

INHALT

Editorial

Digitalisierung von Geschäftsprozessen im betrieblichen Rechnungswesen 1

Schwerpunktthema

Bundesfinanzhof kippt steuerliches Eigenkapitalersatzrecht für Gesellschafter 2

Alle Steuerzahler

Überlassung einer BahnCard durch den Arbeitgeber 3

Verlustbescheinigung bis 15.12. beantragen 3

Besteuerungsrisiken für Vereine 4

Länderübergreifender Informationsaustausch 5

Veräußerung junger Aktien nach Ausübung von Bezugsrechten aus Altanteilen 8

Unternehmensbesteuerung

Bereinigung der Pensionszusage bei GmbH-Verkauf 3

Wichtiges zur Kassennachschau und zur Verfahrensdokumentation 7

Keine Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle 7

Betriebsstätten internationaler Unternehmen 7

Wirtschaft und Recht

Verdeckte Arbeitnehmerüberwachung und Datenschutz 4

Vorteile und Risiken bei Sprinterklauseln 6

Gewährleistung beim Gebrauchtwagenkauf 6

Immobilien

Verkauf von Zweit- und Ferienwohnungen 4

Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude 6

Gewerblicher Grundstückshandel und Liebhaberei 8

Kommentar

Verlustuntergang bei Kapitalgesellschaften - Bundesverfassungsgericht Teil 2 5

Editorial

Digitalisierung von Geschäftsprozessen im betrieblichen Rechnungswesen

Die digitale Transformation ist für mittelständische Unternehmen weiterhin Herausforderung und Chance zugleich. Der Einsatz neuer Technologien ermöglicht Unternehmen zum einen die Verbesserung der Kundenansprache und des Kundenerlebnisses (Customer Experience) sowie zum anderen die Schaffung neuer Geschäftsmodelle und Produkte für weiteres Wachstum.



Längst hat das Thema „Digitalisierung“ auch im betrieblichen Finanz- und Rechnungswesen Einzug gehalten, verbessern digitale Lösungen doch die Qualität der Daten bzw. deren Konsistenz und erhöhen zudem meist die Schnelligkeit im Berichtswesen. Prozesszeiten können signifikant verkürzt und Kosten auf dem Weg zum papierarmen Büro eingespart werden. Die digitale Verfügbarkeit von Daten ermöglicht ein effizienteres Arbeiten und schnellere Reaktionszeiten. Mitarbeiter können ihre Zeit verstärkt für die Analyse statt für die Suche nach den relevanten Daten einsetzen.

Digitale Vorreiter profitieren davon, dass sie versteckte Wettbewerbsvorteile im Betriebsablauf schaffen, die die Konkurrenz nicht unmittelbar nachvollziehen kann. Folgende Ansatzpunkte können im Finanz- und Rechnungswesen Vorteile im operativen Geschäft generieren: 1. Digitalisierung von Unterlagen (papierloses Büro, DMS), 2. elektronische Signatur, 3. elektronische Rechnungseingangsverarbeitung, 4. elektronische Rechnungsausgangsverarbeitung, 5. Automation der Abschlusserstellung und Konsolidierung, 6. Automation des Berichtswesens (Business Intelligence), 7. Mobile Reporting und Data Management (App), 8. Predictive Planning (Algorithmen), 9. zentrale Datenhaltung und Systeme (ERP, Cloud).

Unternehmen sollten sich zeitnah und systematisch mit den aufgezeigten Möglichkeiten, welche die Digitalisierung eröffnet, beschäftigen. Lücken werden mit zunehmender Zeit immer schwieriger zu schließen sein. Denn schlussendlich wird das Thema „Digitalisierung“ in Politik und Wirtschaft sowie im privaten Lebensumfeld weiter an Bedeutung gewinnen.



Peter Rucker

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater
Geschäftsführer und Partner der ATG

Bundesfinanzhof kippt steuerliches Eigenkapitalersatzrecht für Gesellschafter

Neue gesellschafts- und insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen

Mit einem Paukenschlag hat der Bundesfinanzhof (BFH) seine langjährige Rechtsprechung korrigiert sowie der wohlwollenden Auffassung der Finanzverwaltung zum steuerlichen Eigenkapitalersatzrecht eine Absage erteilt. Die Finanzverwaltung hatte auch nach der Reform des GmbHG durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) die Grundsätze des bisherigen Eigenkapitalersatzrecht für Finanzierungshilfen des Gesellschafters weiter angewandt. Durch das MoMiG wurde das Eigenkapitalersatzrecht ab dem 01.11.2008 aufgehoben. Nunmehr gilt ein gesetzlicher Nachrang sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall. Forderungen des Gesellschafters aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Finanzierungshilfen können nun auch in der Krise zurückgezahlt werden. Sie werden nicht mehr wie haftendes Eigenkapital behandelt. Allerdings sind alle Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz nachrangig. Eine Rückzahlung innerhalb eines Jahres vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann angefochten werden.

