrechnung finaler Verluste auch abgelehnt wurde, ist eine generelle Möglichkeit der Nutzung finaler Verluste bisher nie ins deutsche Recht aufgenommen worden. Betroffenen Unternehmern blieb nur der Streit mit der Finanzverwaltung unter Verweis auf die EuGH-Urteile. Anfang dieses Jahres nun die große Enttäuschung: Der EuGH entschied, dass in Fällen, in denen die Freistellung auf einem Doppelbesteuerungsabkommen beruht – also der Mehrheit der denkbaren Konstellationen –, die Versagung des Abzugs finaler ausländischer Verluste zulässig sei. Die Thematik könnte damit nach Jahrzehnten vom Tisch sein oder auch nicht. Vielleicht wird dem EuGH die Frage erneut vorgelegt, dann neu formuliert und mit anderem Ergebnis? So oder so: Zufriedenstellend ist das nicht.


Christian Slabon

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Geschäftsführender Partner

ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: info@atg.de
Hirschzeller Straße 4 | 87600 Kaufbeuren | Telefon: +49 8341 90170 | E-Mail: info@kf.atg.de

Augsburger Treuhand

Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 4 | 86150 Augsburg | Telefon: +49 821 343680 | E-Mail: info@a.atg.de

ATG Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: info@atg.de

Dr. Fritz Städele Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Augartenweg 24 | 87437 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 571310 | E-Mail: info@staedele-wpg.de

www.atg.de

Verlustnutzung durch Kommanditisten

Die Stellung als Kommanditist ist für viele deshalb interessant, weil die Vorteile einer Personengesellschaft mit einer Haftungsbeschränkung kombiniert werden können. Ein Vorteil der Personengesellschaft ist dabei die grundsätzliche Möglichkeit der Verrechnung betrieblicher Verluste mit Einkünften aus anderen Quellen. Allerdings ist dieser Ausgleich von Verlusten für Kommanditisten durch § 15a EStG beschränkt. Ein Verlustausgleich ist nur bis zum Betrag der geleisteten Einlage bzw. der Haftsumme möglich. Die Regelung verhindert die unmittelbare Verrechnung von Verlusten, wenn durch die Verlustzuweisung ein negatives Kapitalkonto entstehen würde. Sinn und Zweck dieser Regelung ist sicherzustellen, dass Verlustanteile eines Kommanditisten erst dann steuerlich geltend gemacht werden können, wenn eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung für den betroffenen Kommanditisten entsteht.

In der Höhe, in der das negative Kapitalkonto entsteht, wird der verrechenbare Verlust jährlich gesondert festgestellt und kann in der Folge nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Kommanditgesellschaft verrechnet werden. Erst wenn der Kommanditist wieder genug Kapital hat, können neu entstehende

Verluste wieder mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Ist das Verlustausgleichspotenzial eines Kommanditisten aufgebraucht und drohen weiterhin Verluste, können sogenannte zeitkongruente Einlagen die Problematik verhindern. Unter dieser Begrifflichkeit sind vom Kommanditisten im Jahr der Verlustentstehung freiwillig geleistete Einlagen zu verstehen, die dazu führen, dass der Verlust des Wirtschaftsjahres in Höhe der Einlage ausgleichsfähig ist.

Der Bundesfinanzhof erläuterte dazu in einem aktuellen Urteil, dass eine freiwillige Einlage des Kommanditisten als zeitkongruente Einlage angesehen werden kann, wenn sie in demselben Jahr erfolgt, in dem der Verlust entstanden sowie gesellschaftsrechtlich zulässig ist. Eine Zulässigkeit ist dann anzunehmen, wenn die Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft geleistet wird sowie eine ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag besteht bzw. die Zustimmung aller Gesellschafter vorliegt. Im Umkehrschluss ist eine Zulässigkeit dann nicht gegeben, wenn die freiwillige Einlage ohne eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Grundlage oder

gegen den Willen der anderen Gesellschafter erbracht wird. Einlagen zur Sicherstellung der Verlustnutzung müssen deshalb rechtzeitig und vor allem sorgfältig geplant und umgesetzt werden.

Bei den Überlegungen ist immer auch zu beachten, dass ein nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbarer Verlust nach § 15a EStG nicht nur Nachteile, sondern bei hohen Verlusten auch Vorteile haben kann. Ein verrechenbarer Verlust nach § 15a EStG kann nämlich in vollem Umfang und uneingeschränkt den Gewinnanteil des Kommanditisten mindern. Die normale Verlustnutzung außerhalb des § 15a EStG wird dagegen von der Mindestbesteuerung beschränkt, die bei höheren Verlusten eine vollständige Nutzung verhindert.

