

INHALT

Editorial

Risiko Kassenbuch: EC-Karten-Umsätze problematisch 1

SchwerpunkttHEMA

Umsatzsteuerliche Organschaft und Vorsteuerabzug bei Beteiligungen – aktuelle Änderungen 2

Alle Steuerzahler

Ausfall einer Kapitalforderung als steuerlicher Verlust 3

Spenden durch Verzicht auf einen vertraglichen Anspruch 4

Ehrenamtliche Tätigkeiten nicht sozialversicherungspflichtig 4

Überschreiten privater Vermögensverwaltung 5

Übertragung von Verlusten unter Freunden? 6

Wirtschaft und Recht

Cloud-ERP aus Sicht der Finanzabteilung 6

Die „führungslose“ GmbH 7

Unternehmensbesteuerung

Allgemeines Billigkeitsrecht in Sanierungsfällen 3

Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlagen „in letzter Sekunde“ 4

Die GmbH & atypisch Still 7

§ 50d Abs. 3 EStG verstößt gegen Europarecht 8

Kommentar

Überraschende Abzugspflicht bei Entgeltzahlung ins Ausland droht 5

Immobilien

Vermieter muss haushaltsnahe Dienstleistungen aufschlüsseln 3

Mietvertragliche Pflicht zur Gartenpflege 6

Zuschlag für Schönheitsreparaturen zur Grundmiete 8

Umsatzsteuer

Rechnungen über Kleinbeträge 7

Editorial

Risiko Kassenbuch: EC-Karten-Umsätze problematisch

In Branchen mit überwiegendem Bargeldverkehr können Kunden oft auch die EC-Karte verwenden. Bisher war gängige Praxis, diese Kartenumsätze wie folgt aufzuzeichnen: Alle täglichen Umsätze werden im Kassenbuch erfasst, ohne zwischen den tatsächlichen Barumsätzen (Zahlung mit Bargeld) und den eigentlich unbaren Umsätzen (Zahlung mit EC-Karte) zu unterscheiden. Anschließend wird die Summe der Zahlungen mit EC-Karte quasi als Ausgabe wieder aus dem Kassenbuch ausgetragen. Bei der buchhalterischen Erfassung wird der gesamte Umsatz (bar und EC-Karte) auf dem Kasse-Konto gebucht. Die Kartenumsätze werden anschließend über das Geldtransitkonto ausgebucht. Damit verbleibt als Saldo nur der echte Barumsatz.



Der Deutsche Steuerberaterverband hatte sich zu dieser Praxis an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) gewandt. Dieses hat nun in Abstimmung mit den Finanzbehörden der Länder seine Rechtsauffassung vorgetragen: Bare und unbare Geschäftsvorfälle sind in der Regel getrennt zu buchen. Im Kassenbuch sind nur Barein-

nahmen und Barausgaben zu berücksichtigen. Die Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle im Kassenbuch stellt einen Mangel der Buchführung dar.

Was heißt das? Im Rahmen einer Kassennachschau könnte es wegen der Verwerfung der Kassenerfassung zu Hinzuschätzungen seitens der Finanzverwaltung kommen. Zur Vermeidung solcher Hinzuschätzungen sollten die Umsätze mit EC-Karten in einer weiteren Spalte im Kassenbuch oder in einem Nebenbuch erfasst werden. Das ist arbeitsaufwendig und praxisfern. Der Steuerberaterverband fordert deshalb die Anerkennung der langjährigen Praxis aus folgenden Gründen:

- Das Kassenbuch hat den richtigen Tagesendbestand, wenn Umsätze mit EC-Karten aus dem Kassenbuch ausgetragen und über das Geldtransitkonto verbucht werden.
- Die Kassensturzfähigkeit ist jederzeit gegeben.
- Hohe Transparenz ist gewährleistet.
- Die Umsatzsteuer wird korrekt erfasst.

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung tatsächlich Hinzuschätzungen vornehmen wird und ob die Gerichte diese für gerechtfertigt halten.



Thomas Vogl
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Geschäftsführer und Partner der ATG

Umsatzsteuerliche Organschaft und Vorsteuerabzug bei Beteiligungen – aktuelle Änderungen

Hintergrund

In den vergangenen Jahren haben sich sowohl der Bundesfinanzhof (BFH) als auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) in mehreren Entscheidungen zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sowie zum Umfang des Vorsteuerabzugs beim Erwerb und im Zusammenhang mit dem Halten und Verwalten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen geäußert. Daraus hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Konsequenzen gezogen und mit Schreiben vom 26.05.2017 den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend angepasst.

Definition der umsatzsteuerlichen Organschaft

Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Es ist dabei nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind. Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist die Organgesellschaft in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht mehr selbstständig; Unternehmer ist der Organträger. Die Umsätze werden somit in der Umsatzsteuererklärung des Organträgers erfasst, auch die Vorsteuer macht dieser geltend.

Unter finanzieller Eingliederung versteht man den Besitz der Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft, sodass der Organträger durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen durchsetzen kann. Eine wirtschaftliche Eingliederung ist gegeben, wenn die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens wirtschaftlich tätig ist. Und die organisatorische Eingliederung setzt schließlich voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch tatsächlich wahrgenommen wird. Hierzu gehört in der Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft.