Bisherige steuerliche Handhabung

Der BFH hatte in seiner früheren Rechtsprechung darauf abgestellt, ob die Finanzierungshilfen des Gesellschafters gesellschaftsrechtlich als eigenkapitalersetzend galten. Nachträgliche Anschaffungskosten des Gesellschafters auf seine GmbH-Anteile kamen danach in Betracht, wenn der Gesellschafter mit seinem Anspruch auf Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens oder der Zahlung aufgrund einer Bürgschaft und der Wertlosigkeit des gegen die Gesellschaft gerichteten Rückgriffsanspruchs ausfiel. Diese Ansprüche des Gesellschafters mussten durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein.

Das war der Fall, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise statt Eigenkapital ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft zur Verfügung gestellt oder eine wirtschaftlich entsprechende andere Rechts-handlung vorgenommen hatte (sogenanntes funktionelles Eigenkapital). Eine Gesellschaft befand sich in der Krise, wenn ordentliche Kaufleute der Gesellschaft kein Darlehen, sondern Eigenkapital zugeführt hätten. Lagen diese Voraussetzungen vor, konnten die ausgefallenen Forderungen steuerlich berücksichtigt werden, indem sie als nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligung behandelt wurden. Sie verminderten dann im Fall der Veräußerung den steuerlichen Gewinn oder erhöhten den Verlust aus dem Beteiligungsverkauf (§ 17 EStG).

Übertragung der neuen Grundsätze ins Steuerrecht

Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts ist die Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des BFH weggefallen. Nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung können nunmehr nur solche Aufwendungen des Gesellschafters sein, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Darunter fallen insbesondere Nachschüsse im Sinne des GmbHG, sonstige Zuzahlungen wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage oder der Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung.

Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen können nur noch berücksichtigt werden, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden, z. B. Vereinbarung eines bestimmten Rangrücktritts, mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils am 27.09.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Es besteht ab diesem Zeitpunkt Handlungsbedarf.

Steuerliche Berücksichtigung bei Einkünften aus Kapitalvermögen?

Spannend bleibt die Frage, ob sämtliche Forderungsausfälle des Gesellschafters als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden können (§ 20 EStG). Die Finanzverwaltung und einige Finanzgerichte lehnen das bisher bedauerlicherweise ab. Mit der Einführung der Abgeltungssteuer wurde jedoch die Trennung von steuerlich unbeachtlicher Vermögens- und steuerbarer Erwerbssphäre aufgehoben. Sämtliche realisierte Wertsteigerungen und Wertverluste im Zusammenhang mit Darlehen sind damit steuerlich beim Gläubiger zu erfassen. Diese Einordnung müsste konsequenterweise auch zur steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus Forderungsausfällen führen. Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung hierzu bleibt abzuwarten.

Fazit

Der BFH hat eine klare Trennlinie zwischen Eigen- und Fremdkapital geschaffen. Gesellschafter müssen deshalb möglichst schon bei Hingabe von Finanzmitteln steuerlich abwägen und sich entscheiden, ob sie ihrer Gesellschaft Eigen- oder Fremdmittel zur Verfügung stellen wollen. Möglicherweise wird sich auch der Gesetzgeber zu einer Neuregelung des steuerlichen Eigenkapitalersatzrechtes durchringen.

Überlassung einer BahnCard durch den Arbeitgeber

In vielen Fällen erhalten Arbeitnehmer vom Arbeitgeber eine BahnCard, die nicht nur für dienstliche Reisen, sondern auch zu privaten Zwecken und für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte genutzt werden darf. Für die steuerliche Beurteilung einer solchen Überlassung müssen zwei Szenarien unterschieden werden. In jedem Fall ist zum Zeitpunkt der Übergabe der BahnCard an den Arbeitnehmer zunächst eine Prognose zu erstellen. Ergibt diese, dass die gesparten Kosten für Einzelfahrscheine zum Normalpreis während der Geltungsdauer der BahnCard mindestens so hoch sind wie der Preis der BahnCard selbst, kann trotz der Nutzungsmöglichkeit für Privatfahrten von einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers an der Beschaffung der BahnCard ausgegangen werden. Die Überlassung an den Arbeitnehmer führt somit nicht zu Arbeitslohn. Das gilt selbst dann, wenn die ursprünglich prognostizierte Vollamortisation aus unkalkulierbaren Gründen, wie etwa eine längere Erkrankung des Arbeitnehmers, letztlich doch nicht eintritt.

Folgt aus der Prognose hingegen, dass die aufgrund der genutzten BahnCard ersparten Fahrtkosten den Preis der BahnCard nur zum Teil amortisieren werden, führt der Wert der

BahnCard beim Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil zunächst zum steuerpflichtigen Zufluss von Arbeitslohn. Allerdings kann diese Lohnbesteuerung später korrigiert werden. Hierzu wird der berechnete tatsächliche steuerfreie Reisekostenerstattungsanspruch des Arbeitnehmers mit den bereits versteuerten Kosten für die BahnCard verrechnet. Im Ergebnis kann der Korrekturbetrag sogar die volle Höhe des geldwerten Vorteils erreichen. Statt einer quotalen Aufteilung nach beruflicher Verwendung im Verhältnis zur Gesamtnutzung können auch die eingesparten Reisekosten für Einzelfahrscheine zum Preis ohne BahnCard, die für die dienstlich angeordneten Auswärtstätigkeiten gekauft worden wären, angesetzt werden, allerdings der Höhe nach gedeckelt auf die tatsächlichen Kosten der BahnCard.

