

Steuer & Bilanz aktuell - August 2017

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen 2

Abgabefrist für elektronisch übermittelte Einkommensteuer-
erklärungen 2

Zusammenveranlagung und Splittingtarif 2

Für Unternehmer und Freiberufler 3

Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde 3

Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen 3

Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern 5

Für Personengesellschaften 6

Zinsen aus der Einlagefinanzierung 6

Ausscheiden aus Personengesellschaft 7

Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft 8

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer 10

Betriebsrentenstärkungsgesetz beschlossen 10

Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Wohnungseinrichtung 10

Für Bezieher von Kapitaleinkünften 11

Zinszufluss aus einem Lebensversicherungsvertrag 11

Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen
Einkünften 12

Für Kapitalgesellschaften 12

Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenz-
registers 12

Bilanzierung von Gesellschafterverbindlichkeiten mit
Rangrücktritt 13

Bürgschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers 14

In eigener Sache 15

Termine für Steuerzahlungen 16

Termine für August und September 16

Editorial



Liebe Leserinnen, liebe Leser

nach dem etwas überraschenden vorzeitigen Ausscheiden der Frauen-nationalmannschaft bei der EM in den Niederlanden bleibt jetzt wieder etwas mehr Zeit, sich über die aktuellen steuerlichen Neuerungen zu informieren.

Besonders möchte ich auf die Anerkennung der umsatzsteuerlichen Organschaft bei Personengesellschaften durch die Finanzverwaltung hinweisen. Als Reaktion auf die jüngere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sowie des Bundesfinanzhofs hat die Finanzverwaltung nun die betreffenden Passagen im Umsatzsteuer-Anwendungserrlass geändert bzw. ergänzt. Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine Personengesellschaft entgegen der gesetzlichen Regelungen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG Organgesellschaft sein, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein übergeordnetes Unternehmen eingegliedert ist.

Erfreulich ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Zusammenhang mit der sogenannten Realteilung bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft. Gesellschafter können nach Auffassung des BFH weitergehend als bisher aus ihren Personengesellschaften gewinnneutral und damit ohne Aufdeckung stiller Reserven ausscheiden, auch wenn sie lediglich Einzelwirtschaftsgüter ohne sog. Teilbetriebseigenschaft erhalten. Voraussetzung ist, dass diese Wirtschaftsgüter weiterhin als Betriebsvermögen verwendet werden. Hierdurch wurde der erst im Dezember letzten Jahres geänderte Realteilungserrlass der Finanzverwaltung bereits überholt. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die neue Rechtsprechung reagiert.

Ich wünsche Ihnen eine informative Lektüre und noch eine schöne Sommerzeit.

Viele Grüße

Für alle Steuerpflichtigen

Verlängerte Abgabefrist für elektronisch übermittelte Einkommensteuererklärungen bis zum 31.7. des Folgejahres

Fristverlängerung wird derzeit nur in einigen Bundesländern gewährt.

Für alle Steuerpflichtigen

Bundesfinanzhof:
Keine Zusammenveranlagung von unverheirateten, verschiedengeschlechtlichen Partnern

Kein Anspruch von Alleinerziehenden auf den Splittingtarif.

Für alle Steuerpflichtigen

Abgabefrist für elektronisch übermittelte Einkommensteuererklärungen

Das Finanzministerium NRW hat am 30.3.2017 mitgeteilt, dass Stpfl., die ihre Einkommensteuererklärung 2016 auf elektronischem Wege **authentifiziert** übermitteln, eine verlängerte Abgabefrist bis zum 31.7.2017 eingeräumt wird. Voraussetzung ist eine Registrierung unter www.elster.de bis Ende Mai. Dies gilt ausdrücklich auch für die Stpfl., die verpflichtet sind, ihre Einkommensteuererklärung elektronisch abzugeben, wie z.B. Gewerbetreibende und Selbständige.

Bei Arbeitnehmern besteht nur dann eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn sie neben ihrem Arbeitslohn im zurückliegenden Jahr weitere positive Einkünfte, wie z.B. solche aus Vermietung und Verpachtung, erzielt oder Lohnersatzleistungen wie z.B. Arbeitslosengeld erhalten haben und diese Einkünfte und Leistungen einen Betrag von 410 € übersteigen. Aber auch gewährte Freibeträge für den Lohnsteuerabzug oder z.B. die Steuerklassenkombination III/V bei Ehegatten/eingetragenen Lebenspartnern, die beide Arbeitslohn beziehen, führen zur Abgabepflicht. Ggf. kann aber auch die freiwillige Abgabe einer Einkommensteuererklärung sinnvoll sein. In diesem Fall ist allerdings die gesetzliche Abgabefrist unbeachtlich. Vielmehr muss die freiwillige Abgabe einer Einkommensteuererklärung innerhalb der Verjährungsfrist von vier Jahren erfolgen.

Hinweis: Immer mehr Bundesländer gewähren ihren Steuerzahlern eine automatische Fristverlängerung, wenn sie ihre Steuererklärungen elektronisch einreichen. Entsprechende Mitteilungen liegen bereits aus Baden-Württemberg, Hessen, Nordrhein-Westfalen und Bayern vor. Es ist zu vermuten, dass sich weitere Bundesländer anschließen werden.

Sofern die Steuererklärung durch einen Steuerberater oder Lohnsteuerhilfeverein erstellt wird, endet die Frist weiterhin regelmäßig erst Ende Dezember und nicht bereits Ende Juli.

Zusammenveranlagung und Splittingtarif

Der Bundesfinanzhof stellt mit Beschluss vom 26.4.2017 (Aktenzeichen III B 100/16) fest, dass eine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen **verschiedengeschlechtlichen** Lebensgemeinschaft nicht in Betracht kommt. Die vor einigen Jahren erweiterten Möglichkeiten der Zusammenveranlagung erfassen nur Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft i.S.d. Lebenspartnerschaftsgesetzes, weil nur derartige Partnerschaften sich hinsichtlich der durch sie erzeugten rechtlichen Bindungen und gegenseitigen Einstandspflichten herkömmlichen Ehen derart angenähert haben, dass eine steuerliche Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen ist.

Ebenso hatte der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 22.9.2016 (Aktenzeichen III R 62/13) entschieden, dass die Besteuerung Alleinerziehender nach dem Grundtarif anstelle einer Besteuerung nach dem Splittingtarif verfassungsgemäß ist. Im Urteilsfall lebte die verwitwete Stpfl. in 2008 mit ihren beiden 15- bzw. 20-jährigen Töchtern zusammen. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer nach dem Grundtarif fest. Mit ihrer Klage machte die Stpfl. geltend, dass der Ausschluss verwitweter Alleinerziehender vom Splittingtarif mit dem Gleichheitssatz und dem Schutz der Familie unvereinbar sei. Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzhofs

wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt, welche beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvR 221/17 anhängig ist.