Kommanditisten sind in Verlustsituationen deshalb angehalten, sich im Vorfeld Gedanken zu machen, wie sie diese Thematik handhaben wollen, um gegebenenfalls rechtzeitig Einlagen zu planen und zu leisten. Eine weitere Alternative, der Verlustbeschränkung aus dem Weg zu gehen bzw. ein negatives Kapitalkonto zu verhindern, kann auch in einer restriktiven und vorausschauenden Entnahmepolitik liegen.

Missglückter Hausverkauf an den geschiedenen Ehegatten

Die Veräußerung von privaten Immobilien innerhalb einer zehnjährigen Veräußerungsfrist ist steuerpflichtig. Eine Ausnahme hiervon bilden Immobilien, die zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung oder in den beiden Jahren vor der Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sind. Eine zeitweilige Nutzung ist ausreichend, sofern das Haus in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist dabei auch gegeben, wenn der Steuerpflichtige eine Wohnung unentgeltlich an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind überlässt. Spätestens wenn das Kind jedoch das 25. Lebensjahr vollendet hat und der Kindergeldanspruch erlischt, ist die zehnjährige Veräußerungsfrist wieder zu beachten.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte zu entscheiden, ob die Sonderregelung auch dann gilt, wenn ein Ehegatte vor der Veräußerung trennungsbedingt bereits aus dem Wohnhaus ausgezogen ist und der andere Ehegatte mit dem gemeinsamen Kind weiterhin dort wohnt bleibt. Das Gericht kam dabei zum Ergebnis, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht vorliegt, wenn der Ehegatte das Wohnhaus nicht mehr selbst bewohnt und die Wohnung nicht nur unentgeltlich seinem Kind überlässt, sondern darin auch die Kindsmutter bzw. der geschiedene Ehegatte wohnt. Eine Ausnahme konnte in diesem Fall auch nicht wegen der Veräußerung aufgrund einer Zwangslage, z. B. eine Enteignung, angenommen werden. Eine Zwangslage liegt laut BFH nämlich nicht bei einem Notverkauf vor, mit

dem eine drohende Teilungs- oder Zwangsversteigerung vermieden werden soll.

Im Streitfall führte die Veräußerung im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Ehescheidung zur Steuerpflicht, weil das Wohnhaus neun Jahre nach der Anschaffung an den geschiedenen Ehegatten verkauft worden ist, der dort zusammen mit dem gemeinsamen minderjährigen Kind wohnte. Im Fall anderer zeitlicher Abläufe oder ein Jahr später wäre die Veräußerung steuerlich nicht mehr beachtlich gewesen.

Noch ein Register: Diesmal trifft es die GbR!

Handelsregister, Vereinsregister, Grundbuch, Transparenzregister: In dieser bürokratischen Matrix ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) bislang noch heimatlos. Das wird sich ändern. Mit Wirkung ab dem 01.01.2024 wird ein neues Register geschaffen – das Gesellschaftsregister. Es soll als selbstständiges Register alle GbR und ihre Gesellschafter erfassen. Es mag der Eindruck entstehen, dass abermals – durch gesetzgeberischen Aktivismus – Handlungszwänge entstehen. Dennoch ist die Einführung dieses Registers an sich begrüßenswert. Derzeit ist es für die Teilnehmer des Rechtsverkehrs nämlich mühsam zu verifizieren, wer Gesellschafter einer GbR und wer etwa für Verbindlichkeiten verantwortlich ist. Ein weiterer Vorteil: Bei GbRs mit vielen Gesellschaftern müssen fortan nicht bei jedem Gesellschafterwechsel die derzeitigen Register (Handelsregister, Grundbücher usw.) geändert werden.

Angesichts der zu erwartenden Probleme bei Einführung dieser Neuerung sollte von allen Gesellschaftern, die in der Rechtsform einer GbR organisiert sind, der Handlungsbedarf zeitnah reflektiert werden, insbesondere, ob eine zwingende Eintragungspflicht besteht oder ob eine freiwillige Eintragung sinnvoll ist.

