



05.04.2018
Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL April 2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

steht uns ein Handelskrieg bevor? Was ist überhaupt ein Handelskrieg?

Richtige Kriege gewinnt man mit Panzern und Raketen. Handelskriege verliert man mit Zöllen. Immerhin haben Handelskriege den nicht zu unterschätzenden Vorteil, dass die betroffenen Menschen zwar leiden aber nicht in Lebensgefahr geraten.

Was sind eigentlich Zölle? Zölle gehören zu den ältesten Steuerabgaben der Welt. Besitzt jemand ein Stück Land, verlangt er eine Abgabe, wenn jemand Waren in das eigene Territorium einführen will. Es ist gewissermaßen ein legales System der Wegelagererei. Es dient vermeintlich dem betroffenen Staat, aber mindestens auch einem bestimmten Teilnehmerkreis der Wirtschaft, die auf diese Art vor unliebsamer Konkurrenz geschützt werden. Andere Teilnehmer der Wirtschaft sind negativ betroffen, weil sie für die benötigten Importe mehr bezahlen müssen als es dem Marktwert entspricht.

Bereits die mittelalterliche Hanse war im Wesentlichen ein cleveres von Kaufleuten aufgebautes System, die bis dato selbstverständlichen Handelshindernisse zu beseitigen oder zumindest erträglich zu gestalten.

In der modernen Zeit erfüllen Zölle immer noch denselben Zweck, nämlich Waren aus dem Ausland teurer zu machen, um damit angeblich die inländische Wettbewerbsfähigkeit zu

Bankverbindung:	Sparkasse Koblenz Volksbank Koblenz Mittelrhein eG	DE50 5705 0120 0000 1145 20 DE82 5709 0000 3228 0860 00	MALADE51KOB GENODE51KOB
Geschäftsführung:	Marco Zimmermann Master of Science und Steuerberater	Thomas Zimmermann Dipl.-Betriebswirt und Steuerberater	Dr. Jürgen Pelka Rechtsanwalt und Steuerberater

stärken. Was Donald Trump mit großem Getöse verordnet hat, ist in der globalen Wirtschaftswelt nüchtern betrachtet etwas ganz Normales: Die Zölle für eingeführten Stahl ein wenig anheben, um die einheimische Stahlproduktion zu schützen.

Selbstverständlich schädigt das die weiterverarbeitende Industrie in den USA ganz erheblich, da deren Produkte erheblich teurer werden. Die werden doppelt malträtiiert: Auf dem inländischen US-Markt werden sie gegenüber Importwaren preislich unattraktiver und im Export ebenfalls. Aber darum geht es Herrn Trump nicht. Es geht wie bei Populisten üblich um den Applaus der breiten Öffentlichkeit, der volkswirtschaftliche Zusammenhänge ähnlich verständlich sind wie die Einstein'sche Relativitätstheorie.

Der aufmerksame Beobachter in Europa registriert, dass die vor wenigen Jahren von breiten Kreisen verteufelten Freihandelsabkommen gar nicht so übel zu sein scheinen. Das weltweit beste Freihandelsabkommen ist allemal die Europäische Union, innerhalb derer die Zölle schlicht abgeschafft wurden. Niemand anderes als die oft gescholtene EU ist das Leuchtturm-Beispiel dafür, dass vom Freihandel alle profitieren.

Wie sollte also die freigeistige EU auf die amerikanische Aggression reagieren? Bloß nicht mit Zollverschärfungen gegenüber den USA. So wie US-amerikanische Firmen durch die Zollerhöhungen benachteiligt werden, würde es auch den europäischen Unternehmen gehen. Wenn sich die EU nicht dem Trump'schen Populismus anschließt, sondern rational bleibt, wird sie diese Kanonenkugel, die leider keine einseitig bestimmbare Flugbahn besitzt, nicht abschießen.

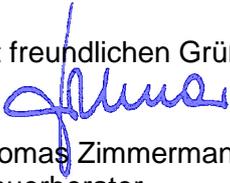
Bekanntnis zum Freihandel bedeutet, das Gegenteil zu tun. Was spricht dagegen, die Zölle für amerikanische Importautos von 10 % auf 2 % zu senken, um insoweit Waffengleichstand mit den USA herzustellen? Benötigt die deutsche Automobilindustrie wirklich diesen Schutz? Nun ja – dann werden deutsche Autos, die in den USA gebaut werden, hierzulande billiger. Theoretisch zumindest.

Das globale Netz der Zölle ist ein durchaus sensibles System. Hier die EU, dort die USA, China, Indien und Russland. Die Wirtschaftsteilnehmer haben sich weltweit auf ein bestimmtes Zollniveau eingestellt. Solange Feinkorrekturen mit begrenzten Auswirkungen vorgenommen werden, bleibt der Welthandel einigermaßen stabil. Die EU und besonders Deutschland dürften

kein Interesse daran haben, dass dieses System durcheinandergewirbelt wird. Also sollte man dem populistischen Schreihals jenseits des Atlantiks mit Charme, Güte und Stärkung der amerikanischen Exportwirtschaft entgegentreten.

Wir wünschen Ihnen barrierefreies Handeln.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine April 2018	2	Ausschluss ausländischer Muttergesellschaften von der Kapitalertragsteuerentlastung ist europarechtswidrig	7
Termine Mai 2018	3	Wohnungsmieter müssen keine Verwaltungskosten zahlen	7
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Geschäftsführerhaftung nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters	8
Besonderes Kirchgeld bei glaubensverschiedenen Ehegatten	5	Billigkeitserlass von Nachzahlungszinsen bei freiwilliger Zahlung	9
Keine doppelte Haushaltsführung bei Hauptwohnung am Beschäftigungsort	5	Vorsteuerabzug: Angemessener Teil der Anschaffungskosten für einen teuren Pkw	9
Prämien der gesetzlichen Krankenkassen wegen Selbstbehalt mindern die abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge	5	Besteuerung der unentgeltlichen Überlassung eines Dienstwagens an Gesellschafter-Geschäftsführer	10
Keine Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft wegen sachlicher Unbilligkeit bei verzögerter Eintragung im Handelsregister	6	Unerlaubte Arbeitnehmerüberlassung als Voraussetzung für die Fiktion eines Arbeitsverhältnisses	10
Maserati als Geschäftswagen: Anteil der betrieblichen oder privaten Nutzung nur durch ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachweisbar	6		

Termine April 2018

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	10.04.2018	13.04.2018	06.04.2018
Umsatzsteuer ⁴	10.04.2018	13.04.2018	06.04.2018
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Sozialversicherung ⁵	26.04.2018	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 abgelaufene 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 24.04.2018) 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 Mai 2018

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	11.05.2018	14.05.2018	08.05.2018
Umsatzsteuer ⁴	11.05.2018	14.05.2018	08.05.2018
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Gewerbsteuer	15.05.2018	18.05.2018	11.05.2018
Grundsteuer	15.05.2018	18.05.2018	11.05.2018
Sozialversicherung ⁵	28./29.05.2018	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 Fälligkeitsregelungen der Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich auf den drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats vorgezogen worden. 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./25.05.2018) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind 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 Kalendertag 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 %
01.01. bis 30.06.2018	-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.