Änderungen durch das BMF-Schreiben

Nach dem Gesetzeswortlaut kamen bis jetzt nur juristische Personen als Organgesellschaft in Betracht. Aufgrund der EuGH-Rechtsprechung hat das BMF seine Sicht-

weise geändert und lässt nun auch Personengesellschaften als Organgesellschaften zu, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist. Das ist der Fall, wenn neben dem Organträger nur Personen Gesellschafter der Personengesellschaft sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, sodass die Durchgriffsmöglichkeit selbst bei Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

Hinsichtlich der finanziellen Eingliederung wird im BMF-Schreiben klargestellt, dass Stimmbindungsvereinbarungen oder Stimmrechtsvollmachten grundsätzlich ohne Bedeutung sind. Diese können nur zu beachten sein, wenn sie sich ausschließlich aus Regelungen der Satzung wie etwa bei einer Einräumung von Mehrfachstimmrechten ergeben. Zur organisatorischen Eingliederung führt das BMF aus, dass der Organträger seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen können muss. Es reicht nicht aus, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist. Im Fall eines Beherrschungsvertrags besteht die organisatorische Eingliederung erst nach dessen Eintragung ins Handelsregister.

Die durch das BMF übernommene BFH-Rechtsprechung zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz führt zu beträchtlichen Änderungen. Die Organschaft endet nicht mehr nur bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft, sondern auch bei derjenigen über das Vermögen des Organträgers. Das gilt jeweils auch bei Bestellung eines Sachwalters im Rahmen der Eigenverwaltung. Die Organschaft wird sogar bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet, wenn ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wird und eine Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger nicht mehr möglich ist. Gleiches gilt für die Fälle, in denen für den Organträger und die Organgesellschaft ein personenidentischer Sachwalter, vorläufiger Insolvenzverwalter oder Insolvenzverwalter bestellt wird.

Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Halten und Verwalten von Beteiligungen

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind der bloße Erwerb und das reine Halten von Beteiligungen mit der Absicht,

(lediglich) Beteiligungserträge zu erzielen, keine wirtschaftliche Tätigkeit, sodass kein Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen besteht. Dagegen wird durch das entgeltliche Eingreifen in die Verwaltung der Beteiligungsgesellschaften eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet (Führungsholding), sodass ein Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen möglich ist. Durch das BMF-Schreiben neu in den UStAE eingefügt wurde eine weitere Einschränkung dahingehend, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit dem Einwerben von Kapital zur Anschaffung einer Beteiligung für den Unternehmer (insbesondere für eine Holding) nicht gegeben ist, soweit das eingeworbene Kapital in keinem Verhältnis zu der gehaltenen Beteiligung steht oder wenn die steuerbaren Ausgangsumsätze, die das Vorsteuerabzugsrecht begründen sollen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Zeitliche Anwendung

Die Änderungen im UStAE sind grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Regelungen für die Einbeziehung von Personengesellschaften in umsatzsteuerliche Organschaften sowie die geänderten Vorgaben zur organisatorischen Eingliederung gelten allerdings erst für nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze. Vorausgesetzt, dass sämtliche betroffenen Steuerfestsetzungen der Beteiligten noch änderbar sind, wird es jedoch nicht beanstandet, wenn die Grundsätze des BMF-Schreibens schon vorher übernommen werden.

Fazit

Für die Praxis von besonderem Interesse dürfte die Anerkennung von Personengesellschaften als Organgesellschaften sein. Erfreulich ist hierbei die lange Übergangsfrist bei gleichzeitiger Ermöglichung der freiwilligen Anwendung in noch offenen Veranlagungszeiträumen, um Gestaltungsspielräume ausnutzen zu können. Da die Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft kraft Gesetzes eintreten, ist es unabdingbar zu prüfen, ob Tochter- oder Einzelpersonengesellschaften künftig einbezogen sind. Um das gegebenenfalls zu verhindern, kann etwa ein Minderheitsgesellschafter beteiligt werden, der nicht finanziell in das Unternehmen des potenziellen Organträgers eingegliedert ist.

Ausfall einer Kapitalforderung als steuerlicher Verlust

Die Finanzverwaltung und einige Finanzgerichte vertraten bisher die kritikwürdige und unbefriedigende Auffassung, dass ein insolvenzbedingter Ausfall einer Darlehensforderung beim Gläubiger keinerlei steuerliche Berücksichtigung finden kann. Dieser Ansicht ist nun der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entgegengetreten. Der BFH führt aus, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust in der privaten Vermögenssphäre führt (§ 20 Abs. 2 EStG). Dieser ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen beschränkt verrechenbar (§ 20 Abs. 6 EStG).

Zur Begründung führt der BFH an, dass mit Einführung der Abgeltungsteuer eine vollständige Erfassung aller positiven und negativen Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden soll. Wirtschaftlich macht es zudem keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige die Forderung noch kurz vor dem Ausfall (z. B. zu einem symbolisch niedrigen Preis) veräußert oder ob er sie (z. B. weil er keinen Käufer findet oder auf eine Quote hofft) behält und danach einen Ausfall erleidet.

Der steuerliche Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls liegt vor, wenn endgültig feststeht, dass keine (weiteren) Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist.