Darum geht es konkret:

Mit dem Inkrafttreten des sogenannten Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) am 01.01.2024 besteht für jede GbR die Möglichkeit, sich freiwillig in das neu geschaffene Gesellschaftsregister eintragen zu lassen. Eine solche GbR darf sich anschließend eGbR nennen. Wengleich die Eintragung in dieses öffentliche Register nach der gesetzgeberischen Intention freiwillig erfolgen soll, sieht die Realität doch etwas anders aus: Im MoPeG ist eine Art Voreintragungsobliegenheit festgeschrieben, das heißt, GbR, die in Registern als Rechteinhaber aufgeführt sind, müssen zukünftig eine (Vor)Eintragung im neuen Gesellschaftsregister sicherstellen. Beispielfhaft seien die GbR benannt, die als Eigentümer von Grundbesitz im Grundbuch stehen oder GbR, die als Gesellschafter Beteiligungen an Rechtsträgern (z. B. GmbH) halten und als Rechteinhaber im Handelsregister ausgewiesen sind.

Es ist davon auszugehen, dass ab Januar 2024 ein erheblicher Anmeldeandrang auf das neu geschaffene Gesellschaftsregister zukommt. Eine Veranlassung der Eintragung bereits im Jahr 2023 ist bedauerlicherweise



Thorsten Waibel

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
Geschäftsführender Partner

nicht möglich. Deshalb sollte erwogen werden, rechtliche Gestaltungen, insbesondere Erwerbsvorgänge, ins Jahr 2023 vorzuziehen. Auch absehbare Änderungen im Gesellschafterbestand einer GbR und bei der Beteiligung an anderen Gesellschaften sollten zur Vermeidung eines Gestaltungsstaus anlässlich des zu erwartenden Nadelöhrs unter Umständen bereits 2023 erledigt werden.

// Arbeitgeber

Inflationsausgleichsprämie zur Abgeltung von Überstunden

Zur Abmilderung der Folgen der Inflation hat der Gesetzgeber im vergangenen Jahr die Möglichkeit geschaffen, dass Arbeitgeber ihren Mitarbeitern eine Inflationsausgleichsprämie bis zu einem Betrag von insgesamt 3.000 € bis zum 31.12.2024 gewähren. Diese ist steuer- und sozialversicherungsfrei und kommt somit in voller Höhe beim Arbeitnehmer an. Die Leistung muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise (Inflationsbezug) und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

In der Berufspraxis kommt es vor, dass Arbeitnehmer Überstunden erbringen müssen, die nicht bezahlt, sondern lediglich mit zusätzlicher Freizeit ausgeglichen werden. Laut den FAQ des Bundesministeriums der Finanzen zur Inflationsausgleichsprämie ist in den Fällen, in denen zum Zeitpunkt der Vereinbarung oder der Zusage der Inflationsausgleichsprämie kein Anspruch des Arbeitnehmers auf eine Vergütung von Überstunden besteht (also lediglich die Möglichkeit des Freizeitausgleichs gegeben ist), ausnahmsweise eine Abgeltung durch Zahlung einer Inflationsausgleichsprämie zulässig. Auch wenn der Arbeitnehmer im

Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet bzw. Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht, ist die Voraussetzung einer Gewährung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in diesen Fällen erfüllt. Die Inflationsausgleichsprämie kann allerdings dann nicht genutzt werden, wenn Überstunden regelmäßig bezahlt werden oder von vornherein ihre Auszahlung vertraglich – auch alternativ zum Freizeitausgleich – vereinbart ist, weil sie dann nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber geleistet wird.

// Immobilien

Zuwendungsnießbrauch an Kinder als Steuersparmodell?

Im Rahmen der Nachfolgeplanung ist die Übertragung von Vermögen unter Vorbehaltsnießbrauch ein verbreitetes Gestaltungsmodell zur Optimierung der Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung. Insbesondere in Zusammenhang mit der Übertragung von Immobilien ist das Modell praxiserprobt und wird zu Recht häufig empfohlen.

Doch auch der Zuwendungsnießbrauch kann in Einzelfällen als Steuersparmodell genutzt werden. Anders als beim Vorbehaltsnießbrauch kommt es beim Zuwendungsnießbrauch gerade nicht zu einer Übertragung des Vermögens auf die nachfolgende Generation, vielmehr wird einem Dritten das Recht eingeräumt, das Vermögen zu nutzen. Bei Immobilien kann der Nießbraucher diese beispielsweise selbst bewohnen oder vermieten. Etwaige Mieteinkünfte werden mit dem persönlichen Einkommensteuersatz des Nießbrauchers besteuert. Einkommensteuervorteile können deshalb dann erzielt werden, wenn der Zuwendungsnießbrauch einem

Familienmitglied eingeräumt wird, dessen Einkommensteuersatz niedriger ist als der des Eigentümers. Besonders interessant kann ein zeitlich begrenzter Zuwendungsnießbrauch sein, der an ein noch nicht erwerbstätiges Kind während der Studienzeit zur Studienfinanzierung bestellt wird: Die Mieteinkünfte werden aufgrund des Grundfreibetrags nicht oder nur gering statt bei den Eltern mit einem in der Regel höheren Einkommensteuersatz versteuert.

