

Josef-Görres-Platz 17 Telefon 02 61 / 3 04 32-0
D-56068 Koblenz Telefax 02 61 / 3 04 32-30

Internet: eMail:
www.bpz-koblenz.de kanzlei@bpz-koblenz.de

Sitz Koblenz; HRB 1828 AG Koblenz

Geschäftsführer:
Thomas Zimmermann
Dipl.-Betriebswirt und Steuerberater

Rudolf Balmes
Steuerberater

Dr. Jürgen Pelka
Rechtsanwalt und Steuerberater

10.10.2017 zi-pf
Az.: I.1

BPZ–AKTUELL - Oktober 2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Wahlschlacht, die eigentlich keine war, ist geschlagen. Die beiden Volksparteien haben deutlich verloren und das politische Spektrum des Bundestags hat sich erweitert. Merkwürdig, dass ein Land, das im internationalen Vergleich betrachtet allen Grund zur Zufriedenheit hat, eine konventionelle Regierung abstruft und in einem hohen Maß Protest-Wahlverhalten an den Tag legt.

Kommt jetzt Jamaika (schwarz-grün-gelb) nach Deutschland? Und wenn ja, was passiert dann? Setzt sich die stoische Ruhe einer Angela Merkel durch, die darauf hofft, dass übertriebene grüne Umweltpolitik der Grünen und übertriebene liberale Wirtschaftspolitik der FDP sich gegenseitig ausgleichen? Für Grüne und FDP wird es jedenfalls schwer, sich von einer Mitte, auf der Angela Merkel sitzt, innovativ abzugrenzen.

Der vermeintliche Finanzminister Schäuble dürfte sich außerhalb des Fadenkreuzes sehen. Leichte Steuererleichterungstendenzen der FDP und leichte Steuerverschärfungstendenzen der Grünen eliminieren sich und bereiten ihm den Weg, ausgetretene Pfade weiter zu verfolgen. Wie geplant wird ein bisschen kalte Progression abgebaut, ebenso wie der Schuldenberg des Bundes. Die Jamaika-Koalition mag so manches in den nächsten vier Jahren spannend machen, in der Steuerpolitik dürfte sich nicht viel ändern.

- 2 -

Wenn sich an der Steuerlast nichts ändert, könnte man ja wenigstens eine Reform des Steuervollzugs erwarten. Hiermit ist nicht die unaufhaltsame Digitalisierung gemeint sondern das Miteinander von Bürgern und Finanzverwaltung. Wenn die große Koalition ein Sinnbild der Entfremdung zwischen Politik und Bürgern war, so ist das Verhältnis zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen hierfür das grandiose Vorbild. Mit großem Eifer bekämpft man sich gegenseitig, obwohl die Finanzverwaltung für das Gemeinwohl tätig ist und Bürger und Unternehmen die besten und einzigen Kunden darstellen.

Hier wäre dringend eine Veränderung geboten, die sinnvollerweise im Kopf anfängt. Solange aber Gesetze gemacht werden, um den hochgehaltenen Steuermisbrauch zu bekämpfen, dem Otto Normalverbraucher pflichtgemäß Beifall zu spenden hat, erscheint die Vision eines friedlichen und kooperativen Miteinanders zwischen Bürger und Finanzamt allenfalls tauglich für eine Vorlage einer Fantasie-Welt.

Dabei kostet es nichts, es einmal zu versuchen. Bürgernaher und maßvoller Steuervollzug wäre mal so ein richtiges dickes Ding. Ein bisschen träumen darf man ja mal. Ein bisschen Vernunft einfordern, ist auch legitim.

Das gilt sicher auch hinsichtlich vieler anderer Vorschriften außerhalb der Steuergesetze. Nicht nur in der EU sondern auch bei innerstaatlichen Gesetzen wird es Zeit, einer gewissen Regelungswut Einhalt zu gebieten. Wenn wir den Liberalen Erfolg wünschen, dann insoweit, dass Grüne lernen, Eigenverantwortung gegenüber Vorschriften zu präferieren. Wenn dann noch die CSU auf die Autobahnmaut verzichtet als Gegenleistung für den Verzicht der Grünen auf ein Tempolimit, dürfen wir uns auf Jamaica freuen.

Wir wünschen auch Ihnen unseren Optimismus.

Mit freundlichen Grüßen

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH


- Thomas Zimmermann -
Steuerberater

Anlagen


10/2017

Inhaltsverzeichnis

Termine Oktober 2017	2	Verbilligte Vermietung an Angehörige: Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote	7
Termine November 2017	3		
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Anerkennung von Verlusten aus teilweiser Vermietung durch Zeitmietverträge und als Ferienwohnung	8
Häusliches Arbeitszimmer: Zur mehrfachen Nutzung des Höchstbetrags sowie zum Abzug bei der Nutzung für mehrere Einkunftsarten	5	Einkunftserzielungsabsicht bei zunächst entgeltlicher Vermietung und dann unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung an die Eltern	9
Steuerbegünstigte Abfindung bei Vorliegen eines einvernehmlichen Auflösungsvertrags	5	Irritationen um die Mietpreisbremse	9
Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei Besteuerung der Dienstwagenüberlassung nebst Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs	6	Rechnungskopie für Vorsteuer- Vergütungsverfahren ausreichend	10
Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt	7	Stromanbieter müssen Haushaltskunden verschiedene Zahlungs- möglichkeiten anbieten	11

Termine Oktober 2017

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	10.10.2017	13.10.2017	06.10.2017
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer ⁴	10.10.2017	13.10.2017	06.10.2017
Sozialversicherung ⁵	26.10.2017	entfällt	entfällt

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

³ Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das vorangegangene Kalendervierteljahr.

⁴ Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern ohne Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.10.2017) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Termine November 2017

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	10.11.2017	13.11.2017	07.11.2017
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer ⁴	10.11.2017	13.11.2017	07.11.2017
Gewerbsteuer	15.11.2017	20.11.2017	10.11.2017
Grundsteuer	15.11.2017	20.11.2017	10.11.2017
Sozialversicherung ⁵	28.11.2017	entfällt	entfällt

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

³ Für den abgelaufenen Monat.

⁴ Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.11.2017) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen

Der Gläubiger kann nach dem Eintritt der Fälligkeit seines Anspruchs den Schuldner durch eine Mahnung in Verzug setzen.¹ Der Mahnung gleichgestellt sind die Klageerhebung sowie der Mahnbescheid.²

Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn

- für die Leistung eine Zeit nach dem Kalender bestimmt ist,
- die Leistung an ein vorausgehendes Ereignis anknüpft,
- der Schuldner die Leistung verweigert,
- besondere Gründe den sofortigen Eintritt des Verzugs rechtfertigen.³

Bei Entgeltforderungen tritt Verzug spätestens 30 Tage nach Fälligkeit und Zugang einer Rechnung ein; dies gilt gegenüber einem Schuldner, der Verbraucher ist, allerdings nur, wenn hierauf in der Rechnung besonders hingewiesen wurde.⁴

Im Streitfall muss allerdings der Gläubiger den Zugang der Rechnung (nötigenfalls auch den darauf enthaltenen Verbraucherhinweis) bzw. den Zugang der Mahnung beweisen.