Diese neue Rechtsprechung hat auch Auswirkungen auf die praxisrelevante Frage, wie Verluste aus Darlehensforderungen von Gesellschaftern gegenüber ihrer Kapitalgesellschaft künftig nach dem Wegfall des steuerlichen Eigenkapitalersatzrechtes im Rahmen von § 17 EStG (siehe hierzu das Schwerpunktthema in unserer Ausgabe 6/2017) zu behandeln sind. Auch Forderungsverluste aus Gesellschafterdarlehen sind demnach generell und nach den dargestellten Grundsätzen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerlich zu berücksichtigen.

Unternehmensbesteuerung

Allgemeines Billigkeitsrecht in Sanierungsfällen

Ein Erlass von Verbindlichkeiten führt in Sanierungsfällen zu einem steuerlichen Ertrag. Eine Besteuerung dieses Sanierungsgewinns kann jedoch im Widerspruch zum eigentlichen Zweck der Sanierungsmaßnahme stehen. Nach Feststellung der Gesetzeswidrigkeit des sogenannten Sanierungserlasses durch den Bundesfinanzhof wurden vom Gesetzgeber neue Vorschriften erlassen, die Sanierungsgewinne steuerfrei stellen. Diese Vorschriften sind noch nicht in Kraft getreten, da eine beihilferechtliche Würdigung der EU-Kommission noch nicht erfolgt ist.

Da der Sanierungserlass nicht mehr und die neue Gesetzeslage noch nicht anzuwenden ist, besteht bei einer Sanierung deshalb das Problem der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, sofern nicht aus-

reichend Verlustvorträge zur Verrechnung zur Verfügung stehen oder der Sanierungsgewinn die Grenze der Mindestbesteuerung übersteigt.

In der Abgabenordnung gibt es die Möglichkeiten einer abweichenden Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen im Festsetzungsverfahren (§ 163 AO), der Stundung (§ 222 AO) und des Erlasses von Steuern (§ 227 AO) im Erhebungsverfahren. Dieses Billigkeitsrecht ist an sachliche und persönliche Billigkeitsgründe geknüpft.

Sachliche Billigkeitsgründe ergeben sich aus der Abwägung der Steuerbelastung für den Steuerpflichtigen und dem Zweck des Steuergesetzes. Ebenso ist § 163 AO ein Instrument der Finanzverwaltung, um auf eine geänderte Rechtsprechung zu reagieren.

Vermieter muss haushaltsnahe Dienstleistungen aufschlüsseln

Wenn in einem Mietvertrag bezüglich der Betriebskosten Vorauszahlungen vereinbart sind, schuldet der Vermieter eine jährliche Abrechnung bis zum Ende des folgenden Kalenderjahres. Diese Abrechnung muss eine geordnete Gegenüberstellung der Gesamtkosten sowie den Kostenverteilungsschlüssel zu den jeweiligen Einzelpositionen und den sich daraus ergebenden Einzelbetrag enthalten.

Die Abrechnung muss so gestaltet sein, dass der Mieter daraus die für haushaltsnahe Dienstleistungen aufgewendeten, steuerlich absetzbaren Beträge eigenständig ermitteln kann. Das gilt nach einem Urteil des Landgerichts Berlin auch dann, wenn der Mietvertrag eine Klausel enthält, wonach der Vermieter nicht verpflichtet ist, eine entsprechende Bescheinigung auszustellen. Eine solche Klausel benachteiligt den Mieter unangemessen und ist deshalb unwirksam.

Spenden durch Verzicht auf einen vertraglichen Anspruch

Neben Bar- und Sachmitteln können auch Rechte wie beispielsweise Forderungen Gegenstand von Spenden sein. Eine solche Forderung kann ein vertraglicher Anspruch des Zuwendenden auf eine Vergütung gegen eine gemeinnützige Einrichtung sein. Verzichtet der Zuwendende nach Leistungserbringung auf die gesamte oder nur auf einen Teil der Vergütung, handelt es sich um eine Geldspende. Es wird lediglich auf ein Hin-und-her-Zahlen der Art verzichtet, dass die Vergütung erst an den Zuwendenden fließt und dieser anschließend den Betrag wieder an die gemeinnützige Einrichtung als Spende zurückzahlt. Die gemeinnützige Einrichtung kann dem Zuwendenden unter den folgenden und grundsätzlich schriftlich nachzuweisenden Voraussetzungen eine Zu-

wendungsbestätigung ausstellen: Es muss ein vertraglicher Vergütungsanspruch in angemessener Höhe gegen die gemeinnützige Einrichtung entstanden sein. Der Zuwendende hat nach Rechnungsstellung zeitnah auf seinen werthaltigen Vergütungsanspruch verzichtet. Er hat die Spende freiwillig und unentgeltlich geleistet und wurde dadurch endgültig wirtschaftlich belastet. Die Spende muss für steuerbefreite Zwecke verwendet werden.