Besonderes Kirchgeld bei glaubensverschiedenen Ehegatten

Ein besonderes Kirchgeld bei glaubensverschiedenen Ehegatten wird auch dann erhoben, wenn das Kirchenmitglied zwar über ein eigenes Einkommen verfügt, die Kirchensteuer vom Einkommen aber niedriger ist als das besondere Kirchgeld.

Das Finanzgericht Düsseldorf¹ hatte den Fall eines Ehepaars entschieden, die beide Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielten. Der Ehemann gehörte keiner kirchensteuererhebenden Konfession an. Die Ehefrau erzielte Bruttoarbeitslohn in geringer Höhe, wobei Kirchensteuer einbehalten und abgeführt wurde. Die Eheleute vertraten die Ansicht, dass bei dieser Konstellation die Festsetzung eines besonderen Kirchgelds nicht rechtmäßig sei.

Das Gericht kam zu dem Ergebnis, dass auch in einem solchen Fall ein besonderes Kirchgeld festgesetzt werden kann. Dieses wird nach Maßgabe einer besonders festzulegenden Steuertabelle erhoben. Dabei ist es grundsätzlich verfassungsgemäß, dass sich die Leistungsfähigkeit des kirchenangehörigen Ehegatten zur Bemessung des Kirchgelds am Einkommen beider Ehegatten orientiert.

¹ FG Düsseldorf, Urt. v. 21.03.2017, 1 K 1970/16, (rkr.), LEXinform 5020625.

Keine doppelte Haushaltsführung bei Hauptwohnung am Beschäftigungsort

Eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung liegt nicht vor, wenn die Hauptwohnung am Beschäftigungsort liegt und die Arbeitsstätte von der Hauptwohnung in zumutbarer Weise täglich erreicht werden kann. Dabei ist der Begriff des Beschäftigungsorts weit auszulegen. Er beschränkt sich nicht auf eine politische Gemeinde.

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs² liegt eine Wohnung noch am Beschäftigungsort, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitsstätte in etwa einer Stunde aufsuchen kann. Aufwendungen für eine Zweitwohnung, die angemietet wurde, um die Arbeitsstelle noch besser und schneller zu erreichen, können in diesem Fall nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Die Fahrzeit ist aber nicht der alleinige Maßstab. Bei der Prüfung der Zumutbarkeit sind immer die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.

Prämien der gesetzlichen Krankenkassen wegen Selbstbehalt mindern die abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge

Gesetzliche Krankenkassen können in ihren Satzungen Prämienzahlungen vorsehen, wenn die versicherte Person einen Teil der von der Krankenkasse zu tragenden Krank-

² BFH, Urt. v. 16.11.2017, VI R 31/16, BFH/NV 2018, S. 372, LEXinform 0951007.

heitskosten übernimmt (sog. Selbstbehalt).¹ Die deswegen gezahlten Prämien mindern nach einem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg² die steuerlich als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Hinweis: Der von Krankenkassen gewährte Bonus für gesundheitsbewusstes Verhalten hingegen mindert nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs³ nicht die abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge.⁴

Tipp: Entsprechende Bescheide sollten offengehalten werden.

Keine Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft wegen sachlicher Unbilligkeit bei verzögerter Eintragung im Handelsregister

Das Einkommen einer Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Dieser wird erst mit Eintragung im Handelsregister der Organgesellschaft wirksam.

Der Bundesfinanzhof⁵ hat entschieden, dass eine körperschaftsteuerliche Organschaft

nicht wegen sachlicher Unbilligkeit anzuerkennen ist, weil der Gewinnabführungsvertrag trotz rechtzeitiger Anmeldung erst im Folgejahr im Handelsregister eingetragen wurde. Der Gesetzgeber habe im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis den Eintritt der Wirkungen einer Organschaft von einem Ereignis (Eintragung im Handelsregister), auf das die beteiligten Unternehmen keinen Einfluss haben, abhängig machen dürfen. Damit stelle auch die verzögerte Eintragung – auch sofern diese auf einem behördlichen Fehlverhalten des Registergerichts beruhe – keine sachliche Unbilligkeit dar.

Maserati als Geschäftswagen: Anteil der betrieblichen oder privaten Nutzung nur durch ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachweisbar

Damit der geldwerte Vorteil für die private Nutzung eines überlassenen Geschäftswagens nicht nach der sog. 1 %-Regelung, sondern nach den per Fahrtenbuch aufgezeichneten Privatfahrten zu ermitteln ist, muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden. Das gilt auch für ein zu privaten Zwecken überlassenes Fahrzeug der Luxusklasse.

In einem vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz⁶ entschiedenen Fall wurde ein Maserati (Listenpreis 116.000 €) überlassen. Der Arbeitnehmer führte zwar ein Fahrtenbuch. Dieses war nach Auffassung des Finanzamts aber nicht ordnungsgemäß. Daher wendete das Finanzamt die 1 %-Regelung

¹ § 53 Abs. 1 SGB V.

² FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 10.10.2017, 6 K 6119/17, (Rev. eingel., Az. BFH: X R 41/17), EFG 2018, S. 104, LEXinform 5020688.

³ BFH, Urt. v. 01.06.2016, X R 17/15, BFH/NV 2016, S. 1611, LEXinform 0950457.

⁴ § 65a SGB V.

⁵ BFH, Urt. v. 23.08.2017, I R 80/15, BFH/NV 2018, S. 261, LEXinform 0950648.