Während des Verzugs ist eine Geldschuld zu verzinsen.⁵ Der Verzugszinssatz beträgt für das Jahr fünf Prozentpunkte bzw. für Rechtsgeschäfte, an denen Verbraucher nicht beteiligt sind, neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.⁶

Der Basiszinssatz verändert sich zum 01. Januar und 01. Juli eines jeden Jahrs um die Prozentpunkte, um welche die Bezugsgröße seit der letzten Veränderung des Basiszinssatzes gestiegen oder gefallen ist. Bezugsgröße ist der Zinssatz für die jüngste Hauptrefinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank vor dem ersten Kalendarstag des betreffenden Halbjahrs.⁷

Aktuelle Basis- bzw. Verzugszinssätze ab 01. Januar 2015:⁸

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
01.01. bis 30.06.2015	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.07. bis 31.12.2015	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.01. bis 30.06.2016	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.07. bis 31.12.2016	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %

¹ § 286 Abs. 1 Satz 1 BGB.

² § 286 Abs. 1 Satz 2 BGB.

³ § 286 Abs. 2 BGB.

⁴ § 286 Abs. 3 Satz 1 BGB.

⁵ § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB.

⁶ § 288 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 BGB.

⁷ § 247 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 BGB.

⁸ Homepage Deutsche Bundesbank.

Häusliches Arbeitszimmer: Zur mehrfachen Nutzung des Höchstbetrags sowie zum Abzug bei der Nutzung für mehrere Einkunftsarten

Wem für die Erledigung seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, der kann die für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers entstehenden Aufwendungen jährlich bis zu 1.250 € steuerlich geltend machen.¹ Wird das Arbeitszimmer im Rahmen mehrerer Einkunftsarten – beispielsweise für nichtselbstständige und freiberufliche Tätigkeit – genutzt, kann der Höchstbetrag aber nicht für jede dieser Tätigkeiten gesondert (mehrfach) in Anspruch genommen werden. Auch ist der Höchstbetrag nach Auffassung des Bundesfinanzhofs² nicht unter Bildung von Teilhöchstbeträgen auf die einzelnen Einkunftsarten aufzuteilen. Vielmehr sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer zeitanteilig den verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen. Die dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen können sodann insgesamt bis zum Höchstbetrag abgezogen werden.

Auch wer mehrere Wohnungen hat und darin für seine Tätigkeit mehrere häusliche Arbeitszimmer nutzt, kann jährlich nicht

mehr als insgesamt 1.250 € an Aufwendungen geltend machen.³

Die Aufwendungen sind nur dann ohne Beschränkung auf den Höchstbetrag abziehbar, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.⁴

Steuerbegünstigte Abfindung bei Vorliegen eines einvernehmlichen Auflösungsvertrags

Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden, gehören zu den einkommensteuerpflichtigen Einkünften.

Unter bestimmten Voraussetzungen unterliegen Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte einem besonderen (ermäßigten) Steuersatz (sog. Fünftelregelung).⁵

Die Zahlung einer Abfindung wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten Auflösung des Dienstverhältnisses stellt i. d. R. eine solche Entschädigung dar. Die Abfindung kann ermäßigt besteuert werden, wenn eine Zusammenballung von Einkünften vorliegt. Eine Zusammenballung von Einkünften liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses einschließlich der Abfindung in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter

¹ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 erster Halbsatz EStG.

² BFH, Urt. v. 25.04.2017, VIII R 52/13, DStR 2017, S. 1693, LEXinform 0929833.

³ BFH, Urt. v. 09.05.2017, VIII R 15/15, DStR 2017, S. 1581, LEXinform 0950321.

⁴ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 zweiter Halbsatz EStG.

⁵ § 34 Abs. 1 EStG.

Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erhalten würde.

In einem vom Finanzgericht Münster¹ entschiedenen Fall wurde das Arbeitsverhältnis zur Vermeidung von Konflikten von Arbeitnehmer und Arbeitgeber durch einvernehmlichen Auflösungsvertrag vorzeitig beendet. Das Gericht entschied, dass die Abfindung ermäßigt besteuert werden kann. Der einvernehmliche Auflösungsvertrag schließt die ermäßigte Besteuerung nicht aus.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei Besteuerung der Dienstwagenüberlassung nebst Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs

Ein Arbeitnehmer durfte seinen Dienstwagen auch privat nutzen. Er musste allerdings jährlich 3.200 € zu den Autokosten beitragen, die restlichen Kosten trug der Arbeitgeber. Der Arbeitgeber ermittelte den geldwerten Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung nach der 1 %-Regelung mit jährlich 9.600 €. Aufgrund der Zuzahlung des Arbeitnehmers unterwarf der Arbeitgeber nur die Differenz von 6.400 € der Lohnsteuer. Mit seiner Einkommensteuererklärung legte der Arbeitnehmer dem Finanzamt ein Fahrtenbuch vor. Danach betrug der geldwerte Vorteil für die

Privatnutzung nur 3.000 €. Weil dieser Betrag niedriger als seine Zuzahlung war, meinte er, die Differenz von 200 € müsse sein Einkommen zusätzlich mindern.

Der Bundesfinanzhof² sah dies anders. Die Zuzahlung kann nur bis zur Höhe des geldwerten Vorteils einkommensmindernd abgezogen werden. Der Ansatz eines negativen geldwerten Vorteils scheidet aus.

Darüber hinaus machte der Bundesfinanzhof darauf aufmerksam, dass die Fahrtenbuchmethode nur in Verbindung mit einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch anzuerkennen sei. Dieses ist u. a. zeitnah, in geschlossener Form und vollständig zu führen. Beschränken sich z. B. die Angaben zu den Fahrtzielen auf abgekürzte Ortsnamen ohne Bezeichnung einer bestimmten Adresse und sind auch die aufgesuchten Geschäftspartner oder Kunden regelmäßig nur mit Abkürzungen angegeben, können erhebliche Bedenken gegen die Ordnungsmäßigkeit bestehen.

Tipp: Wird ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, weil die 1 %-Regelung ungünstiger ist, kann dies bereits bei den laufenden Entgeltabrechnungen lohnsteuermindernd berücksichtigt werden. Ein unterjähriger Wechsel von der 1 %-Regelung zum Fahrtenbuch ist bei demselben Fahrzeug nicht zulässig. Nur wenn ein anderer Dienstwagen zur Verfügung gestellt wird,

¹ FG Münster, Urt. v. 17.03.2017, 1 K 3037/14, (Rev. eingel., Az. BFH: IX R 16/17), EFG 2017, S. 1096, LEXinform 5020223.

² BFH, Urt. v. 15.02.2017, VI R 50/15, BFH/NV 2017, S. 1155, LEXinform 0950537.

kann die Methode wieder neu gewählt werden.

Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

Eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, darf in der Steuerbilanz nicht passiviert, sondern muss ausgebucht werden. Der Bundesfinanzhof¹ hat damit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt. Das Steuerrecht weiche insoweit vom Handelsrecht ab.

Ist der Rangrücktritt gesellschaftsrechtlich veranlasst, stellt der werthaltige Teil der Forderung eine steuerlich erfolgsneutrale Einlage in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar; der nicht werthaltige Teil ist gewinnerhöhend auszubuchen.

Hinweis: Soll ein Gewinn durch Ausbuchung der Verbindlichkeit vermieden werden, ist bei Ausgestaltung der Rangrücktrittsvereinbarung darauf zu achten, dass eine Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen erfolgen kann.

Verbilligte Vermietung an Angehörige: Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote

Ein Ehepaar vermietete von 2006 bis 2010 an seinen Sohn eine Eigentumswohnung für eine monatliche Warmmiete von 480 €. Mit überlassen waren Einbauküche, Waschmaschine und Trockner. Die Vermietung war defizitär. Das Finanzamt errechnete eine ortsübliche Warmmiete von 710 €, so dass die gezahlte Miete 67,5 % der ortsüblichen Miete betrug. Das Finanzamt kürzte daraufhin die Werbungskosten anteilig.

Zu Recht, wie das Finanzgericht Düsseldorf² befand.