Die Gestaltungsmöglichkeit, einer gemeinnützigen Einrichtung eine Forderung zu spenden, beschränkt sich aber nicht nur auf Forderungen gegen die gemeinnützige Einrichtung selbst. Es kann vielmehr grundsätzlich jede Forderung gespendet werden,

wenn sie bereits entstanden und einklagbar ist oder zumindest eine gesicherte Anwartschaft auf ihren Erwerb besteht. Die Spende einer gegen Dritte bestehenden Forderung an eine gemeinnützige Einrichtung erfolgt, indem der Gläubiger der Forderung mit der gemeinnützigen Einrichtung einen Abtretungsvertrag schließt und danach die Abtretung der Forderung dem Dritten (Schuldner) angezeigt wird. Akzeptiert eine gemeinnützige Einrichtung eine Forderung gegen einen Dritten als Spende, hat sie jedoch erhöhte Prüfungspflichten hinsichtlich der Werthaltigkeit und Durchsetzbarkeit der Forderung zu beachten. In der Praxis wird dieser Weg deshalb in der Regel seltener beschritten.

Unternehmensbesteuerung

Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlagen „in letzter Sekunde“

Der Bundesfinanzhof (BFH) nimmt aktuell ein bei ihm seit 2015 anhängiges Verfahren zum Anlass, sich grundsätzlich mit der steuerlichen Behandlung von Einzahlungen in eine Kapitalrücklage auseinanderzusetzen, die Gesellschafter „in letzter Sekunde“ leisten, um insbesondere eine Inanspruchnahme aus durch die Gesellschafter für Kredite der Gesellschaft gewährten Sicherheiten abzuwenden.

In dem zu entscheidenden Sachverhalt haben die Gesellschafter einer GmbH private Sicherheiten (Bürgschaften bzw. Grundschulden) für von der GmbH aufgenommene Bankdarlehen gewährt. Nach mehreren Verlustjahren hat die GmbH ihren Geschäfts-

betrieb eingestellt und ihr gesamtes Vermögen veräußert. Der Veräußerungserlös hat jedoch nicht ausgereicht, die Bankdarlehen zu tilgen. Die Gesellschafter haben daher der Gesellschaft Barmittel durch Einzahlung in eine Kapitalrücklage zugeführt, um der GmbH die Tilgung der Bankdarlehen zu ermöglichen, die zur Freigabe der durch die Gesellschafter gewährten Sicherheiten erforderlich war.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in der Vorentscheidung die Meinung vertreten, dass die Einzahlung in die Kapitalrücklage nicht in Höhe des Nominalbetrags als nachträgliche Anschaffungskosten der Gesellschafter zu berücksichtigen sei, sondern nur insoweit,

als diese wirtschaftlich nicht zur Freigabe der Sicherheiten der Gesellschafter diene. Nur in dieser Höhe sei durch die Einzahlung der Wert der Gesellschaft erhöht worden.

Der BFH hat jetzt das Bundesministerium der Finanzen dazu aufgefordert, diesem Verfahren beizutreten, um dessen Beurteilung des zu entscheidenden Sachverhalts zu erfahren. Derzeit ist deshalb offen, ob Einzahlungen in eine Kapitalrücklage nur noch bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen mit ihrem Nominalwert als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind. Es bleibt zu hoffen, dass die Rechtsprechung in diesem Punkt zeitnah für Rechtssicherheit sorgt.

Alle Steuerzahler

Ehrenamtliche Tätigkeiten nicht sozialversicherungspflichtig

Ehrenamtliche Tätigkeiten sind auch dann nicht sozialversicherungspflichtig, wenn die betreffenden Personen neben Repräsentations- auch Verwaltungsaufgaben wahrnehmen und an sie angemessene pauschale Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Im entschiedenen Fall verfügte eine Kreishandwerkerschaft über eine Geschäftsstelle

mit Angestellten und einem hauptamtlichen Geschäftsführer. Der Kreishandwerksmeister, Vorstand der Kreishandwerkerschaft, war ehrenamtlich tätig, erhielt aber regelmäßig pauschale Aufwandsentschädigungen. Die Deutsche Rentenversicherung Bund sah ihn als einen geringfügig Beschäftigten an und forderte Beiträge zur gesetzlichen Renten-

versicherung nach. Zu Unrecht, wie das Bundessozialgericht jüngst entschied. Ehrenamtliche Tätigkeiten seien grundsätzlich ideeller Natur und nicht auf Erwerb ausgerichtet. Die Gewährung angemessener Aufwandsentschädigungen ändere daran nichts.

Überraschende Abzugspflicht bei Entgeltzahlung ins Ausland droht

Nicht in Deutschland ansässige Personen oder Unternehmen können mit bestimmten Einkünften beschränkt einkommensteuerpflichtig werden. Jedoch gelingt die Durchsetzung des Besteuerungsrechts nicht immer. Gerade wenn der beschränkt Steuerpflichtige keinen engen Bezug zu Deutschland hat, bereitet die Steuereintreibung Schwierigkeiten. Punktuell löst das Einkommensteuergesetz dieses Problem, indem der deutsche Geschäftspartner gezwungen wird, die Steuer des beschränkt Steuerpflichtigen vom geschuldeten Entgelt einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Zu beachten ist das z. B. bei Zahlungen für Lizenz- und Rechteüberlassungen. Eher unbekannt ist dagegen, dass ein solcher Steuerabzug auch in anderen – nicht ausdrücklich im Gesetz genannten – Fällen vom Finanzamt angeordnet werden kann. Das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) spricht in einer Verfügung vom 27.01.2017 von einer „in der Praxis nicht ausreichend bekannte[n] Vorschrift“ und wirbt für einen verstärkten Rückgriff auf die Norm (§ 50a Abs. 7 EStG).