Dieses Gestaltungsmodell ist dem Grunde nach anerkannt. Das Finanzgericht Baden-Württemberg argumentiert, dass es nahen Angehörigen freistehe, ob sie liquide Mittel oder die Einkunftsquelle selbst übertragen. Dennoch gibt es strenge Formalien, die zu beachten sind: Das Nießbrauchsrecht ist im Grundbuch einzutragen und notariell zu beurkunden. Da der Nießbraucher nun als tatsächlicher Vermieter auftritt, sind die Mieter zu informieren und die Zahlungen auf ein Konto des Nießbrauchers vorzunehmen.

Dem Steuersatzvorteil steht allerdings ein im Einzelfall bedeutsamer Nachteil gegenüber. Beim Zuwendungsnießbrauch kommt es nämlich zum Verlust des Abschreibungspotenzials. Die Abschreibung kann nicht vom Nießbraucher geltend gemacht werden. Auch der Eigentümer verliert mangels eigener Einkünfte die Abschreibungsberechtigung. Das Nießbrauchsrecht eignet sich also insbesondere bei Immobilien mit geringer oder keiner Abschreibung. Zudem ist die unentgeltliche Einräumung des Zuwendungsnießbrauchs schenkungssteuerrechtlich zu würdigen. Hinsichtlich dieses Aspekts sind Nießbrauchsbestellungen im engen Familienkreis in der Regel günstig. Aufgrund von Schenkungssteuerfreibeträgen sollte normalerweise keine Schenkungssteuer anfallen. Allerdings ist zu beachten, dass für weitere Zuwendungen innerhalb von zehn Jahren dadurch Freibeträge verbraucht sind.

// Immobilien

Sonderabschreibung für neuen Mietwohnungsbau

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 hat der Gesetzgeber die zum 31.12.2021 ausgelaufene Sonderabschreibung auf Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG reaktiviert. Die Sonderabschreibung kann bis zu einer Höhe von jährlich 5 % über einen Zeitraum von vier Jahren zusätzlich zur regulären Abschreibung abgezogen werden. Die Abschreibung gilt für Neubauprojekte, bei denen der Bauantrag nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027 gestellt wurde oder noch wird. Sofern keine Baugenehmigung erforderlich

ist, muss in den Jahren 2023 bis 2026 die Bauanzeige getätigt werden. Zusätzlich müssen die geförderten Gebäude die Kriterien eines Effizienzhauses 40 erfüllen, was durch das Qualitätssiegel „Nachhaltiges Gebäude“ nachgewiesen wird. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen maximal 4.800 € pro Quadratmeter Wohnfläche betragen, ansonsten ist die Sonderabschreibung ausgeschlossen. Die Höhe der Abschreibung ist darüber hinaus auf 2.500 € pro Quadratmeter Wohnfläche begrenzt.

IMPRESSUM

Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P. Dr. Simone Jäck

Konzeption und Realisation valido, Düsseldorf

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse www.atg.de in der Rubrik „Kanzlei/Publikationen“.

Im Bereich „News“ veröffentlichen wir zudem die aktuellen Beiträge und weitere fachliche Neuigkeiten zum Nachlesen. Dort können Sie sich auch für unseren Newsletter anmelden. Sie erhalten diese Mandantenzeitung dann in digitaler Form.

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

www.atg.de XING[®] 

ATG INTERN

Wir gratulieren!

Nur zwei Jahre, nachdem wir unserem Kollegen David Knies an dieser Stelle zum bestandenen Steuerberaterexamen gratulieren durften, hat er nun auch das anspruchsvolle Examen zum Wirtschaftsprüfer erfolgreich absolviert. Wir freuen uns sehr, dass David Knies zukünftig als Wirtschaftsprüfer weiter Verantwortung für unsere Mandanten übernehmen wird. Dabei macht uns eine Sache sehr stolz: David Knies hat seine berufliche Laufbahn in unserem Haus mit einer Ausbildung zum Steuerfachangestellten begonnen



und ist seinen bisherigen Weg gemeinsam mit der ATG gegangen. Auch als Wirtschaftsprüfer wird er bei uns seine Karriere vorantreiben können.