



16.05.2018

Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL **Mai 2018**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wer außerhalb der Welt der Banken konnte vor 20 Jahren etwas mit dem Begriff Rating anfangen? Damals rätselte mancher Unternehmer, was es damit auf sich hat, bis er lernen musste, dass es sich dabei nicht um einen Wettbewerb um gute Schulnoten handelt.

Ein weiterer angloamerikanischer Begriff hat alle Chancen, dem Aufstieg des Ratings in eine hochwertige Begrifflichkeit zu folgen: Recruiting. Nähme man das deutsche Wort rekrutieren, wäre man schon auf der richtigen Spur. Allerdings wäre die Assoziation mit willenslosen Soldaten oder Materialbeschaffung nicht wirklich zielführend. Recruiting meint spezieller die Akquisition von qualifizierten Arbeitskräften.

Der Personalkrätemangel ist in Deutschland derzeit in aller Munde, bei Unternehmen, im öffentlichen Dienst und sogar in der Tagespresse. Es fehlt an allen Ecken und Enden, nicht nur an Führungskräften sondern auch an gewerblichen Arbeitnehmern. Ganz besonders schlaue Volkswirtschaftsprofessoren erschrecken die Öffentlichkeit mit Meldungen über Schäden in Milliardenhöhe, die durch den Personalmangel verursacht werden. Schaden entsteht nicht wirklich, aber der entgehende Gewinn ist auch nicht zu verachten.

Wirklich dramatisch wird die Situation in Kombination mit mangelndem Nachwuchs. Die Babyboomer gehen in Rente und werden durch die geburtenschwachen Jahrgänge der neunziger Jahre nur zu einem Bruchteil ersetzt. Vor 20 Jahren haben Auszubildende ein Fass

aufgemacht, wenn Sie sich im Kampf um eine attraktive Lehrstelle behaupten konnten. Heutzutage seufzt der Handwerkermeister erleichtert, wenn er einem der raren Auszubildenden einen Lehrvertrag geben konnte, wohl wissend, dass die Wahrscheinlichkeit maximal 50 % beträgt, dass der betreffende nach Abschluss der Lehre bei ihm bleibt.

Quer durch die Bank haben die Jugendlichen exzellente Chancen, einen passenden Berufseinstieg zu finden. Die Auswahl der Möglichkeiten macht den Bewerber durchaus anspruchsvoll und mal ehrlich: Es ist doch ein wunderbares Gefühl, in den Arbeitsmarkt nicht mit der Einstellung eintreten zu müssen, dass ab sofort der Existenzkampf beginnt.

Wie immer in der Marktwirtschaft geht es um Angebot und Nachfrage. Unternehmen lernen, nicht nur um Kunden zu kämpfen, sondern auch um Mitarbeiter. Viele große Konzerne haben das schon länger erkannt und malen die Karrierechancen und das Wohlfühl in den buntesten Farben. Mittelständler und Handwerksbetriebe haben seit jeher immer ihre Chancen genutzt, den starren Konzernstrukturen höchstmögliche Individualität entgegen zu setzen. Die fallweise geschaltete Anzeige in der Tagespresse reicht aber schon länger nicht mehr aus, im Wettbewerb um die gut ausgebildeten Köpfe zu bestehen.

Es bedarf eines grundlegenden Konzepts, Mitarbeiter zu akquirieren. Das nennt man Recruiting. Das Angebot für den arbeitswilligen und anspruchsvollen Nachwuchs muss attraktiver präsentiert werden. Hierzu gibt es viele Möglichkeiten. Von Vorteil ist, dass viele mittelständische Unternehmen über eine außerordentlich gesunde Basis verfügen, nämlich über ihr jetziges Personal, das Zufriedenheit mit seinem Job ausstrahlt. Was gibt es schöneres für einen Newcomer, wenn er sieht, dass seine Kollegen Spaß an der Arbeit haben und am laufenden Band positive Arbeitsergebnisse erzeugen?

Die klassische Wirkungsweise von Angebot und Nachfrage hat einen natürlichen Nebeneffekt, den manche Unternehmer nur widerwillig wahrnehmen: Die Preise für Arbeit steigen. Dieser Effekt führt zwangsläufig dazu, bei der Arbeitsorganisation Fortschritte erzielen zu müssen, sei es durch Automatisierung in der Produktion oder durch effiziente Büroabläufe.

Nichts Neues, sagt der clevere Unternehmer, ein Unternehmen ist nie „fertig“. Sollte es „fertig“ sein, könnte es bald das Ende sein.

Wir wünschen Ihnen viele kreative Ideen, mit denen sie die Zufriedenheit ihrer Mitarbeiter stärken und ein erfolgreiches Recruiting aufbauen.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine Mai 2018	2	Gewerbliche Tätigkeit eines als externer Datenschutzbeauftragter bestellten Rechtsanwalts	6
Termine Juni 2018	3		
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Hausordnung kann das Abstellen von Fahrrädern in der Wohnung verbieten	7
Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Gebäude regelmäßig nach Sachwertverfahren	5	Höhe der Nachforderungszinsen in 2013 ist verfassungsgemäß	7
Zum Zwecke eines Studiums oder einer Bildungsmaßnahme in Vollzeit besuchte Bildungseinrichtung ist erste Tätigkeitsstätte	5	Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung	8
Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmenüberschussrechnung	6	Rückwirkender Vorsteuerabzug bei Korrektur einer elektronischen Gutschrift in Papierform	9
		Anspruch auf Kita-Platz ist per einstweiliger Anordnung durchsetzbar	9

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.

Termine Juni 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	11.06.2018	14.06.2018	08.06.2018
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	11.06.2018	14.06.2018	08.06.2018
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	11.06.2018	14.06.2018	08.06.2018
Umsatzsteuer ⁴	11.06.2018	14.06.2018	08.06.2018
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	27.06.2018	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.

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 25.06.2018) 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.

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.

Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Gebäude regelmäßig nach Sachwertverfahren

Wird ein bebautes Grundstück gekauft, ist der Kaufpreis auf die anteiligen Werte des Grund und Bodens und des Gebäudes aufzuteilen, weil die Gebäudeabschreibung nur für die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten geltend gemacht werden kann. Die anteiligen Werte können nach der Immobilienwertermittlungsverordnung ermittelt werden. Diese kennt drei Bewertungsverfahren: Vergleichswert, Ertragswert und Sachwert.