⁶ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 13.11.2017, 5 K 1391/15, LEXinform 5020677.

an. Der so ermittelte Betrag war höher als die tatsächlich entstandenen Kosten, sodass das Finanzamt aus Billigkeitsgründen die Kosten deckelte.¹

Dem folgte das Finanzgericht. Zum Verhängnis wurde dem Arbeitnehmer, dass das von ihm verwendete Formularbuch erst nach den Streitjahren in den Handel gekommen war. Daraus folgerte das Gericht, dass die Aufzeichnungen nicht wie erforderlich zeitnah, sondern nachträglich erstellt wurden. Außerdem fehlten häufiger konkrete Angaben zu Ziel und/oder Zweck der Reise. Einige aufgezeichnete Fahrten konnten nicht stattgefunden haben, weil der Maserati nachweislich in der Werkstatt bzw. bereits verkauft war.

Ausschluss ausländischer Muttergesellschaften von der Kapitalertragsteuerentlastung ist europarechtswidrig

Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer. Auf Gewinnausschüttungen einer inländischen Tochtergesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft wird auf Antrag keine Kapitalertragsteuer erhoben.² Dies ist aber im deutschen Steuerrecht zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen an bestimmte Bedingungen geknüpft; so muss die Muttergesellschaft bspw. mit einem eingerichte-

ten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.³

Ob diese einschränkenden Bedingungen mit dem Europarecht vereinbar sind, wurde vom Finanzgericht Köln⁴ bezweifelt. Es hatte deshalb die Frage dem Gerichtshof der Europäischen Union vorgelegt.

Der Gerichtshof der Europäischen Union⁵ entschied, dass die deutsche Regelung sowohl gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie als auch gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt und deswegen europarechtswidrig ist.

Hinweis: Die Entscheidung ist zur Gesetzesfassung der Jahre 2007 bis 2011 ergangen. Das Gesetz wurde 2012 zwar etwas entschärft. Das Finanzgericht Köln⁶ hat aber auch diese Gesetzesfassung dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Überprüfung vorgelegt.

Wohnungsmieter müssen keine Verwaltungskosten zahlen

Verwaltungskosten dürfen vom Vermieter nicht auf die Miete umgelegt werden, da diese nicht zu den umlagefähigen Betriebskosten zählen. Dies hat das Landgericht Berlin⁷ entschieden.

Vermieter und Mieter bezeichneten im Mietvertrag einen festen Betrag als Nettokaltmie-

¹ BMF, Schr. v. 18.11.2009, IV C 6-S 2177/07/10004, BStBl 2009 I, S. 1326, Rz. 18, LEXinform 5232405.

² § 43b Abs. 1 EStG.

³ § 50d Abs. 3 EStG.

⁴ FG Köln, Beschl. v. 08.07.2016, 2 K 2995/12, EFG 2016, S. 1801, LEXinform 5019533.

⁵ EuGH, Ur. v. 20.12.2017, C-504/16, C-613/16, DStR 2018, S. 119, LEXinform 0651535.

⁶ FG Köln, Beschl. v. 17.05.2017, 2 K 273/16, (Vorlagebeschl., Az. EuGH: C-440/17), EFG 2017, S. 1518, LEXinform 5020335.

⁷ LG Berlin, Ur. v. 12.10.2017, 67 S 196/17, LEXinform 5215472.

te. Im Formularvertrag war ebenfalls festgelegt, dass der Mieter neben den Betriebs- und Heizkostenvorauszahlungen zusätzlich eine Verwaltungspauschale zu zahlen hat. Nachdem der Mieter die Pauschale einige Zeit gezahlt hatte, verlangte er vom Vermieter deren Rückerstattung, da er die Vereinbarung für unwirksam hielt.

Das Gericht teilte die Meinung des Mieters. Über die Grundmiete hinaus darf ein Vermieter nur Betriebskosten abrechnen. Diese dürfen aber keine Abrechnungspositionen enthalten, die über den in der Betriebskostenverordnung genannten Katalog hinausgehen.¹ Verwaltungskosten sind in dieser Aufzählung nicht genannt und gehören damit nicht zu den umlagefähigen Betriebskosten.

Geschäftsführerhaftung nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters

Verletzt der Geschäftsführer einer GmbH vorsätzlich oder grob fahrlässig seine steuerlichen Pflichten, kann er für nicht oder nicht rechtzeitig gezahlte Steuern der GmbH in Haftung genommen werden.²

Der Bundesfinanzhof³ hatte folgenden Fall zu entscheiden: Anfang März wurde der Insolvenzeröffnungsantrag über das Vermögen einer GmbH gestellt und ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zu-

stimmungsvorbehalt (sog. schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter) bestellt.⁴

Bereits im Februar hatte die GmbH Einfuhren angemeldet. Die hierauf zu zahlende Einfuhrumsatzsteuer war aufgrund eines Zahlungsaufschubs erst Mitte März fällig.⁵ Der Geschäftsführer zahlte die Steuern nicht. Er meinte, nicht er, sondern der Insolvenzverwalter hätte zum Fälligkeitszeitpunkt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse in der GmbH innegehabt. Daraufhin nahm das Hauptzollamt den Geschäftsführer mit Haftungsbescheid in Anspruch.

Das Gericht hielt den Bescheid aus zwei Gründen für rechtmäßig. Wird ein schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, wird der Geschäftsführer von seinen Verpflichtungen zur Steuerzahlung nicht entbunden. Unabhängig davon hätte er die Steuern zahlen müssen, weil die Zahlungspflicht bereits im Februar entstanden war. Lediglich die Fälligkeit war später. Er hätte die im Februar noch vorhandenen Geldmittel für die Steuerzahlungen zurücklegen müssen.

Hinweis: Hat der Geschäftsführer für seine Tätigkeit bei der GmbH Arbeitslohn bezogen, kann er die gezahlten Haftungsbeträge als Werbungskosten steuerlich geltend machen.

¹ § 556 BGB i. V. m. § 2 BetrKV.

² § 69 Satz 1 i. V. m. § 34 Abs. 1 AO.

³ BFH, Urt. v. 26.09.2017, VII R 40/16, BFH/NV 2018, S. 304, LEXinform 0951419.

⁴ § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO.