Bei einer Miete zwischen 56 % und 75 % der ortsüblichen Marktmiete war bis 2011 die Überschusserzielungsabsicht zu prüfen. Bei positiver Überschussprognose waren die Werbungskosten voll abzugsfähig. Anderenfalls war die Vermietung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen; für den entgeltlichen Teil waren die Werbungskosten abzugsfähig.

Im Streitfall ergab sich keine positive Überschussprognose, weil die Instandhaltungsaufwendungen zu gering bemessen waren. Bei der Ermittlung der Vergleichsmiete war ein Zuschlag für die überlassene Einbauküche, die Waschmaschine und

¹ BFH, Urt. v. 10.08.2016, I R 25/15, BFH/NV 2017, S. 779, LEXinform 0950375.

² FG Düsseldorf, Urt. v. 03.11.2016, 11 K 3115/14, (Rev. eingel., Az. BFH IX R 14/17), EFG 2017, S. 1277, LEXinform 5020209.

den Trockner zu berücksichtigen. Dieser Möblierungszuschlag entspricht der monatlichen Abschreibung zuzüglich eines Gewinnaufschlags von 4 % für eine angemessene Verzinsung.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Hinweis: Seit 2012 gelten Mieten von mindestens 66 % der ortsüblichen Miete als vollentgeltlich, so dass die Werbungskosten voll abgezogen werden können. Die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht mittels Überschussprognose ist entfallen. Mieten unter 66 % der ortsüblichen Miete sind nach wie vor in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Die Aufwendungen sind nur anteilig als Werbungskosten abzugsfähig.

Anerkennung von Verlusten aus teilweiser Vermietung durch Zeitmietverträge und als Ferienwohnung

Ein Ehepaar hatte die Wohnungen in einem Zweifamilienhaus zeitweise über Zeitmietverträge an feste Mieter und zeitweise als Ferienwohnung mit Verlust vermietet. Das Finanzamt erkannte die Verluste nicht an. Zur Anerkennung sei eine Totalüberschussprognose zu erstellen. Sie führe für diesen Fall zu keinem Gesamtüberschuss.

Das Sächsische Finanzgericht¹ schloss sich der Auffassung des Finanzamts an. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich und typisierend von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen. Das ist selbst dann der Fall, wenn sich über einen längeren Zeitraum Verluste ergeben. Die Überschusserzielungsabsicht für eine Ferienwohnung ist anzuerkennen, wenn sie ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird. Außerdem darf die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen nicht erheblich unterschritten werden.

Im Urteilsfall lag nach Auffassung des Gerichts weder eine langfristige noch eine ausschließliche Vermietung an Feriengäste vor. Die Kombination von Zeitmietverträgen für jeweils mehrere Monate und die tageweise Vermietung an Feriengäste ist eine besondere Mischform. Sie erfordert zur Anerkennung der Verluste eine positive Totalüberschussprognose für das Zweifamilienhaus. Diese war im konkreten Fall nicht gegeben.

Der Bundesfinanzhof wird möglicherweise abschließend entscheiden.

¹ Sächsisches FG, Urt. v. 06.03.2017, 6 K 1304/14, (Nichtzulassungsbeschw. eingel., Az. BFH: IX B 48/17), LEXinform 5020140.

Einkunftserzielungsabsicht bei zunächst entgeltlicher Vermietung und dann unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung an die Eltern

Verluste können steuerrechtlich nur berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige eine Einkunftserzielungsabsicht hat. Bei Vermietung einer Wohnung ist diese gegeben, wenn der Vermieter (Steuerpflichtige) für die Dauer der Vermietung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen will. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung wird das vermutet. Bei einer zeitlich begrenzten Vermietung muss im Rahmen einer Prognose geprüft werden, ob der Vermieter in diesem Zeitraum einen Einnahmeüberschuss erzielen kann.

In einem vom Finanzgericht Düsseldorf¹ entschiedenen Fall hatten die Eltern ihrem Sohn ein bebautes Grundstück übertragen. Als Gegenleistung räumte der Sohn ihnen ein lebenslanges Wohnungsrecht an der Wohnung im Erdgeschoss ein. Für die ersten 10 Jahre bis zum 31. Dezember 2022 mussten sie allerdings ein monatliches Entgelt von 500 € bezahlen.

Das Gericht entschied, dass eine zeitlich begrenzte Vermietung bis zum 31. Dezember 2022 vorliegt. Da der Sohn nach seinen Berechnungen bis Ende 2022

einen Verlust von ca. 24.000 € erzielen würde, konnten die bereits in 2012 und 2013 aufgetretenen Verluste nicht anerkannt werden. Dabei ist unerheblich, dass der Sohn die Wohnung nach dem Ableben seiner Eltern dauerhaft vermieten will. Seine positive Überschussprognose, für die er einen Vermietungszeitraum von 30 Jahren und das Ableben seiner Eltern nach statistischen Werten zu Grunde legte, erkannte das Finanzgericht nicht an. Eine Vermietung nach Ableben/Auszug der Eltern ist dann erneut auf eine vorliegende Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Irritationen um die Mietpreisbremse

Die Regelungen zur Mietpreisbremse sind seit 01. Juni 2015 in Kraft. Auf dieser gesetzlichen Grundlage wurden durch weitere Rechtsverordnungen der Länder in fast allen deutschen Großstädten entsprechende Mietbegrenzungen eingeführt. Nach einer Entscheidung des Amtsgerichts München² ist die durch die Bayerische Staatsregierung angewiesene sog. Mieterschutzverordnung aufgrund nicht ordnungsgemäßer Begründung für München jedoch nicht anwendbar.

¹ FG Düsseldorf, Ur. v. 06.02.2017, 11 K 2879/15, (Rev. eingel., Az. BFH: IX R 8/17), EFG 2017, S. 1150, LEXinform 5020208.

² AG München, Ur. v. 21.06.2017, 414 C 26570/16, LEXinform 0446679.

Der Mieter einer Wohnung in München hatte gegenüber der Vermieterin einen Verstoß gegen die Mietpreisbremse gerügt und auf Auskunft über die Miethöhe im vorherigen Mietverhältnis geklagt. Nach Auffassung des Gerichts kann der Mieter keine Auskunft von der Vermieterin über die vorherige Miethöhe verlangen. Ein Auskunftsanspruch setze voraus, dass die Wohnung in einem Gebiet liege, für das die Mietpreisbremse gelte. Das sei für die Stadt München nicht der Fall, da die Mieterschutzverordnung insoweit nicht mit Bundesrecht vereinbar sei. Aus der Verordnungsbegründung ergebe sich nicht, anhand welcher Tatsachen die Landesregierung zu der Auffassung gelangt sei, dass der Wohnungsmarkt in München angespannt sei. Die Begründung lege lediglich abstrakt die Kriterien dar, nach denen das Vorliegen eines angespannten Wohnungsmarkts ermittelt wurde. Das reichte dem Gericht nicht aus.

Hinweis: In zwei weiteren Urteilen des Amtsgerichts München wurde die Mieterschutzverordnung hingegen auch für München angewendet. In Hamburg hält das Amtsgericht Hamburg-Altona¹ die Mietpreisbremse für unwirksam, weil es in der dortigen Mietpreisbegrenzungsverordnung ebenfalls an einer ordnungsgemäßen Begründung fehle. Das Amtsgericht Hamburg-St. Georg² hat hingegen keine Be-

denken. Die Hamburger Mietpreisbegrenzungsverordnung sei umfassend begründet und daher rechtswirksam. Die Berliner Gerichte³ halten die dortige Mietenbegrenzungsverordnung ebenfalls für wirksam. Endgültige Klarheit werden erst obergerichtliche Entscheidungen bringen.