Der Bundesfinanzhof¹ favorisiert die Aufteilung nach dem Sachwertverfahren. Nur bei Grundstücken, die Gewerbe- und Wohnzwecken dienen, kann im Einzelfall ausnahmsweise auch das Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn es die tatsächlichen Wertverhältnisse besser abbildet.

Tipp: Ist der Kaufpreis bereits im Kaufvertrag aufgeteilt, muss das Finanzamt dies akzeptieren, wenn die Aufteilung grundsätzlich den realen Wertverhältnissen entspricht und wirtschaftlich haltbar erscheint.²

¹ BFH, Beschl. v. 27.11.2017, IX B 144/16, BFH/NV 2018, S. 218, LEXinform 5908668.

² BFH, Urt. v. 16.09.2015, IX R 12/14, BStBl 2016 II, S. 397, LEXinform 0934754.

Zum Zwecke eines Studiums oder einer Bildungsmaßnahme in Vollzeit besuchte Bildungseinrichtung ist erste Tätigkeitsstätte

Das Sächsische Finanzgericht³ hält die Regelung im Einkommensteuergesetz, wonach als erste Tätigkeitsstätte auch eine Bildungseinrichtung gilt, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird, für verfassungsgemäß.⁴ Der Gesetzgeber habe seinen ihm zustehenden, weiten Gestaltungsspielraum nicht überschritten.

Anderer Ansicht war eine Steuerpflichtige mit bereits abgeschlossener Berufsausbildung, die von 2012 bis 2015 eine weitere fachschulische Ausbildung in Vollzeit zur staatlich anerkannten Erzieherin absolvierte. Sie klagte gegen ihre Einkommensteuerbescheide, weil das Finanzamt die Schule als erste Tätigkeitsstätte ansah und lediglich die Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und Schule berücksichtigte. Sie dagegen hatte ihre Aufwendungen insgesamt nach Dienstreisegrundsätzen geltend gemacht, begehrte z. B. Verpflegungsmehraufwendungen.

Der Bundesfinanzhof muss möglicherweise abschließend entscheiden.

³ Sächsisches FG, Urt. v. 13.12.2017, 5 K 133/17, (Nichtzulassungsbeschw. eingel., Az. BFH: VI B 8/18), LEXinform 5020789.

⁴ § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG.

Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmenüberschussrechnung

Für Unternehmer, die ihren Gewinn zulässigerweise durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, besteht keine Pflicht zur Vergabe numerisch fortlaufender Rechnungsnummern.

So entschied es das Finanzgericht Köln¹ im Fall eines Unternehmers, der über das Internet Veranstaltungen und Reisen anbot. Die Kunden erhielten nach der Buchung eine automatisiert erzeugte Buchungsbestätigung und Rechnung. Die dort ausgewiesene Buchungsnummer war eine computergestützt generierte Kombination aus Veranstaltungsnummer, Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum. Die Buchungsnummer war damit eindeutig und einmalig, jedoch bezogen auf die vorhergehende Rechnung keine fortlaufende Zahlenangabe.

Das Finanzgericht Köln urteilte, dass es für die Vergabe einer lückenlos fortlaufenden Rechnungsnummer keine Rechtsgrundlage gibt. Insbesondere die Regelung des Umsatzsteuergesetzes, wonach eine Rechnung eine fortlaufende und einmalige Rechnungsnummer enthalten muss, greift nur zum Zwecke der Kontrolle des Vorsteuerabzugs.²

Hinweis: Dieses Urteil ist kein Freibrief. Im konkreten Fall waren die Aufzeichnungen geordnet und vollständig. Es gab keine Anhaltspunkte für nicht oder falsch erfasste Betriebseinnahmen, fehlende Rechnungsstellung oder Fehler bei den Buchungsnummern. Nutzt ein Unternehmer bei der Vergabe von Rechnungsnummern ein System, aus dem sich eine lückenlose Abfolge von Nummern ergeben müsste, führen fehlende Rechnungsnummern zu einem formellen Mangel der Buchführung.

Gewerbliche Tätigkeit eines als externer Datenschutzbeauftragter bestellten Rechtsanwalts

Ein Rechtsanwalt war neben seiner anwaltlichen Tätigkeit als selbstständiger, extern bestellter Datenschutzbeauftragter (DSB) tätig. Bei Abgabe seiner Steuererklärungen vertrat er die Auffassung, als DSB freiberuflich tätig zu sein. Das Finanzamt hingegen ordnete diese Tätigkeit als gewerblich ein und setzte Gewerbesteuerermessbeträge fest.

Das Finanzgericht München³ folgte dieser Beurteilung. Als DSB übe der Steuerpflichtige keine im Einkommensteuergesetz aufgezählte freiberufliche Tätigkeit (Katalogberufe) aus, insbesondere nicht die eines Rechtsanwalts oder eine diesem Berufsbild ähnliche Tätigkeit. Vielmehr han-

¹ FG Köln, Ur. v. 07.12.2017, 15 K 1122/16, EFG 2018, S. 375, LEXinform 5020853.

² § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG.

³ FG München, Ur. v. 25.07.2017, 5 K 1403/16, (Rev. eingel., Az. BFH: VIII R 27/17), LEXinform 5020775.

dele es sich bei dem Beruf des DSB um ein eigenständiges Berufsbild. Die Beratungstätigkeit des DSB setze neben betriebswirtschaftlichen Grundkenntnissen in erheblichem Umfang Kenntnisse aus anderen Wissenschaftsbereichen voraus, wie u. a. umfangreiche juristische Kenntnisse zum Datenschutzrecht sowie weitreichende technische und pädagogische Kenntnisse und Fähigkeiten.

Folglich sei ein selbstständiger, externer DSB gewerblicher Unternehmer und als solcher dazu verpflichtet, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn die Voraussetzungen, wie beispielsweise hier ein Gewinn von mehr als 60.000 €, vorliegen.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Hausordnung kann das Abstellen von Fahrrädern in der Wohnung verbieten

Eine Regelung in der Hausordnung, die den Transport von Fahrrädern in die Wohnung verbietet, ist zulässig. Dies hat das Landgericht München I¹ entschieden.