Das Finanzamt kann aufgrund der gesetzlichen Regelung verlangen, dass vom Entgelt an einen ausländischen Geschäftspartner die deutsche Steuer in vorgegebener Höhe einbehalten und abgeführt wird. Ob und in

welcher Höhe ein Steuerabzug angeordnet wird, liegt im Ermessen des Finanzamts, muss sich aber an der voraussichtlich geschuldeten Steuer orientieren. Die Anordnung muss vor der vollständigen Zahlung erfolgen, sodass zumindest kein Risiko besteht, zum Steuerabzug gezwungen zu werden, obwohl das Entgelt bereits in voller Höhe ausbezahlt wurde. Allerdings ist seitens des Geschäftspartners in der Praxis mit wenig Verständnis für eine Teilzahlung aufgrund einer selbst in der deutschen Finanzverwaltung vielfach unbekanntem steuerlichen Norm zu rechnen. Wird jedoch nach Bekanntgabe der Anordnung trotzdem das volle Entgelt bezahlt, haftet der Leistungsempfänger für die Steuer. Wird Steuer einbehalten und abgeführt, muss dem Geschäftspartner eine entsprechende Bescheinigung ausgestellt werden. Ehe man sich versieht, ist man verlängerter Arm des Finanzamts.

Treffen wird die Regelung zukünftig wohl vor allem Käufer von Grundstücken, wenn es sich beim Verkäufer nicht um einen Inländer handelt. Denn der ausländische Verkäufer unterliegt mit seinem Veräußerungsgewinn der deutschen beschränkten Steuerpflicht, die über den Weg der Abzugspflicht beim Käufer nach § 50a Abs. 7 EStG abgesichert werden kann. Notarielle Urkunden über Grundstückskäufe werden vom Notar auto-



Christian Plötz

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Geschäftsführer und Partner der ATG

matisch an die zuständige Grunderwerbsteuerstelle weitergeleitet. Das BayLfSt weist nun die Grunderwerbsteuerstellen an, die Urkunden in möglicherweise einschlägigen Fällen umgehend nach Eingang an die zuständigen Einkommensteuerstellen weiterzureichen, damit diese eine Anordnung des Steuerabzugs prüfen können. Häufig wird es dann möglich sein, dass die Anordnung noch vor Zahlung des vollständigen Entgelts bekannt gegeben werden kann und ein Steuerabzug notwendig wird. Auch in anderen Bundesländern dürfte damit zu rechnen sein, dass sich die Finanzämter bei schwierigen Fällen dieser „Erfüllungsgehilfen“ bedienen werden. Probleme mit dem ausländischen Verkäufer vermeidet, wer die Möglichkeit des Steuerabzugs im Vorfeld mit diesem besprochen und die gegebenenfalls verminderte Zahlung in einer Steuerklausel festgelegt hat.

Alle Steuerzahler

Überschreiten privater Vermögensverwaltung

Seit Einführung der Abgeltungssteuer werden im Privatvermögen realisierte Gewinne und Verluste bei Wertpapiergeschäften grundsätzlich steuerlich erfasst. Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit kann aber immer noch ein Diskussionspunkt zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung sein. Dabei geht es um Grundstücke oder sonstige Vermögensgegenstände außerhalb des täglichen Gebrauchs, wie z. B. Kunstgegenstände oder Oldtimer. Der Steuerpflichtige hat ein großes Interesse daran, die Gegenstände seiner privaten Vermögensebene zuzuordnen, um diese nach Ablauf einer Frist von einem bzw. zehn Jahren steuerfrei veräußern zu können. Die Finanzverwaltung hingegen sieht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung unter gewissen Voraussetzungen als über-

schritten an und deklariert damit die Veräußerungserlöse unabhängig von den Haltefristen für ewig steuerverhaftet.

Der Bundesfinanzhof (BFH) nimmt in einem aktuellen Urteil zum Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung Stellung und führt aus, dass die sogenannte Verklammerungsrechtsprechung nicht nur für bewegliche, sondern auch für unbewegliche Wirtschaftsgüter anzuwenden ist. Private Vermögensverwaltung bezeichnet die Nutzung des Vermögens im Sinne einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten, z. B. durch Vermietung von Grundstücken. Der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn die Ausnutzung der substantiellen Vermögenswerte in den Vordergrund tritt, d. h. der Verkauf des vorher vermieteten Grundstücks entscheidend

an Bedeutung gewinnt. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall entscheidend.

Besteht das Geschäftskonzept eines Steuerpflichtigen darin, einen beweglichen Gegenstand zu erwerben, zu vermieten und anschließend wieder zu veräußern, und ist bereits beim Kauf dieses Gegenstands sicher, dass ein positives Gesamtergebnis nur durch den Verkauf erzielt werden kann, sieht der Große Senat die Verklammerung der beiden Einzeltätigkeiten (Vermietung und Verkauf) zu einer einheitlichen, über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit. Der BFH stellt nun klar, dass diese Verklammerungsgrundsätze auch auf unbewegliche Gegenstände anzuwenden sind. In einschlägigen Fällen wäre die Haltefrist von zehn Jahren unbedeutend.