⁵ § 21 Abs. 3 UStG.

Billigkeitserlass von Nachzahlungszinsen bei freiwilliger Zahlung

Eine Kapitalgesellschaft hatte während einer Betriebsprüfung freiwillige Körperschaftsteuerzahlungen für den Prüfungszeitraum entrichtet. Nach Abschluss der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt geänderte Körperschaftsteuerbescheide und setzte Nachzahlungszinsen fest. Daraufhin beantragte die Gesellschaft für einen Teil der Nachzahlungszinsen im Zeitraum vom 30. April 2007 (Zahltag) bis zum 29. November 2010 (Tag des Wirksamwerdens der Steuerfestsetzung) – d. h. für 43 volle Monate – Erlass aus Billigkeitsgründen.

Das Finanzamt gab dem Antrag nur teilweise statt und ging unter Hinweis auf eine entsprechende Verwaltungsanweisung von einem Zinslauf von 42 Monaten aus.¹ Nach dieser Anweisung beginne der „fiktive Zinslauf“ erst am Tag nach der Zahlung.

Der Bundesfinanzhof² entschied, dass zur Ermittlung des Erlassbetrags für den Beginn des „fiktiven Zinslaufs“ der Tag der freiwilligen Zahlung einzubeziehen ist. Damit waren 43 Monate als Berechnungsgrundlage zutreffend.

Vorsteuerabzug: Angemessener Teil der Anschaffungskosten für einen teuren Pkw

Vorsteuerbeträge für betrieblich veranlasste Aufwendungen sind insoweit nicht abzugs-

fähig, als sie unter das einkommensteuerliche Abzugsverbot fallen.³ Nach einem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg⁴ ist die Anschaffung eines teuren und schnellen Pkw nicht grundsätzlich unangemessen.⁵ Das gilt selbst dann, wenn die Benutzung eines repräsentativen Wagens für den Geschäftserfolg keine Bedeutung hat. Repräsentationsgesichtspunkte sind lediglich ein Teil der Tatsachen, die bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen abzuwägen und zu würdigen sind. Es kommt entscheidend auf die Sichtweise eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers in der jeweiligen Situation an.

Im entschiedenen Fall hatte das Gericht die Vorsteuerbeträge zur Anschaffung eines über 200.000 € teuren Pkw nur eingeschränkt zum Abzug zugelassen. Entscheidend war, dass die Anschaffungskosten mehr als das Dreifache des Durchschnittsgewinns der letzten vier Jahre und mehr als 75 % eines durchschnittlichen Jahresumsatzes in einem Zeitraum von ebenfalls vier Jahren betragen. Außerdem war ein weiterer Pkw mit Anschaffungskosten von über 120.000 € im Betriebsvermögen vorhanden.

Das Finanzgericht hielt daher eine Beschränkung des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten in einem Umfang von 100.000 € für angemessen.

¹ Beispiele 14, 15 zu Nr. 70.1.2 AEAO zu § 233a AO.

² BFH, Urt. v. 31.05.2017, I R 92/15, BFH/NV 2018, S. 252, LEXinform 0950761.

³ § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 und § 12 EStG.

⁴ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 13.09.2017, 7 K 7234/15, (rkr.), EFG 2018, S. 159, LEXinform 5020687.

⁵ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG.

Besteuerung der unentgeltlichen Überlassung eines Dienstwagens an Gesellschafter-Geschäftsführer

Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil. Ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den Pkw tatsächlich privat nutzt, spielt hierfür grundsätzlich keine Rolle. Das gilt auch für angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer.

Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung hatte das Finanzamt festgestellt, dass eine GmbH für ihre beiden Gesellschafter-Geschäftsführer den geldwerten Vorteil nach eigenem Ermessen ermittelt und der Lohnsteuer unterworfen hatte. Dies wurde damit begründet, dass die Fahrzeuge nur unregelmäßig privat genutzt würden und darüber hinaus auch private Kraftfahrzeuge zur Verfügung stünden.

Das Finanzgericht Hamburg¹ machte noch einmal deutlich, dass grundsätzlich der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung nach der sog. 1 %-Regelung zu bewerten ist. Eine abweichende Bewertung komme nur dann in Frage, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werde.

¹ FG Hamburg, Urt. v. 20.10.2017, 2 K 4/17, LEXinform 5020666.

Unerlaubte Arbeitnehmerüberlassung als Voraussetzung für die Fiktion eines Arbeitsverhältnisses

Für die Überlassung von Arbeitnehmern bedarf der Verleiher einer entsprechenden Erlaubnis.² Liegt eine solche nicht vor, so fingiert das Gesetz das Zustandekommen eines Arbeitsverhältnisses zwischen dem Leiharbeiter und dem Entleiher.³ Voraussetzung ist, dass es sich bei dem, was Verleiher und Entleiher vereinbart haben, rechtlich auch tatsächlich um eine Arbeitnehmerüberlassung handelt und nicht etwa um einen Werk- oder Dienstvertrag. Dies hat das Bundesarbeitsgericht⁴ entschieden.

Eine Arbeitnehmerin hatte geltend gemacht, ihre Verleihfirma habe zum Zeitpunkt ihrer Überlassung an eine Rundfunkanstalt nicht die erforderliche Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung besessen. Deshalb sei zwischen ihr selbst und der Rundfunkanstalt ein Arbeitsverhältnis zustande gekommen.

Das Gericht wertete den Vertrag zwischen der Rundfunkanstalt und der Verleihfirma indes als einen Dienstvertrag. Da somit kein Fall der Arbeitnehmerüberlassung vorlag, konnte auch die entsprechende gesetzliche Fiktion nicht greifen.

² § 1 AÜG.

³ § 10 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 9 Nr. 1 AÜG.

⁴ BAG, Urt. v. 27.06.2017, 9 AZR 133/16, LEXinform 1665353.

Steuern sparen schon im Studium

I. Ausgangslage

Im Steuer-Tipp 297 vom März 2018 hatten wir über die Möglichkeit informiert, wie Eltern im Zusammenhang mit der Ausbildung Ihrer Kinder Steuern sparen können.

Aber auch für Studierende selbst, und zwar auch für solche, die noch keine Einkünfte erzielen, kann es sich lohnen, eine jährliche Steuererklärung zu erstellen. Denn grundsätzlich können Berufsausbildungs- und Studienkosten in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Wer wie und in welcher Höhe steuerlich profitiert, wird im Folgenden dargestellt.