Eine Eigentümergemeinschaft hatte den Transport von Fahrrädern zu den Wohnungen durch Änderung der Hausordnung verboten. Zulässig sollte es nur noch sein, die Fahrräder im Fahrradraum, auf den

privaten Tiefgaragenstellplätzen oder im Kellerraum unterzubringen. Grund hierfür war, dass es durch den Transport der Fahrräder immer wieder zu erheblichen Verschmutzungen des Treppenhauses gekommen war. Hiergegen wandte sich ein Eigentümer, der in der Neuregelung eine Benachteiligung gegenüber Rollstuhl- und Kinderwagenbesitzern sah.

Nach Auffassung des Gerichts ist ein solches Transportverbot für Fahrräder zulässig. Auch wenn das Verbot die Nutzung des Sondereigentums einschränke, sei der Kernnutzungsbereich einer Wohnung davon nicht betroffen. Ebenfalls sei darin keine Diskriminierung der Fahrradbesitzer zu sehen. Ein Kinderwagen oder ein Rollstuhl sei für den Nutzer nötig, um die Wohnung erreichen zu können. Darüber hinaus werde ein Rollstuhl auch aus gesundheitlichen Gründen in der Wohnung benötigt.

Höhe der Nachforderungszinsen in 2013 ist verfassungsgemäß

Steuernachzahlungen sind 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie entstanden sind, zu verzinsen. Der Zinssatz beträgt 0,5 % pro Monat, also 6 % pro Jahr.² Vor dem Hintergrund des derzeit extrem niedrigen Zinsniveaus wurde eine Vielzahl von Klagen gegen die Höhe des Zinssatzes erhoben.

¹ LG München I, Urt. v. 23.11.2017, 36 S 3100/17, LEXinform 5215622.

² §§ 233a, 238 AO.

Der Bundesfinanzhof¹ sieht in der nicht marktüblichen Höhe des Zinssatzes keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes,² da bei allen Betroffenen der gleiche Zinssatz zugrunde gelegt wird. Auch ist die Höhe des Zinssatzes nicht unverhältnismäßig, weil sie innerhalb des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums liegt. Einen Anspruch auf Erlass der Zinsen verneinte das Gericht unabhängig von den Ursachen einer späten oder verzögerten Steuerfestsetzung.

Hinweis: Auch Steuererstattungen werden 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie entstanden sind, mit dem Zinssatz von 0,5 % pro Monat verzinst.

Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung

Der Gerichtshof der Europäischen Union³ hat bestätigt, dass bei einer einheitlichen Leistung nur ein einziger Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommt. Maßgeblich ist der Steuersatz, der für die Hauptleistung anzuwenden ist. Dies gilt auch dann, wenn das Entgelt für die Hauptleistung und die Nebenleistung bestimmt werden können. Liegen hingegen getrennte Leistungen vor, ist auf jede Leistung der für sie geltende Umsatzsteuersatz anzuwenden,

auch wenn ein Gesamtpreis vereinbart wurde.

Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen eines Unternehmers für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern lediglich das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Im entschiedenen Fall ermöglichte die Gesellschaft eines Mehrzweckgebäudekomplexes – bestehend aus einem Stadion mit den dazugehörigen Einrichtungen –, das Stadion im Rahmen von entgeltlichen Besichtigungstouren zu besuchen und hierbei auch das im Komplex befindliche Museum zu besichtigen. In diesem Fall lagen eine Haupt- und eine Nebenleistung vor. Als einheitliche Leistung war diese einem einheitlichen Steuersatz zu unterwerfen.

¹ BFH, Urt. v. 09.11.2017, III R 10/16, BFH/NV 2018, S. 462, LEXinform 0950905.

² Art. 3 Abs. 1 GG.

³ EuGH, Urt. v. 18.01.2018, C-463/16, DStR 2018, S. 246, LEXinform 0651545.

Rückwirkender Vorsteuerabzug bei Korrektur einer elektronischen Gutschrift in Papierform

Über eine umsatzsteuerbare Leistung kann durch vom leistenden Unternehmer auszustellende Rechnung oder in bestimmten Fällen durch vom Leistungsempfänger zu erstellende Gutschrift abgerechnet werden. In beiden Fällen müssen bestimmte Angaben enthalten sein, um dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Rechnungen und Gutschriften können in Papierform oder elektronisch erstellt werden.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg¹ hat entschieden, dass eine elektronische Gutschrift, die nicht alle zum Vorsteuerabzug erforderlichen Angaben enthält, auch in Papierform berichtigt werden kann. Die Berichtigung müsse nicht in der Form erfolgen, in der die unvollständige Abrechnung erstellt worden sei.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Anspruch auf Kita-Platz ist per einstweiliger Anordnung durchsetzbar

In einem vom Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen² entschiedenen Fall haben Eltern eines knapp zwei-

jährigen Kinds im Wege einer einstweiligen Anordnung erwirkt, dass ihr Kind vorläufig in einer Kindertageseinrichtung betreut wird. Der Platz war den Eltern zuvor von der Stadt Münster verweigert worden.

Nach Auffassung des Gerichts war das Verfahren der Stadt Münster zur Vergabe der Betreuungsplätze in Kindertagesstätten nicht ordnungsgemäß. Die von der Stadt bei der Vergabe der Plätze herangezogenen Kriterien eröffneten zum Teil weitreichende Wertungsspielräume. Durch den Umstand, dass die Leitungen der jeweiligen Kindertageseinrichtungen über die Vergabe der Plätze selbst zu entscheiden hatten, war die unterschiedliche Handhabung der Kriterien in den einzelnen Einrichtungen abzusehen. Hinzu kommt die den Kita-Leitungen eingeräumte Möglichkeit, Plätze im Einzelfall unabhängig von der Erfüllung der Aufnahmekriterien zu vergeben. Für solche Einzelfallentscheidungen hatte die Stadt keinerlei Voraussetzungen festgelegt.

¹ FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.05.2017, 1 K 605/17, (Rev. eingel., Az. BFH: V R 48/17), EFG 2018, S. 244, LEXinform 5020754.

² OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 18.12.2017, 12 B 930/17, LEXinform 5215561.

Verteilung der Kosten von krankheits- oder behinderungsbedingten Umbaumaßnahmen (außergewöhnliche Belastungen) auf mehrere Jahre

I. Ausgangssituation

Aus gesundheitlichen Gründen sind Sie gezwungen, erhebliche Ausgaben für Umbaumaßnahmen an Ihrer Wohnung (z.B. Einbau einer Rollstuhllampe, Einrichtung eines behindertengerechten Bades, Treppenlift etc.) vorzunehmen. Ihre Krankenkasse zahlt einen kleinen Zuschuss, trotzdem verbleiben – so die Annahme – noch nicht erstattete Kosten in Höhe von rd. € 50.000,00. Ihr zu versteuerndes Einkommen beträgt – vor Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen – aber etwas weniger als € 9.000,00 (Grundfreibetrag ab 2018).