Schließlich besteht die Möglichkeit, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal mit 15 % abführt, wenn und soweit der geldwerte Vorteil aus der BahnCard-Nutzung auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entfällt. Der Arbeitnehmer kann in diesem Fall in seiner Steuererklärung keine Entfernungspauschale geltend machen.

Unternehmensbesteuerung

Bereinigung der Pensionszusage bei GmbH-Verkauf

In der Praxis kommt es häufig im Fall eines (geplanten) Unternehmensverkaufs vor, dass der (potenzielle) Erwerber kein Interesse daran hat, bestehende Pensionsverpflichtungen zugunsten des bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführers zu übernehmen. Dieses Problem kann den Unternehmensverkauf erschweren oder gar unmöglich machen. Zur Lösung bieten sich mehrere Gestaltungswege an.

Zum einen kann die Direktzusage von vornherein ein vertragliches Abfindungsrecht vorsehen, das auf steuerliche Anerkennung geprüft werden muss. In diesem Fall kann die Zusage abgefunden werden, was mit einem sofortigen, durch die Fünftelregelung begünstigten Lohnzufluss an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer verbunden ist.

Möglich ist auch, dass die Zusage auf einen Pensionsfonds ausgelagert wird. Das ist in Garantieförm oder mit fortbestehender Nachschusspflicht des bisherigen Arbeitgebers möglich. Die Auslagerung ist unter bestimmten Voraussetzungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer lohnsteuerfrei.

Schließlich kommt auch die lohnsteuerfreie Übertragung der Pensionsverpflichtung auf eine andere GmbH (Rentner-GmbH oder operativ weiterhin tätige GmbH) in Betracht. Die bisher verpflichtete GmbH hat dafür einen versicherungsmathematischen Ausgleichsbetrag an die übernehmende GmbH zu entrichten, damit diese die Pensionsverpflichtung übernehmen kann. Im jeweiligen Einzelfall sind die neuen Regelungen nach §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG in solchen Übertragungsfällen zu prüfen.

Verlustbescheinigung bis 15.12. beantragen

Wenn ein Anleger bei einer Bank mit Wertpapieren (Aktien, Anleihen, Fonds) Verluste und Gewinne erzielt hat, werden diese miteinander verrechnet. Hat er aber mehrere Depots bei verschiedenen Banken und will Verluste aus Wertpapieren bei einer Bank mit Gewinnen bei einer anderen Bank verrechnen, geht das nur über die Einkommensteuererklärung. Um diese Verluste geltend machen zu können, wird eine sogenannte Verlustbescheinigung der Bank benötigt, bei der die Verluste entstanden sind, die mit Gewinnen verrechnet werden sollen. Hierzu ist es notwendig, spätestens bis zum 15. Dezember des laufenden Jahres bei der Bank, bei der sich der sogenannte Verlustverrechnungstopf befindet, einen Antrag auf Verlustbescheinigung zu stellen. Der Verlust wird dann aus dem Verrechnungstopf der Bank herausgenommen, wobei dieser gleichzeitig auf null zurückgesetzt wird, damit es nicht zu einer doppelten Verlustberücksichtigung kommen kann. Ein Verlustvortrag in die Zukunft auf Ebene der Bank entfällt. Der bescheinigte Verlust wird im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt, gegebenenfalls in Höhe eines verbleibenden Restbetrags auch als gesondert festgestellter Verlustvortrag.

Besteuerungsrisiken für Vereine

Deutschland ist das Land der Vereine. Viele Vereine streben die Anerkennung der Gemeinnützigkeit an, die mit steuerlichen Vergünstigungen verbunden ist. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit war in jüngster Zeit im Fokus der Rechtsprechung. Dabei standen insbesondere die Einschränkungen der Vereinszugänge sowie die Qualifikation der Mitgliedsbeiträge als unechte (steuerpflichtige) Beiträge im Mittelpunkt.

Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist zunächst die Förderung der Allgemeinheit. Die Beschränkung der Zugangsberechtigung zum gemeinnützigen Zweck auf einen stark eingegrenzten Bereich oder bestimmte Personengruppen kann gemeinnützigkeitsschädlich

sein. Zudem muss der Verein für alle interessierten Bürgerinnen und Bürger offen sein. Die Beschränkung einer Mitgliedschaft auf einen bestimmten abgrenzbaren Personenkreis (z. B. geschlechtsspezifisch) oder die faktische Einschränkung der Mitgliedschaft über zu hohe Mitgliedsbeiträge oder Investitionsumlagen kann ebenfalls gemeinnützigkeitsschädlich sein.