II. Derzeitige Rechtslage

Inwieweit Studierende von den Steuererleichterungen profitieren, hängt seit einigen Jahren davon ab, in welchem Ausbildungsabschnitt sie sich jeweils befinden.

Kosten für das Erststudium können derzeit nur als Sonderausgaben bis max. € 6.000,00 im Jahr abgesetzt werden. Hat der Studierende kein eigenes Einkommen, so wirken sich die Sonderausgaben nicht aus.

Anders sieht es für Studierende in der Zweitausbildung aus. Hierunter fallen z. B. Studierende im Masterstudiengang, Studenten, welche berufsbegleitend studieren oder Erststudierende nach abgeschlossener Berufsausbildung.

Hier können die Ausgaben in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden. Diese mindern bei eigenen Einnahmen das zu versteuernde Einkommen. Hat der Studierende keine eigenen Einnahmen, bescheinigt das Finanzamt einen entsprechenden Verlust. Dieser wird von Jahr zu Jahr vorgetragen und mindert in den anschließenden Berufsjahren das zu versteuernde Einkommen.

III. Hoffnung auch für das Erststudium

Gesetzlich vorgesehen ist ein Abzug als Werbungskosten zurzeit nur für die Zweitausbildung. Kosten für die Erstausbildung sind lediglich als Sonderausgaben beschränkt abzugsfähig und wirken sich daher bei fehlenden Einkünften nicht aus.

Ob diese Einschränkung zulässig ist, liegt derzeit zur Entscheidung beim Bundesverfassungsgericht. Der Ausgang dieses Verfahrens ist ebenso ungewiss wie der Zeit-

punkt der Entscheidung. Da aber durchaus Chancen bestehen, dass auch die Kosten für die Erstausbildung als Werbungskosten anzuerkennen sind, sollten Erststudierende oder andere Personen mit kostenpflichtigen Erstausbildungen ihre Belege sammeln und eine Einkommensteuererklärung einreichen.

IV. Was ist alles absetzbar

Studierende sollten grundsätzlich alles auflisten, was im Rahmen der Ausbildung anfällt. Dazu zählen u. a. die Kosten für die Bewerbung um einen Studienplatz, Studiengebühren, Fahrtkosten zur Uni und im Rahmen von Arbeitsgemeinschaften, Aufwendungen für Fachliteratur, Fotokopien und Arbeitsmaterialien. Ebenso abzugsfähig sind Kosten für Arbeitsmittel wie Schreibtisch, Bürostuhl, PC/Laptop, Drucker und Ähnliches. Darüber hinaus

können unter bestimmten Voraussetzungen auch die Kosten für ein Arbeitszimmer (bis € 1.250,00) und bei auswärtiger Unterbringung die Mieten in den Grenzen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden. Die im Rahmen eines Auslandssemesters anfallenden Kosten sollten ebenfalls erklärt werden.

V. Unser Tipp

Studierende sollten daher in jedem Fall unabhängig von Erst- oder Zweitstudium sämtliche Belege sammeln und eine jährliche Einkommensteuererklärung erstellen. Erststudierende sollten in der Steuererklärung deutlich machen, dass die Kosten entgegen der derzeitigen gesetzlichen Regelung als Werbungskosten und nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Bei abweichender Veranlagung sollten die Bescheide durch Einspruch offen gehalten werden. Gerne sind wir Ihnen hierbei behilflich.

Neues Urteil des Bundesarbeitsgerichts zur Anspruchsbegrenzung bei der betrieblichen Altersvorsorge

I. Ausgangslage

Die betriebliche Altersvorsorge ist ein wichtiges Instrument für die Schließung von Versorgungslücken im Alter und ein beliebtes Instrument zur Bindung von Mitarbeitern an das Unternehmen. Für die zugesagten Leistungen hat der Arbeitgeber im Rahmen der betrieblichen Versorgungszusage grundsätzlich einzustehen. Wird das Arbeitsverhältnis vorzeitig beendet, stellt sich für viele Arbeitnehmer (und auch Arbeitgeber) die Frage nach dem „Schicksal“ der betrieblichen Altersvorsorge.

Da die Zusage von Versorgungsleistungen unterschiedlich ausgestaltet sein kann (Einzel- oder Gesamtzusage, Betriebsvereinbarung oder Tarifvertrag, Finanzierung durch den Arbeitgeber oder anteilig durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer, Entgeltumwandlung, etc.), kann die Beantwortung dieser Frage mitunter sehr komplex sein.

1. Versorgungsanwartschaft

Zwischen der Erteilung einer Versorgungszusage und dem Eintritt eines durch die Versorgungszusage abgesicherten Versorgungsfalles besteht eine sog. Ver-

sorgungsanwartschaft. Diese Anwartschaft bleibt unter bestimmten Voraussetzungen auch dann erhalten, wenn das Arbeitsverhältnis vor Eintritt des Versorgungsfalles endet (sog. unverfallbare Anwartschaft). Die Unverfallbarkeit kann dabei kraft Gesetzes eintreten oder vertraglich vereinbart sein. Soweit z. B. die Finanzierung der betrieblichen Altersversorgung durch Entgeltumwandlung erfolgt, behält der Arbeitnehmer gem. § 1b Abs. 5 Satz 1 BetrAVG seine Anwartschaft, auch wenn sein Arbeitsverhältnis vor Eintritt des Versorgungsfalles endet, was einen Fall der gesetzlichen Unverfallbarkeit darstellt.

Sichert der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge über eine Direktversicherung zu und scheidet der Arbeitnehmer mit einer unverfallbaren Anwartschaft vorzeitig aus dem Unternehmen aus, gilt grundsätzlich das sog. Quotierungsprinzip. Danach behält der Arbeitnehmer einen zeitanteiligen Anspruch auf die Versorgungsleistung, welche ihm ohne sein vorheriges Ausscheiden zugestanden hätte.