Cloud-ERP aus Sicht der Finanzabteilung

Der deutsche Mittelstand hat die Vorteile der Cloud erkannt und führt zunehmend ERP-Lösungen (Enterprise-Resource-Planning) als Software as a Service (SaaS) ein. Laut dem Marktforschungsinstitut Gartner wird die Nachfrage nach Cloud-ERP auch im Jahr 2018 zunehmen. ERP-Software vereinfacht die Steuerungs- und Planungsprozesse in Unternehmen. Intern wird die Zusammenarbeit zwischen Buchhaltung, Einkauf, Verkauf, Lager, Logistik, Fertigung und Service verbessert. Extern wird der Informationsaustausch mit Kunden, Lieferanten, Banken, Finanzämtern und weiteren Stakeholdern optimiert.

ERP-Lösungen aus der Cloud ermöglichen es, Arbeiten und Prozesse abteilungs-, standort- und länderübergreifend in einer zentralen Anwendung zu steuern. Der Online-Zugriff flexibilisiert die Arbeitsorga-

nisation. Eine unternehmensweite Software-Version reduziert den Administrations- und Schulungsaufwand. Lizenzen können nach Bedarf skaliert werden. Auch die IT-Sicherheit kann in Cloud-Rechenzentren oftmals professioneller organisiert werden.

Häufiger Anlass für die Einführung eines cloudbasierten ERP-Systems ist die Transformation von Geschäftsprozessen. Die Nähe von und Kommunikation mit Kunden, Lieferanten und Mitarbeitern steht im Mittelpunkt. Ganzheitliche Veränderungsprozesse bedingen, dass auch die Finanzbuchhaltung als integraler Bestandteil der Unternehmenssteuerung in die Cloud-Lösung eingebunden wird. Die Finanzabteilung hat von Cloud-ERP folgende Vorteile:

1. zentrale Datenhaltung (kein Zeitaufwand für das Zusammenführen von Daten),

2. alle Informationen liegen für Auswertungen zentral vor (bis zum Einzelbeleg) und
3. schnellere und bessere Zusammenarbeit mit anderen Abteilungen und Informationsempfängern.

Gartner* verweist darauf, dass die Evaluation und Auswahl von cloudbasierter Buchhaltung keinesfalls ein durch die IT geführtes Anbietersuchprojekt ist, und sieht deshalb die Verantwortung im Rechnungswesen. Der Wechsel in die Cloud bietet die Chance, gleichzeitig Finanzprozesse kostensenkend zu optimieren. Finanzabteilungen sollten Cloud-ERP rechtzeitig für sich bewerten und im Auswahl- und Entscheidungsprozess als Alternative berücksichtigen.

* Eine Link-Sammlung zum Thema „Cloud-ERP“ finden Sie unter <http://tmc.rsm.de/cloud-erp>.

Alle Steuerzahler

Übertragung von Verlusten unter Freunden?

Gesellschafter einer GmbH, deren Anteile erheblich an Wert verloren haben, suchen oftmals Möglichkeiten, die Beteiligungsverluste durch Veräußerung der Beteiligung dem Grunde nach nutzbar zu machen und diese mit anderen positiven Einkünften steuermindernd zu verrechnen. Manchmal fehlt es den Gesellschaftern selbst jedoch an ausreichend positiven Einkünften, mit denen die Verluste verrechnet werden könnten. Um zu vermeiden, dass die Verluste ins Leere laufen, stellt sich in diesen Fällen die Frage nach der Übertragung des Steuersparpotenzials auf eine andere Person, die die Verluste nutzen kann.

Dem Bundesfinanzhof (BFH) lag ein Fall vor, bei dem ein GmbH-Gesellschafter seine Gesellschaftsanteile, deren Anschaffungskosten mehrere hunderttausend Euro betragen, unentgeltlich auf einen Freund übertragen hat. Der Beschenkte veräußerte den Anteil nach nur wenigen Tagen an seine zu diesem Zweck gegründete GmbH zu einem angemessenen Preis von 400 € und realisierte den Verlust; als unentgeltlicher Rechtsnachfolger darf er die Anschaffungskosten seines Vorgängers geltend machen. Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass bei Übertragungen zwischen Freunden eine widerlegbare Vermutung für ein entgelt-

liches und gegen ein unentgeltliches Rechtsgeschäft und damit gegen die Fortführung der Anschaffungskosten des Vorgängers beim Beschenkten spricht. Grundsätzlich wird bei nahestehenden Personen der Nachweis der Unentgeltlichkeit zwar erleichtert, bei Freunden kann nach Ansicht des BFH jedoch ein besonderes Näheverhältnis nicht ohne Weiteres unterstellt werden. Auch zwischen Freunden gelte der widerlegbare Grundsatz, dass fremde Personen einander im Geschäftsleben nichts zu schenken pflegen. Diese Vermutung falle umso stärker aus, je wirtschaftlich werthaltiger der übertragene Gesellschaftsanteil für die Beteiligten sei. Sollte die Vermutung positiv widerlegt und von einer unentgeltlichen Übertragung ausgegangen werden können, bedarf es einer intensiven Prüfung der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO.