II. Steuerliche Folgen

Nach § 33 EStG erfolgt eine Reduzierung des Gesamtbetrags der Einkünfte, wenn Ihnen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen erwachsen. Nach Kürzung Ihrer o.a. Aufwendungen um die zumutbare Belastung (hier mit rd. € 1.000,00 unterstellt) verbleiben rd. € 49.000,00, die im Rahmen Ihrer Einkommensteueranmeldung im Zahlungsjahr dieser Auf-

wendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Damit wird Ihr zu versteuerndes Einkommen negativ (rd. - € 40.000,00).

Die außergewöhnlichen Belastungen führen daher im Jahr des Anfalls der Kosten zu keiner Steuerentlastung und wirken sich auch nicht durch einen Verlustrücktrag oder –vortrag in anderen Veranlagungsjahren steuermindernd aus, da die außergewöhnlichen Belastungen wie die Sonderausgaben nicht rücktrags- oder vortragsfähig sind.

III. FG-Urteil vom 06.08.2013

Eine mögliche Hilfe mit dem Ziel einer Steuerersparnis in den Folgejahren bietet ein Urteil des Finanzgerichts Saarland, mit welchem die Aufwendungen auf mehrere Jahre verteilt und somit „steuerlich gerettet“ werden können (Urteil vom 06.08.2013, K 1308/12). Dabei handelt es sich um eine Billigkeitsmaßnahme, die es im entschiedenen Fall ermöglichte, die Aufwendungen auf fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. Eine vom Steuerpflichtigen beantragte Verteilung auf 10 Jahre hinge-

gen wurde vom Gericht abgelehnt. Bereits mit Urteil vom 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl 2010 II S. 280, hatte es der Bundesfinanzhof für denkbar gehalten, dem Steuerpflichtigen im Wege einer abweichenden Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) ein Wahlrecht auf Verteilung der Aufwendungen einzuräumen, wenn ein zu geringer Gesamtbetrag der Einkünfte dem vollen Abzug der Aufwendungen entgegensteht.

IV. Unser Tipp

Wir empfehlen Ihnen bei einem ähnlich gelagerten Sachverhalt, die vorgenannte

Billigkeitsregelung nach § 163 AO zu beantragen, damit Ihre hohen Ausgaben wenigstens teilweise durch Steuerersparnisse in den Folgejahren kompensiert werden können.

Bei der steuerlichen Optimierung Ihrer außergewöhnlich hohen krankheits- oder behinderungsbedingten Kosten sind wir Ihnen gerne behilflich.

PayPal-Käuferschutz: Prozessführungslast des Verkäufers trotz Zahlung des Käufers

I. Ausgangslage

Nicht zuletzt durch die Auktionsplattform eBay sind Bezahlvorgänge mittels PayPal sowohl zwischen Privaten, als auch im Unternehmer-Verbraucher-Bereich zum Tagesgeschäft geworden. Nicht hinreichend geklärt waren bisher jedoch die rechtlichen Folgen einer Zahlung mittels PayPal, insbesondere im Hinblick auf den von PayPal angebotenen Käuferschutz.

Der BGH hat sich zuletzt mit zwei Urteilen vom 22.11.2017 (Az. VII ZR 83/16 und VIII ZR 213/16) mit der Frage befasst, welchen Einfluss eine Rückbelastung des Kaufpreises an den Käufer zulasten des PayPal-Kontos des Verkäufers auf die Rechtslage zwischen den Parteien hat.

II. Kaufpreisanspruch

Der Regelfall eines Kaufs über eBay oder eine andere Onlineplattform ist, dass der Käufer per PayPal zahlt und erst dann die Ware erhält. Der Käufer leistet mithin vor, ohne bei Zahlung wissen zu können, ob er die Ware überhaupt erhält und ob diese mangelfrei ist.

Im Konfliktfall kann der Käufer sich innerhalb von 180 Tagen mit einem Käuferschutzan-

trag an PayPal wenden. PayPal entscheidet dann autonom darüber, ob das Geld zugunsten des Käufers zurückbelastet wird oder nicht.

Rechtlich geht der Kaufpreisanspruch nach Ansicht des BGH unmittelbar mit Zahlung über PayPal unter. Dies gilt bereits im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem virtuellen PayPal-Konto des Verkäufers. Eine Weiterüberweisung auf ein Bankkonto des Verkäufers ist nicht maßgeblich.

Obwohl der Kaufpreisanspruch untergegangen ist, geht der BGH davon aus, dass die Parteien mit der einverständlichen Vereinbarung der Verwendung des Bezahlsystems PayPal stillschweigend im Wege einer Nebenabrede vereinbart haben (sofern nicht ausnahmsweise ausdrücklich etwas anderes vereinbart ist), dass die Kaufpreisforderung in dem Fall wieder begründet wird, dass der Käufer einen erfolgreichen Antrag auf PayPal-Käuferschutz stellt und der Kaufpreis zugunsten des Käufers zurückbelastet wird.

III. Rechtliche Wirkung der Entscheidung von PayPal

Eine Entscheidung seitens PayPal über einen Käuferschutzanspruch stellt keine materiell-rechtliche Entscheidung über Ansprüche im Verhältnis der Vertragsparteien dar, sondern lässt die Rechte zwischen Käufer und Verkäufer unberührt. Praktisch betrachtet liegt nur eine Entscheidung über die Rückabwicklung der Zahlungsdienstleistung vor.

Der BGH begründet dies damit, dass hier zwei voneinander unabhängige Rechtsverhältnisse der Vertragsparteien zu PayPal gegeben sind. Die Rückzahlung von PayPal an den Käufer ist nach den AGB ausdrücklich unabhängig davon, ob PayPal den Erstattungsbetrag von dem Verkäufer zurückfordern kann. Dies bedeutet, dass PayPal mit einer Entscheidung über den Käuferschutzanspruch zwei Rechtsverhältnisse gestaltet, nämlich das zwischen PayPal und dem Käufer einerseits und das zwischen PayPal und dem Verkäufer andererseits. Das Valutaverhältnis zwischen Verkäufer und Käufer bleibt unberührt.