2. Versicherungsförmige Lösung

An die Stelle des anteiligen Anspruchs des Arbeitnehmers tritt unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 BetrAVG und auf Verlangen des Arbeitgebers „die von dem Versicherer auf Grund des Versicherungsvertrags zu erbringende Versicherungsleistung“, was als versicherungsförmige oder auch versicherungsvertragliche Lösung bezeichnet wird. Der Arbeitgeber kann auf diese Weise seine Verpflichtung in Bezug auf die zugesagten Leistungen auf die Leistung aus dem Versicherungsvertrag begrenzen. Der Arbeitnehmer wird so behandelt, als wäre der Versicherungsvertrag zum Zeitpunkt des Ausscheidens beitragsfrei gestellt und bis zum Eintritt des Versicherungsfalles aufrechterhalten worden.

Die Anforderungen an eine solche Anspruchsbegrenzung hat das Bundesarbeitsgericht mit Urteil vom 19.05.2016 (Az.: 3 AZR 794/14) präzisiert und dabei in einigen wichtigen Punkten verschärft.

II. Neuerungen durch das BAG-Urteil

Damit eine Anspruchsbegrenzung wirksam ist, muss der Arbeitgeber künftig das Verlangen der versicherungsförmigen Lösung in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erklären. Bisher wurde die Erklärung häufig bereits bei Erteilung der Versorgungszusage abgegeben.

Dem schieben die Erfurter Richter/innen nun einen Riegel vor.

Zwar kann das Verlangen des Arbeitgebers nach der versicherungsförmigen Lösung bereits vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses wirksam erklärt werden. Erforderlich sei jedoch, dass zum Zeitpunkt des Zugangs der Erklärung beim Arbeitnehmer und bei der Versicherung bereits ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang mit einer konkret bevorstehenden Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestehe.

Wird die Anspruchsbegrenzung nicht wirksam erklärt, etwa weil es an einem solchen Zusammenhang mangelt, so gilt das für den Arbeitgeber oftmals nachteilige rätierliche Verfahren (Quotierungsprinzip). Der Arbeitnehmer erhält dann einen zeitanteiligen Anspruch auf die Versorgungsleistung. Soweit dieser Anspruch die Leistung aus dem Versicherungsvertrag übersteigt, besteht ein Anspruch des Arbeitnehmers gegen den Arbeitgeber auf Zahlung der Differenz.

III. Unser Tipp

Das Urteil verdient besondere Beachtung, nicht zuletzt, da die zur Direktversicherung aufgestellten Grundsätze des Bundesarbeitsgerichts auch für Pensionskassen gelten dürften (vgl. § 2 Abs. 3 Satz 3 BetrAVG).

1. Arbeitnehmer

Arbeitnehmer sollten prüfen, ob bei Verlangen des Arbeitgebers nach der versicherungsförmigen Lösung ein entsprechender Zusammenhang mit einer konkret bevorstehenden Beendigung des Arbeitsverhältnisses besteht. Soweit kein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang mit einer Beendigung erkennbar ist, sollten Arbeitnehmer klären, ob ein Differenzanspruch gegen den Arbeitgeber besteht.

2. Arbeitgeber

Arbeitgeber sollten, um dem Risiko einer Einstandspflicht für den Anspruch des Arbeitnehmers auf Zahlung der Differenz zu

begegnen, prüfen, ob ihre bisherige Praxis den neuen Anforderungen des BAG standhält. Auch sollte der Zugang des Verlangens nach der versicherungsförmigen Lösung sowohl beim Arbeitnehmer als auch beim Versicherer dokumentiert werden, um bösen Überraschungen vorzubeugen.

Ein Blick auf das Thema „betriebliche Altersvorsorge“ dürfte sich danach ohne Zweifel lohnen. Hierbei stehen wir Ihnen gerne mit Rat und Tat zur Seite.

Steuern sparen durch Holding-Struktur

I. Problemstellung

Nach derzeitigem Steuerrecht werden Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften (GmbH/AG) mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 % und Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von GmbH-Anteilen im Privatvermögen nach dem Teileinkünfteverfahren zu 60 % besteuert. Will der Gesellschafter den Veräußerungsgewinn jedoch investiert halten, ist die steuerliche Belastung wesentlich geringer, wenn er die Anteile nicht unmittelbar im Privatvermögen hält, sondern mittelbar über eine ihm gehörende weitere Kapitalgesellschaft (persönliche Holding-Struktur). Denn die Kapitalgesellschaft muss einen Veräußerungsgewinn grds. nur zu 5 % versteuern, da nur 5 % als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 3 bzw. Abs. 5 KStG).

Die Holding-Struktur lohnt sich z. B. wenn Gewinnausschüttungen und etwaige Veräußerungsgewinne in andere Unternehmen oder Wertanlagen investiert werden, Beteiligungen im Rahmen der Nachfolgeplanung erfolgen oder zukünftig mögliche Verschiebungen innerhalb des Beteiligungsportfolios erfolgen sollen, da solche

Maßnahmen dann mit deutlich geringerem Kapitaleinsatz und Steueraufwand möglich sind.

II. Zielsetzung und Gestaltung

Der rechtlich einfachste Weg zu einer Holding-Struktur ist die Veräußerung der Geschäftsanteile an die zuvor gegründete Holding-GmbH. Das hat jedoch den schwerwiegenden steuerlichen Nachteil, dass der Kaufpreis dem Verkehrswert entsprechen muss. Insbesondere bei ertragsstarken Unternehmen führt dies zur Aufdeckung der stillen Reserven mit der Folge steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne.

Alternativ kann der Gesellschafter seine Gesellschaftsbeteiligungen in die Holding-GmbH einbringen gegen Gewährung von Geschäftsanteilen an dieser. Dies stellt – jedenfalls bei Mehrheitsbeteiligungen – einen sogenannten Anteilstausch dar, welcher steuerneutral möglich ist. Dabei muss nicht der Verkehrswert in Ansatz gebracht werden, wenn die übernehmende Holding-GmbH unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen GmbH erhält oder diese noch verstärkt wird und der Gesellschafter einen Antrag

auf Buchwertfortführung oder auf einen Zwischenwertansatz stellt. Insoweit besteht ein steuerliches Wahlrecht.

Umgekehrt kann eine Gewinn- oder Teilgewinnrealisierung dann sinnvoll und gewollt sein, wenn z. B. aufgrund des Vorhandenseins von Verlustvorträgen, die sonst später nicht mehr nutzbar sind, sofortige und spätere Steuerbelastungen vermieden werden.