Hinweis: Betroffene Alleinerziehende sollten weiterhin den Splittingtarif beantragen und (im Hinblick auf die anhängige Verfassungsbeschwerde) ein Ruhen des Verfahrens begehren, das in diesem Fall zwingend zu gewähren ist.

Für Unternehmer und Freiberufler

Einkommensteuer auf Geschenke an Geschäftsfreunde

Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde sind steuerlich nicht abzugsfähig, wenn deren Wert im Wirtschaftsjahr 35 € übersteigt. Übernimmt der Stpfl. zusätzlich die Steuer, die durch die Zuwendung an den Beschenkten ausgelöst wird, ist auch insoweit der Betriebsausgabenabzug nicht zulässig. Die 35 €-Grenze ist dann hinsichtlich des Werts des Geschenks einschließlich der übernommenen Steuer zu prüfen. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 13/14) entschieden.

Im Wirtschaftsleben ist es üblich, Geschäftspartner zu kulturellen und sportlichen Veranstaltungen einzuladen. Solche Geschenke, die die Geschäftsbeziehung fördern oder Neukunden anziehen sollen, können beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führen. Müsste der Empfänger den Wert der Einladung versteuern, würde der Zweck des Geschenks vereitelt. Deshalb ist es dem Schenkenden gestattet, die auf das Geschenk entfallende Einkommensteuer des Beschenkten zu übernehmen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, wird die Steuer bei ihm mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % erhoben. Durch die Übernahme der Versteuerung kommt es neben dem eigentlichen Geschenk auch zu einem **sog. „Steuergeschenk“**.

Im Urteilsfall hatte ein Konzertveranstalter in großem Umfang Freikarten an Geschäftspartner verteilt. Soweit diesen dadurch steuerpflichtige Einnahmen zugeflossen sind, hatte er pauschal Einkommensteuer auf die Freikarten an das Finanzamt abgeführt. Diese Steuer hat der Bundesfinanzhof nun als weiteres Geschenk beurteilt mit der Folge, dass diese das steuerliche Schicksal der Zuwendung – hier der Freikarten – teilt. Zählt die verschenkte Freikarte zum unangemessenen Repräsentationsaufwand, muss das auch für die übernommene Steuer gelten. Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Betracht, wenn der Wert des Geschenks und die dafür anfallende Pauschalsteuer insgesamt 35 € übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst auf Grund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

Hinweis: Wirtschaftlich ist also sowohl das Geschenk als auch die hierauf vom Stpfl. getragene Pauschalsteuer aus versteuertem Einkommen zu tragen, so dass die Zuwendung vergleichsweise hohe Kosten verursacht.

Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen

Mit Urteil v. 22.2.2017 (Aktenzeichen III R 9/16) hat der Bundesfinanzhof seine einschränkende Auslegung zum Begriff des „anderen Arbeitsplatzes“ bei der Abgrenzung des steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmers fortgeführt. Für den Fall eines Selbstständigen wurde entschieden, dass nicht jeder nur in den Abend-

Verfassungsbeschwerde eingelegt.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Bundesfinanzhof:
Der Aufwand aus der Übernahme der Steuer auf Zuwendungen über 35 Euro durch den Schenker ist nicht abzugsfähig.

Bezüglich der 35-Euro-Grenze ist neben dem Wert des Geschenkes auch die Pauschalsteuer zu berücksichtigen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Grundsatz:

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur dann (beschränkt) abzugsfähig, wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Bundesfinanzhof:

Ein „anderer Arbeitsplatz“ ist jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist.

Das Abzugsverbot gilt nicht, wenn der „andere Arbeitsplatz“ nur eingeschränkt nutzbar und der Steuerpflichtige dadurch auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen ist.

Entscheidend sind die objektiven Umstände des Einzelfalls.

stunden oder an Wochenenden nutzbare Schreibtischarbeitsplatz in einem Praxisraum als „anderer Arbeitsplatz“ einzustufen ist.

Diese Abgrenzung ist von großer Bedeutung, da Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und dessen Ausstattung grundsätzlich nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Hiervon gibt es zwei Ausnahmen:

- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung**, so können die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bis zur Höhe von 1 250 € pro Jahr geltend gemacht werden.
- Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der **gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet.

Im Urteilsfall war der als Logopäde selbständig tätige Stpfl. in angemieteten Räumen in zwei Praxen tätig, die weit überwiegend von seinen vier Angestellten genutzt wurden. Für Verwaltungsarbeiten nutzte er ein häusliches Arbeitszimmer. Das Finanzgericht gelangte auf Grund einer Würdigung der konkreten Umstände (Tätigkeit außerhalb der Praxis, Größe, Ausstattung, Vertraulichkeit der Unterlagen etc.) zu der Auffassung, dass eine Erledigung der Büroarbeiten in den Praxisräumen – auch außerhalb der Öffnungszeiten – nicht zumutbar sei, so dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer begrenzt (Höchstbetrag: 1 250 €) abzugsfähig seien.

Dem folgte der Bundesfinanzhof und führte aus:

– Einerseits ist der Begriff des „anderen Arbeitsplatzes“ **weit auszulegen**: Dies ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Weitere Anforderungen an die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes sind nicht zu stellen. Die Abzugsbeschränkung setzt insbesondere keinen eigenen, räumlich abgeschlossenen Arbeitsbereich voraus. Auch ein Raum, den sich der Stpfl. mit weiteren Personen teilt, kann ein anderer Arbeitsplatz im Sinne der Abzugsbeschränkung sein.

– Andererseits muss der andere Arbeitsplatz so beschaffen sein, dass der Stpfl. auf das **häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist**. Soweit die Nutzung des Arbeitsplatzes in einer Weise eingeschränkt ist, dass der Stpfl. in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verrichten muss, kommt das Abzugsverbot nach seinem Sinn und Zweck nicht zum Tragen.