Dies erscheint letztlich schon deshalb interessengerecht, da das Käuferschutzverfahren nur eine Partei, nämlich den Käufer begünstigt und PayPal im Fall eines Käuferschutzanspruchs nur einen vereinfachten Prüfungsmaßstab anlegt. Die Mangelfreiheit der Ware wird z.B. von PayPal nicht geprüft und Beweismittel sind nur sehr begrenzt zulässig. So ist etwa der Antritt eines Zeugenbeweises bei dem rein digitalen Onlineantrag

nicht möglich. Der Käuferschutzanspruch ist mithin qualitativ der Entscheidung eines ordentlichen Gerichts nicht gleichzusetzen. Daher erscheint es folgerichtig, dass PayPal nicht endgültig über Ansprüche im Verhältnis zwischen den Vertragsparteien entscheidet, auch nicht über das Behalten dürfen des Kaufpreises, sondern lediglich über die Nutzung des eigenen Zahlungsdienstes.

Die materiell-rechtliche Entscheidung zwischen den Vertragsparteien bleibt mithin dem Rechtsweg, mangels anderer Vereinbarung regelmäßig den ordentlichen Gerichten vorbehalten.

IV. Prozessführungslast

Dies führt dazu, dass der Verkäufer im Falle einer positiven Entscheidung von PayPal über den Käuferschutzanspruch (erneut) die Prozessführungslast bzw. die Durchsetzungslast trägt, obwohl der Käufer zunächst ordnungsgemäß bezahlt hatte.

Eine über PayPal erfolgte Zahlung ist nicht endgültig, sondern kann innerhalb von 180 Tagen nach Vertragsschluss von dem Käufer angegriffen werden. Daran schließen sich im Falle der streitigen Klärung zwei Verfahren an: Zunächst entscheidet PayPal in einem vereinfachten Verfahren darüber, ob das Geld an den Käufer zurückgezahlt wird. Diese Entscheidung soll nach den AGB von PayPal unangreifbar sein, ohne die Möglichkeit gegenüber PayPal Rechtsmittel einlegen zu können.

Der BGH ist zwar der Ansicht, dass alles dafür spreche, dass PayPal einen derart weitgehenden Ausschluss von Rechten im Vertragsverhältnis zu seinen Kunden formularvertraglich nicht wirksam vereinbaren könne. Kurz gesagt, die AGB sind wohl unwirksam. Dennoch unterstreiche unter anderem auch diese Regelung die Vereinbarung, dass PayPal selbst nicht Partei von Rechtsstreitigkeiten über Leistungsstörungen werde. Vielmehr bleiben die Parteien auf sich selbst gestellt.

Sofern mit der Entscheidung über den Käuferschutz entweder Käufer oder Verkäufer nicht einverstanden sind, bleibt der im Käuferschutzverfahren unterliegenden Partei die Prozessführungslast, ihre Ansprüche in einem gerichtlichen Verfahren durchzusetzen. PayPal ist daran nicht beteiligt, entscheidet im Vorfeld aber über die Prozessführungslast.

Eine Zahlung mittels PayPal bietet für die im Käuferschutzverfahren obsiegende Partei aber dennoch Vorteile, obwohl die Entscheidung keine materiell-rechtliche Bindungswirkung hat. Denn die Hemmschwelle, vor den ordentlichen Gerichten Klage einzureichen, dürfte größer sein, als sich mittels formalisierten Onlineantrags über das Internet an PayPal zu wenden. Häufig wird sich eine Klageeinreichung aber wegen der geringen

Höhe des Betrages nicht anbieten, weshalb die Entscheidung von PayPal oft aus praktischen Gründen endgültig sein dürfte.

V. Unser Tipp

Dem Verkäufer sollte bewusst sein, dass ihn nach erfolgreichem Käuferschutzantrag die Prozessführungslast in demselben Umfang trifft, wie wenn der Käufer nicht bezahlt hätte. Ob der Verkäufer sich den Betrag von seinem virtuellen PayPal-Konto auf sein Bankkonto hat auszahlen lassen, oder nicht, ist dabei sowohl rechtlich als auch praktisch belanglos, da PayPal das virtuelle Verkäuferkonto auch ohne Guthaben belastet.

Für den Käufer bedeutet die Entscheidung, dass der Rückerhalt des Kaufpreises von PayPal nichts darüber aussagt, ob er das Geld behalten darf. Er muss im Streitfall also damit rechnen, dass er den Kaufpreis trotz Rückzahlung durch PayPal erneut an den Verkäufer zahlen muss. In diesem Fall jedoch nur auf Basis eines vollstreckbaren Gerichtsurteils.

Sofern Sie eine rechtliche Einschätzung benötigen, oder einen Problemfall haben, sind wir Ihnen gern behilflich.

Das Beenden von Gesellschaften: Liquidation, Verschmelzung oder Anwachsung?

I. Einleitung

Neben Unternehmensgründungen ergibt sich in der Praxis oft auch die Notwendigkeit, Gesellschaften zu beenden. Im Falle von Vermögenslosigkeit oder eingetretener Insolvenz ergibt sich dies zwangsläufig. In diesem Beitrag sollen jedoch Fälle der Beendigung aufgrund eines Entschlusses der Gesellschafter betrachtet werden. Den gesetzlichen Standardfall einer endgültigen Beendigung einer Gesellschaft stellt die Liquidation dar. Unter bestimmten Voraussetzungen können die Verschmelzung und die Anwachsung (nur bei Personengesellschaften) jedoch kostengünstige und einfache Alternativen zur Liquidation darstellen.

II. Beendigung von Gesellschaften durch Liquidation

1. GmbH

Die Liquidation einer GmbH wird im Wesentlichen durch zwei Schritte vollzogen: Zuerst muss ein im Gesetz enumerativ aufgelisteter Auflösungsgrund vorliegen. Der klassische Auflösungsgrund ist der Beschluss der Gesellschafterversammlung, die Gesellschaft zu liquidieren.

Die daraus resultierende Auflösung muss im Handelsregister eingetragen werden, ist jedoch von der tatsächlichen Löschung der Gesellschaft streng zu unterscheiden. Erst nach der Auflösung erfolgt die eigentliche Liquidation/Abwicklung, welche zur Beendigung der Gesellschaft und auf Antrag zur Löschung der Gesellschaft im Handelsregister führt.