Unabhängig von der Anerkennung der Gemeinnützigkeit unterliegen Beiträge, die auf Basis der Satzung lediglich für die Mitgliedschaft gezahlt werden, grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuer. Das gilt zumindest dann, wenn es sich um echte Mitgliedsbeiträge handelt. Hiervon ist auszugehen, wenn die Verpflichtung zur Zahlung

und ihre Höhe unabhängig von der Inanspruchnahme von Leistungen durch das Mitglied sind.

In Abgrenzung hierzu handelt es sich um unechte Mitgliedsbeiträge, wenn der Mitgliedsbeitrag Teil eines Leistungsaustauschs ist. Wann eine Gegenleistung vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen. Nach Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf soll eine Gegenleistung jedoch schon dann vorliegen, wenn aufgrund der Mitgliedschaft im Verein Vorteile (z. B. Rabatte) durch einen Dritten gewährt werden. In diesen Fällen droht, möglicherweise ohne Wissen und Willen des Vereins, zumindest teilweise die Umqualifizierung von echten Mitgliedsbeiträgen in steuerpflichtige unechte Beiträge.

Wirtschaft und Recht

Verdeckte Arbeitnehmerüberwachung und Datenschutz

Immer häufiger wird die Frage diskutiert, ob Erkenntnisse, die durch eine verdeckte Arbeitnehmerüberwachung gewonnen wurden, verwertet werden dürfen. Grundsätzlich beurteilt sich dies nach dem Bundesdatenschutzgesetz (BDSG), vieles war hier aber bisher noch offen. Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat mit einem aktuellen Urteil für etwas mehr Klarheit gesorgt.

Nach der Entscheidung des BAG kann eine verdeckte Überwachungsmaßnahme durch den Einsatz eines Detektivs zur Aufklärung eines auf Tatsachen gegründeten konkreten Verdachts einer schwerwiegenden Pflichtverletzung des Arbeitnehmers zulässig sein,

selbst wenn es nicht um die Aufdeckung einer im Beschäftigungsverhältnis begangenen Straftat geht. Das Gericht stellt damit klar, dass auch Nachforschungen zur Aufdeckung schwerwiegender Pflichtverletzungen unterhalb der Schwelle einer Straftat zulässig sein können, und beendet damit eine jahrelange Diskussion.

Im Entscheidungsfall ging es um den Verdacht wettbewerbswidriger Konkurrenzaktivität und um das Vortäuschen einer Erkrankung. Durch die Einschaltung eines Detektivs, der sich als Fahrer einer Kundenfirma ausgegeben hatte, erlangte der Arbeitgeber Kenntnis darüber, dass der Arbeit-

nehmer während seiner Erkrankung außerhalb des Entgeltfortzahlungszeitraums für ein Konkurrenzunternehmen Tätigkeiten erbracht hatte, die er ebenso bei seinem Arbeitgeber zu verrichten gehabt hätte.

Das BAG entschied nunmehr höchststrichlerlich, dass verdeckte Überwachungsmaßnahmen durch den Einsatz eines Detektivs auch zulässig sein können, wenn es nicht um die Aufdeckung einer im Beschäftigungsverhältnis begangenen Straftat geht. Allerdings sind an die Ermittlungen zur Aufklärung schwerwiegender Pflichtverletzungen ebenso strenge Anforderungen zu stellen wie beim Verdacht einer Straftat.

Immobilien

Verkauf von Zweit- und Ferienwohnungen

Private Veräußerungsgeschäfte unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen der Einkommensbesteuerung. Dazu gehören Grundstücksveräußerungen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Wird das Grundstück innerhalb dieser Frist veräußert, wird ein Veräußerungsgewinn besteuert. Eine Besteuerung tritt dagegen nicht ein, wenn die Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Herstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vor-

angegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit der Voraussetzung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei lediglich zeitweiliger Bewohnung, insbesondere bei Zweitwohnungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung oder bei Ferienwohnungen, befasst. Der BFH urteilte, dass ein Gebäude auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden kann, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung

steht. Dementsprechend können unter die Begünstigungsregelung auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung fallen. Denn eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken setzt weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus, noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden. Darüber hinaus stellte der BFH klar, dass der sich über drei Kalenderjahre erstreckende Nutzungszeitraum auch dann vorliegt, wenn das erste und das dritte Kalenderjahr nicht voll ausgefüllt werden.

Verlustuntergang bei Kapitalgesellschaften – Bundesverfassungsgericht Teil 2

Verluste, die auf Ebene einer Kapitalgesellschaft erzielt werden, stehen dem Gesellschafter dem Grundsatz nach nicht zur Verrechnung mit anderen Einkünften zur Verfügung – insoweit kann die Rechtsform der Kapitalgesellschaft nachteilig sein. Zwar kennt das deutsche Steuerrecht einen unbeschränkten Verlustvortrag, wodurch die Steuerbelastung zukünftiger Gewinne gemindert werden kann. Allerdings lauern Fallstricke. Zunächst ist eine Mindestbesteuerung gesetzlich verankert, die die Verlustverrechnung begrenzen kann. Besonders gravierend ist, wenn Verlustvorträge untergehen und auf diese Weise Steuerminderungspotenzial verloren geht. Aber warum sollte der Gesetzgeber – einmal abgesehen von der Möglichkeit, mehr Steuern zu generieren – einen solchen Verlustuntergang beabsichtigen? Ganz einfach: Wie so oft wird Missbrauch unterstellt, den es (zumindest scheinbar) zu vermeiden gilt.