– **Auch der selbständig Tätige** kann daher auf ein (zusätzliches) häusliches Arbeitszimmer angewiesen sein. Ob dies der Fall ist, muss anhand objektiver Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Anhaltspunkte können sich sowohl aus der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes (Größe, Lage, Ausstattung) als auch aus den Rahmenbedingungen seiner Nutzung (Umfang der Nutzungsmöglichkeit, Zugang zum Gebäude, zumutbare Möglichkeit der Einrichtung eines außerhäuslichen Arbeitszimmers) ergeben. Eines häuslichen Arbeitszimmers bedarf es nicht, wenn es dem Stpfl. in den betrieblichen Räumen zumutbar und auf Grund der räumlichen Situation grundsätzlich auch möglich ist, einen zur Erledigung aller betrieblichen und beruflichen Schreibtisch Tätigkeiten geeigneten, büromäßigen Arbeitsplatz einzurichten. Eine etwaige Unzumutbarkeit ergibt sich nicht allein daraus, dass der Stpfl. nach Feierabend oder am Wochenende im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte.

Handlungsempfehlung: Im Einzelfall sollte sorgfältig dokumentiert werden, dass andere Arbeitsräume nicht genutzt werden können und der Stpfl. daher auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen ist.

Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern

Ein Konsignationslager ist ein Warenlager, das ein Unternehmer bei einem Abnehmer unterhält und aus dem der Abnehmer bei Bedarf Waren entnehmen kann. Diese Art der Lagerhaltung kommt in der Praxis häufig vor. Daher hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt a. M. mit Verfügung vom 23.2.2017 (Aktenzeichen S 7100a A – 004 – St 110) zu den umsatzsteuerlichen Fragen Stellung genommen.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist zunächst zu beachten, dass bei einem Konsignationslager der Lieferer (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware bleibt. Erst wenn der Abnehmer (Konsignatar) die Ware entnimmt, geht auch das Eigentum über. Daraus folgt für grenzüberschreitende Fälle Folgendes:

Wenn ein im Drittlands- oder Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren aus dem Drittland oder dem Gemeinschaftsgebiet in ein von ihm **in Deutschland unterhaltenes Konsignationslager** liefert, aus dem der inländische Abnehmer Waren bei Bedarf entnimmt, verschafft er dem Abnehmer Verfügungsmacht grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Warenentnahme. Damit ist erst in diesem Zeitpunkt eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung gegeben.

Aus diesem Umstand ergeben sich nach der Sichtweise der Finanzverwaltung folgende Konsequenzen:

Konsignationslager mit Drittlandsware

– Fertigt der Abnehmer der Konsignationslagerware diese zum zollrechtlich freien Verkehr ab, so wird er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Er ist jedoch nicht befugt, die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, da im Zeitpunkt der Abfertigung die Verfügungsmacht an der Drittlandsware noch nicht auf ihn übergegangen ist. Der Übergang erfolgt – wie bereits vorstehend angeführt – erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager.

– Mit Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer bewirkt der leistende Unternehmer eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Die Umsatzsteuerbefreiung im Einfuhrfall ist nicht einschlägig, da die Lieferung der Einfuhr zeitlich nachgeht. Der Lieferant ist daher verpflichtet, sich für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland registrieren zu lassen. Er kann dann unter den üblichen Voraussetzungen die vom Abnehmer entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz eines entsprechenden zollamtlichen Zahlungsbelegs oder eines zollamtlich bescheinigten Ersatzbelegs ist.

Konsignationslager mit Waren aus dem Gemeinschaftsgebiet

– Verbringt ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren in sein in Deutschland belegenes Konsignationslager, verwirklicht er in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

– Im Zeitpunkt der Entnahme durch den Leistungsempfänger aus dem Konsignationslager bewirkt der Unternehmer wiederum eine in Deutschland steuerbare

Für Handelsunternehmen

Umsatzsteuerliche Folgen von Warenlieferungen im Zusammenhang mit Konsignationslagern.

Grundsatz:

Umsatzsteuerpflicht entsteht erst im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager durch den Abnehmer.

Ein ausländischer Lieferant mit einem Konsignationslager in Deutschland muss sich für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland registrieren lassen.

Ein EU-Ausländer verbringt Ware in sein Konsignationslager in

Deutschland (innergemeinschaftlicher Erwerb). Die Entnahme durch den Käufer ist für den Ausländer in Deutschland umsatzsteuerpflichtig.

Vereinfachungsregelung einiger EU-Mitgliedsstaaten:

Die Wareneinlagerung in ein Konsignationslager wird als innergemeinschaftliche Lieferung an den Abnehmer gewertet.

Dadurch kann die Registrierungspflicht im anderen Mitgliedsstaat vermieden werden.

Für doppelstöckige Personengesellschaften

und steuerpflichtige Lieferung. Dies hat zur Folge, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer verpflichtet ist, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen.

Konsignationslager in anderen Mitgliedsstaaten mit Waren aus Deutschland

– Verbringt ein in Deutschland ansässiger Unternehmer Ware in sein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Konsignationslager, handelt es sich hierbei um eine innergemeinschaftliche Lieferung in Form des Verbringens, welche steuerfrei ist, wenn die Voraussetzungen buch- und belegmäßig nachgewiesen werden.

Vereinfachungsregelungen in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten

– Entgegen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) haben einige Mitgliedstaaten die Besteuerung der Lagergeschäfte vereinfacht. Die von der MwSt-SystRL abweichende Regelung besteht darin, dass diese Mitgliedstaaten bei der Warenverlagerung in ein Konsignationslager nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager ausgehen, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung an den dortigen Abnehmer im Zeitpunkt der Einlagerung oder Entnahme aus dem Lager.

– Die Vereinfachungsregelung dieser Mitgliedstaaten hat zur Folge, dass nicht der liefernde deutsche Unternehmer, sondern sein Abnehmer die Erwerbsbesteuerung in dem Bestimmungsmitgliedstaat durchzuführen hat. Für den deutschen Unternehmer besteht daher in dem anderen Mitgliedstaat keine Registrierungspflicht, so dass er keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) für seinen in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Unternehmensteil erhält. Dies führt dazu, dass der deutsche Lieferer nicht in der Lage ist, den für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erforderlichen Buchnachweis zu erbringen.

– Solange die EU-Kommission das Problem noch nicht aufgegriffen und gelöst hat, kann im Einzelfall zugelassen werden, dass der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem ausländischen Konsignationslager – parallel zur Erwerbsbesteuerung des Leistungsempfängers im anderen Mitgliedstaat – als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt. Damit entfällt die umsatzsteuerliche Erfassung als innergemeinschaftliches Verbringen beim Transport der Ware in das Konsignationslager. Die „Inneregemeinschaftlichen Lieferungen“ an den Abnehmer sind dementsprechend in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben.