Die Versagung des Gestaltungsmodells durch den BFH lässt aus schenkungsteuerlicher Sicht aufatmen: Hätte sich der BFH bei Übertragungen zwischen Freunden für die Vermutung einer Unentgeltlichkeit ausgesprochen, hätten in Zukunft bei zahlreichen Übertragungen schenkungsteuerliche Tatbestände geprüft werden müssen. Nicht zuletzt hätte der Begriff „Freundschaft“ eine steuerliche Definition bekommen müssen.

Immobilien

Mietvertragliche Pflicht zur Gartenpflege

Häufig findet sich folgende Formulierung in Mietverträgen: „Der Mieter übernimmt die Gartenpflege.“ Das Amtsgericht Würzburg hat in einem aktuellen Streitfall entschieden, dass eine solche Klausel den Mieter lediglich zu einfachen Arbeiten verpflichtet, die ohne große Kosten und Fachkenntnisse zu erledigen sind. Dazu gehört beispielsweise, den Rasen zu mähen, im Herbst Laub zu fegen und hin und wieder Unkraut zu beseitigen. Solange der Garten nicht zu verwahrlosen droht, steht dem Vermieter auch kein Direktionsrecht hinsichtlich der Gartenpflege zu.

Gartenarbeiten, die über diese einfachen Tätigkeiten hinausgehen, sind Aufgaben des Vermieters. Die Kosten dafür können im Zuge der Betriebskostenabrechnung auf den Mieter umgelegt werden, wenn es sich um fortlaufend wiederkehrende Aufgaben handelt (der Turnus kann dabei auch mehrjährig sein).

Rechnungen über Kleinbeträge

Durch das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz ist die Grenze für Kleinbetragsrechnungen rückwirkend zum 01.01.2017 von 150 € auf 250 € brutto erhöht worden. Die Kleinbetragsregelung trägt im täglichen Geschäftsleben zu einer erheblichen Vereinfachung beim Vorsteuerabzug bei (§ 33 UStDV). Die Kleinbetragsrechnungen berechtigen zum Vorsteuerabzug, auch wenn sie nicht den allgemeinen Anforderungen entsprechen, sondern lediglich die folgenden Angaben enthalten:

1. vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. Ausstellungsdatum,
3. Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände bzw. Umfang und Art der sonstigen Leistung,
4. Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe (Bruttobetrag) und

5. anzuwendender Steuersatz oder gegebenenfalls Hinweis auf eine Steuerbefreiung.

Gegenüber den im Gesetz geforderten Rechnungsangaben sind insbesondere die Angabe des Leistungsempfängers sowie ein gesonderter Umsatzsteuerausweis entbehrlich.

Wirtschaft und Recht

Die „führungslose“ GmbH

Die Niederlegung des Amtes des Geschäftsführers einer GmbH ist im Grundsatz selbst dann wirksam, wenn objektiv kein wichtiger Grund vorliegt oder sie zur Unzeit erfolgt. Dieses Prinzip hat das Oberlandesgericht (OLG) Bamberg in einem Fall bestätigt, in dem der einzige Geschäftsführer einer in die Insolvenz geratenen GmbH sein Amt niedergelegt hatte. Das zuständige Amtsgericht hatte den Antrag des Geschäftsführers, ihn im Handelsregister zu löschen, mit der Begründung abgelehnt, dass die Amtsniederlegung zur Unzeit erfolge und die GmbH hierdurch in der Krise führungslos werde. Das OLG entschied, dass die Amtsniederlegung nicht rechtsmissbräuchlich war. Der Geschäftsführer war nicht zugleich alleiniger Gesellschafter der GmbH. Er war

weder unmittelbar noch mittelbar an der GmbH beteiligt. Die Gesellschafter hätten deshalb die Möglichkeit gehabt, einen neuen Geschäftsführer zu bestellen.

Ist nach der Amtsniederlegung oder Abberufung der Geschäftsführung eine GmbH führungslos, kann die Notwendigkeit der gerichtlichen Bestellung eines Notgeschäftsführers bestehen. Die Passivvertretung einer führungslosen GmbH erfolgt durch die Gesellschafter, wenn der GmbH gegenüber Willenserklärungen abzugeben oder ihr Schriftstücke zuzustellen sind. Die Aktivvertretung kann auf Antrag eines Beteiligten durch einen vom Gericht zu bestellenden Notgeschäftsführer erfolgen. Beteiligter ist jeder, der ein rechtliches Interesse an der Ver-

tretungsfähigkeit der GmbH hat, z. B. auch das Finanzamt, wenn es Ansprüche gegen die GmbH geltend machen will. Voraussetzung für die Bestellung eines Notgeschäftsführers ist, dass für die Vertretung der GmbH ein Geschäftsführer erforderlich ist und ein dringender Fall vorliegt. Der Notgeschäftsführer erlangt die Rechtsstellung eines normalen Geschäftsführers. Die Höhe der Vergütung und der Ersatz etwaiger Auslagen werden vom Gericht festgelegt, nach anderer Meinung ist hierüber eine Vereinbarung zwischen Notgeschäftsführer und GmbH erforderlich. Das Amt des Notgeschäftsführers endet mit der Bestellung eines ordentlichen Geschäftsführers, der Erledigung der ihm vom Gericht zugewiesenen Aufgabe oder mit der Abberufung durch das Gericht.