Erzielt eine Kapitalgesellschaft über Jahre hinweg Verluste und ist sie irgendwann gezwungen, ihren Geschäftsbetrieb einzustellen, bleiben die aufgelaufenen Verluste endgültig ungenutzt, es sei denn, die gleiche Kapitalgesellschaft erwirtschaftet doch noch – beispielsweise mit veränderter Geschäftstätigkeit – Gewinne. Die Verlustvorträge haben damit einen Wert, da spätere Gewinne insoweit geringer besteuert werden. Das legt aber wiederum die Idee nahe, eine

Kapitalgesellschaft mit Verlustvorträgen nicht zu beenden, sondern an einen Unternehmer zu verkaufen, der die Verlustvorträge zu nutzen hofft. Der sogenannte Mantelkauf war geboren! Dem versucht der Gesetzgeber schon lange einen Riegel vorzuschieben, indem bestimmte Konstellationen, die dem dargestellten (Missbrauchs-) Fall entsprechen, zu einem Verlustuntergang führen sollen. Offensichtlich ein schwieriges Unterfangen! Die Abgrenzung des missbräuchlichen und damit schädlichen Mantelkaufs hat jahrelang die Gerichte beschäftigt und war nie so ganz eindeutig. Im Jahr 2008 wurde die gesetzliche Regelung komplett reformiert. Seither gehen Verlustvorträge immer dann unter, wenn Anteile in einer bestimmten Größenordnung auf einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe übertragen werden. Bei Übergang von mehr als 25 % und höchstens 50 % innerhalb von fünf Jahren kommt es zu einem teilweisen Verlustuntergang, bei mehr als 50 % gehen Verlustvorträge vollständig unter. Man darf sich fragen, wo der ursprüngliche Gedanke einer Missbrauchsvermeidung abgeblieben ist. Mit einer verkappten Wiedergeburt der alten Mantelkaufregelung, die parallel zur bisherigen Verlustuntergangsregelung gilt, erlaubt der Gesetzgeber seit 2016 unter der Voraussetzung einer Fortführung der Betriebstätigkeit trotz Anteilseignerwechsel den Erhalt des Verlustvortrags (fortführungsgebundener Verlustvortrag).



Alexander Murer

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Partner der ATG

Ein deutlicher Dämpfer kam nun vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG), das im Mai dieses Jahres den Verlustuntergang in Fällen der teilweisen Anteilsübertragung bis 50 % als verfassungswidrig eingestuft hat – jedenfalls für Zeiträume vor Einführung des „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“. Der Einfluss des partiellen Gesellschafterwechsels auf die Besteuerung der Kapitalgesellschaft sei unzulässig. Fraglich ist seither, ob das analog auch für die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen gelten müsse. Inzwischen hat das Finanzgericht Hamburg auch diese Frage bejaht und dem BVerfG zur Letztentscheidung vorgelegt. Es bleibt abzuwarten, wie dieses Urteil ausfällt und vor allem, wie der Gesetzgeber (insbesondere auch auf die erste Entscheidung des BVerfG) reagieren wird. Erfahrungsgemäß darf erwartet werden, dass versucht wird, mittels einer Verkomplizierung der Norm den Spagat zwischen Verfassungsmäßigkeit und vermeintlicher Gerechtigkeit zu schaffen.

Alle Steuerzahler

Länderübergreifender Informationsaustausch

Aufgeschreckt durch journalistische Enthüllungen wie zuletzt die sogenannten Panama Papers und Paradise Papers hat die internationale Staatengemeinschaft einen automatischen Informationsaustausch zwischen den beteiligten Finanzbehörden verabredet. Dabei sind die zu meldenden Stammdaten bereits sehr weitgehend und umfassen Name des Kontoinhabers, Adresse, Kontonummer, Geburtsdatum, Geburtsort, Kontosalde, Zinsen, Dividenden und Kursgewinne.

Diese Informationen werden von Finanzinstituten, also insbesondere Banken, Investmentfonds und Versicherungsgesellschaften, an die Finanzbehörden des Wohnsitzstaates

des jeweiligen Kunden gemeldet. Insgesamt haben sich 50 Staaten bereits im Jahr 2014 verpflichtet, diesen automatischen steuerlichen Informationsaustausch einzuführen. Die beteiligten Staaten wollen umfassend und automatisch nach einheitlichen Regeln Daten über Konten von Ausländern bei ihren Banken mit den Finanzbehörden der Heimatländer austauschen, und zwar beginnend mit Vorgängen, die das Jahr 2016 betreffen. Der Datentransfer begann am 30.09.2017.