Hinweis: Diese Materie ist vergleichsweise komplex und bedarf im jeweiligen Einzelfall der Hinzuziehung steuerlichen Rats. Insbesondere die Rechtsprechung hat der Auffassung der Finanzverwaltung teilweise widersprochen.

Bei Konsignationslagern im EU-Ausland gelten grds. entsprechende Regelungen, so dass im Regelfall im ausländischen Staat umsatzsteuerliche Pflichten entstehen. Allerdings ist die Umsetzung der umsatzsteuerlichen Regelungen in den einzelnen EU-Staaten nicht deckungsgleich.

Für Personengesellschaften

Zinsen aus der Einlagefinanzierung

Ist ein Gesellschafter an einer gewerblichen Personengesellschaft nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar über eine oder mehrere andere Personengesellschaften beteiligt (doppelstöckige Personengesellschaften), so wird dieser nach

einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift hinsichtlich Sondervergütungen, also Tätigkeitsvergütungen und Entgelten für die Überlassung von Darlehen oder Wirtschaftsgütern, wie ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter behandelt. Im Ergebnis mindern daher solche Vergütungen an den mittelbaren Gesellschafter das steuerliche Ergebnis der Personengesellschaft nicht, sondern sind im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Auch zählen Wirtschaftsgüter, die einer Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden, an der eine mittelbare Beteiligung gehalten wird, zum Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschaft, sodass hierauf entfallende stille Reserven steuerlich erfasst sind.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.10.2016 (Aktenzeichen I R 92/12) entschieden, dass diese Gleichstellung eines mittelbar mit einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter nicht nur hinsichtlich der Sondervergütungen erfolgt, sondern auch hinsichtlich des sog. Sonderbetriebsvermögens II. Dabei geht es um die Frage, ob bei einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft Schuldzinsen, die ein Mitunternehmer der Obergesellschaft zur Fremdfinanzierung von Einlagen in die Untergesellschaft aufwendet, in deren Gewinnfeststellung als Sonderbetriebsausgaben absetzbar sind, was der Bundesfinanzhof grundsätzlich bejaht hat. Die Schuldzinsen sind infolgedessen bei der Untergesellschaft ebenso als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig, wie sie es wären, wenn ein unmittelbar an ihr beteiligter Mitunternehmer die Fremdmittel aufgenommen und ihr zugeführt hätte.

Der Urteilsfall war komplexer: Es ging es um den Sonderbetriebsausgabenabzug der Zinsen aus einer Darlehensschuld der mittelbar beteiligten Obergesellschaft (einer niederländischen Kapitalgesellschaft). Diese war zunächst unmittelbar an der Stpfl., einer deutschen GmbH & Co. KG, beteiligt und nahm ein verzinsliches Darlehen ihrer niederländischen Mutter-Gesellschaft auf, um die Mittel der Stpfl. zuzuführen, die sie ihrerseits zur Finanzierung von Organ-Tochtergesellschaften verwendete. Nach der Darlehensaufnahme und -verwendung brachte die zunächst unmittelbar als Kommanditistin beteiligte niederländische Kapitalgesellschaft ihren Mitunternehmeranteil in eine niederländische Personengesellschaft ein, die gewerblich geprägt bzw. gefärbt war. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass diese Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an dem Veranlassungszusammenhang zwischen Kreditaufnahme und Einlage in die Stpfl. nichts ändert und die gesetzliche Sonderregelung für den mittelbaren Gesellschafter diesen Sachverhalt abdeckt.

Hinweis: Derartige Personengesellschaftsstrukturen sind steuerlich komplex und bedürfen daher der steuerlichen Beratung.

Ausscheiden aus Personengesellschaft

Der Bundesfinanzhof erweitert abermals den Anwendungsbereich der gewinnneutralen Realteilung. Zuletzt mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 11/15) hat das Gericht entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung in allen Fällen der Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters vorliegt, wenn er die erhaltenen Wirtschaftsgüter weiter als Betriebsvermögen verwendet. So wird eine **Buchwertfortführung** auch dann ermöglicht, wenn der ausscheidende Gesellschafter lediglich Einzelwirtschaftsgüter ohne sog. Teilbetriebseigenschaft erhält. Damit wendet sich der Bundesfinanzhof ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Gewinnneutralität nur gewähren will, wenn der ausscheidende Gesellschafter einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil

Sondervergütungen an einen mittelbaren Gesellschafter werden steuerlich genauso behandelt wie im Falle einer unmittelbaren Beteiligung.

Bundesfinanzhof:

Das gilt auch für Schuldzinsen aus einer Fremdfinanzierung eines Gesellschafters für eine mittelbare Beteiligung (sog. Sonderbetriebsvermögen II)

Für alle Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

Bundesfinanzhof:

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung von Einzelwirtschaftsgütern aus, liegt eine steuerneutrale Realteilung vor.

Voraussetzung:

Die erhaltenen Wirtschaftsgüter werden weiterhin als Betriebsvermögen verwendet.

Für alle Personengesellschaften

Europäischer Gerichtshof:

Eine Personengesellschaft kann Organgesellschaft im umsatzsteuerlichen Sinne sein.

Die Finanzverwaltung wendet die neue Rechtsprechung an. Im

erhält.

Kurz zuvor erging ein weiteres Urteil zu diesem Thema. Die beiden entschiedenen Urteilsfälle stellen sich wie folgt dar:

– Im Fall des Urteils v. 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 11/15) hatte ein Gesellschafter seinen Anteil an einer KG zunächst in eine neu gegründete Ein-Mann-GmbH & Co. KG eingebracht, die dann sogleich unter demselben Datum aus der KG ausschied. Zur Abfindung erhielt die ausscheidende neue Gesellschaft alle Wirtschaftsgüter eines nicht als Teilbetrieb organisierten Geschäftsbereichs der KG, den sie anschließend fortführte. Der Bundesfinanzhof stuft diesen Vorgang als gewinnneutrale unechte Realteilung ein. Sowohl die Einbringung des Mitunternehmeranteils in die neu gegründete Gesellschaft als auch die Übernahme der Wirtschaftsgüter bei Ausscheiden aus der KG sei nach den einschlägigen gesetzlichen Regelungen jeweils steuerneutral, also ohne Aufdeckung von stillen Reserven. Alle Rechtsgeschäfte seien je für sich unter die steuerrechtlichen Tatbestände zu subsumieren, sodass keine Zusammenfassung der beiden zum gleichen Datum stattfindenden Vorgänge erfolgen dürfe, was zu einer Steuerpflicht geführt hätte.