Die praktische Abwicklung wird durch die sogenannten Liquidatoren durchgeführt. Dies sind nach dem gesetzlichen Leitbild im GmbHG der oder die Geschäftsführer, es können aber auch andere Personen durch Beschluss der Gesellschafterversammlung zu Liquidatoren bestellt werden. Nach der Auflösung muss die Gesellschaft einen ihren Status anzeigenden Firmenzusatz führen, wie zum Beispiel „in Liquidation“ oder „i.L.“.

Die Auflösung ist in den Gesellschaftsblättern, regelmäßig also nur im Bundesanzeiger bekannt zu machen und zugleich sind die Gläubiger im Bundesanzeiger aufzufordern, sich bei der Gesellschaft zu melden. Diese Meldeaufforderung löst ein sog. Sperrjahr aus, vor deren Ablauf eine Verteilung des nach Tilgung der Schulden

und/oder Sicherstellung der Gläubiger verbleibenden Vermögens der Gesellschaft unter die Gesellschafter nicht erfolgen darf. Aufgabe der Liquidatoren ist es, die laufenden Geschäfte der aufgelösten Gesellschaft zu beenden, deren Verpflichtungen zu erfüllen, ihre Forderungen einzuziehen und das Vermögen der Gesellschaft in Geld umzusetzen.

Zum Auflösungsstichtag ist eine Liquidations-Eröffnungsbilanz aufzustellen, welche nicht identisch mit der Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft ist, die es auf den Tag *vor* der Auflösung aufzustellen gilt. Soll das Geschäftsjahr der bis zur tatsächlichen Abwicklung weiterhin existierenden Gesellschaft (unverändert) dem Kalenderjahr entsprechen, so ist ein ausdrücklicher Beschluss darüber zu fassen. Dies wird in der Praxis häufig übersehen. Nach Ablauf des Sperrjahres und Begleichung der Gesellschaftsverbindlichkeiten ist das Vermögen der Gesellschaft zu verteilen und das Erlöschen der Gesellschaft zum Handelsregister anzumelden. Die Bücher und Schriften der Gesellschaft müssen fortan von dafür bestimmten Personen für die Dauer von zehn Jahren verwahrt werden.

Steuerlich ist der gesamte Liquidations-Zeitraum der Besteuerung (bis zu einer maximalen Dauer von drei Jahren) einheitlich zu betrachten, d.h. es wird von dem Prinzip der jahreszeitraumbezogenen Be-

steuerung abgewichen. Die steuerliche Behandlung von Gewinnen in der Liquidationsphase bei vorhandenen Verlustvorträgen ist höchst umstritten, während Verluste in der Liquidationsphase insgesamt auf das vorhergehende Wirtschaftsjahr zurückgetragen werden können und damit i.d.R. einen Steuererstattungsanspruch auslösen.

2. AG

Die Situation bei der Aktiengesellschaft ist ähnlich wie bei der GmbH. Der vergleichbare Auflösungsgrund ist ein Beschluss der Hauptversammlung, welcher mit Dreiviertelmehrheit des vertretenen Grundkapitals (nicht der Stimmenmehrheit) gefasst werden kann. Die Auflösung wird ebenfalls in das Handelsregister eingetragen, Abwickler (entsprechend den Liquidatoren der GmbH) sind die Vorstandsmitglieder, sofern keine anderen Personen durch Hauptversammlungsbeschluss hierzu bestellt werden. Die Abwickler haben die Auflösung der Gesellschaft in den Gesellschaftsblättern bekanntzumachen und die Gläubiger aufzufordern, ihre Ansprüche anzumelden. Ebenso muss die Gesellschaft einen Firmenzusatz „in Liquidation“ oder „i.L.“ führen und die Abwickler müssen zusätzlich zu den Jahresabschlüssen eine Abwicklungs-Eröffnungsbilanz und einen erläuternden Bericht aufstellen.

Soll das Geschäftsjahr nach Auflösung das Kalenderjahr sein bzw. bleiben, so ist

auch dies explizit von der Hauptversammlung zu beschließen. Die Verteilung des nach erfolgter Berichtigung der Verbindlichkeiten verbleibenden Vermögens ist ebenfalls frühestens nach Ablauf eines Sperrjahres zulässig. Das Erlöschen der AG ist zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden und die Bücher und Schriften der Gesellschaft für die Dauer von zehn Jahren zu verwahren.

Steuerlich ergeben sich keine Abweichungen zu der Beurteilung bei der GmbH, da die Aktiengesellschaft auch Kapitalgesellschaft und Körperschaftsteuersubjekt ist.

3. GmbH & Co. KG

Die GmbH & Co. KG kann ebenfalls durch Beschluss der Gesellschafter aufgelöst werden, ein Liquidationsverfahren findet jedoch nur statt, falls die Gesellschafter nicht eine andere Art der Auseinandersetzung vereinbaren. Geschäftsführungsbezugnis und Vertretungsmacht erlöschen mit Auflösung der Gesellschaft. Die Liquidation wird grundsätzlich durch sämtliche Gesellschafter (also nicht nur durch die geschäftsführenden Gesellschafter, sondern auch durch die Kommanditisten) durchgeführt, sofern nicht explizit andere Personen ernannt werden. Einen entsprechend Firmenzusatz muss auch die aufgelöste GmbH & Co. KG („i.L.“) führen.

Eine Veröffentlichung der Liquidation im Bundesanzeiger, eine entsprechende Auf-

forderung an die Gläubiger sowie ein Sperrjahr gibt es jedoch nicht. Die Liquidatoren haben eine Liquidationseröffnungsbilanz sowie eine Liquidationsschlussbilanz aufzustellen, für die besondere Detailregelungen gelten. Anders als bei Kapitalgesellschaften richtet sich der Bilanzstichtag nicht automatisch nach dem Auflösungsstichtag, so dass das bisherige Geschäftsjahr zwar grundsätzlich weitergilt, dennoch empfiehlt es sich in der Praxis im Liquidationsbeschluss ausdrücklich festzuhalten, dass das Geschäftsjahr der Gesellschaft auch während der Liquidationsphase, wie bisher, z.B. das Kalenderjahr ist.