Rechnungskopie für Vorsteuer-Vergütungsverfahren ausreichend

Ausländische Unternehmer erhalten unter bestimmten Voraussetzungen im Inland bezahlte Umsatzsteuer nur in einem besonderen Vorsteuer-Vergütungsverfahren erstattet. Hierzu müssen sie innerhalb einer bestimmten Frist, die je nach Sitzort des ausländischen Unternehmers unterschiedlich ist, dem Vergütungsantrag die Rechnungen und Einfuhrbelege beifügen. Im entschiedenen Fall war die Vergütung von Vorsteuerbeträgen für 2010 streitig. In diesem Zeitraum waren die Belege auf elektronischem Weg in „Kopie“ beizufügen. Dieses Erfordernis ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs⁴ auch dann gewahrt, wenn es sich nicht um eine Kopie des Originals, sondern um eine Kopie handelt, die von einer Kopie des Originals angefertigt wurde.

Hinweis: Ab dem 1. Januar 2015 müssen die Rechnungen und Einfuhrbelege auf elektronischem Weg als „eingescannte

¹ AG Hamburg-Altona, Urt. v. 23.05.2017, 316 C 380/16.

² AG Hamburg-St. Georg, Urt. v. 22.06.2017, 913 C 2/17.

³ LG Berlin, Urt. v. 29.03.2017, 65 S 424/16, LEXinform 0446200.

⁴ BFH, Urt. v. 17.05.2017, V R 54/16, DStR 2017, S. 1533, LEXinform 0951189.

Originale“ übersandt werden. Bei begründeten Zweifeln kann das Bundeszentralamt für Steuern auch den Nachweis im Original verlangen.

Stromanbieter Mehrkosten, die durch Nutzung aufwändigerer Zahlungsweisen entstehen, an den Kunden weitergeben.

Stromanbieter müssen Haushaltskunden verschiedene Zahlungsmöglichkeiten anbieten

In einem vom Oberlandesgericht Köln¹ entschiedenen Fall bot ein Stromanbieter verschiedene Tarife mit unterschiedlichen Bedingungen und verschiedenen Zahlungsmöglichkeiten an. Bei Online-Bestellung des Basistarifs gab es für Verbraucher allerdings nur die Möglichkeit, Kontodaten anzugeben und ein SEPA-Lastschriftmandat zu erteilen. Der Stromanbieter begründete die Einschränkung in diesem Tarif damit, dass bei dieser Zahlungsart die Überwachung des Zahlungsverkehrs einfacher ist und die dadurch eingesparten Kosten an die Kunden weitergegeben werden.

Das Gericht untersagte diese Praxis, weil sie gegen die Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes² verstößt. Danach müssen Haushaltskunden vor Vertragsabschluss für jeden Tarif verschiedene Zahlungsmöglichkeiten angeboten werden. Ansonsten würden Kunden, die über kein Konto verfügen, vom günstigen Basistarif ausgeschlossen und damit unangemessen benachteiligt. Im Übrigen könne der

¹ OLG Köln, Urt. v. 24.03.2017, 6 U 146/16, LEXIn-form 1660962.

² § 41 Abs. 2 Satz 1 EnWG.

291

10/2017

Dienstoffrad statt Dienstwagen: Nutzen Sie die steuerlichen Regelungen!

I. Ausgangslage

Das Bewusstsein für Gesundheit und Umwelt gewinnt zunehmend an Bedeutung. Statt des Dienstwagens überlassen immer mehr Unternehmen ihren Mitarbeitern Dienstfahräder.

Welche steuerlichen Vorschriften dabei zu beachten sind, haben wir nachfolgend für Sie zusammengefasst.

II. Arbeitgeber

Grundsätzlich gelten ähnliche Regelungen wie bei der Dienstwagenbesteuerung.

Der Arbeitgeber kauft oder least ein Fahrrad. Die Anschaffungskosten sind dann als Betriebsausgaben abziehbar: Sie lassen sich über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sieben Jahre abschreiben. Die Leasingraten sowie die laufenden Aufwendungen für Wartung, Reparaturen, Ersatzteile und gegebenenfalls Versicherungen können sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend gemacht werden.

III. Arbeitnehmer

Der Arbeitgeber stellt das gekaufte oder geleaste Rad seinem Arbeitnehmer zur Verfügung - und zwar nicht nur zur betrieblichen sondern auch zu dessen privater Nutzung. Diesen Vorteil der Nutzungsmöglichkeit auch für private Zwecke muss der Arbeitnehmer versteuern.

Zur Bemessung des privaten Nutzungsvorteils wird auch beim Dienstoffrad die 1%-Methode angewendet. Dabei wird die private Nutzung mit monatlich 1% des auf volle EUR 100 abgerundeten unverbindlichen Brutto-Listenpreises im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads festgesetzt.

Anders als beim Dienstwagen sind mit diesem Wert jedoch alle Fahrten abgegolten. Ein separater pauschaler Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wird somit nicht fällig.

Die Freigrenze für Sachbezüge findet keine Anwendung. Daher gilt: Auch wenn der geldwerte Vorteil innerhalb dieser Grenze von aktuell monatlich EUR 44 liegt, muss er versteuert werden.

Im Rahmen seiner privaten Einkommensteuererklärung kann der Arbeitnehmer die Entfernungspauschale als Werbungskosten in Abzug bringen. Diese beträgt EUR 0,30 pro vollen Kilometer der Entfernung (maßgeblich hierfür ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung).

Beispiel:

Ein Arbeitgeber stellt seinem Mitarbeiter ein Dienstrad mit einem Bruttolistenpreis von EUR 2.000 zur Verfügung. Der Arbeitnehmer bekommt daher monatlich EUR 20 als geldwerten Vorteil auf sein Gehalt aufgeschlagen. Er muss diesen Betrag versteuern und auch Sozialversicherung hierfür bezahlen. Bei einer angenommenen Entfernung von 2 km und 220 Arbeitstagen im Jahr kann der Arbeitnehmer jedoch EUR 132 als Werbungskosten berücksichtigen. Faktisch muss der Arbeitnehmer daher nur Steuern auf EUR 108 p.a. zusätzlich zahlen. Je nach Steuersatz fallen also Steuern (einschl. SolZ) zwischen EUR 15,95 und EUR 51,27 an.

Das Dienstfahrrad schließt den Dienstwagen nicht aus. Demzufolge dürfen Arbeitnehmer beides nutzen. Zu beachten ist lediglich, dass sodann auch doppelt Steuern anfallen, d.h. die 1%-Methode wird dann sowohl auf das Fahrrad als auch auf das Auto angewendet.

Unter die zuvor dargestellten Regelungen fallen zwar neben den „normalen“ Fahrrä-

dern auch die Elektrobikes. Hier ist jedoch Vorsicht geboten: Ihre Abgrenzung von der Kategorie der Kraftfahrzeuge kann schwierig sein. Die Finanzverwaltung stellt auf die verkehrsrechtliche Zuordnung ab. Danach gilt ein Elektrofahrrad, dessen Motorleistung Geschwindigkeiten von mehr als 25 Stundenkilometern ermöglicht (E-Bike oder S-Pedelec), als Kraftfahrzeug und wird dementsprechend stärker besteuert. Der Arbeitnehmer muss dann auch die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als Arbeitslohn versteuern und zwar pro Kilometer und Monat mit 0,03% des Brutto-Listenpreises.

Vorsicht ist auch dann geboten, wenn der Arbeitnehmer das ihm zuvor überlassene Fahrrad nach Ablauf der Leasingzeit zu einem geringeren Preis als dessen Geldwert kauft: Aufgrund des günstigen Kaufpreises kann dem Arbeitnehmer ein sog. geldwerter Vorteil entstehen, den er ebenfalls als Arbeitslohn versteuern muss.