Unternehmensbesteuerung

Die GmbH & atypisch Still

Bei einer GmbH & Still beteiligt sich ein sogenannter stiller Gesellschafter mit einer Vermögenseinlage am Handelsgewerbe einer GmbH. Für die steuerliche Behandlung der stillen Gesellschaft ist zwischen der atypischen und der typischen Form zu unterscheiden. Im Fall einer typisch stillen Gesellschaft liegt steuerlich eine Darlehensgewährung vor; der stille Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die atypische stille Gesellschaft ist hingegen eine Mitunternehmerschaft, sodass der atypisch stille Gesellschafter wie ein Personengesellschafter zu behandeln ist und deshalb auch an den (anteiligen) Verlusten der GmbH im Rahmen seiner Einkommensbesteuerung partizipieren kann. Eine atypisch stille Ge-

sellschaft ist gegeben, wenn der stille Gesellschafter Mitunternehmerinitiative ausüben kann und Mitunternehmerisiko trägt. Dabei können die beiden Merkmale unterschiedlich stark ausgeprägt sein. Ob der stille Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren ist, hat anhand einer Gesamtbetrachtung seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Stellung zu erfolgen. Bleibt das Mitunternehmerisiko des stillen Gesellschafters – etwa mangels Beteiligung am Firmenwert – hinter der Rechtsstellung zurück, die das HGB dem Kommanditisten zuweist, kann nur dann von einem atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis ausgegangen werden, wenn die Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative besonders

stark ausgeprägt ist. Diesbezüglich hat der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst klargestellt, dass bei einer GmbH & Still, bei der der stille Gesellschafter zugleich GmbH-Geschäftsführer ist, die Stellung als Geschäftsführer der GmbH in die Beurteilung einzubeziehen ist. Auch wenn die übrigen Gesellschafter der GmbH die Möglichkeit haben, dem Geschäftsführer durch Gesellschafterbeschluss die Geschäftsführung zu entziehen, beeinflusst das nicht die Möglichkeit der Entfaltung einer stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative. Trotzdem muss laut BFH auch in diesen Fällen ein vermögensmäßiger Gesellschafterbeitrag wie eine Bar- oder Sacheinlage oder aber auch eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung geleistet werden.

§ 50d Abs. 3 EStG verstößt gegen Europarecht

In unserer Ausgabe 5/2017 haben wir darauf hingewiesen, dass das Finanzgericht (FG) Köln die Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs. 3 EStG für europarechtswidrig hält. Die Norm schließt für eine ausländische Gesellschaft eine Reduzierung der Abzugssteuer nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder nach nationalen Vorschriften aus, wenn an dieser Gesellschaft – unmittelbar oder mittelbar – natürliche Personen beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie diese Einkünfte ohne Zwischenschaltung dieser Gesellschaft erzielten. Das gilt nur insoweit, als die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr realisierten

Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. Des Weiteren setzt die Besteuerung in Deutschland voraus, dass für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe fehlen, und die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) bestätigte nun die Europarechtswidrigkeit. Für Besteuerungstatbestände bis einschließlich 31.12.2011 wird die Finanzverwaltung § 50d Abs. 3 EStG damit nicht mehr anwenden

können. Für Zeiträume seit dem 01.01.2012 spricht vieles dafür, dass auch die seither geltende Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG europarechtswidrig ist – so sieht es zumindest das FG Köln. Es ist zwar festzustellen, dass die Vorschrift tatbestandlich leicht entschärft wurde, gleichwohl fehlt es weiterhin an den Kriterien „Anfangsverdacht“ und „Gegenbeweis“. Insofern spricht vieles dafür, dass § 50d Abs. 3 EStG in der bis heute geltenden Fassung über kurz oder lang vollständig verworfen werden wird und der Gesetzgeber für die Zukunft eine geeignete Neuregelung erlassen muss.

Immobilien

Zuschlag für Schönheitsreparaturen zur Grundmiete

Mitunter wird in Mietverträgen neben der Kaltmiete und der Betriebskostenvorauszahlung ein Zuschlag für Schönheitsreparaturen ausgewiesen. Der Bundesgerichtshof hält einen solchen Zuschlag für wirksam. Es handelt sich hierbei um eine sogenannte Preishauptabrede, die keiner Angemessen-

heitskontrolle unterliegt. Der Ausweis eines solchen Zuschlags hat für das Mietverhältnis rechtlich keine Bedeutung. Der Mieter hat die vereinbarte Gesamtsumme zu zahlen, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe dem Vermieter für die Durchführung von Schönheitsreparaturen tatsächlich Kosten

entstehen. Denn im Ergebnis handelt es sich bei dem Ausweis eines solchen Zuschlags lediglich um einen Hinweis auf die Mietpreiskalkulation. Der Zuschlag kann aber nur dann vereinbart werden, wenn die Verpflichtung zur Durchführung der Schönheitsreparaturen tatsächlich beim Vermieter liegt.

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.