Hierdurch sind die Weichen nicht nur für einen europaweiten, sondern weltweiten Informationsaustausch gestellt. Auf der Grundlage der vereinbarten Standards wer-

den erstmals seit September 2017 flächendeckend automatisch Informationen ausgetauscht. Das Jahr 2017 ist deshalb für die steuerliche Transparenz ein Jahr der Wende, da die heimischen Finanzbehörden Einsicht in Auslandsgeschäfte ihrer Bürger bekommen. Dabei haben die Finanzbehörden nicht nur Privatvermögen im Auge, sondern auch Vermögen, die auf den Konten von Treuhändern, Trusts und Stiftungen gehalten werden, fallen darunter. Wichtige Länder wie Panama, die Schweiz und Singapur haben sich ab 01.09.2018 diesem Datenaustauschverfahren angeschlossen. Damit geht die Zeit des Bankgeheimnisses, zumindest gegenüber den Finanzbehörden, zu Ende.

Vorteile und Risiken bei Sprinterklauseln

Sprinterklauseln werden häufig in Aufhebungs- oder Abwicklungsverträgen vereinbart. Hierbei wird dem Arbeitnehmer das Recht eingeräumt, das Arbeitsverhältnis vor Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist zu beenden und für die vorzeitige Beendigung eine Abfindung zu erhalten. Der Arbeitnehmer kann aufgrund dieses Sonderkündigungsrechts bereits vor Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist kurzfristig ein neues Arbeitsverhältnis beginnen. Die Abfindungszahlung für die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist für den Arbeitnehmer in steuerrechtlicher Hinsicht privilegiert und sozialversicherungsfrei. Auch der Arbeitgeber spart die Beiträge zur Sozialversicherung, die für Vergütungszahlungen bis zum Ablauf der Kündigungsfrist angefallen wären.

Bei der Gestaltung und Umsetzung von Sprinterklauseln ist jedoch Vorsicht geboten. Im Hinblick auf die in Sprinterklauseln zu vereinbarenden Mindestkündigungsfrist zur vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses hat das Bundesarbeitsgericht (BAG) eine Frist von drei Tagen als zulässig anerkannt. Der Arbeitgeber sollte – soweit der Arbeitnehmer nicht freigestellt wird – auf eine angemessene Sonderkündigungsfrist in der Sprinterklausel achten, um den kurzfristigen Wegfall des Arbeitnehmers organisatorisch auffangen zu können.

Die Ausübung des Sonderkündigungsrechts durch den Arbeitnehmer unterliegt nach der Rechtsprechung des BAG dem Schriftformerfordernis. Eine Kündigung des Arbeitnehmers

per E-Mail oder per Telefax führt nicht zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses und kann den Arbeitgeber zur fristlosen Kündigung wegen Arbeitsverweigerung oder auch wegen Verstoßes gegen das Wettbewerbsverbot berechtigen, wenn der Arbeitnehmer zwischenzeitlich ein neues Arbeitsverhältnis bei einem Konkurrenzunternehmen aufgenommen hat.

Soweit der Arbeitnehmer nach Geltendmachung seines Sonderkündigungsrechts keine Anschlussbeschäftigung hat, führt die vorzeitige Beendigung unter Zahlung einer Abfindung zu einem Ruhen des Arbeitslosengeldanspruches gemäß § 158 SGB III bis zum Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist.

Immobilien

Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude

Die Aufteilung eines einheitlichen Grundstückskaufpreises auf das Gebäude sowie den Grund und Boden ist in der Praxis ertragsteuerlich relevant, weil nur die Anschaffungskosten für den Gebäudeteil abgeschrieben werden können. Der Grund und Boden gilt als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut. Die Finanzverwaltung hat für diese Zwecke Arbeitshilfen (Excel-Berechnungsmodule) veröffentlicht, die als Maßstab dienen sollen. Steuerpflichtige können auch mittels eines Sachverständigengutachtens eine Aufteilung vornehmen. Der Bundesfinanzhof urteilt großzügig in dieser Frage: Eine vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grundstück und Gebäude ist – auch ohne Vorliegen eines Gutachtens – jedenfalls dann der Berechnung der Absetzung für Abnutzung (AfA) auf das

Gebäude zugrunde zu legen, sofern sie nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt. Die vertragliche Kaufpreisaufteilung darf die realen Wertverhältnisse nicht in grundsätzlicher Weise verfehlen und muss deshalb wirtschaftlich haltbar erscheinen.

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sieht das Bewertungsgesetz dagegen bestimmte Wertermittlungsverfahren für Grundstücke vor. Der Steuerpflichtige kann jedoch gutachterlich nachweisen, dass der gemeine Wert des Grundstücks tatsächlich niedriger als die Bewertung nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ist. Derartige Gutachten müssen allerdings plausibel sein, auch wenn sie von einem Sachverständigen erstellt werden. In einem

Streitfall des Finanzgerichts (FG) Berlin erstellte ein Gutachter ein solches Verkehrswertgutachten. Der Sachverständige verwendete dabei acht Vergleichsobjekte in unterschiedlichen Ortsteilen. Von den Vergleichsobjekten war jeweils die Straße angegeben, nicht aber die Hausnummer. Während das Bewertungsobjekt vom Gutachter persönlich besichtigt wurde, wurden die Vergleichsobjekte nur mittels einer virtuellen Außenbesichtigung in Augenschein genommen. Das FG erkannte das Gutachten nicht an. Es bemängelte die Anonymisierung der Vergleichsgrundstücke sowie die lediglich virtuelle Außenbesichtigung und hielt den gewählten örtlichen Vergleichsraum und den Vergleichszeitraum für nicht plausibel.