– Das Urteil v. 16.3.2017 (Aktenzeichen IV R 31/14) betraf einen Fall, in dem eine von Vater und Sohn betriebene GmbH & Co. KG aufgelöst worden war. Von den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erhielt der Vater nur einen geringen Teil, den er fortan einer GmbH & Co. KG, an der er beteiligt war, zur Verfügung stellte. Der Sohn blieb mit dem wesentlichen Teil des ehemaligen Gesellschaftsvermögens weiter alleine betrieblich tätig. Das Finanzamt hatte eine gewinnneutrale Realteilung abgelehnt, weil die betriebliche Tätigkeit fortgesetzt worden sei. Der Bundesfinanzhof stützte sich demgegenüber darauf, dass die Tätigkeit der Gesellschaft infolge ihrer Auflösung und Vollbeendigung eingestellt worden sei. Es habe deshalb eine echte gewinnneutrale Realteilung stattgefunden.

Hinweis: Die Spielräume für eine buchwertneutrale Auseinandersetzung bei einer Personengesellschaft sind also abermals ausgeweitet worden. Allerdings bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten. Bislang legt diese den Begriff der Realteilung eng aus.

Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

Mit Schreiben vom 26.5.2017 (Aktenzeichen III C 2 – S 7105/15/10002, DOK 2017/0439168) hat die Finanzverwaltung Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur umsatzsteuerrechtlichen Organgesellschaft gezogen und praxisrelevante Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vorgenommen.

Die Finanzverwaltung erkennt organisatorisch und wirtschaftlich eingegliederte Personengesellschaften mit der Rechtsprechung als Organgesellschaften an, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

Die Anforderungen an die organisatorische Eingliederung sind präzisiert und an die Rechtsprechung angepasst worden. Erforderlich ist, dass der **Organträger sei-**

nen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann (es reicht nicht mehr aus, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist). Besteht keine Personenidentität der Geschäftsführung, erfordert die organisatorische Eingliederung wie bisher, dass der Organträger „durch schriftlich fixierte Vereinbarungen“ in der Lage ist, „gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen“; es wird jedoch unter Hinweis auf die Rechtsprechung klargestellt, dass entsprechende Vereinbarungen auch im Anstellungsvertrag getroffen werden können.

Insbesondere die Anerkennung der Personengesellschaft als Organgesellschaft kann in der Praxis weitreichende Auswirkungen haben. Hierzu folgende Beispiele:

Beispiel I:

Eine Produktions-GmbH & Co. KG hält sämtliche Anteile an einer Vertriebs-GmbH & Co. KG, deren Tätigkeit auf den Vertrieb der von der Produktions-GmbH & Co. KG hergestellten Produkte beschränkt ist. Es besteht Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung. Nach der neuen Sichtweise besteht zwischen beiden Unternehmen eine umsatzsteuerliche Organschaft mit der Folge, dass die Warenbewegungen von der Produktions-GmbH & Co. KG an die Vertriebs-GmbH & Co. KG als nicht steuerbare Innenumsätze umsatzsteuerlich nicht zu erfassen sind.

Beispiel II:

An einer unternehmerisch tätigen GbR ist nur der Organträger neben einer GmbH beteiligt, deren Anteile und Stimmrechte sich zu mehr als 50 % in der Hand des Organträgers befinden.

Beispiel III:

Gesellschafter der GbR sind zwei Kapitalgesellschaften, an denen der Organträger jeweils mehrheitlich beteiligt ist.

Die finanzielle Beherrschung besteht auch bei der klassischen Einmann-GmbH & Co. KG, so dass eine Organschaft entsteht, wenn der Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH und alleinige Kommanditist und Geschäftsführer unternehmerisch tätig und die KG wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingliedert ist.

Beispiel IV:

Der Einmann-Gesellschafter und alleinige Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG vermietet dieser das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück.

Hinweis: Wird eine Struktur auf Grund dieser neuen Sichtweise nun als umsatzsteuerliche Organschaft eingestuft, so gewährt die Finanzverwaltung Vertrauensschutz, weil die zwingende Ausdehnung der Organschaft auf Organpersonengesellschaften erst auf **nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze** anzuwenden ist.

Handlungsempfehlung: Im Einzelfall kann die Herbeiführung oder Verhinderung der umsatzsteuerlichen Organschaft erstrebenswert sein. Eine unerwünschte Organschaft kann verhindert werden, etwa durch geringfügige Beteiligung einer nicht zum Organkreis gehörenden Person an der Personengesellschaft oder Beseitigung der organisatorischen Eingliederung z.B. durch Fremdgeschäftsführung. Ist die Organschaft erwünscht und waren die Voraussetzungen dafür schon bisher erfüllt, erkennt die Finanzverwaltung die rückwirkende Anwendung der neuen Grundsätze dann an, wenn sich die am Organkreis Beteiligten übereinstimmend darauf berufen und soweit sämtliche Steuerfestsetzungen noch änderbar sind.

Anwendungserlass zur Umsatzsteuer hat sie die hierfür notwendigen Voraussetzungen präzisiert.

Die klassische Einmann-GmbH & Co. KG ist Organgesellschaft, wenn sie auch wirtschaftlich und organisatorisch eingliedert ist.

Änderung gilt für nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Sozialpartner können künftig über Tarifverträge betriebliche Versorgungssysteme gestalten.

Arbeitgeber sollen Steuerzuschüsse erhalten, wenn sie Arbeitnehmer mit geringem Einkommen fördern.

Die Riester-Grundzulage wird von 154 € auf 175 € erhöht.

Für alle Arbeitnehmer

Der Abzug von Unterkunftskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ist auf 1.000 € monatlich beschränkt.

Finanzgericht Düsseldorf:
Die Kosten für notwendige Wohnungseinrichtung gehören nicht zu den Unterkunftskosten

Hinweis: Es wird empfohlen, steuerlichen Rat einholen, um zu prüfen, ob im Einzelfall die vorhandene Struktur tatsächlich betroffen ist und welche Auswirkungen sich ergeben.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Betriebsrentenstärkungsgesetz beschlossen

Der Bundestag hat am 1.6.2017 das Betriebsrentenstärkungsgesetz (BRSg) beschlossen. Die erforderliche Zustimmung des Bundesrats erfolgte am 7.7.2017. Mit dem BRSg wird das System der betrieblichen Altersversorgung um eine Möglichkeit für die Sozialpartner, über Tarifverträge betriebliche Versorgungssysteme zu gestalten, erweitert. So können die Sozialpartner künftig auch sog. reine Beitragszusagen vereinbaren, über Leistungen der durchführenden Einrichtungen entscheiden und rechtssicher Optionssysteme beziehungsweise sog. Opting-Out-Systeme (d. h., automatischer Einstieg mit Ausstiegsmöglichkeit) in den Unternehmen und Betrieben einführen.