Einkommensteuerlich gelten keine besonderen Gewinnermittlungsvorschriften, da Personengesellschaften keine eigenen Steuersubjekte sind, sondern die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer mit ihren jeweils anteiligen Einkünften der Einkommensteuer unterworfen werden. Der Liquidationsbeschluss hat somit keinen Einfluss auf die Besteuerung der Gesellschafter als Mitunternehmer. Auch der Besteuerungszeitraum ändert sich nicht. Die Personengesellschaft selbst ist zwar Steuersubjekt hinsichtlich der Gewerbesteuer, aber auch hier verbleibt es bei der Jahresveranlagung, sodass sich regelmäßig keine Änderung ergibt. Nur ganz ausnahmsweise kann eine frühere Beendigung der Gewerbesteuerpflicht aufgrund der endgültigen Einstellung jeder werbenden Tätigkeit erfolgen.

III. Beendigung von Gesellschaften durch Verschmelzung

Im Wege der Verschmelzung kann eine Gesellschaft auf rechtlichem Wege sehr rasch beendet werden.

1. Vorteile und Nachteile

Da der sog. übertragende Rechtsträger (also die zu beendende Gesellschaft) untergeht, ergibt sich ein enormer zeitlicher Vorteil; es gibt weder ein Sperrjahr, noch eine Pflicht zum Gläubigeraufruf. Wirksam ist die Verschmelzung und somit der Untergang des übertragenen Rechtsträgers - nach beidseitiger Beschlussfassung - bereits mit Eintragung im Handelsregister.

Ein immenser Vorteil kann darin bestehen, dass keine stillen Reserven aufgedeckt werden müssen, wenn ein Buchwertantrag gestellt wird und dessen steuerliche Voraussetzungen vorliegen. Da der sogenannte übernehmende Rechtsträger, also die Gesellschaft, auf die verschmolzen wird, nicht nur bestehen bleibt, sondern Gesamtrechtsnachfolger wird, können Nebengeschäftsbereiche unproblematisch weitergeführt werden. Bestehende Vertragsverhältnisse müssen nicht neu geordnet werden, sondern gehen automatisch auf den übernehmenden Rechtsträger über.

Ein erheblicher praktischer Vorteil besteht darin, dass etwaige Auffälligkeiten im Rahmen von Liquidationsverfahren ver-

mieden werden. Rechtliche Auseinandersetzungen in schwelendem Zustand werden nicht durch einen expliziten Gläubigeraufruf wachgerüttelt, sondern unterliegen der gesetzlichen Verjährung.

Durch die Rechtsnachfolge bestehen auch nach Beendigung der übertragenen Gesellschaft weiterhin Ansprechpartner für jegliche Problematiken. Dies ist bei der Liquidation nach Löschung der Gesellschaft nicht mehr der Fall.

Der wesentliche Nachteil besteht darin, dass die aufnehmende Gesellschaft uneingeschränkt für die Geschäfte und Verbindlichkeiten der beendeten Gesellschaft haftet, da sie deren Rechtsnachfolgerin wird. Sofern in der zu beendenden Gesellschaft erhebliche latente Risiken vorhanden sind, bietet sich eine Verschmelzung zwecks Beendigung daher eher nicht an.

2. Arten der Verschmelzung

Die Verschmelzung einer „zu beendenden Gesellschaft“ kann insbesondere auf dreierlei Weisen erfolgen, nämlich auf ihre Muttergesellschaft (sog. up-stream merger oder Aufwärtsverschmelzung), auf eine Schwestergesellschaft (sog. side-stream merger oder Seitwärtsverschmelzung), oder auf eine Tochtergesellschaft (sog. down-stream merger oder Abwärtsverschmelzung).

3. Zivilrechtliche Besonderheiten

Eine Besonderheit ergibt sich beim upstream merger dadurch, dass kein neues Kapital gebildet werden darf (die Tochtergesellschaft ist schließlich schon Vermögen der Mutter).

Ein side-stream merger durch Verschmelzung von Schwestergesellschaften ist auf zwei Wegen möglich: Bei der Verschmelzung durch Neugründung entsteht durch die Fusion eine neue Gesellschaft, ggf. auch eine Gesellschaft anderer Rechtsform, wohingegen beide Schwestergesellschaften erlöschen. Bei der Verschmelzung durch Aufnahme erlischt demgegenüber nur die übertragende Gesellschaft und deren Vermögen wird von der übernehmenden fortgeführt.

Ein down-stream merger bietet sich etwa dann an, wenn Verlustvorträge der Tochtergesellschaft bewahrt werden sollen, oder wenn die Tochtergesellschaft die eigentlich am Markt tätige Gesellschaft darstellt und deshalb erhalten bleiben soll, während die Muttergesellschaft durch Verschmelzung auf die Tochtergesellschaft untergeht. In diesem Fall erhalten die Gesellschafter der Muttergesellschaft unmittelbar Anteile an der Tochtergesellschaft. Eine Kapitalerhöhung ist in diesem Zuge möglich.

Die Verschmelzung wird wirksam mit ihrer Eintragung im Handelsregister, woraufhin

das Vermögen der übertragenen Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft übergeht, die übertragende Gesellschaft erlischt und die Gesellschafter der übertragenen Gesellschaft Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft werden, soweit die übernehmende Gesellschaft nicht ihrerseits Gesellschafter der übertragenen Gesellschaft ist.

4. Steuerliche Besonderheiten

Wird eine Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft verschmolzen, so ist dies steuerrechtlich als Einbringungstatbestand zu qualifizieren. Bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften gibt es steuerlich drei „Beteiligte“, welche jeweils anders behandelt werden:

a) Für die *übertragende Gesellschaft* sind die im Zuge der Verschmelzung übergehenden Wirtschaftsgüter der Schlussbilanz grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen, was zur vollen Aufdeckung der stillen Reserven führt. Auf Antrag ist jedoch ein Ansatz mit dem Buchwert oder einem höheren Zwischenwert – höchstens aber mit dem gemeinen Wert – möglich, wenn verschiedene Voraussetzungen vorliegen. Insbesondere muss sichergestellt sein dass die in dem übergehenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven später bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen (personale Verstrickung). Die Verschmelzung ist steuerlich

auf den steuerlichen Übertragungsstichtag zurück zu beziehen, so dass Einkommen und Vermögen so zu ermitteln sind, als ob ein Übergang mit Ablauf des Bilanzstichtags der Schlussbilanz stattgefunden hätte.

b) Hinsichtlich der Besteuerung der *übernehmenden Gesellschaft* gilt eine strikte Wertverknüpfung, sodass die auf sie übergehenden Wirtschaftsgüter zwingend mit den Werten anzusetzen sind, die sich aus der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft ergeben, je nach Ausübung des Wahlrechts mithin mit dem Buchwert, einem Zwischenwert oder dem gemeinen Wert. Bei 100 %- Schwestergesellschaften kann indes handelsbilanziell ein Verschmelzungsgewinn oder Verschmelzungsverlust bei der übernehmenden Gesellschaft nicht entstehen; die übergegangenen Wirtschaftsgüter sind gesellschaftsrechtlich als steuerfreie Einlage zu behandeln, für die neue Geschäftsanteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gewährt werden.