III. Zivilrechtliche Gestaltung der Einbringung in eine Holding-Kapitalgesellschaft

Zivilrechtlich handelt es sich bei der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten um eine Sachgründung, wenn die Einbringung zum Zwecke der Gründung erfolgt, und um eine Sachkapitalerhöhung, wenn die Einbringung in eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage erfolgt. Steuerlich gelten beide Fälle als Anteilstausch.

Der Einbringungswert bemisst sich hierbei entweder

- a) auf Antrag erfolgsneutral zum Buchwert,
- b) gewinnrealisierend zum Verkehrswert, (gemeinen Wert) oder einem Zwischenwert oder
- c) bei Vermögensgegenständen, die bisher in keinem Betriebsvermögen gehalten wurden, nach den Anschaffungskosten.

Die eingebrachten GmbH-Geschäftsanteile müssen materiell zum Zeitwert jedenfalls mindestens den Nennwert des Stammkapitals decken, da andernfalls Barzuzahlungsverpflichtungen entstehen können, oder das Handelsregister die Eintragung mangels Deckung des Stammkapitals ablehnt.

Die Werthaltigkeit/Angemessenheit der Sacheinlage ist im Falle der Neugründung in einem sog. Sachgründungsbericht durch Darstellung der wesentlichen Umstände darzulegen. Erfolgt die Einbringung durch Sachkapitalerhöhung, so ist ein vergleichbarer Sachkapitalerhöhungsbericht zwar gesetzlich nicht vorgeschrieben, wird aber empfohlen, um dem Handelsregister die Prüfung der Werthaltigkeit der Sacheinlage zu erleichtern und deren Eintragung zu beschleunigen.

Zu berücksichtigen ist dabei, dass das Vorhandensein offener Reserven (Gewinnrücklagen) für das Handelsregister anhand des Jahresabschlusses nachvollziehbar ist, das Vorhandensein stiller Reserven jedoch regelmäßig nicht geprüft werden kann und daher nicht ohne weiteres anerkannt werden wird.

IV. Verhältnis zu anderen Gesellschaftern

Sind neben dem Hauptgesellschafter auch Minderheitsgesellschafter vorhanden, so sind deren schutzwürdige Interessen zu

berücksichtigen, soll die Umstrukturierung nicht an deren „Veto“ scheitern. In der Praxis sehen die meisten GmbH-Gesellschaftsverträge verschiedenartige Vinkulierungsklauseln bzgl. der Geschäftsanteile vor. Danach bedarf eine Anteilsübertragung neben der gesetzlich vorgeschriebenen notariellen Beurkundung entweder der Zustimmung durch die Gesellschaft, der Zustimmung der Gesellschafterversammlung oder der Zustimmungen sämtlicher übrigen Gesellschafter, je nach Ausgestaltung der Vinkulierungsklausel. Die Satzung kann für die Zustimmung einfache oder qualifizierte Mehrheiten oder gar Einstimmigkeit vorsehen.

Häufig wird in der Praxis gewünscht sein, dass einzelne Gesellschafter der Holding nicht ohne Bindung an die Vinkulierungsklausel in der Satzung der einzubringenden GmbH über ihre Geschäftsanteile an der Holding-GmbH verfügen können sollen, um den anderen Gesellschaftern der einzubringenden GmbH nicht mittelbar unliebsame Gesellschafter unterschieben zu können. Dies kann durch die Vereinbarung sogenannter Change-of-Control Klauseln erreicht werden, wonach diese Gesellschafter dann, wenn sich die Kontrolle über die Holding-GmbH ändert, Kündigungs- oder Andienungsrechte bzgl. ihrer Geschäftsanteile bei der eingebrachten GmbH erlangen. Auch insoweit sind verschiedenartige Satzungsgestaltungen möglich.

V. Durchführung der Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung

Im Falle der Sachgründung sind der Gegenstand der Sacheinlage und der Nennbetrag der dafür gewährten Geschäftsanteile zwingend in die Satzung aufzunehmen und nach ständiger Rechtsprechung dort für mindestens 10 Jahre zu belassen. Außerdem erforderlich sind ein Sachgründungsbericht, eine notarielle Handelsregisteranmeldung sowie ein notarieller Einbringungsvertrag, welcher Regelungen dazu enthalten muss, wie die eingebrachten Geschäftsanteile einerseits handelsbilanziell und andererseits steuerbilanziell in Ansatz zu bringen sind (Buchwertfortführung oder Ansatz von Zwischenwerten bzw. Verkehrswertansatz).

Für die Sachkapitalerhöhung sind ein Kapitalerhöhungsbeschluss, eine Übernahmemeerkklärung, ein Einbringungsvertrag, der geänderte Gesellschaftsvertrag sowie eine Handelsregisteranmeldung erforderlich, welche jeweils notariell beurkundet bzw. beglaubigt werden müssen. Außerdem ist - vom Notar nach erfolgter Eintragung der Kapitalerhöhung ins Handelsregister - eine neue Gesellschafterliste einzureichen, ggf. sind ein Sachkapitalerhöhungsbericht sowie eine Werthaltigkeitsbestätigung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers hilfreich. Beiden Fällen ist gemeinsam, dass sie erst mit Eintragung ins Handelsregister wirksam werden.

VI. Steuerliche Gestaltung bei Einbringung in eine Holding-Kapitalgesellschaft

In Fällen in denen durch die Einbringung eine Mehrheit begründet oder eine bestehende Mehrheit verstärkt wird (mehrheitsbegründende oder mehrheitsverstärkende Einbringung), kommt der handelsbilanzielle Ansatz mit dem vollen Verkehrswert/Zeitwert ohne Auslösung von Ertragsteuern zulasten des Einbringenden in Betracht, sog. qualifizierter Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz greift im Umwandlungssteuerrecht nicht. In Fällen des qualifizierten Anteilstausches ist es daher ohne weiteres zulässig in der Steuerbilanz die Buchwerte fortzuführen, auch wenn handelsbilanziell die stillen Reserven voll aufgedeckt wurden.

Für das Vorliegen eines qualifizierten Anteilstausches spielt es keine Rolle, ob ein Fall der Sachgründung, oder der Sachkapitalerhöhung vorliegt. Liegen dagegen die Voraussetzungen eines qualifizierten Anteilstausches nicht vor, insbesondere wenn die Einbringung nicht zur Stimmrechtsmehrheit der übernehmenden Holding-GmbH führt, sind die in den eingebrachten Geschäftsanteilen ruhenden stillen Reserven in vollem Umfang aufzudecken und zu versteuern.