Gerade für Geringverdiener ist es wichtig, dass sich ihre Arbeitgeber an der betrieblichen Altersvorsorge beteiligen, damit ein angemessener Versorgungsanspruch aufgebaut werden kann. Arbeitgeber sollen deshalb einen **direkten Steuerzuschuss von 30 %** erhalten, wenn sie Beschäftigten mit weniger als 2 200 € monatlichem Bruttoverdienst eine Betriebsrente anbieten. Sie müssen dazu Beiträge zahlen – zwischen 240 € bis 480 € jährlich.

Zudem soll der Rahmen für **steuerfreie Zahlungen** in betriebliche Versorgungseinrichtungen auf bis zu **8 % der Beitragsbemessungsgrenze** in der Gesetzlichen Rentenversicherung angehoben werden. Diese liegt im Jahr 2017 bei 6 350 € Monatsverdienst.

Weiterhin wird die **Riester-Grundzulage** von derzeit 154 € auf 175 € angehoben. Seit 2002 besteht die Möglichkeit, mit staatlicher Förderung eine zusätzliche kapitalgedeckte Altersvorsorge aufzubauen. Beschäftigte mit niedrigem Einkommen und mit Kindern erreichen durch die staatlichen Zulagen besonders hohe Förderquoten auf die von ihnen eingezahlten Beiträge. Sie werden auf diesem Wege gezielt beim Aufbau einer zusätzlichen Altersvorsorge unterstützt.

Hinweis: Die Neuregelung soll nur für ab 1.1.2018 neu abgeschlossene Entgeltumwandlungsvereinbarungen gelten.

Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Wohnungseinrichtung

Besteht eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung, so sind die Unterkunftskosten betragsmäßig auf 1 000 € je Monat begrenzt. Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen 13 K 1216/16 E) entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Kosten für die notwendige Wohnungseinrichtung im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht zu den Unterkunftskosten gehören und damit nicht der Abzugsbeschränkung unterliegen.

Der Stpfl. unterhielt im Streitjahr 2014 ab dem 1. Mai neben seinem eigenen Hausstand (Lebensmittelpunkt) eine Wohnung am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte. Mit seiner Einkommensteuererklärung begehrte er den Abzug von notwendigen Mehraufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung (Miete zuzüglich Nebenkosten, Aufwendungen für Möbel und Einrichtungs-

gegenstände). Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen nur bis zu einem Gesamtbetrag von 1 000 € pro Monat. Dagegen wandte sich der Stpfl. und machte geltend, die Aufwendungen für die Einrichtung der Wohnung seien unbeschränkt abzugsfähig, da sie keine Unterkunftskosten darstellten.

Das Finanzgericht Düsseldorf ist dieser Argumentation gefolgt. Dem Wortlaut des Gesetzes lasse sich keine Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und notwendigen Hausrat entnehmen. Eine solche ergebe sich auch nicht aus teleologischen und historischen Erwägungen. Gesetzgeberisches Ziel der Neuregelung sei es, nur die Kosten für die Unterkunft auf 1 000 € monatlich zu begrenzen, nicht hingegen sonstige notwendige Aufwendungen.

Hinweis: Das Finanzgericht hat die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen (Aktenzeichen VI R 18/17), so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. Stpfl. sollten in solchen Fällen aber Einspruch einlegen und den vollen Abzug der Kosten für die Wohnungseinrichtung begehren.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Zinszufluss aus einem Lebensversicherungsvertrag

Lebensversicherungsverträge können grds. in einem bestimmten Rahmen angepasst werden. Bei noch begünstigten Altverträgen – also solchen, die bis zum 31.12.2004 abgeschlossen wurden und damit steuerlich vergleichsweise günstig behandelt werden – ist jedoch Vorsicht geboten. Anpassungen sind nur in begrenztem Umfang möglich, da ansonsten ein Neuabschluss angenommen wird und damit bestimmte Privilegien verloren gehen könnten.

Es ist jeweils zu prüfen, ob durch die Anpassung bereits ein steuerlich relevanter Zufluss vorliegt, was dann zu Steuerlasten führen würde. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 27.9.2016 (Aktenzeichen VIII R 66/13) seine Rechtsprechung bestätigt, dass wenn ein Lebensversicherungsvertrag vor Ablauf der Versicherungslaufzeit durch Änderung von Laufzeit, Versicherungssumme, Versicherungsprämie und Prämienzahlungsdauer geändert wird, ohne dass eine solche Vertragsänderung von vornherein vertraglich vereinbart war oder einem Vertragspartner bereits im ursprünglichen Vertrag eine Option auf eine Änderung der Vertragsbestandteile eingeräumt worden ist, hinsichtlich der Änderungen in ertragsteuerlicher Hinsicht ein neuer Vertrag vorliegt.

Das Gericht stellt aber zu Gunsten des Stpfl. fest, dass wenn die Änderung des Vertrags vor Fälligkeit der vertragsgemäß geschuldeten Versicherungsleistung unter (neuer) Vereinbarung eines späteren einheitlichen Fälligkeitszeitpunkts für die dem Stpfl. als Versicherungsnehmer zustehenden Zinsen (auch hinsichtlich des Zeitraums vor Änderung des Vertrags) erfolgt, die Zahlungspflicht des Versicherungsunternehmens erst zu diesem späteren Zeitpunkt entsteht.

Mit dem dann veranlassten tatsächlichen Eingang der Zahlungen fließen die Zinsen dem Stpfl. im steuerlichen Sinne zu. Erst dann kann der Stpfl. über die Zinsen wirtschaftlich verfügen. Für die Annahme eines Zuflusses bei einer vorher vereinbarten Änderung des Lebensversicherungsvertrags fehlt es schon an einer in diesem Zeitpunkt bestehenden Zahlungspflicht des Gläubigers; denn die Vertragsänderung erfolgte noch vor Fälligkeit der Zinszahlungen nach Maßgabe des Altvertrags. Eine vorzeitige wirtschaftliche Verfügungsmacht des Stpfl. über die bis dahin wirtschaftlich entstandenen Zinserträge ist mit der Änderung nicht verbunden.

und unterliegen damit nicht der Abzugsbeschränkung.