Wirtschaft und Recht

Gewährleistung beim Gebrauchtwagenkauf

Das Oberlandesgericht Oldenburg hat sich jüngst mit der beim Erwerb eines Gebrauchtwagens gängigen Formulierung „gekauft wie gesehen“ auseinandergesetzt, die keineswegs in jedem Fall einen Gewährleistungsanspruch ausschließt. Es ging um einen gebrauchten Pkw, den die Klägerin gegen Erstattung des Kaufpreises zurück-

geben wollte. Sie begründete das mit einem Vorschaden des Fahrzeugs, der ihr beim Kauf nicht bekannt war. Der Verkäufer bestritt einen solchen Schaden und verwies zudem auf die verwendete Wendung „gekauft wie gesehen“. Tatsächlich fand ein gerichtlicher Sachverständiger einen erheblichen, nicht vollständig und fachgerecht beseitigten

Unfallschaden. Das Gericht stellte daraufhin fest, dass der Ausdruck „gekauft wie gesehen“ nur für diejenigen Mängel gilt, die ein Laie ohne Hinzuziehung eines Sachverständigen bei einer Besichtigung erkennen kann. Ansonsten muss der Verkäufer im Kaufvertrag einen umfassenden Haftungsausschluss für alle ihm unbekanntem Mängel regeln.

Wichtiges zur Kassennachschau und zur Verfahrensdokumentation

Ende 2016 wurde das sogenannte Kassengesetz verabschiedet. Dieses verpflichtet den Steuerpflichtigen grundsätzlich ab dem 01.01.2020 zum Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung. Mit diesem Gesetz wurde der Finanzverwaltung außerdem die Möglichkeit der Kassennachschau ab dem 01.01.2018 eingeräumt. Der Prüfer kann ohne vorherige Ankündigung in den Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen während der üblichen Geschäftszeiten die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben prüfen. Werden bei dieser Prüfung Sachverhalte festgestellt, die für die Besteuerung erheblich sind, kann ohne vorherige Ankündigung zu einer steuerlichen Außenprüfung übergegangen werden.

Dem Steuerpflichtigen obliegt eine Mitwirkungspflicht, indem er dem Amtsträger auf Verlangen sämtliche Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassensführung erheblichen sonstigen Unterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen hat. Aufgrund dieser Mitwirkungspflicht liegt die Vermutung nahe, dass der Amtsträger sich die

Verfahrensdokumentationen für das verwendete Kassensystem vorlegen lassen wird.

Die Verpflichtung, eine Verfahrensdokumentation zu erstellen, ist den Steuerpflichtigen im Rahmen der Einführung bzw. Erweiterung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) mit Wirkung zum 01.01.2015 auferlegt worden. In diesem Rahmen muss für das vom Steuerpflichtigen verwendete Kassensystem eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des Systems vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Sollte die Dokumentation nicht oder nur unvollständig vorhanden sein, wird sich diese Tatsache negativ auf das Gesamtbild auswirken.

Das Kassengesetz schreibt vor, dass Registrierkassen die Umsätze ab dem 01.01.2017 einzeln aufzeichnen können müssen. Die einzige Ausnahme bleibt die offene Ladenkasse. Jedoch ist auch für die Führung der offenen Ladenkasse eine entsprechende Dokumentation vorzulegen.

Betriebsstätten internationaler Unternehmen

Die Umsetzung des Aktionsplans der OECD gegen internationale Steuervermeidung und Steuerverlagerung (BEPS) nimmt langsam Formen an. Am 07.06.2017 haben 69 Staaten das sogenannte Multilaterale Instrument (MLI) unterschrieben. Da einige Änderungen in der internationalen Steuergesetzgebung nur in Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart werden können, regelt das MLI die Änderung vieler Abkommen. So können die Änderungen schneller umgesetzt werden, als wenn jedes Abkommen einzeln neu verhandelt werden müsste.

Durch die Ratifizierung des MLI wird sich eine ganze Reihe von deutschen Doppelbesteuerungsabkommen ändern. Bedingung hierfür ist, dass der andere beteiligte Staat

den Änderungen durch das MLI ebenfalls zugestimmt hat. Auch wenn Deutschland wie viele exportorientierte Länder den meisten Änderungen zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs im MLI (noch) nicht zugestimmt hat, kommt es in bestimmten Fällen doch zu Änderungen. Das betrifft vor allem Vertreterbetriebsstätten und Lagerbetriebsstätten. Bei Vertreterbetriebsstätten treten Änderungen nur in Konstellationen auf, bei denen eine ausländische Tochtergesellschaft neben der deutschen Muttergesellschaft Vertriebsaktivitäten (z. B. über einen Kommissionär) in einem Land entfaltet. Wenn dieses Land der Definitionserweiterung zugestimmt hat, kann dadurch eine Vertreterbetriebsstätte der Tochtergesellschaft begründet werden.