Sofern der Einbringende neben den zu gewährenden Geschäftsanteilen an der Holding-GmbH eine sonstige Gegenleistung erhält, kommt die steuerliche Buchwertfortführung nur noch in Betracht, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht mehr beträgt als 25 % des Buchwerts der eingebrachten Geschäftsanteile oder EUR 500.000, höchstens jedoch den Buchwert der eingebrachten Geschäftsanteile. Daher liegt es nahe, zur Sicherheit den über den Buchwert der eingebrachten Geschäftsanteile hinausgehenden Wert in die Kapitalrücklage der Holding-GmbH nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Die Aufdeckung stiller Reserven wird indessen nur bei Überschreitung des höheren der beiden Werte für die sonstige Gegenleistung ausgelöst.

Übersteigt der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen 25 % des Buchwerts der eingebrachten Geschäftsanteile und ist zudem größer als EUR 500.000, so sind die eingebrachten Geschäftsanteile mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen. Ein typischer Fall für eine sonstige Gegenleistung ist die Einräumung einer Darlehensforderung des Einbringenden gegen die Holding-GmbH.

Nachteilig wirken sich andere Gegenleistungen allerdings in Bezug auf die Anschaffungskosten aus, da diese um den gemeinen Wert der anderen Gegenleis-

tungen reduziert werden. Auf diese Weise soll die spätere Besteuerung der durch diesen Vorgang (steuerfrei) teilrealisierten stillen Reserven sichergestellt werden.

Erfolgt ein Zwischenwertansatz, sind die stillen Reserven in den eingebrachten Geschäftsanteilen im entsprechenden Umfang aufzudecken.

VI. Weitere steuerliche Aspekte

Wird der Buchwertansatz gewählt, ist der Antrag an die Finanzverwaltung spätestens mit der nächsten auf den Einbringungszeitpunkt folgenden steuerlichen Jahresabschlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft zu stellen. Der Antrag ist zwar formfrei möglich, ist indessen bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Insbesondere ist eine Rückwirkung nicht möglich. Beim Anteilstausch kommt es auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums der eingebrachten Anteile auf die übernehmende Holding-GmbH an. Der Zeitpunkt der rechtlichen Übertragung ist steuerlich insoweit nicht maßgeblich.

Eine Einbringung von GmbH-Anteilen mit Ansatz unter dem gemeinen Wert führt zu einer Sperrfristverhaftung sowohl der eingebrachten als auch der für die Einbringung erhaltenen Anteile für eine Sperrfrist von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt, mithin nach den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigen-

tums. Während dieses Schädlichkeitszeitraumes können verschiedene Maßnahmen die steuerliche Privilegierung (Buchwertfortführung) rückwirkend beseitigen. Damit soll Missbrauchsgestaltungen vorgebeugt werden. Erfolgt etwa eine Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die Holding GmbH innerhalb der Sperrfrist, so wird ein sog. Einbringungsgewinn II ausgelöst, soweit die Veräußerung der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht auch beim Einbringenden nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen wäre. In einem solchen Fall ist der Einbringungsgewinn II im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung der Geschäftsanteile zu versteuern, gemäß § 233a Abs. 2a AO allerdings ohne korrespondierende Zinsfolge.

Das Gesetz gewährt zudem eine Erleichterung insoweit, als sich der Einbringungsgewinn II für jedes seit dem Zeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um 1/7 mindert. Eine Übertragung nach beispielsweise drei Zeitjahren führt zu einer Nachversteuerung von 4/7 des gemeinen Werts zum Zeitpunkt des Anteilstausches. Der Einbringungsgewinn II stellt nachträgliche Anschaffungskosten dar, so dass eine Doppelversteuerung vermieden wird.

Dieselben Folgen wie bei einer Veräußerung können auch eintreten bei Auflösung und vorzeitiger Liquidation, bei Kapitalher-

absetzung oder Einlagenrückgewähr, unmittelbarer oder mittelbarer unentgeltlicher Übertragung auf eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Wegzug des Gesellschafters ins Ausland, gegebenenfalls anteilig. Ausgenommen von einer rückwirkenden Besteuerung sind jedoch die Einbringung der eingebrachten Anteile nach § 20 Abs. 1 UmwStG sowie ein weiterer qualifizierter Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG.

Zur Absicherung der ggf. ausgelösten Einbringungsgewinnbesteuerung hat der Einbringende dem Finanzamt jährlich zum 31. Mai den Nachweis darüber zu erbringen, wem die eingebrachten Anteile zuzurechnen sind. Wird der Nachweis nicht oder nicht rechtzeitig erbracht, so gelten die eingebrachten Anteile für die Zukunft als veräußert, mit den entsprechenden ertragssteuerlichen Folgen. Der Nachweis kann zum Beispiel durch Vorlage der Steuerbilanz der übernehmenden Holding-GmbH oder auch durch Vorlage einer aktuellen Gesellschafterliste erbracht werden.

Befinden sich im Vermögen der einzubringenden GmbH Grundstücke, so kommt eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer dann in Betracht, wenn der Einbringende seit mindestens fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % an der GmbH beteiligt war und er auch an der Holding-GmbH zu mindestens 95 % betei-

ligt ist und dies für mindestens fünf Jahre nach der Einbringung auch bleibt.

VII. Fazit

Bei der Schaffung einer Holdingstruktur kommt es weniger auf die Entscheidung zwischen Sachgründung und Sachkapitalerhöhung an, als auf die Frage des Wertansatzes der einzubringenden Geschäftsanteile. In den meisten praktisch relevanten Fällen wird der Buchwertansatz vorzugsweise sein, um eine Besteuerung der stillen Reserven zu vermeiden. Zu berücksichtigen sind dabei vor allem das Halten einer Mehrheit an der Holding-GmbH, mögliche sonstige Gegenleistungen, die neben den neuen Geschäftsanteilen gewährt werden sowie steuerliche Haltefristen, deren Verletzung rückwirkend einen steuerbaren Einbringungsgewinn II auslösen können.

Kommt das Holding-Konzept für Sie in Betracht, oder haben Sie andere Fragen? Sprechen Sie uns an.