Aus Vereinfachungsgründen berechnet die Finanzverwaltung den Fahrradwert nach drei Jahren Nutzungsdauer mit 40 % der vom Hersteller ausgegebenen Neupreisempfehlung (OFD NRW vom 17. Mai 2017).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erwirbt bei Ablauf der Leasingzeit sein Dienstrad zu einem Preis in Höhe von EUR 1.000. Gemäß Herstel-

lerempfehlung kostet das Rad bei Inbetriebnahme EUR 3.000, sodass sein Wert nach dreijähriger Leasingzeit EUR 1.200 beträgt (40 % von EUR 3.000). Den geldwerten Vorteil in Höhe des Unterschiedsbetrags von EUR 200 muss der Arbeitnehmer als Arbeitslohn versteuern.

Liegt der Restwert des Fahrrades unter diesem Betrag, sollte mit einem Gutachten der niedrigere Wert nachgewiesen werden. So kann der Arbeitnehmer vermeiden, dass ein zu hoher Vorteil angesetzt und damit zu viel Lohnsteuer gezahlt wird.

Beispiel:

Wie Beispiel zuvor, jedoch kann der Arbeitnehmer durch ein Gutachten nachweisen, dass das Fahrrad zum Erwerbzeitpunkt lediglich EUR 1.100 wert ist, so muss er lediglich den Unterschiedsbetrag i.H.v. EUR 100 als Arbeitslohn versteuern.

Zum Teil ist in den Leasingverträgen geregelt, dass das Dienstrad am Ende der Leasingzeit einen Restwert von 10 Prozent des Neuwertes hat. Diese Pauschalregelung akzeptiert die Finanzverwaltung nicht.

III. Unser Tipp

Im Stadtverkehr locker am Stau vorbei, und keine lästige Parkplatzsuche mehr.

Das Dienstfahrrad stellt eine gute Alternative oder Ergänzung zum Firmenwagen dar.

Steuerlich können davon sowohl der Arbeitnehmer als auch der Arbeitgeber profitieren.

Vereinbaren beide Parteien eine echte Barlohnnumwandlung (statt einen Teil des Gehalts ausbezahlt zu bekommen, erhält der Mitarbeiter künftig als Sachlohn ein Dienstrad), so behält der Arbeitgeber vom monatlichen Bruttolohn die Leasingrate und die Versicherungsprämie ein. Hinzu kommt 1% des Bruttolohnpreises als geldwerter Vorteil für die Privatnutzung.

Insgesamt sinkt dadurch die Berechnungsgrundlage für Lohnsteuer und Sozialversicherung, sodass der Arbeitnehmer etwas weniger Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge bezahlt. Auch der Arbeitgeber zahlt etwas weniger für Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung.

Gerne stehen wir Ihnen bei Fragen hierzu unterstützend zur Seite.

179

10/2017

... und die Farbe bestimmt der Mieter

I. Sachverhalt

Vermieter und Mieter haben einen formularmäßigen Mietvertrag über eine Wohnung abgeschlossen. Die darin vereinbarte Übernahme von Schönheitsreparaturen durch den Mieter ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs unwirksam, so dass sich die Fragen stellen, wer zur Vornahme bzw. zur Übernahme der Kosten von Schönheitsreparaturen verpflichtet ist und wer bestimmen kann, wie diese Schönheitsreparaturen auszuführen sind.

II. Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und Entscheidung des Landgerichts Berlin

1. Nach der **Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH)** gilt für den Fall der Unwirksamkeit der formularvertraglichen Übernahme von Schönheitsreparaturen durch den Mieter die gesetzliche Regelung des § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB. Nach dieser Vorschrift hat der Vermieter die Mietsache dem Mieter in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten.

2. Das **Landgericht (LG) Berlin** (Beschluss v. 23.05.2017 – 67 S 416/16) hat

darüber hinaus entschieden, dass der zur Vornahme von Schönheitsreparaturen verpflichtete Vermieter diese nicht nach seinen eigenen Vorstellungen ausführen darf, sondern Wünsche des Mieters (hier: Anstrich von Wänden und Decken in weißer Farbe statt in Gelbtönen) zu berücksichtigen hat, sofern dem Vermieter hierdurch keine Mehrkosten entstehen oder sonstige schutzwürdige eigene Interessen entgegenstehen.

III. Bedeutung der Rechtsprechung des BGH und der Entscheidung des LG Berlin für die Praxis

1. Rechtsprechung des BGH

Nach der Rechtsprechung des BGH findet in Ermangelung einer wirksamen vertraglich vereinbarten Pflicht zur Vornahme von Schönheitsreparaturen durch den Mieter die gesetzliche Regelung des § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB Anwendung. Hiernach ist der Mieter nicht nur zur Nutzung der Wohnung berechtigt, sondern darf diese auch im Rahmen gewöhnlicher Gebrauchsabnutzung „verwohnen“, und es obliegt dem Vermieter, erforderliche Schönheitsreparaturen vorzunehmen bzw. deren Kosten zu tragen. Insoweit können im Einzelfall allenfalls die Notwendigkeit und/oder der Um-

fang von Schönheitsreparaturen streitig sein.

2. Entscheidung des LG Berlin

Im entschiedenen Fall hatte das Amtsgericht (AG) Berlin als Vorinstanz die Notwendigkeit und den Umfang der Schönheitsreparaturen rechtsfehlerfrei festgestellt. Der Mieter hatte jedoch das Angebot des Vermieters, Wände und Decken in Gelbtönen zu streichen, abgelehnt und stattdessen einen Anstrich in weißer Farbe verlangt. Das AG Berlin hatte einer entsprechenden Klage des Mieters stattgegeben; die hiergegen gerichtete Berufung des beklagten Vermieters hat das LG Berlin zurückgewiesen.

Insoweit hat das LG Berlin auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hingewiesen, dass es die Wohnung als verfassungsrechtlich geschützter, räumlich abgegrenzter Bereich zur eigenverantwortlichen und selbstbestimmenden Lebensgestaltung gebiete, dem Mieter einen weitgehenden Ermessensspielraum in Bezug auf sein Gebrauchsrecht und damit auch auf die geschmackliche Dekoration der Wohnung zuzubilligen, solange berechnete Vermieterinteressen dem nicht gegenüberstehen. Von diesem Ermessensspielraum erfasst ist insbesondere die farbliche Gestaltung der Wohnung; dies gilt sowohl für den Fall von vom Mieter als auch für den Fall von vom Vermieter auszuführender Schönheitsreparaturen.

Hiernach ist der zur Vornahme bzw. zur Übernahme der Kosten von Schönheitsreparaturen nach der gesetzlichen Regelung des

§ 535 Abs. 1 Satz 2 BGB verpflichtete Vermieter nicht berechtigt, Schönheitsreparaturen in eigenwilliger Farbgebung auszuführen, sondern hat Farbgebungswünschen des Mieters solange nachzukommen, wie für ihn hierdurch keine Mehrkosten oder eine sonstige Beeinträchtigungen berechtigter Vermieterinteressen entstehen.

IV. Fazit

Das eigentliche Problem liegt bereits im Vorfeld der Frage, wer – Vermieter oder Mieter – die Art und Weise der Ausführung von Schönheitsreparaturen bestimmen darf. In den allermeisten Mietverträgen über Wohnungen soll die gesetzliche Regelung des § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB abbedungen und dem Mieter die Pflicht zur Vornahme von Schönheitsreparaturen auferlegt werden; beides ist grundsätzlich zulässig. Entscheidend ist also, diese vertragliche Vereinbarung zwischen Vermieter und Mieter wirksam zu treffen, was auch in Anbetracht der Rechtsprechung des BGH möglich ist.