Keine Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass der sogenannte Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF), durch den Sanierungsgewinne steuerlich begünstigt werden sollten, für die Vergangenheit nicht angewendet werden darf. Der BFH hatte zuvor den Sanierungserlass verworfen, weil er gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Das BMF hatte die Finanzämter daraufhin angewiesen, den Erlass in den Fällen, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger vor dem 09.02.2017 endgültig auf ihre Forderung verzichtet haben (Altfälle), gleichwohl weiterhin anzuwenden. Der BFH hat nun jedoch festgestellt, dass auch diese Anordnung gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt; eine solche Anordnung hätte nur der Gesetzgeber treffen können. Mit Wirkung ab dem 27.06.2017 sind zwar inzwischen antragsgebundene Steuerbefreiungstatbestände für Sanierungsgewinne gesetzlich geschaffen worden, diese Bestimmungen finden jedoch auf Altfälle keine Anwendung.

Gewerblicher Grundstückshandel und Liebhaberei

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit den steuerlichen Folgen eines gewerblichen Grundstückshandels befasst, der sich im Nachhinein als wirtschaftliche Fehlinvestition herausgestellt hat. Der Steuerpflichtige hatte im Jahr 1992 ein Grundstück zur Errichtung eines Büro- und Boardinghauses erworben. Er plante, das Grundstück sowie das noch zu errichtende Gebäude zu veräußern, was jedoch tatsächlich nicht gelang. Eine beantragte Baugenehmigung wurde abgelehnt, ein neuer Bauantrag wurde nicht gestellt.

Der Steuerpflichtige ist davon ausgegangen, steuerlich den Kauf des Grundstücks aufgrund des nach Bebauung geplanten Verkaufs im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit vorgenommen zu haben. In den folgen-

den Jahren hat er laufend Verluste aus Schuldzinsen geltend gemacht, im Jahr 2005 wollte er zudem das Grundstück aufgrund eines mittlerweile niedrigeren Verkehrswerts abschreiben.

Der BFH hat jedoch die Tätigkeit des Steuerpflichtigen zumindest im Streitjahr 2005 als nicht steuerbare Liebhaberei angesehen, da eine seiner Ansicht nach ursprünglich tatsächlich vorhandene Gewinnerzielungsabsicht nachträglich entfallen sei. Er begründet das damit, dass ab dem Jahr 1994, als der ursprüngliche Käufer absprang, eine kontinuierliche Verlustperiode begonnen hat, in der der Steuerpflichtige kein gewinnbringendes Verwertungskonzept entwickeln konnte. Zum Nachteil hat er dem Steuerpflichtigen angerechnet, dass er auf die

zunehmenden Vermarktungsschwierigkeiten mit Untätigkeit reagiert und nicht fortlaufend neue Planungen durchgeführt hat.

Der Steuerpflichtige könne nicht unbegrenzt einen steuerlichen Gewerbebetrieb fortführen, wenn zugleich feststeht, dass kein Totalgewinn mehr erzielbar ist. Die Hoffnung auf einen Veräußerungsgewinn aus einem unbebauten Grundstück nach einer über zehn Jahre dauernden Halteperiode ändere daran nichts, da derartige Gewinne vom Gesetzgeber regelmäßig der privaten und nicht der gewerblichen Tätigkeit zugeordnet werden. Der Wandel zur Liebhaberei könne vom Steuerpflichtigen nur durch eine rechtzeitig zu erklärende Betriebsaufgabe vermieden werden.

Alle Steuerzahler

Veräußerung junger Aktien nach Ausübung von Bezugsrechten aus Altanteilen

Der Bundesfinanzhof hat sich mit der Frage befasst, wie bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns einer Aktie die Anschaffungskosten des Bezugsrechts anzusetzen sind. In dem entschiedenen Fall hatte ein Aktionär 2010 über die Ausübung von Bezugsrechten junge Aktien erworben. Die Bezugsrechte stammten von vor dem 01.01.2009 ange-

schafften (Alt-)Aktien. Die Altaktien waren bereits steuerentstrickt.

Nach Auffassung des Gerichts sind die Anschaffungskosten des Bezugsrechts entgegen der gesetzlichen Regelung nicht mit 0 €, sondern in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Dazu ist ein Splittingverfahren

anzuwenden. Anderenfalls wären die durch die Abspaltung von den Altanteilen auf die neuen Anteile übergegangenen und aufgrund des Ablaufs der (damaligen) Veräußerungsfrist nicht mehr steuerbaren stillen Reserven lediglich aufgrund der Kapitalerhöhung erneut steuerverhaftet.

Impressum

Herausgeber

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

V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck
ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:
valido marketing services GmbH

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 „Publikationen“.

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.