Beim Bundesfinanzhof wurde Revision eingelegt.

Für alle Kapitalanleger

Die Anpassung von sog. Altverträgen zu Lebensversicherungen kann steuerlich einem Abschluss eines Neuvertrages gleich stehen mit der Folge, dass bestimmte Steuerprivilegien wegfallen.

Für alle Kapitalanleger

Fall:

Ein Steuerpflichtiger hat Kapitaleinkünfte, die dem Regelsteuersatz unterliegen und negative Einkünfte, auf die der Abgeltungsteuersatz anzuwenden ist.

Bundesfinanzhof:

Mit Antrag auf Günstigerprüfung kann eine Verlustverrechnung erfolgen.

Für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften

Das elektronische Transparenzregister soll Angaben über die wirtschaftlichen Eigentümer von Unternehmen enthalten.

Hinweis: Bei Änderungen hinsichtlich der Bedingungen von Lebensversicherungen sind stets die steuerlichen Konsequenzen zu prüfen.

Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen Einkünften

Nach Einführung der Abgeltungsteuer fallen Kapitaleinkünfte grundsätzlich unter den gesonderten Steuertarif in Höhe von 25 %. Auf Grund dieser besonderen tariflichen Behandlung ist ausdrücklich bestimmt, dass Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen.

Der Bundesfinanzhof hat über einen Fall entschieden, bei dem der Stpfl. Zinseinkünfte aus einem privaten Darlehen erzielt. Dieses qualifizierte das Finanzamt als „Darlehen zwischen nahestehenden Personen“, so dass die Zinsen nach dem progressiven Regeltarif und nicht nach der Abgeltungsteuer zu besteuern waren. Daneben erzielte der Stpfl. negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterlagen. Er beantragte im Wege der Günstigerprüfung die Verrechnung dieser Kapitaleinkünfte. Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VIII R 11/14) dem Stpfl. insoweit Recht, als er eine Saldierung der Kapitaleinkünfte auf Grund des Antrags auf Günstigerprüfung für zulässig erachtete. Die generelle Verlustabzugsbeschränkung steht also einer Verrechnung negativer Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, mit solchen positiven Kapitaleinkünften, die dem Regeltarif unterliegen, nicht entgegen (horizontale Verlustverrechnung).

Voraussetzung ist jedoch, dass der Stpfl. einen **Antrag auf Günstigerprüfung** stellt. Dieser hat zur Folge, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, so dass eine Verlustverrechnung möglich wird. Ausdrücklich betont der Bundesfinanzhof, dass eine Verrechnung eines negativen Saldos der Kapitaleinkünfte mit positiven übrigen Einkünften (vertikale Verlustverrechnung) auch bei beantragter Günstigerprüfung nicht stattfindet, da andernfalls das gesetzliche Verrechnungsverbot durchbrochen würde.

Hinweis: Die Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlusten bei Kapitaleinkünften sind zwar gesetzlich eingeschränkt, in etlichen Fällen aber unter Einschränkungen möglich. In diesen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Kapitalgesellschaften

Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters

Am 26.6.2017 ist das Gesetz zur Umsetzung der **EU-Geldwäscherichtlinie** in Kraft getreten.

Kern dieses Gesetzes ist die Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters, welches insbesondere sog. Briefkastenfirmen das Geschäft erschweren soll. Dieses neue zentrale Register enthält Angaben über die wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen, also v.a. die Namen der tatsächlichen Eigentümer. Dies betrifft auch GmbHs und UGs. Insbesondere müssen damit z.B. **Treuhandvereinbarungen offengelegt** werden. Einsicht in das Register haben in erster Linie Behörden und die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen. Im Übrigen

besteht kein allgemeines Einsichtsrecht. Einsicht bekommen nur Personen mit „berechtigtem Interesse“. Zu diesem Kreis sollen auch Nicht-Regierungsorganisationen und Journalisten gehören.

Hinweis: Der Bundesrat hat dazu eine weitergehende EntschlieÙung gefasst, nach der sich die Bundesregierung für eine mit datenschutzrechtlichen Bestimmungen vereinbare Regelung für den öffentlichen Zugang zum Transparenzregister einsetzen solle. Ob es in Zukunft insoweit zu einer weiteren Öffnung des Zugangs zum Transparenzregister kommen wird, ist derzeit aber völlig ungewiss.

Für GmbH-Gesellschafter ergeben sich Neuerungen aus der Änderung des § 40 GmbHG über die Liste der Gesellschafter. Hier bleibt es – buÙgeldbewehrt – bei der Verpflichtung der Geschäftsführer, die Gesellschafter zu melden, und zwar mit Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort sowie die Nennbeträge und die laufenden Nummern der jeweils übernommenen Geschäftsanteile. Neu ist, dass künftig auch die durch den jeweiligen Nennbetrag eines Geschäftsanteils vermittelte jeweilige prozentuale Beteiligung am Stammkapital zu melden ist. Ebenfalls neu ist, dass das Register elektronisch geführt wird, d.h. dass bisherige „Papiermeldungen“ umzustellen sind. Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste zu treffen.

Hinweis: Die Geschäftsführer müssen sich mit diesen zusätzlichen bürokratischen Anforderungen auseinandersetzen, die weitere Rechtsentwicklung ist zu beobachten. In zeitlicher Hinsicht finden die Neuregelungen zur Gesellschafterliste allerdings erst Anwendung, wenn auf Grund einer Veränderung nach § 40 Abs. 1 GmbHG in der bisherigen Fassung eine neue Gesellschafterliste einzureichen ist.

Bilanzierung von Gesellschafterverbindlichkeiten mit Rangrücktritt

Der sog. Rangrücktritt ist gesetzlich in § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO geregelt und stellt ein gängiges Instrument dar, um die insolvenzrechtliche Überschuldung einer Kapitalgesellschaft zu vermeiden oder zu beseitigen:

„Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen oder aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, für die gemäß § 39 Abs. 2 zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, sind nicht bei den Verbindlichkeiten nach Satz 1 zu berücksichtigen“.

Vor diesem Hintergrund ist das nun nachträglich zur Veröffentlichung vorgesehene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.8.2016 (Aktenzeichen I R 25/15) zu sehen, mit dem der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung zur Anwendung des Passivierungsverbots für Gesellschafterverbindlichkeiten mit Rangrücktritt bestätigt hat.

– Danach greift das **Passivierungsverbot**, wenn die Verbindlichkeit nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus **zukünftigem Bilanzgewinn** und etwaigem **Liquidationsüberschuss** zu tilgen ist.