Bei der Aufwärtsverschmelzung kommt es dagegen regelmäßig zu einem Verschmelzungsgewinn oder Verschmelzungsverlust. Der Ansatz der Anteile an der Tochtergesellschaft in der Bilanz der Mutter wird ersetzt durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter (Aktiva und Passiva) der Tochtergesellschaft. Ein möglicher Differenzbetrag führt zu einem Übernahmege-

winn oder Übernahmeverlust, welche zwar grundsätzlich außer Ansatz bleiben, Übernahmegewinne mithin steuerfrei sind und Übernahmeverluste untergehen bzw. „verpuffen“. Dies relativiert sich jedoch dadurch, dass nach § 8b KStG 5 % des Übernahmegewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten, sodass insoweit eine Körperschaftsteuerpflicht besteht.

c) Die *Gesellschafter* der übertragenden Gesellschaft schließlich werden grds. so behandelt, als hätten sie ihre Anteile zum gemeinen Wert veräußert. Es kommt jedoch unter den gleichen Voraussetzungen auf Antrag eine Buchwertfortführung in Betracht.

IV. Beendigung von Gesellschaften durch Anwachsung

Die Möglichkeit der Beendigung einer Gesellschaft durch Anwachsung ist nur bei Personengesellschaften gegeben. Scheiden bei einer Personengesellschaft sämtliche Gesellschafter bis auf einen aus der Gesellschaft aus, so kommt es als Rechtsreflex zu einer sofortigen Anwachsung deren Vermögens beim verbleibenden Gesellschafter, so dass das Vermögen der Gesellschaft vollständig und ohne Liquidation auf den verbleibenden Gesellschafter übergeht („anwächst“). Ist der verbleibende Gesellschafter kein Unternehmen, sondern etwa ein Kommanditist als natürliche Person, so wird dieser zum Einzelunter-

nehmer. Von einer *einfachen* Anwachsung spricht man, wenn etwa sämtliche Kommanditisten ohne Gegenleistung oder Abfindung aus einer GmbH & Co. KG ausscheiden und deren Vermögen mithin der Komplementär-GmbH anwächst.

Bei der sog. *erweiterten* Anwachsung erfolgt eine Kapitalerhöhung bei der Komplementär-GmbH durch die Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile an der Komplementär-GmbH, also im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung. Dies führt zugleich zur „Umwandlung“ der GmbH & Co. KG auf ihre Komplementär-GmbH ohne Liquidation. Bei diesem Modell der erweiterten Anwachsung brauchen keine stillen Reserven aufgedeckt zu werden. Steuerlich liegt der Fall einer Einbringung i.S.v. § 20 UmwStG vor, so dass auf Antrag die Buchwerte fortgeführt werden können. In Fällen der „Ein-Personen-GmbH & Co. KG“, welche nur einen Kommanditisten und eine Komplementär-GmbH hat (deren Anteile von dem einzigen Kommanditisten gehalten werden), gilt sogar der Zwang zur Buchwertfortführung, so dass stille Reserven auch dann nicht aufgedeckt werden können, wenn man dies wünscht, zum Beispiel zur Nutzung von Verlustvorträgen.

Der Vorteil einer Anwachsung ist, dass diese schneller und kostengünstiger als

die Liquidation erfolgen kann. So ist diese zwar auch zum Handelsregister anzumelden, ist aber bereits vor Anmeldung, regelmäßig bereits z. B. durch den Austrittsbeschluss wirksam. Ein Nachteil ist, dass der übernehmende Gesellschafter Rechtsnachfolger der Personengesellschaft wird und somit uneingeschränkt für die Geschäftstätigkeit der zu beendenden Gesellschaft haftet. Somit werden alle offenen und latenten Risiken der abzuwickelnden Personengesellschaft übernommen.

Zahlt die Komplementär-GmbH im Falle der einfachen Anwachsung entgegen den bisher betrachteten Fallkonstellationen eine Abfindung, so liegt ertragsteuerlich eine Anteilsveräußerung vor. Erfolgt das Ausscheiden der Kommanditisten dagegen abfindungslos, so ist von einer verdeckten Einlage bei der GmbH und damit von der Aufgabe des Mitunternehmeranteils auszugehen, was ebenfalls zur Aufdeckung der stillen Reserven und damit zu einer erheblichen Steuerlast führt.

Im Falle der erweiterten Anwachsung dagegen ist der Anwendungsbereich von § 20 UmwStG und somit die Möglichkeit der Buchwertfortführung eröffnet, wodurch die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden werden kann.

Erfolgt bei einer GmbH & Co. KG eine Anwachsung auf deren einzigen verbleibenden Kommanditisten durch schlichtes

Ausscheiden der Komplementär-GmbH, so verbleibt es ertragsteuerlich aufgrund der Transparenz der Mitunternehmerschaft bei der Zurechnung sämtlicher Wirtschaftsgüter der angewachsenen KG beim alleinigen Kommanditisten; war - wie gewöhnlich - die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt, so passiert ertragsteuerlich sozusagen gar nichts.

V. Fazit

Insgesamt sind die denkbaren Möglichkeiten, eine Gesellschaft zu beenden, sehr vielseitig. Neben zahlreichen rechtlichen und steuerlichen Fallstricken können auch

zeitliche Aspekte, Haftungsfragen, Kosten sowie praktische Überlegungen wesentlich sein. Durch die Komplexität der Möglichkeiten ist in jedem Fall eine detaillierte Einzelfallanalyse anzustellen, bei der es sich anbietet, sich sowohl rechtlich als auch steuerlich beraten zu lassen. Werden einzelne Aspekte nicht ausreichend berücksichtigt, richtet dies häufig nicht rückgängig zu machenden Schaden an. Sprechen Sie uns für entsprechende strukturelle Überlegungen gern so frühzeitig wie möglich an.