Umgang mit dem neuen Transparenzregister - wer muss was wann mitteilen?

I. Rechtsgrundlage

Am 26.6.2017 ist das Gesetz zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie (BGBl 2017 I S. 1822) in Kraft getreten, das in dessen Art. 1 das „Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG)“ enthält, durch das u.a. ein sog. Transparenzregister („TR“) eingeführt wird. Damit sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers diejenigen natürlichen Personen erfasst werden, die wirtschaftlich hinter juristischen Personen, Trusts und bestimmten Treuhandgestaltungen stehen.

Im Weiteren soll ein Überblick geschaffen werden darüber, wer zum neuen TR mitteilungsspflichtig ist und welche Angaben in dem Register gesammelt werden sowie wer das Register einsehen kann und welche Sanktionen an die Verletzung der Mitteilungspflicht gekoppelt sind.

II. Wer muss was wann mitteilen?

Das TR dient der Erfassung und Zugänglichmachung von Angaben über den/die sog. wirtschaftlich Berechtigten (§ 3 GwG).

Wirtschaftlich berechtigt i.S.d. GwG sind stets nur natürliche Personen.

1. Wer ist mitteilungsspflichtiger Rechtsträger?

Erfasst werden im Inland ansässige juristische Personen des Privatrechts (Kapitalgesellschaften - GmbH, AG, KGaA - sowie e.V., e.G., rechtsfähige Stiftung), im Inland eingetragene Personengesellschaften (oHG, KG, GmbH & Co. KG, Partnerschaftsgesellschaft), Trusts, unselbständige Stiftungen und vergleichbare Rechtsgestaltungen (vgl. §§ 19 bis 21 GwG). Da Gesellschaften des bürgerlichen Rechts nicht in ein Register eingetragen sind, brauchen deren wirtschaftlich Berechtigte nicht zum TR mitgeteilt zu werden.

Wer wirtschaftlich Berechtigter ist, definiert § 3 GwG. Die **allgemeine** Definition lautet (§ 3 Abs. 1 GwG – Unterstreichungen vom Verfasser):

„Wirtschaftlich Berechtigter im Sinne dieses Gesetzes ist

1. die natürliche Person, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Vertragspartner letztlich steht, oder

2. die natürliche Person, auf deren Veranlassung eine Transaktion letztlich durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung letztlich begründet wird.“

In § 3 Abs. 2 GwG findet sich die Definition des wirtschaftlich Berechtigten für **juristische Personen** (Unterstreichungen vom Verfasser):

„Wirtschaftlich berechtigt im Sinne des GwG ist jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar

1. mehr als 25 Prozent der Kapitalanteile hält,
2. mehr als 25 Prozent der Stimmrechte kontrolliert oder
3. auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt.“

Eine „auf vergleichbare Weise ausgeübte Kontrolle“ kann insbesondere aufgrund von Absprachen zwischen einem Dritten und einem Anteilseigner oder zwischen mehreren Anteilseignern untereinander bestehen (§ 19 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b GwG – insbesondere *Stimmbindungsverträge* bzw. *Poolvereinbarungen*). Nicht relevant soll die rein faktische Kontrolle sein, etwa durch ein Familienoberhaupt, das lediglich über eine Kapitalbeteiligung bzw. einen Stimmrechtsanteil von 25 % oder weniger verfügt, aber kraft seiner Stellung als Patriarch der Familie die Fäden in der Hand hält.

2. Wer muss die Mitteilung ans TR vornehmen?

Die Mitteilungspflicht zum TR trifft die juristische Person / eingetragene Personengesellschaft selbst, also das jeweilige *Vertretungsorgan* der juristischen Personen / eingetragenen Personengesellschaften, § 20 Abs. 1 Satz 1 GwG (im Weiteren auch nur „Vertretungsorgan(e)“ genannt).

3. Was gilt bei mittelbarer Beteiligung/Beherrschung?

Sind an einer Gesellschaft nicht lediglich natürliche Personen zu mehr als 25 % am Kapital oder/und den Stimmrechten beteiligt, muss das Vertretungsorgan prüfen, ob eine mittelbare Beherrschung vorliegt. Dies ist der Fall, wenn eine natürliche Person auf der zweiten oder höheren Beteiligungsebene *beherrschenden Einfluss* hat, was gemäß § 3 Abs. 2 Satz 3 und 4 GwG i.V.m. § 290 Abs. 2 bis 4 HGB davon abhängt, ob die natürliche Person die tatsächliche Kontrolle über die an der Gesellschaft beteiligte weitere Gesellschaft inne hat (§ 290 Abs. 2 bis 4 HGB).

Diese Kontrolle wird aufgrund der Anlehnung an die Bestimmungen zur Konzernrechnungslegung angenommen, wenn der Betreffende Stimmrechtsanteile von mehr als 50 % besitzt oder aufgrund sonstiger Rechte maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft nehmen kann. Bei mehrgliedrigen Beteiligungsstrukturen muss eine ununterbrochene Mehrheitsbeteiligungskette

von jeweils mehr als 50 % der Stimmrechte bis zu der natürlichen Person führen, die dann als wirtschaftlich Berechtigter i.S.d. GwG gilt. Gibt es eine solche natürliche Person nicht, verbleibt es beim Grundsatz gemäß § 3 Abs. 2 Satz 5 GwG (Schlagwort: „Im Zweifel ist das Vertretungsorgan der wirtschaftlich Berechtigte“, vgl. unten zu 5.). Auf der zweiten und auf höheren Beteiligungsebenen kommt es also stets auf die Mehrheit der Stimmrechte und nicht – wie auf der ersten Ebene (§ 3 Abs. 2 Satz 1 GwG) – auf eine Beteiligungsquote von mehr als 25 % an.

4. Welche Auskunftspflichten treffen die wirtschaftlich Berechtigten?

Die wirtschaftlich Berechtigten sind nach § 20 Abs. 3 GwG gegenüber den Vertretungsorganen verpflichtet, die erforderlichen Angaben zu machen und Auskünfte zu erteilen, ob sie z.B. aufgrund einer Stimmbindungsvereinbarung, eines Poolvertrages oder einer Treuhandvereinbarung die Kontrollschwelle von 25 % überschreiten bzw. die Kontrolle nicht für sich, sondern für einen Dritten (z.B. den Treugeber) ausüben. Die Vertretungsorgane sind korrespondierend dazu verpflichtet, die erforderlichen Angaben/Informationen einzuholen, allerdings ohne hierzu aufwändige Nachforschungen anstellen zu müssen - die Vertretungsorgane können sich insoweit grundsätzlich auf die Angaben der Anteilseigner und sonstiger Aus-

kunftsverpflichteter verlassen (sh. unten zu 5.).

5. Vertretungsorgan als Auffangtatbestand - gesetzliche Vermutung

Führen die Ermittlungen der Vertretungsorgane „auch nach Durchführung umfassender Prüfungen“ nicht dazu, dass eine natürliche Person als wirtschaftlich Berechtigter ermittelt werden konnte oder bestehen Zweifel hieran, wird *gesetzlich vermutet*, dass der gesetzliche Vertreter, geschäftsführende Gesellschafter oder Partner der betreffenden mitteilungspflichtigen Gesellschaft wirtschaftlich Berechtigter ist (§ 3 Abs. 2 Satz 5 GwG „... gilt als wirtschaftlich Berechtigter ...“).

Die Reichweite der von § 3 Abs. 2 Satz 5 GwG geforderten „umfassenden Prüfungen“ ist umstritten und bisher ungeklärt. Eine Nachforschungspflicht soll nicht bestehen, jedoch werden die mitteilungspflichtigen Vertretungsorgane zumindest leicht zugängliche Erkenntnisquellen, wie etwa die Befragung der wesentlichen Gesellschafter, ausschöpfen müssen. Hierzu dient auch die *korrespondierende Auskunftspflicht* der Anteilseigner nach § 20 Abs. 3 GwG (sh. oben zu 4.). Soll das Gesetz nicht leerlaufen, wird man auf baldige konkretisierende Bestimmungen hoffen müssen, die den Umfang und die Anforderungen an die Unterrichtungspflichten der Organe der betroffenen Gesellschaften klären.

6. Welche Angaben sind zu machen?

Im TR werden gemäß § 19 Abs. 1 GwG zugänglich gemacht:

- Vor- und Nachname,
- Geburtsdatum,
- Wohnort und
- Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses (hierzu § 19 Abs. 3 GwG).

Nota bene: Die Mitteilungspflicht *gilt als erfüllt* („**Mitteilungsfiktion**“), wenn die Angaben bereits in einem anderen öffentlichen Register (Handels-, Partnerschafts-, Genossenschafts-, Vereins- oder Unternehmensregister) zugänglich und elektronisch abrufbar sind (§ 20 Abs. 2 GwG). Diese Erleichterung soll nach Überzeugung des Gesetzgebers zu einer Ausnahme für die Mehrzahl der Gesellschaften führen. Die Erreichbarkeit der Daten in anderen Registern über das TR wird durch Verlinkung mit den jeweiligen anderen elektronischen Registern hergestellt.

Die Mitteilungsfiktion von § 20 Abs. 2 GwG dürfte für die Praxis in der Tat erhebliche Erleichterungen schaffen, etwa durch die ohnehin regelmäßig zu aktualisierende GmbH-Gesellschafterliste, die elektronisch im Handelsregister abrufbar ist, so dass die wirtschaftlich Berechtigten der GmbH vorbehaltlich von Sonderfällen nicht gesondert dem TR mitzuteilen sind. Für die Aktualisierung des TR bedeutet dies, dass GmbH-Geschäftsführer ihrer Pflicht nach § 40 GmbHG auch im Hinblick auf das

GwG regelmäßig zeitnah genügen und die Gesellschafterliste stets auf dem neuesten Stand halten müssen; § 20 Abs. 1 GwG spricht von der Pflicht zur unverzüglichen Aktualisierung.

Bei Personenhandelsgesellschaften hängt die Anwendbarkeit der Mitteilungsfiktion entscheidend davon ab, ob sich die Beteiligungs- und Stimmverhältnisse tatsächlich aus dem Handelsregister entnehmen lassen oder gesellschaftsvertraglich abweichende Stimmrechtsverhältnisse oder auch Kapitalverhältnisse vorgesehen sind.

7. Wer darf das Register einsehen?

Das TR ist entgegen verschiedener im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens erhobener Forderungen nicht frei einsehbar; es ist keine offene Ergänzung des Handels- oder des Unternehmensregisters. Der Zugang zum TR ist vielmehr begrenzt. Die Einsichtnahme ist (nur) gestattet (§ 23 GwG):

- a) bestimmten **Behörden**, insbesondere den Aufsichtsbehörden und den Strafverfolgungsbehörden (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) bis f) GwG),
- b) den nach dem GwG zu **Sorgfaltspflichten** gegenüber Kunden Verpflichteten (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 GwG). Diese müssen der registerführenden Stelle darlegen, dass die Einsichtnahme zu dem Zweck erfolgt, dass sie ihre Sorgfaltspflichten erfüllen können (§ 10 Abs. 3 GwG),

c) jedem, der der registerführenden Stelle darlegt, dass er ein **berechtigtes Interesse** an der Einsichtnahme hat. Unter welchen Voraussetzungen ein berechtigtes Interesse vorliegt, wird im Gesetz nicht definiert. Wird das Gesuch auf Einsicht abgelehnt, kann beim Bundesverwaltungsamt Widerspruch eingelegt werden. Die Entscheidung des Bundesverwaltungsamts kann auf dem Verwaltungsrechtsweg überprüft werden.

Im Falle einer (rechtswidrigen) Umgehung der Zugangsvoraussetzungen sieht das GwG einen eigenen Bußgeldtatbestand vor (§ 56 Nr. 56 GwG): Ordnungswidrig handelt, wer sich die Einsichtnahme in das TR (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 GwG) unter Vorspiegelung falscher Tatsachen erschleicht oder sich auf sonstige Weise widerrechtlich Zugriff auf das TR verschafft.

8. Was sind die Sanktionen bei Verstößen?

Für Verstöße gegen die neuen GwG-Regeln sind massive Bußgelder und – ggf. sogar noch gravierender – eine Veröffentlichung des Bußgeldbescheids auf der Internetseite der Aufsichtsbehörden (§ 57 GwG) vorgesehen. Ordnungswidrig handelt u.a., wer entgegen § 20 Abs. 1 GwG *vorsätzlich oder leichtfertig* Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten (a) nicht einholt, (b) nicht, nicht richtig oder nicht vollständig aufbewahrt, (c) nicht auf aktu-

ellem Stand hält oder (d) nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig dem TR mitteilt (§ 56 Nr. 53 GwG).

Ordnungswidrig handelt auch, wer seine Auskunftspflicht nach § 20 Abs. 3 GwG als Anteilseigner nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erfüllt (§ 56 Abs. 1 Nr. 54 GwG). Die nämliche Bedrohung besteht für die Verwalter von Trusts und Treuhänder von unselbständigen Stiftungen sowie vergleichbarer Rechtsgestaltungen (§ 56 Abs. 1 Nr. 55 GwG).

Die gesetzlich vorgesehenen Sanktionen sehen einen allgemeinen Bußgeldrahmen von bis zu € 100.000,00 vor. Die maximale Höhe der Geldbuße beträgt für schwerwiegende, wiederholte oder systematische Verstöße € 1 Mio. oder das „Zweifache des aus dem Verstoß gezogenen Vorteils“. Der wirtschaftliche Vorteil umfasst dabei erzielte Gewinne und vermiedene Verluste und kann geschätzt werden (§ 56 Abs. 2 GwG).

9. Was sind die Handlungsanforderungen an die Vertretungsorgane?

Das TR ist für die Vertretungsorgane aller im Inland eingetragenen juristischen Personen und Personengesellschaften ein *dringliches Compliance-Thema*. Sie haben zu prüfen, wer ihre wirtschaftlich Berechtigten sind und diese mitzuteilen, wenn sie nicht bereits aus anderen elektronisch einsehbaren Registern ersichtlich sind und daher dank der Mitteilungsfiktion auf eine

Mitteilung zum TR verzichten können (§ 20 Abs. 2 Satz 1 GwG).

Die Verpflichtung zur Mitteilung der wirtschaftlich Berechtigten zum TR besteht **erstmalig zum 1. Oktober 2017** (§ 59 Abs.1 GwG). und im Übrigen fortlaufend („... auf aktuellem Stand zu halten ...“, § 20 Abs. 1 GwG), d.h. die Vertretungsorgane sind latent ständig in der Pflicht, Änderungen unverzüglich zum TR (nach-) zu melden. Das TR gewährleistet deshalb keine Richtigkeit und keine Vollständigkeit und es besteht kein Gutgläubensschutz, zudem befreit die Mitteilung zur Eintragung ins TR nicht von sonstigen aufsichtsrechtlichen Pflichten.

Für die Vornahme der Mitteilung steht seit dem 05.07.2017 das Registrierungs- und Datenübermittlungsverfahren beim Bundesanzeiger zur Verfügung, bei dem eine Registrierung auf der Internetseite des TR (www.transparenzregister.de) durch Anlegen eines Benutzerkontos und dessen Freischaltung erforderlich ist. Der Registrierende oder eine Person in seinem Auftrag (z.B. BPZ) muss der registerführenden Stelle die folgenden Mindestangaben übermitteln:

- Firma oder Name des Registrierenden (Gesellschaft);
- Vor- und Nachname der mit der Registrierung beauftragten oder innerhalb des Registrierenden für die Re-

gistrierung zuständigen Person, deren E-Mail-Adresse und Telefonnummer;

- Anschrift der vom Registrierenden beauftragten Person oder des Sitzes des Registrierenden.

Kommt es zu relevanten Veränderungen hinsichtlich der zu registrierenden Daten, ist der Registrierende verpflichtet, im TR die entsprechenden Mitteilungen selbst oder durch eine beauftragte Person *unverzüglich* vorzunehmen (§ 2 TrDüV, § 20 Abs. 1 GwG). Die Übermittlung der Angaben zu den wirtschaftlichen Berechtigten erfolgt ausschließlich über das Internet (§ 3 TrDüV). Dafür werden beim Bundesanzeiger als registerführender Stelle Formulare bereitgestellt.

III. Rechtsformabhängige Einzelfallbetrachtung

Für die einzelnen Gesellschaftsrechtsformen ergeben sich aus der Mitteilungsfiktion (vgl. oben II.6.) und den Mitteilungspflichten zum TR insbesondere die folgenden (durch elektronische Mitteilung gemäß II.9. zu erfüllenden) Handlungspflichten:

1. Aktiengesellschaft einschließlich KGaA und SE (nicht börsennotiert)

Anders als die Gesellschafterliste bei einer GmbH (§ 40 GmbHG) ist das Aktienregister bei Namensaktien nicht zum Handelsregister einzureichen und die Aktionäre sind daher nicht aus einem öffentlichen Register i.S.v. § 20 Abs. 2 GwG elektro-

nisch abrufbar bzw. öffentlich bekannt. Wer wirtschaftlich Berechtigter im Sinne des GwG ist (Beteiligung > 25 % am Grundkapital bzw. an den Stimmrechten) muss daher vom **Vorstand** der AG nach § 20 Abs. 1 GwG zum Transparenzregister mitgeteilt werden.

2. Aktiengesellschaft einschließlich KGaA und SE (börsennotiert)

Bei Gesellschaften, die an einem organisierten Markt nach § 2 Abs. 5 WpHG notiert sind und Transparenzanforderungen im Hinblick auf Stimmrechtsanteile oder gleichwertigen internationalen Standards unterliegen, die dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, gilt die Pflicht zur Mitteilung an das TR stets als erfüllt (§ 20 Abs. 2 Satz 2 GwG). Der Vorstand braucht also über die ihn ohnehin treffenden Veröffentlichungspflichten hinaus keine Mitteilung zum TR zu machen.

3. GmbH einschließlich Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

Aus der beim Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste (falls diese auf aktuellem Stand ist!) ergibt sich die Identität und seit der Neufassung von § 40 GmbHG auch die Beteiligungsquote der Gesellschafter in Prozent, jedenfalls in Zusammenschau mit der Satzung aber jedenfalls der Kapital- bzw. Stimmrechtsanteil eines jeden Gesellschafters, so dass die Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 **Nr. 1** GwG Anwendung findet.

Für das TR relevant sind jedoch andere Formen der Kontrolle, die nicht durch die in der Gesellschafterliste ausgewiesene Beteiligungshöhe nachvollziehbar sind, etwa Stimmbindungs- oder Poolverträge o.ä. Soweit Mehrstimmrechtsanteile und Minderstimmrechtsanteile bestehen, die einschließlich der laufenden Nummern in der Satzung bezeichnet sind, so ergeben sich auch diese Stimmrechte aus dem öffentlichen Register durch eine kombinierte Betrachtung von Gesellschafterliste und GmbH-Satzung (beides beim Handelsregister abrufbar).

4. Offene Handelsgesellschaft (oHG)

Die Gesellschafter und deren Vertretungsmacht lassen sich grds. aus dem Handelsregister entnehmen, so dass die Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 **Nr. 1** GwG Anwendung findet. Durch die starke gesellschaftsrechtliche Stellung der vertretungsberechtigten Gesellschafter kann bei ihnen grds. von der Ausübung der Kontrolle ausgegangen werden. Andere Formen der Kontrolle, die sich nicht aus der Gesellschafterstellung ergeben, sind indes von den vertretungsberechtigten Gesellschaftern an das TR elektronisch mitzuteilen.

5. Kommanditgesellschaft (einschließlich GmbH & Co. KG)

Die Einlage der Kommanditisten ergibt sich ebenfalls aus dem Handelsregister, so dass auch hier die Mitteilungsfiktion

nach § 20 Abs. 2 **Nr. 1** GwG Anwendung findet. Eine Mitteilung an das TR ist jedoch dann abzugeben, wenn der gesellschaftsvertragliche Kapital-/Stimmanteil von der eingetragenen Hafteinlage abweicht („Pflichteinlage“), so dass sich daraus eine Stellung als wirtschaftlich Berechtigter (>25 % Kapital-/Stimmrechte) ableitet. Gibt es andere Kontrollformen, die sich nicht aus der Gesellschafterstellung ergeben, sind diese ebenfalls an das TR mitzuteilen (etwa Stimmbindungsverträge o.ä.).

6. Partnerschaftsgesellschaft

Die Identität der Partner ergibt sich aus dem Partnerschaftsregister, so dass die Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 **Nr. 2** GwG Anwendung findet. Sollte es eine anderweitige Kontrolle geben, ist diese an das TR mitzuteilen.

7. Eingetragener Verein (einschließlich Versicherungsverein a.G.)

Die Mitgliederzahl ist regelmäßig so groß, dass eine Kontrolle aufgrund der Mitgliedschaft nicht effektiv ist bzw. nicht in Betracht kommt. Als wirtschaftlich Berechtigter ist deswegen i.d.R. der Vorstand zu betrachten (§ 20 Abs. 2 Satz 5 GwG), dessen Identität sich auch aus dem Vereinsregister ergibt (falls dieses auf aktuellem Stand ist, was aus Anlass der Einführung des TR vorsorglich überprüft werden sollte), so dass die Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 **Nr. 4** GwG Anwendung findet.

8. Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts

Eine Mitteilung an das TR hat durch das Vertretungsorgan (i.d.R. Stiftungsvorstand) zu erfolgen, weil in den Stiftungsverzeichnissen der Länder die notwendigen Angaben weder zum Stifter noch zum Vorstand enthalten sind.

9. Eingetragene Genossenschaft (einschl. europäischer Genossenschaft)

Auch hier ist die Anzahl der Mitglieder regelmäßig so groß, dass nur der Vorstand zu erfassen ist, dessen Identität sich aus dem Genossenschaftsregister ergibt, so dass die Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 **Nr. 3** GwG Anwendung findet.

IV. Fazit

Das neue Transparenzregister führt zu einer zusätzlichen und haftungsträchtigen Dauerverpflichtung der Vertretungsorgane und wird nicht zu Unrecht von Teilen der Literatur als bürokratisches Monster bezeichnet. Für Fragen zur ggf. gegebenen Mitteilungspflicht an das Transparenzregister bei speziellen Gestaltungsformen wie etwa Unterbeteiligungen, atypisch stillen Gesellschaften, Treuhandstrukturen, Optionsverträgen, mehrstufigen Beteiligungsstrukturen u.ä. stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.