– Fällt die steuerliche Passivierungsfähigkeit weg, ist dies – wie eine verdeckte Einlage auch – bis zur Höhe der Werthaltigkeit des Anspruchs aus Sicht des Gesellschafters als Gläubiger einkünfteneutral zu erfassen. Eine Neutralisierung des Wegfallgewinns erfolgt daher nicht in Höhe des Nennbetrags der Verbindlichkeit,

In den neuen Gesellschafterlisten sollen auch die prozentualen Beteiligungen je Geschäftsanteil gemeldet werden.

Für alle Kapitalgesellschaften

Ein Rangrücktritt kann die insolvenzrechtliche Überschuldung einer Kapitalgesellschaft vermeiden.

Auf Gesellschafterverbindlichkeiten mit Rangrücktritt greift das Passivierungsverbot.

In Höhe des Teilwerts der Verbindlichkeit ist sein Wegfall steuerneutral.

Für Gesellschafter-Geschäftsführer

Bürgschaftsverluste eines Gesellschafters, der gleichzeitig Arbeitnehmer ist, sind regelmäßig den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen.

Ist der Arbeitnehmer nur in geringem Umfang oder gar nicht am Unternehmen beteiligt, gilt das als Indiz für die Zurechnung zu den Lohneinkünften.

sondern nur in Höhe des Teilwerts zum Zeitpunkt des Rangrücktritts.

Hinweis: Da sich Bundesgerichtshof und Bundesfinanzhof in jüngster Zeit mehrfach mit der vielschichtigen Problematik des Rangrücktritts befasst und diverse rechtliche Anforderungen formuliert haben (z.B. grundsätzlich keine Befristung, keine Möglichkeit einer einseitigen Aufhebung etc.), sollte in einschlägigen Fällen stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Bürgschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit seinem Beschluss vom 16.2.2017 (Aktenzeichen VI B 65/16) hat der Bundesfinanzhof in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision (Finanzgericht Thüringen vom 19.5.2016) zu der Frage Stellung genommen, welcher Einkunftsart Bürgschaftsverluste eines Gesellschafter-Geschäftsführers zuzurechnen sind, und seine bisherige Rechtsprechung mit dem Hinweis bestätigt, es läge keine klärungsbedürftige Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Für den Streitfall stellt der Bundesfinanzhof Folgendes fest:

- Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Wenn nun aber die Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dann entscheide der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang. Danach seien die Aufwendungen derjenigen Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund stehe und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdränge.
- Ist ein Arbeitnehmer zugleich als Gesellschafter an seiner in Form einer Kapitalgesellschaft betriebenen Arbeitgeberin beteiligt und übernimmt er für diese eine Bürgschaft, so spreche umso mehr für **Einkünfte aus Kapitalvermögen** und damit für nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung, je höher die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers sei. Denn ein fremder, nicht mit dem Arbeitgeber durch eine Kapitalbeteiligung verbundener Arbeitnehmer werde nur in Ausnahmefällen bereit sein, zu Gunsten seines offenbar gefährdeten Arbeitsplatzes das Risiko einer Bürgschaft zu übernehmen.
- Übernahme demgegenüber ein an der Gesellschaft in nur sehr geringem Umfang beteiligter Arbeitnehmer eine Bürgschaft für seinen Arbeitgeber, gelte dies als Indiz dafür, dass diese Bürgschaftsübernahme durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist. Dies gelte erst recht, wenn der Arbeitnehmer an der Gesellschaft überhaupt nicht beteiligt ist und durch die Bürgschaftsübernahme keine weiteren Einkünfte erzielt und dementsprechend damit ausschließlich seine Lohneinkünfte zu sichern und zu erhalten suche.

Hinweis: Der Beschluss des Bundesfinanzhofs verdeutlicht, dass die Umstände (ggf. auch die Frage einer Entgeltlichkeit) und Beweggründe der Bürgschaftsübernahme durch einen Geschäftsführer sorgfältig zu dokumentieren sind. Im Übrigen sollte in einschlägigen Praxisfällen regelmäßig der entsprechende Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit begehrt werden, da eine volle Berücksichtigung der Bürgschaftsverluste nur in diesem Rahmen möglich ist. Bei einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis wären die Grundsätze des Teileinkünfteverfahrens zu beachten und der Verlust daher nur zu 60 % zu berücksichtigen.

In eigener Sache

Expertenvortrag und Seminar von Westprüfung Emde gemeinsam mit der IHK Gießen-Friedberg

Zum Thema „Digitale Archivierung und eRechnungen effizient und sicher anwenden“ findet am **21. September 2017 in der Zeit von 14.00 Uhr bis ca. 16.30 Uhr** ein Expertenvortrag von Westprüfung Emde statt. Referent ist Herr Thomas Mäurer, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater. Die Veranstaltung findet in Zusammenarbeit mit der IHK Gießen-Friedberg statt und richtet sich an Unternehmerinnen und Unternehmer, Fach- und Führungskräfte sowie Mitarbeiter/innen der Finanzbuchhaltung und Steuerabteilung. Der Veranstaltungsort ist das IHK Schulungszentrum Gießen. Weitere Informationen zur Veranstaltung und zur Anmeldung finden Sie unter www.giessen-friedberg.ihk.de / Unsere Veranstaltungen.

Unser Kieler Partner Magnus v. Buchwaldt ist durch das Bundesministerium für Justiz zum Beisitzer beim Bundesgerichtshof in Karlsruhe im Senat Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtenberufen worden.

Am 1. August 2017 hat Frau Hübner als Sekretärin für unseren Standort Kiel ihre Tätigkeit aufgenommen. Damit tritt sie die Nachfolge für unsere langjährige treue Frau Splittgerber an, die zum Ende des Monats in ihren wohlverdienten Ruhestand geht.

Diandra Ve Frese fängt ab dem 1. August 2017 ihre Ausbildung zur Steuerfachangestellten im Bremer Büro an. Wir wünschen ihr eine lehrreiche Zeit und viel Spaß in unserem Büro.

Termine für Steuerzahlungen

August 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.8. (Donnerstag)	14.8. (Montag)	7.8. (Montag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.8. (Dienstag)	18.8. (Freitag)	12.8. (Samstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

⁵ Vierteljahres-, Halbjahres- und Jahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

September 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.9. (Montag)	14.9. (Donnerstag)	8.9. (Freitag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Linzer Straße 9a
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen
Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
giessen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

Stade
Seminarstr. 1
21682 Stade
T 04141 9916-0
stade@wpe-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen