



08.05.2019
Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL **Mai 2019**

Sehr geehrte Damen und Herren,

legen Sie im Geschäftsleben Wert auf persönliche Beziehungen? Eigentlich eine überflüssige Frage, denn wir kennen niemanden in unserer geschätzten Kundschaft, der das nicht vorbehaltlos bejahen würde. Eigentlich war das immer schon so und doch hat sich die Begrifflichkeit der persönlichen Beziehung in den vergangenen 25 Jahren erheblich geändert.

Der Grund sind die modernen Kommunikationsmittel und die erheblich schnelleren Reaktionsgeschwindigkeiten. Vor einem Vierteljahrhundert dachte man, dass es außer Brief, Telefon und persönlicher Gespräche nichts weiter bedarf, um erfolgreich seinen Geschäften nachgehen zu können. Persönliche Termine wurden dabei für bestimmte wichtige Angelegenheiten als unersetzlich betrachtet und die eingerichteten Zeitfenster nahmen nicht selten einen halben oder gar ganzen Tag in Anspruch.

Heutige Briefe, sofern überhaupt noch verwendet, werden per E-Mail versendet. Man ist in ständiger digitaler Verbindung. Ob jemand vom Home-Office arbeitet oder sich im Urlaub befindet, bleibt bisweilen geheimnisvoll. Telefonkonferenzen ersetzen persönliche Termine und sogar soziale Medien werden genutzt. Die Zeiten langer Besprechungstermine, gerne verbunden mit einem opulenten Geschäftsessen fühlen sich irgendwie analog und damit vergangen an.

Da von uns schnelle Antworten gefordert sind und wir schnelle Antworten erwarten, haben wir gar nicht die Zeit, uns in gemütlichen Zeitfenstern unseren Aufgaben zu widmen. Gerade die Kommunikationsmittel in Echtzeit führen dazu, dass wir mit unseren Zeitbudgets sorgfältig umgehen müssen.

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

Ist das zu bedauern? Nein, eigentlich nicht. Unser Spektrum wird erweitert. Wir können Kunden weit entfernt in anderen Städten und erst recht im Ausland bedienen, ohne sie je persönlich kennen gelernt zu haben. Wer nicht in der Lage ist, sich in internationale Telefonkonferenzen einzubringen und in englischer Sprache per E-Mail Auskünfte zu geben, dem bleiben Auslandsmärkte verschlossen, gleich, ob es sich um den Verkauf technischer Produkte oder um Dienstleistungen handelt.

Wer das moderne Tempo beherrscht, wird feststellen, dass er Kunden liebgewonnen hat, die er noch nie persönlich kennengelernt hat. Genauso schnell lässt sich feststellen, ob die Chemie stimmt oder nicht und wie man mit dem „Gegenüber“ die beste Form der Kommunikation findet. Der Small Talk findet genauso statt, nur eben anders.

Natürlich macht man sich gerne ein Bild des Anderen – dem Internet sei Dank gelingt das im Regelfall auch. Dass manches Bild geschönt oder verjüngt ist, schadet allenfalls dann, wenn man tatsächlich in die Verlegenheit kommt, sich zufällig oder gezielt persönlich kennen zu lernen. Zumindest hilft das Bildnis als Vorbereitung. Das war beim Fräulein vom Amt anders, das man aufgrund der zauberhaften Stimme unbedingt kennen lernen wollte und dessen Erscheinung oftmals die ausgemalte Träumerei wie Seifenblasen zerplatzen ließ.

Vermissen wir demnach ein persönliches Kennenlernen nicht mehr? Keinesfalls, denn das Persönliche ist doch noch etwas anderes. Mimik, Gestik, Temperament und Blicke lassen sich nicht digitalisieren, jedenfalls nicht so, dass Bilder und Sprachnachricht sie ersetzen können. Es liegt wohl in der Natur des Menschen, sich persönlich kennenlernen zu wollen. Das schafft eine andere Nähe, Vertrauen und hilft auch bei der nächsten Telefonkonferenz.

Wann immer es möglich ist, sollten wir nicht darauf verzichten, persönliche Termine zu vereinbaren. Und wenn es nur dazu dient, das Diktat des digitalen Zeittrakts zu unterbrechen. Fast immer kommt mehr dabei heraus, als man ursprünglich erwartet hatte.

Wir stehen Ihnen für persönliche Termine gerne zur Verfügung und verbleiben

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine Mai 2019	2	Umsatzsteuerliche Organschaft: Wirtschaftliche Eingliederung einer GmbH in das Unternehmen ihres Alleingesellschafter- Geschäftsführers	7
Termine Juni 2019	3		
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Billigkeitserlass bei fehlerhaften Rechnungen	7
Firmenwagen für den Ehepartner als Minijobber	5	Anspruch auf Mindestlohn bei einem Praktikum	8
Werbungskostenabzug bei Vermietungsabsicht einer selbstgenutzten Wohnung	5	Kein Unfallversicherungsschutz bei Handynutzung im Straßenverkehr	8
Ausübung der Verlängerungsoption bei der Gewerbemiete bedarf nicht der Schriftform	6	Fristen zur Abgabe der Steuer-erklärung verlängert	9
Mieter müssen keine Verwaltungskostenpauschale zahlen	6		

Termine Mai 2019

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	10.05.2019	13.05.2019	07.05.2019
Umsatzsteuer ⁴	10.05.2019	13.05.2019	07.05.2019
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Gewerbsteuer	15.05.2019	20.05.2019	10.05.2019
Grundsteuer	15.05.2019	20.05.2019	10.05.2019
Sozialversicherung ⁵	28.05.2019	entfällt	entfällt

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

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

³ Für den abgelaufenen Monat.

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

⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.05.2019, 0 Uhr) vorliegen. 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 Juni 2019

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	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
Umsatzsteuer ⁴	11.06.2019	14.06.2019	07.06.2019
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	26.06.2019	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 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 der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.06.2019, 0 Uhr) vorliegen. 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 2016:⁸

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
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 %
01.07. bis 31.12.2018	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2019	-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.

Firmenwagen für den Ehepartner als Minijobber

Ein Einzelhändler stellte seine Frau im Rahmen eines Minijobs für 400 € monatlich als Büro- und Kurierkraft an. Wesentlicher Bestandteil des Arbeitslohns war die Möglichkeit, den für die Kurierfahrten eingesetzten Pkw auch privat fahren zu dürfen. Die private Nutzungsmöglichkeit ermittelte der Einzelhändler anhand der 1 %-Regelung und zahlte den Differenzbetrag zum Gesamtvergütungsanspruch von 15 € monatlich aus. Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis nicht an.

Das bestätigte der Bundesfinanzhof¹. Typischerweise wird ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer einen Firmenwagen nur dann zur uneingeschränkten Privatnutzung überlassen, wenn sich nach überschlägiger Kalkulation sein Aufwand zusätzlich des Barlohns als angemessene Gegenleistung für die Arbeitskraft darstellt. Bei hohem Gehalt wirkt sich die Privatnutzung des Fahrzeugs nur verhältnismäßig gering aus. Bei einem Minijob hingegen wird die Vergütung im Wesentlichen von der Privatnutzung bestimmt.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass es möglich ist, eine Kilometerbegrenzung oder eine Zuzahlung für Privatfahrten oberhalb eines bestimmten

Kilometerlimits zu vereinbaren. Steht der Gesamtaufwand des Arbeitgebers dann in einem angemessenen Verhältnis zum Wert der Arbeitsleistung, kann das Ehepartner-Arbeitsverhältnis anzuerkennen sein.

Werbungskostenabzug bei Vermietungsabsicht einer selbstgenutzten Wohnung

Renovierungskosten der eigenen Wohnung während der Selbstnutzung können steuerlich nur eingeschränkt im Rahmen der haushaltsnahen Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen geltend gemacht werden. Beabsichtigt der Eigentümer die dauerhafte Vermietung dieser Wohnung, sind die nach seinem Auszug entstandenen Renovierungskosten als vorweggenommene Werbungskosten steuerlich abzugsfähig, wenn die Vermietungsabsicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird. Hat er sich noch nicht endgültig zur Vermietung entschieden, sind die Renovierungskosten erst dann abzugsfähig, wenn eine endgültige Vermietungsabsicht besteht. Diese kann z. B. durch Zeitungsanzeigen oder die Beauftragung eines Maklers nachgewiesen werden.

(Quelle: Urteil des Finanzgerichts München²)

¹ BFH, Urt. v. 10.10.2018, X R 44-45/17, BFH/NV 2019, S. 319, LEXinform 0951796.

² FG München, Urt. v. 24.07.2018, 2 K 2058/17, LEXinform 5021781.

Ausübung der Verlängerungsoption bei der Gewerbemiete bedarf nicht der Schriftform

Will ein Mieter die in einem Gewerbemietvertrag enthaltene Verlängerungsoption ausüben, ist dabei keine Schriftform einzuhalten. Dies hat der Bundesgerichtshof¹ entschieden.

In einem Gewerbemietvertrag war neben einer Festlaufzeit eine zehnjährige Verlängerungsoption für den Mieter vorgesehen. Diese Option übte der Mieter auch rechtzeitig aus, jedoch per Computerfax ohne Unterschrift. Der Vermieter vertrat die Auffassung, dass die Option mangels eingehaltener Schriftform nicht wirksam ausgeübt worden sei.²

Nach Auffassung des Gerichts war die Optionsausübung jedoch wirksam erfolgt. Die Parteien haben keinen neuen Vertrag geschlossen, vielmehr wurde dem bestehenden Mietverhältnis lediglich ein neuer Zeitabschnitt hinzugefügt. Durch die Optionsausübung hat der Mieter mittels einseitiger Erklärung ein ihm eingeräumtes Gestaltungsrecht wahrgenommen, das keinerlei Formerfordernissen unterliegt.

¹ BGH, Urt. v. 21.11.2018, XII ZR 78/17, LEXinform 1673207.

² § 550 BGB.

Mieter müssen keine Verwaltungskostenpauschale zahlen

Vermieter können von ihren Mietern keine gesondert ausgewiesene Pauschale für Verwaltungskosten verlangen.

Ein Vermieter hatte im Mietvertrag neben der Kaltmiete und den Betriebskosten einen gesonderten Posten „Verwaltungskostenpauschale“ ausgewiesen. Nachdem der Mieter diese Pauschale über mehrere Monate gezahlt hatte, begehrte er die Rückzahlung der geleisteten Beträge.

Zu Recht, wie der Bundesgerichtshof³ entschied. Bei der Wohnraummiete können nur die in der Betriebskostenverordnung aufgezählten Bewirtschaftungskosten als Nebenkosten vereinbart werden, nicht aber (allgemeine) Verwaltungskosten. Dies gilt zumindest dann, wenn aus dem Mietvertrag nicht eindeutig hervorgeht, dass es sich bei der Pauschale um einen Teil der Grundmiete (Nettomiete) handelt. Zwar steht es dem Vermieter frei, im Mietvertrag eine Aufschlüsselung der vereinbarten Miete vorzunehmen und dadurch einen Hinweis auf seine interne Kalkulation zu geben. Diese Aufschlüsselung ist für den Mieter jedoch regelmäßig belanglos.

In der im entschiedenen Fall formularmäßig vereinbarten „Verwaltungskostenpauschale“ konnte eine bloße Offenlegung als Bestandteil der Nettomiete jedoch nicht

³ BGH, Urt. v. 19.12.2018, VIII ZR 254/17, LEXinform 1673375.

gesehen werden, sodass es sich um eine zum Nachteil des Mieters abweichende und unwirksame Vereinbarung handelte.

Umsatzsteuerliche Organschaft: Wirtschaftliche Eingliederung einer GmbH in das Unternehmen ihres Al- leingesellschafter-Geschäftsführers

Liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, so ist die Organgesellschaft kein eigenständiges Umsatzsteuersubjekt und damit beispielsweise nicht zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen verpflichtet. Diese Verpflichtung trifft den Organträger.

Eine Kapitalgesellschaft ist Organgesellschaft, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich in den Organträger eingegliedert ist.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg¹ hatte den Fall des Steuerberaters B zu entscheiden, der als Einzelunternehmer in Finanzgerichts- und Strafverfahren beriet. Darüber hinaus war er zu 100 % an der C GmbH (Steuerberatungskanzlei) beteiligt, deren alleiniger Geschäftsführer er auch war. Die C GmbH war damit finanziell und organisatorisch in das Unternehmen des B eingegliedert.

Aufgrund der bestehenden Leistungsbeziehungen bejahte das Gericht auch die wirtschaftliche Eingliederung und damit eine umsatzsteuerliche Organschaft. Die

C GmbH hatte nämlich die gesamte IT-Ausstattung und sechs Pkw zum Betrieb der Steuerberatungskanzlei von B gemietet. Diese Wirtschaftsgüter waren für die C GmbH nicht nur von geringer Bedeutung, weil der Betrieb einer Steuerberatungskanzlei ohne spezifizierte IT gar nicht möglich ist. Darüber hinaus umfasste die Miete für die IT/Pkw ca. 10 % des Jahresumsatzes der C GmbH. Grundsätzlich unerheblich ist, ob die C GmbH die Wirtschaftsgüter auch von einem anderen Anbieter hätte beziehen können.

Billigkeitserlass bei fehlerhaften Rechnungen

Weist ein Unternehmer in einer Rechnung zu Unrecht Umsatzsteuer aus, schuldet er gleichwohl die Umsatzsteuer. Von der Schuldnerschaft kann er sich grundsätzlich nur dadurch befreien, dass er die fehlerhafte Rechnung korrigiert und die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat.

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs² gilt etwas anderes nur, wenn sich zwei Unternehmer ausgehend von den zivilrechtlichen Vereinbarungen aufgrund eines gemeinsamen Irrtums über die zutreffende steuerrechtliche Beurteilung ohne Missbrauchs- oder Hinterziehungsabsicht gegenseitig Rechnungen mit unzutreffendem Steuerausweis erteilen und aufgrund der

¹ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 15.11.2018, 7 K 7123/16, LEXinform 5021810.

² BFH, Urt. v. 27.09.2018, V R 32/16, BFH/NV 2019, S. 367, LEXinform 0950963.

Versteuerung der jeweils zu Unrecht gesondert ausgewiesenen Steuer bei einer Gesamtbetrachtung keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt. Voraussetzung ist weiterhin, dass die umsatzsteuerliche Behandlung noch nicht höchstrichterlich geklärt ist.

Unter Berücksichtigung dieser Besonderheiten ist ein Billigkeitserlass z. B. in sog. Sale-and-Lease-back-Fällen für Zeiträume vor der höchstrichterlichen Klärung¹ zu bejahen.

Anspruch auf Mindestlohn bei einem Praktikum

Grundsätzlich haben auch Praktikanten Anspruch auf Mindestlohn. Bestimmte Praktikumsverhältnisse, wie z. B. Pflichtpraktika im Rahmen von Studium und Ausbildung oder sog. Orientierungspraktika zur Ausbildungs- und Berufswahl, sind hiervon jedoch gesetzlich ausgeschlossen.² Im Rahmen solcher Praktika braucht überhaupt keine Vergütung gezahlt zu werden, sofern diese nicht länger als drei Monate dauern.

Eine junge Frau hatte von Oktober 2015 bis Januar 2016 ein Praktikum abgelegt, um sich über die Ausbildung zur Pferdewirtin zu informieren. Aufgrund von Krankheit, Urlaub und einigen „Schnuppertagen“ auf anderen Pferdehöfen unterbrach sie

das Praktikum zwischendurch und hängte die fehlenden Tage hinten an. Da das Praktikum damit nach ihrer Auffassung die gesetzlich festgelegte Höchstdauer von drei Monaten überschritten hatte, verlangte sie eine Vergütung in Höhe des gesetzlichen Mindestlohns.

Das lehnte das Bundesarbeitsgericht³ ab. Im entschiedenen Fall hatte das Orientierungspraktikum die Höchstdauer von drei Monaten nicht überschritten. Vielmehr waren die Unterbrechungen innerhalb dieses Rahmens aufgrund persönlicher Gründe der Praktikantin aus der Gesamtdauer herauszurechnen.

Kein Unfallversicherungsschutz bei Handynutzung im Straßenverkehr

Eine Hotelangestellte wurde auf dem Heimweg von der Arbeit beim Überqueren eines unbeschränkten Bahnübergangs von einer Bahn erfasst. Sie erlitt dabei Frakturen im Kopfbereich, eine Hirnblutung und befand sich monatelang in stationärer Behandlung. Da die Angestellte zum Unfallzeitpunkt mit dem Handy telefoniert hatte, lehnte es die Berufsgenossenschaft ab, den Unfall als Arbeitsunfall anzuerkennen.

Das Sozialgericht Frankfurt am Main⁴ gab der Berufsgenossenschaft recht. Zwar war die Frau als Beschäftigte auf dem Heim-

¹ BFH, Urf. v. 09.02.2006, V R 22/03, BFH/NV 2006, S. 1763, LEXinform 5002780.

² § 22 Abs. 1 Satz 2 MiLoG.

³ BAG, Urf. v. 30.01.2019, 5 AZR 556/17, LEXinform 0449291.

⁴ SG Frankfurt am Main, Urf. v. 18.10.2018, S 8 U 207/16, LEXinform 0448968.

weg grundsätzlich gesetzlich unfallversichert. Umfasst sei hiervon jedoch nur die Tätigkeit des Nachhausegehens vom Arbeitsort, nicht auch das gleichzeitige Telefonieren. Es handele sich daher um eine gemischte Tätigkeit durch gleichzeitiges Ausüben einer versicherten Verrichtung (Nachhausegehen) und einer unversicherten Verrichtung (Telefonieren). Ein Arbeitsunfall sei nur gegeben, wenn der Unfall wesentlich durch die versicherte Tätigkeit verursacht sei.

Im entschiedenen Fall sei die Wahrnehmungsfähigkeit der Frau durch das Telefonieren jedoch deutlich eingeschränkt gewesen, sodass das hierdurch begründete erhebliche Risiko maßgeblich zu dem Unfall geführt habe.

Fristen zur Abgabe der Steuererklärung verlängert

Steuerpflichtige, die eine Steuererklärung abgeben müssen, etwa weil sie andere Einkünfte als solche aus nichtselbstständiger Tätigkeit erzielen oder weil sie als Eheleute Arbeitslohn beziehen und sich für die Steuerklassenkombination III/V entschieden haben, können sich für die Steuererklärung 2018 mehr Zeit lassen als bisher.

Sofern sie nicht steuerlich beraten sind, verlängert sich ihre Abgabefrist um zwei Monate und endet für Steuererklärungen des Jahres 2018 grundsätzlich am 31. Juli 2019.

Auch für beratene Steuerpflichtige wurde die Frist nach hinten geschoben. Bislang musste die Erklärung bis zum Jahresende des Folgejahrs ans Finanzamt; jetzt ist Zeit bis Ende Februar des Zweitfolgejahrs. Konkret heißt das, die Frist zur Abgabe der Steuererklärung 2018 endet für Beratene am 29. Februar 2020. Da dieser auf einen Samstag fällt, verlängert sich die Frist sogar bis zum 2. März 2020.

Hinweis: Steuerpflichtige, die nicht verpflichtet sind, eine Steuererklärung einzureichen, können dies weiterhin freiwillig tun. Dafür haben sie wie bisher vier Jahre Zeit.

(Quelle: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹)

¹ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BStBl. 2016 I, S. 694, LEXinform 0443556.

Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen nach Erwerb einer Immobilie

Aktuelle Entwicklungen zu den sogenannten anschaffungsnahen Herstellungskosten

I. Ausgangssituation

Fallen nach dem Erwerb einer Immobilie Aufwendungen für den Umbau-, die Sanierung oder die Modernisierung des Gebäudes an, stellt sich zwangsläufig die Frage, ob die geleisteten Aufwendungen entweder (nachträgliche) Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes darstellen und somit zu aktivieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben sind oder Erhaltungsaufwendungen darstellen, die im Jahr ihres Anfalls als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden können. Die Aktivierung als Anschaffungs-/Herstellungskosten hat dabei immer dann zu erfolgen, wenn bspw. das Gebäude durch die baulichen Maßnahmen erweitert oder in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eintritt.

Demgegenüber liegen sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vor, wenn die aufgewendeten Kosten nicht zu einer Er-

weiterung oder wesentlichen Verbesserung des Gebäudes, z. B. der Austausch von Heizkörpern, der Erneuerung von Fußbodenbelegen, dem Anstrich der Außenfassade oder der Renovierung eines Badezimmers, führen.

II. Anschaffungsnahe Aufwendungen als (fiktive) Herstellungskosten

Die vorstehenden Grundsätze kommen allerdings in den Fällen nicht zum Tragen, in denen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb eines Gebäudes vorgenommen werden. In diesem Fall kann es nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu sogenannten anschaffungsnahen Herstellungskosten kommen, die ebenfalls eine Aktivierung nach sich ziehen. Steuerlich wirken sich die aktivierten Beträge sodann wiederum in Form von Abschreibungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus, indem sie im Zeitablauf in gleichmäßigen Beträgen von den Einnahmen abgezogen werden können.

Bei den anschaffungsnahen Herstellungskosten handelt es sich um eine gesetzgeberische Fiktion, nach der Erhaltungsaufwendung bei Vorliegen der in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG genannten Voraussetzungen als Herstellungskosten zu qualifizieren sind. Anschaffungsnaher Herstellungskosten liegen danach regelmäßig vor, wenn die für die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen aufgewendeten Kosten – ohne Umsatzsteuer – innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes betragen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG). Nicht in die Prüfung der 15 %-Grenze einzubeziehen sind lediglich Aufwendungen für die Erweiterung des Gebäudes oder Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG).

III. Aktuelle Urteile führen in weiten Teilen zu einer Verschärfung der Vorschrift

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG war in den zurückliegenden Jahren Gegenstand mehrerer Verfahren vor dem BFH und den Finanzgerichten. Insgesamt kann konstatiert werden, dass die Rechtsprechung aus Sicht des Steuerpflichtigen dazu führt, dass die 15 %-Grenze schneller überschritten wird. So sind bspw. künftig in die Prüfung der 15 %-Grenze auch bereits originäre Herstellungskosten sowie Aufwendungen für Schönheitsreparaturen

einzubeziehen. Überdies hat die Prüfung nun gebäudeteilbezogen und nicht mehr für das Gebäude insgesamt zu erfolgen.

Positiv ist jedoch zu vermerken, dass der BFH bestätigt, dass trotz des Vorliegens aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Herstellungskosten daneben jährlich üblicherweise anfallender Erhaltungsaufwendungen dennoch sofort abgezogen werden können. Zudem sind Kosten, die durch die Beseitigung mutwillig zugeführter Schäden veranlasst sind, nicht in den Anwendungsbereich von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einzubeziehen.

IV. Einbezug von Herstellungskosten in die Ermittlung der 15 %-Grenze

Mit Urteil vom 14.06.2016 (BFH, Urteil vom 14.06.2016, IX R 15/15, BStBl. II 2016, S. 996) hat der BFH entschieden, dass in die Ermittlung der 15 %-Grenze auch die Kosten einzubeziehen sind, die bereits von vorneherein die Voraussetzungen des Herstellungskostenbegriffs erfüllen und danach zu aktivieren sind. Wird bspw. ein Mehrfamilienhaus im Jahr 2017 für T€ 580 erworben und fallen im Jahr 2018 T€ 55 originäre Herstellungskosten und weitere Kosten von T€ 40 für die Sanierung von Badezimmern sowie der Erneuerung von Fußbodenbelägen zweier Mietwohnungen an, wird die 15 %-Grenze – hier 16,4% – überschritten.

Denn für die Frage, ob die ursprünglichen Anschaffungskosten überschritten wurden, sind die Herstellungskosten von T€ 55 sowie die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen von T€ 40 zu summieren. Zu den Aufwendungen i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zählen somit sämtliche Kosten baulicher Maßnahmen, die nach Erwerb eines Gebäudes für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen anfallen und nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG explizit vom Anwendungsbereich ausgenommen sind.

V. Bedingungslose Erfassung von Schönheitsreparaturen

Mit Urteil vom 14.06.2016 (BFH, Urteil vom 14.06.2016, IX R 22/15, BStBl. II, S. 999) hält der BFH nun ebenfalls nicht mehr an dem Erfordernis fest, dass Schönheitsreparaturen nur dann in die Bemessung der 15%-Grenze einbezogen werden können, wenn sie in einem engen zeitlichen, räumlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer als einheitlich zu würdigenden Instandsetzung und Modernisierung des erworbenen Gebäudes stehen. Zu typischen Schönheitsreparaturen gehören dabei bspw. das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Heizkörper, der Innen- und Außentüren und Fenster.

Der BFH begründet seine Ansicht u. a. mit dem Typisierungs- und Vereinfachungs-

zweck der Vorschrift. So dient § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gerade dazu, Abgrenzungsprobleme zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen zu verhindern. Dem stünde die Isolierung und separate Beurteilung einzelner Arbeiten – wie Schönheitsreparaturen –, die gleichfalls in einer zeitlichen Nähe zum Anschaffungsvorgang anfallen, entgegen. Zudem nehme § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG ausschließlich Aufwendungen der Erweiterung des Gebäudes und Aufwendungen für üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsarbeiten vom Anwendungsbereich der Vorschrift aus. Zu den jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsarbeiten zählten jedoch keine Schönheitsreparaturen. Diese werden regelmäßig nur in einem Abstand von mehreren Jahren durchgeführt.

Für Objekte, deren Kauf vor dem 01.01.2017 erfolgte, wendet die Finanzverwaltung hingegen noch die alte Rechtslage an, nach der Schönheitsreparaturen nur dann in die Beurteilung anschaffungsnaher Herstellungskosten einzubeziehen sind, wenn die Schönheitsreparaturen in dem angesprochenen engen zeitlichen, räumlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer als einheitlich zu würdigenden Instandsetzung und Modernisierung des erworbenen Gebäudes stehen. Vorausgesetzt wird hierzu allerdings ein Antrag des Steuerpflichtigen (BMF, Schrei-

ben vom 20.10.2017, BStBl. I 2017, S. 1447).

VI. Einführung einer gebäudeteilbezogenen Betrachtungsweise

Mit Urteil vom 14.06.2016 (IX R 22/15) geht der BFH ebenfalls zu einer gebäudeteilbezogenen Betrachtungsweise über. Die sich bereits durch den oben beschriebenen Einbezug der Herstellungskosten sowie der Schönheitsreparaturen ergebenden negativen Auswirkungen werden hierdurch weiter verstärkt. „Gebäudeteilbezogene Betrachtungsweise“ bedeutet dabei, dass für die Bestimmung der 15 %-Grenze nur die Anschaffungskosten als Basis herangezogen werden können, die auf Gebäudeteile entfallen, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. In der Vergangenheit erfolgte keine dahingehende Differenzierung. Die Anschaffungskosten des gesamten Gebäudes bildeten die Grundlage der Prüfung der 15 %-Grenze.

Von einem einheitlichen Nutzen- und Funktionszusammenhang ist bspw. bei einem Mehrfamilienhaus auszugehen, dessen Wohnungen alle zu fremden Wohnzwecken vermietet werden. Werden Teile eines Gebäudes allerdings zu eigen- und fremdbetrieblichen wie auch zu eigenen und fremden Wohnzwecken verwendet, liegen insgesamt vier unterschiedliche Gebäudeteile vor, die jeweils für sich ge-

nommen für Zwecke der Beurteilung anschaffungsnaher Herstellungskosten heranzuziehen sind.

Die gebäudeteilbezogene Betrachtungsweise sollte in einer Vielzahl von Fällen dazu führen, dass die 15 %-Hürde schneller überschritten wird als dies nach der bisherigen Vorgehensweise – gebäudebezogenen Betrachtung – der Fall war. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann allerdings noch die gebäudebezogene Betrachtungsweise angewendet werden, sofern der Kaufvertrag der Immobilie vor dem 01.01.2017 geschlossen wurde (BMF, Schreiben vom 20.10.2017, BStBl. I 2017, S. 1447).

Beispiel:

Ein Vermietungsobjekt wird im Jahr 2017 für T€ 720 erworben. Das Gebäude besteht zu 50 % aus zu fremden Wohnzwecken vermieteten Wohnungen. Die verbleibenden 50 % entfallen auf Büros, die Dritten für deren betriebliche Zwecke überlassen werden. Die Anschaffungskosten des Gebäudes lassen sich in entsprechender Weise auf die Gebäudeteile aufteilen. Werden nun im Jahr 2019 die Fußbodenbeläge und Badezimmer der zu Wohnzwecken vermieteten Wohnungen für T€ 55 instandgesetzt und modernisiert, zieht dies die Aktivierung der Kosten nach sich. Denn die baulichen Maßnahmen lösen Aufwendungen von mehr als 15 % der auf die in einem einheitlichen Nutzungs-

und Funktionszusammenhang stehenden Gebäudeteilen entfallenden Anschaffungskosten aus (15,27 %). Nach der gebäudebezogenen Betrachtungsweise, hätten die Maßnahmen lediglich 7,6 % der ursprünglichen Anschaffungskosten ausgemacht. Zu einer Aktivierung wäre es nach der alten Rechtslage nicht gekommen.

VII. Abzugsfähigkeit gilt aber für üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen

In der genannten Entscheidung hat der BFH allerdings gleichfalls betont, dass die Aktivierung anschaffungsnaher Herstellungskosten innerhalb des Dreijahreszeitraumes allerdings nicht zu einer generellen Versagung von sofortabzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten für Erhaltungsaufwendungen führt. Liegen Erhaltungsaufwendungen vor, die jährlich üblicherweise anfallen, sind diese weiterhin unmittelbar im Jahr ihrer Entstehung Einkünfte mindernd zu berücksichtigen. Zu solchen Erhaltungsaufwendungen zählen für gewöhnlich die laufende Wartung der Heizung und des Aufzugs, die Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen sowie Ablesekosten.

VIII. Kein anschaffungsnahe Aufwand infolge mutwilliger Zerstörung

Werden Instandsetzungsmaßnahmen infolge einer mutwilligen Zerstörung notwendig, sind die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als anschaffungsnahe Aufwendungen zu qualifizieren (BFH, Urteil vom 09.05.2017, IX R 6/16, BStBl. II 2018, S. 9). Nach Ansicht des BFH sei der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG hiernach in den Fällen einzuschränken, in denen nach dem Erwerb Schäden an dem erworbenen Objekt eintreten, die in der Form im Zeitpunkt der Anschaffung nicht „angelegt“ waren und nach dem Kauf von dritter Seite mutwillig herbeigeführt wurden. Die für die Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes und zur Beseitigung der über den gewöhnlichen Gebrauch einer Mietsache hinausgehenden Abnutzung notwendigen Aufwendungen seien vielmehr sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Die innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb einer Wohnung durch eine vom Mieter verwahrlost hinterlassene Wohnung hervorgerufenen Kosten sind somit bei der Beurteilung von anschaffungsnahe Herstellungskosten außer Ansatz zu lassen. Hierunter fallen auch die Ausgaben, die isoliert betrachtet als Schönheitsreparaturen einzustufen, aber in gleicher Weise durch den mutwillig verursachten Schaden veranlasst sind.

Die Entscheidung des BFH führt letzten Endes faktisch dazu, dass der in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG genannte Katalog der Ausnahmen um derartige Aufwendungen erweitert wird. Überdies wird in Teilen der Literatur auch die Auffassung vertreten, dass gleichfalls Aufwendungen, die der Beseitigung von Schäden aufgrund eines Naturereignisses dienen, vom Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auszunehmen seien.

IX. Unser Tipp

Die in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG verankerte Regelung wirkt wie ein Fallbeil. Wird die 15 %-Grenze überschritten, liegen anschaffungsnahe Herstellungskosten vor und ein sofortiger Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug ist ausgeschlossen. Durch die neueren Urteile wird diese Regelung dahingehend verschärft, dass es künftig schneller zu einem Überschreiten der genannten Grenze kommen sollte. Als Eigentümer eines Gebäudes, welches der Erzielung von Einkünften dient, sollten sie daher folgende Punkte beachten:

- 1) Kontrollieren Sie die Kosten für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb der ersten drei Jahre nach dem Erwerb einer Immobilie.
- 2) Sofern Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu einem späte-

ren Zeitpunkt durchgeführt werden können, verschieben Sie die geplanten Maßnahmen auf einen Zeitpunkt, der drei Jahre nach dem Erwerb liegt. Denn bei der Dreijahresfrist handelt es sich um eine taggenaue Frist. Sie beginnt mit dem Zeitpunkt der Anschaffung.

- 3) Müssen Schäden des Gebäudes beseitigt werden, die diesem innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb des Objektes mutwillig von dritter Seite zugeführt wurden, empfehlen wir aus Beweisgründen die Schäden in ausreichendem Maße zu dokumentieren.
- 4) Haben Sie ein Objekt vor dem 01.01.2017 erworben und wurden bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb des Gebäudes unternommen, ist die Stellung des Antrags zur Anwendung der alten Rechtslage hinsichtlich des Einbezugs von Schönheitsreparaturen und der gebäudebezogenen Betrachtungsweise bei der Berechnung der 15 %-Grenze zu prüfen.

Sinnvolles Vererben an behinderte Kinder (Behindertentestament)

I. Ausgangslage

Sie sind verheiratet und tragen sich schon länger mit dem Gedanken, endlich ein Testament zu errichten. Sie haben mehrere Kinder. Ein Kind ist behindert. Es wird aufgrund seiner geistigen und/oder körperlichen Behinderung auf Dauer nicht in der Lage, seinen Lebensunterhalt vollständig aus eigener Erwerbsarbeit zu verdienen. Spätestens nach dem Tod der Eltern, wird es voraussichtlich auf staatliche Hilfe angewiesen sein und Leistungen der Sozialhilfe beziehen. Ihnen als Eltern ist es ein Anliegen, dass Sie nach Ihrem Tod dem behinderten Kind ein Erbe hinterlassen, auf das der Sozialhilfeträger nicht zugreifen kann und das es Ihrem behinderten Kind genauso wie den Geschwisterkindern einen Lebensstandard ermöglicht, der über den allgemeinen Sozialhilfestandard hinausgeht.

II. Zugriff des Sozialhilfeträgers

1. Nachranggrundsatz

Im Sozialhilferecht (geregelt im 12. Buch des Sozialgesetzbuches, „SGB XII“) gilt der Grundsatz, dass jeder nur insoweit staatliche Hilfe beanspruchen kann, als er

die betreffenden Aufwendungen (wie z.B. Hilfe zum Lebensunterhalt, Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung, Hilfe zur Pflege, Eingliederungshilfe für Menschen mit Behinderung etc.) nicht durch den Einsatz eigener Einkünfte und eigenen Vermögens bestreiten kann (Nachranggrundsatz / Subsidiaritätsprinzip). Daher hat ein Empfänger von sozialhilferechtlichen Leistungen grundsätzlich auch ererbtes Vermögen zur Deckung seines sozialhilferechtlichen Bedarfs einzusetzen. Er verliert den Anspruch auf Sozialhilfe, bis sein Vermögen bis auf bestimmte Vermögensfreibeträge aufgebraucht ist. Das durch die Freibeträge geschützte Vermögen wird „*Schonvermögen*“ genannt.

Während des Bezugs von Sozialhilfeleistungen sind einmalige Vermögenszuflüsse - wie z.B. eine Erbschaft - sozialhilferechtlich auf 6 Monate zu verteilen und als Einkommen zu werten. Erst das nach diesem Zeitraum verbleibende Vermögen gilt sozialhilferechtlich als Vermögen, von dem sodann nur das Schonvermögen vor dem Zugriff des Sozialhilfeträgers geschützt ist.

2. Schonvermögen

Die Höhe des Schonvermögens hängt von der Art der in Anspruch genommenen Sozialhilfen ab. Seit April 2017 gilt für alle Leistungen nach dem SGB XII ein einheitlicher Vermögensschonbetrag von 5.000 EUR. Werden neben der Eingliederungshilfe oder der Hilfe zur Pflege existenzsichernde Leistungen der Sozialhilfe – z.B. Hilfe zum Lebensunterhalt oder Grundversicherung im Alter und bei Erwerbsminderung – bezogen, bleibt es bei dem Vermögensschonbetrag von lediglich 5.000 EUR. Bezieht jedoch ein Leistungsberechtigter ausschließlich Leistungen der Eingliederungshilfe, erhöht sich der Vermögensschonbetrag derzeit um weitere 25.000 EUR, ab dem 01.01.2020 um mehr als 50.000 EUR. Wenn ein Leistungsberechtigter ausschließlich Leistungen der Hilfe zur Pflege bezieht, kann sich der allgemeine Vermögensschonbetrag unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls um weitere 25.000 EUR erhöhen.

3. Zugriffsmöglichkeiten

Der Sozialhilfeträger kann das vom Empfänger sozialhilferechtlicher Leistungen ererbte Vermögen unter bestimmten Voraussetzungen direkt auf sich überleiten.

Eine Zugriffsmöglichkeit des Sozialhilfeträgers besteht z.B. dann, wenn Eltern ihr behindertes Kind in ihrem Testament enterben oder ihm eine Erbquote unterhalb der Pflichtteilsquote zuwenden oder ihr Vermögen zu Lebzeiten anderweitig verschenken. Denn dann steht dem behinderten Kind ein *Pflichtteilsanspruch* bzw. ein

Pflichtteilsergänzungsanspruch zu, den der Sozialhilfeträger auf sich überleiten und direkt gegen die Erben geltend machen kann. Der Pflichtteil beträgt die Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils.

Eine weitere Zugriffsmöglichkeit besteht, wenn das behinderte Kind geerbt hat und seinerseits verstirbt. Dann kann der Sozialhilfeträger von den Erben des behinderten Kindes (häufig länger lebender Ehegatte oder Geschwister) den Ersatz der Kosten für die sozialhilferechtlichen Leistungen verlangen, die das behinderte Kind in den letzten 10 Jahren vor seinem Tod bezogen hat („*sozialhilferechtliche Erbenhaftung*“).

Wollen Eltern diese Zugriffsmöglichkeiten des Sozialhilfeträgers sowohl zugunsten des behinderten Kindes als auch zugunsten des länger lebenden Ehepartners und der Geschwisterkinder verhindern, müssen sie ein Testament errichten, in dem das Erbe des behinderten Kindes vor dem Zugriff des Sozialhilfeträgers als Eigengläubiger des behinderten Kindes geschützt wird. Ein Testament, das die hierzu notwendigen Regelungen und Anordnungen enthält, bezeichnet man allgemein als „*Behindertentestament*“.

III. Behindertentestament

Ein klassisches Behindertentestament enthält bezogen auf den Erbteil des behinderten Kindes eine Kombination aus Vor- und Nacherbfolge sowie eine Dau-

erbestamentsvollstreckung mit einer detaillierten Verwaltungsanordnung.

1. Vor- und Nacherbschaft

Das erste wichtige Element des Behindertentestaments ist die Einsetzung des behinderten Kindes als *Vorerbe* und die Bestimmung einer oder mehrerer anderer Personen (z.B. Geschwisterkinder) als *Nacherben* und zwar sowohl für den Erbfall des 1. Elternteils wie auch für den des 2. Elternteils. Das Erbe des Verstorbenen (Erblasser) geht dann jeweils nur zeitweise an den Vorerben und nach dessen Tod an den Nacherben. Vor- und Nacherbe beerben somit denselben Erblasser bezüglich derselben Erbschaft, nur zeitlich nacheinander. Der Nacherbe ist somit nicht Erbe des Vorerben.

Dies ist deshalb von Bedeutung, weil damit der Nacherbe nicht für die Kosten der sozialhilferechtlichen Leistungen aufkommen muss, die der Sozialhilfeträger zuvor dem behinderten Vorerben gewährt hat. Eine sozialhilferechtliche Erbenhaftung des Nacherben besteht damit nicht.

2. Befreiter oder nicht befreiter Vorerbe

Wird das behinderte Kind als *nicht befreiter Vorerbe* eingesetzt (so der gesetzliche Normalfall), ist es gemäß verschiedener gesetzlicher Schutzvorschriften in seiner Verfügung über den ererbten Nachlass beschränkt. Ihm stehen grundsätzlich nur die Erträge des Nachlasses zu, z.B. bei Grundbesitz die Mieteinnahmen, bei Geldvermögen die Zinsen. Grundstücke dürfen nur mit Zustimmung des Nacherben veräußert werden. Geldvermögen dürfen nur

mündelsicher angelegt werden, z.B. nicht in Aktien. Durch diese Schutzvorschriften soll erreicht werden, dass der zunächst dem Vorerben zufallende Nachlass in seiner Substanz für den oder die Nacherben erhalten bleibt.

Wird das behinderte Kind hingegen im Testament als *befreiter Vorerbe* eingesetzt, was insbesondere bei einem nicht so großen Nachlass wirtschaftlich sinnvoll sein dürfte, ist es von den vorgenannten Schutzvorschriften zugunsten des Nacherben befreit. Dann kann für die Versorgung des behinderten Vorerben auch die Substanz des ererbten Nachlasses herangezogen werden. Über Grundstücke kann er frei verfügen, Geldvermögen kann z.B. auch in Aktien angelegt werden.

Möglich ist es auch, den Vorerben nicht von allen, sondern nur von einigen bestimmten Schutzvorschriften zugunsten des Nacherben zu befreien (*teilweise befreiter Vorerbe*).

Ob der Einsatz eines behinderten Kindes zum *befreiten* oder *teilweise befreiten* Vorerben einen gleich hohen Schutz vor dem Zugriff des Sozialhilfeträgers bewirkt wie die Einsetzung als *nicht befreiter Vorerbe*, wird in der juristischen Literatur nach wie vor unterschiedlich eingeschätzt. Während eine Meinung aus Vorsichtsgründen weiterhin zur *nicht befreiten* Vorerbschaft rät, hält eine andere Meinung diese Vorsicht für nicht mehr erforderlich, da das Behindertentestament inzwischen von der obergerichtlichen

Rechtsprechung und der Praxis allgemein als wirksam akzeptiert wird.

3. Erbeinsetzung über dem Pflichtteil

Wird dem behinderten Kind im 1. oder 2. Erbfall der Eltern eine Beteiligung am Nachlass zugewendet, die kleiner ist, als seine Pflichtteilsquote, entsteht ein *Pflichtteilsanspruch*, den der Sozialhilfeträger auf sich überleiten und gegen die Erben geltend machen könnte. Dies kann verhindert werden. Liegt die Zuwendung in beiden Erbfällen über der jeweiligen Pflichtteilsquote, entsteht ein überleitbarer Pflichtteilsanspruch erst gar nicht.

4. Dauertestamentsvollstreckung

Ein weiteres wichtiges Element des Behindertentestaments ist die Anordnung einer Testamentsvollstreckung für die gesamte Dauer der Vorerbschaft, also bis zum Tod des als Vorerben eingesetzten behinderten Kindes. Die Aufgabe des Testamentsvollstreckers besteht darin, den Nachlass unter den Erben zu verteilen und ggf. zu verwalten, so wie der Erblasser dies in seinem Testament angeordnet hat.

Ist einem Testamentsvollstrecker in dem Testament aufgegeben worden, die Vorerbschaft des behinderten Kindes bis zu dessen Tod zu verwalten, dann ist dem als Vorerben eingesetzten behinderten Kind das Verfügungsrecht über die Nachlassgegenstände dauerhaft entzogen. Damit ist der von der Vorerbschaft umfasste Nachlass vor dem Zugriff des Sozialhilfeträgers geschützt.

5. Verwaltungsanordnung

Damit aber dem behinderten Kind der Nutzen des ihm zugedachten Erbteils zukommen kann, ist in dem Testament der Testamentsvollstrecker konkret und möglichst detailliert anzuweisen, dass er dem behinderten Vorerben Zuwendungen aus der Vorerbschaft für seine persönlichen Bedürfnisse und Wünsche zukommen lässt (z.B. übliche Geschenke, Zuwendungen für Hobbys, Freizeitgestaltungen, Reisen, besondere ärztliche Behandlungen etc.), um damit dessen Lebensqualität zu verbessern. Um wiederum dem Zugriff des Sozialhilfeträgers auf solche Zuwendungen vorzubeugen, sollte der Testamentsvollstrecker in dem Testament ausdrücklich angewiesen werden, nur Zuwendungen vorzunehmen, die einen Anspruch des Vorerben auf Sozialhilfeleistungen nicht schmälern oder vereiteln.

6. Benennung Testamentsvollstrecker

Als Testamentsvollstrecker kommen Familienangehörige oder auch andere, der Familie nahestehende Personen in Betracht. Die Person sollte möglichst in finanziellen Dingen erfahren und bereit sein, über lange Zeit auf die Bedürfnisse und Interessen des als Vorerben eingesetzten behinderten Kindes einzugehen. Daher wird häufig im Testament als erster Testamentsvollstrecker der länger lebende Elternteil ernannt. Für den Fall, dass diese/r das Amt altersbedingt oder aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr ausüben kann oder will, sollte

ihr/ihm das Recht zur Benennung eines Ersatz-Testamentsvollstreckers eingeräumt werden.

Anstelle des länger lebenden Elternteils kann auch ein zum Nacherben berufenes Geschwisterkind als Testamentsvollstrecker oder Ersatz-Testamentsvollstrecker vorgesehen werden. Wegen des damit zwangsläufig bestehenden Interessenkonfliktes sollte dies aber wohl überlegt werden. Alternativ wird häufig in Testamenten auch verfügt, dass ein Ersatz-Testamentsvollstrecker durch das Nachlassgericht benannt werden soll.

7. Rechtliche Betreuung

Ist ein volljähriger Vorerbe aufgrund seiner körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung nicht in der Lage, seine Angelegenheiten ganz oder teilweise selbst zu besorgen, kann das Betreuungsgericht für ihn einen *rechtlichen Betreuer* bestellen, der ihn gerichtlich und außergerichtlich vertritt. Der Betreuer hat ausschließlich die Interessen des Betreuten – nicht die der übrigen Erben - zu wahren, wozu auch die Überwachung des Testamentsvollstreckers gehört. Daher sollten Testamentvollstrecker und rechtlicher Betreuer möglichst nicht dieselbe Person sein. Eine Ausnahme gilt nach der Rechtsprechung für Eltern.

Soll gleichwohl ein Geschwisterkind des behinderten Vorerben sowohl Testamentvollstrecker als auch rechtlicher Betreuer sein, so muss vom Betreuungsgericht ein *Ergänzungsbetreuer* bestellt werden. Dessen einzige Aufgabe besteht da-

rin, den Testamentsvollstrecker, der zugleich Hauptbetreuer bleibt, im Hinblick auf die Vermögensinteressen des Betreuten zu kontrollieren. In anderen Betreuungsfragen (z.B. im Rahmen der Gesundheits- und Personensorge) bleibt der Hauptbetreuer weiterhin alleine zuständig.

IV. Zulässigkeit

Die Frage nach der Zulässigkeit und Wirksamkeit eines Behindertentestaments - wie zuvor dargestellt - ist in Urteilen des Bundesgerichtshofes (BGH) aus den Jahren 1990, 1993 und 2011 ausdrücklich bejaht und seither in der obergerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr in Zweifel gezogen worden. Die testamentarische Gestaltung eines Behindertentestaments sei - so der BGH - Ausdruck einer vom Staat sittlich anzuerkennenden Sorge der Eltern für das Wohl des behinderten Kindes über den Tod der Eltern hinaus.

Eine Ausnahme könnte allerdings für Fälle von sehr hohen Nachlassvermögen gelten, in denen bereits aus den Nutzungen des Pflichtteils des behinderten Kindes seine gesamte Grundversorgung auf Lebzeiten bestritten werden könnte. Über einen solchen Fall liegt noch keine Entscheidung des BGH vor. Allerdings hat das Oberlandesgericht Hamm in einer Entscheidung aus dem Jahre 2016 ein Behindertentestament auch in einem Fall für wirksam und zulässig gehalten, in

dem der Erbteil des behinderten Kindes 960.000 EUR betrug.

V. Pflichtteilsverzicht, Ausschlagung

In seinem Urteil aus dem Jahre 2011 hat der BGH des Weiteren entschieden, dass trotz des Nachranggrundsatzes der Sozialhilfeträger es anzuerkennen habe, wenn ein behinderter Mensch, der sozialhilfe-rechtliche Leistungen bezieht, vor dem Erbfall notariell beurkundet auf seinen *Pflichtteil verzichtet*. Dementsprechend könne der Sozialhilfeträger in den Fällen, in denen der Erbfall bereits eingetreten und das behinderte Kind eine unter der Pflichtteilsquote liegende Erbquote erhalten hat, auch nicht das Erbausschlagungsrecht des behinderten Kindes auf sich überleiten, dann das Erbe *ausschlagen* und anschließend den Pflichtteilsanspruch geltend machen. Derartige Entscheidungen stünden nach dem BGH allein dem Pflichtteilsberechtigten zu. Die im Grundgesetz verankerte Privatautonomie und Erbrechtsgarantie decken laut BGH auch die Freiheit der Entscheidung, ob jemand eine Erbschaft oder den Pflichtteil erhalten will oder nicht. Es gäbe keine Pflicht zu erben oder etwas aus einem Nachlass anzunehmen.

VI. Unser Tipp

Wenn Sie ein behindertes Kind haben, das nach Ihrem Tod voraussichtlich Leistungen der Sozialhilfe beziehen wird, dann sollten Sie dringend ein sog. Behinderten-

testament errichten, da das Kind andernfalls keinen Nutzen von der Erbschaft hat. Wesentlicher Bestandteil eines Behindertentestamentes ist – wie oben beschrieben – die Anordnung einer Vor- und Nacherbschaft in Kombination mit der Anordnung einer Dauertestamentsvollstreckung nach Maßgabe einer konkreten Verwaltungsanweisung.

Da bei der konkreten Gestaltung eines solchen Testaments eine Vielzahl von rechtlich relevanten Fragen und individuellen Interessen der beteiligten Personen geklärt, Alternativen abgewogen und bedeutsame Entscheidungen getroffen werden müssen, sollten Sie sich in jedem Falle von einem Notar oder Rechtsanwalt beraten lassen. Ungeachtet dessen ist es ratsam, ein einmal verfasstes Testament von Zeit zu Zeit zu überprüfen, da sich sowohl die Lebensumstände als auch die Rechtslage im Laufe der Zeit ändern können.

Ertrag- und umsatzsteuerliche Konsequenzen des Brexit

I. Einleitung

Großbritannien hat am 29.03.2017 seine Absicht, aus der Europäischen Union auszutreten, erklärt und infolgedessen das Verfahren nach Art. 50 des Vertrages über die EU eingeleitet. Ein Austrittsabkommen konnte dabei bislang jedoch nicht geschlossen werden, weshalb der zum 12.04.2019 vorgesehene Austritt erneut verschoben wurde. Ein unregelmäßiger Austritt Großbritanniens aus der EU konnte somit verhindert werden.

Der Austritt aus der EU und der nicht geplante Beitritt zum EWR führen dazu, dass Großbritannien spätestens nach Ablauf einer Übergangsphase als Drittstaat anzusehen ist. Eine Anwendung von Gesetzen mit Bezug auf eine Mitgliedschaft in der EU/EWR sind infolgedessen nicht mehr auf Großbritannien anwendbar. Ein Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) soll daher nun in verschiedenen Bereichen, wie unter anderem der Unternehmensbesteuerung, für Rechtssicherheit sorgen und den Steuerpflichtigen vor unangemessenen, harten Rechtsfolgen schützen (BGBl. I 2019, S. 357). Zudem hat die Finanzverwaltung auch ein Schrei-

ben zu den umsatzsteuerlichen Konsequenzen veröffentlicht (BMF-Schreiben vom 08.04.2019). Zwar hat sie dieses aufgrund des verschobenen Brexit vorerst wieder zurückgezogen, inhaltlich dürfte es jedoch weiter Relevanz besitzen und sollte daher beachtet werden. Im Folgenden werden daher die Wesentlichen ertrag- und umsatzsteuerlichen Regelungen dargestellt.

II. Ertragsteuerliche Konsequenzen

2.1 Ausgleichsposten bei Entnahme eines Wirtschaftsguts (§ 4g EStG)

Nach § 4g EStG kann ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger bei der Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Staat auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden. Die Besteuerung der stillen Reserven kann so auf bis zu fünf Jahre verteilt werden.

Scheidet das Wirtschaftsgut jedoch innerhalb dieser Zeit aus der Besteuerungshoheit eines EU-/EWR-Staats aus, so erfolgt eine gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens. Im Zuge des Brexit wären solche Ausgleichsposten, die einer

in Großbritannien gelegenen Betriebsstätte zugeordnet wurden, somit vollständig aufzulösen (§ 4g Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG).

Verhindert wird dies jedoch im Rahmen des Brexit-StBG durch die Einführung eines neuen Abs. 6. Danach soll die beschriebene Rechtsfolge nicht allein durch den Austritt aus der EU ausgelöst werden. Insbesondere Steuerpflichtige, die Wirtschaftsgüter aufgrund des anstehenden Brexit in das Vereinigte Königreich verlagert haben, können die Möglichkeit zur ratierlichen Besteuerung somit auch noch nach dem vollzogenen Austritt des Vereinigten Königreichs für die verbleibenden Veranlagungszeiträume nutzen.

2.2 Reinvestitionsrücklage (§ 6b EStG)

Nach § 6b EStG können bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter die dadurch entstehenden Gewinne auf Antrag sofort oder über eine steuerfreie Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Ersatzbeschaffung erfolgsneutral abgezogen werden. Dadurch kann der realisierte Veräußerungserlös inklusive der stillen Reserven vollständig für die Finanzierung einer Ersatzbeschaffung eingesetzt und die Liquidität geschont werden.

Im Falle einer grenzüberschreitenden Ersatzbeschaffung in einem EU-/EWR-Staat kann die Reinvestition durch eine Steuerstundung über 5 Jahre begünstigt werden (§ 6b Abs. 2a EStG). Dabei reicht zur Ge-

währung der Begünstigung zunächst die objektive Möglichkeit der Reinvestition aus. Unterbleibt anschließend allerdings ein Nachweis, dass eine solche Reinvestition getätigt wurde, oder unterschreiten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Veräußerungsgewinn, werden für die Dauer des Zahlungsaufschubs insoweit Zinsen erhoben (§ 6b Abs. 2a S. 4–6 EStG).

Daraus folgt, dass bei einem Brexit Zinsen anfallen, wenn der Zahlungsaufschub vor dem Brexit gewährt wurde, die Reinvestition in Großbritannien allerdings erst nach dem Brexit vorgenommen wird. Dies wird nun jedoch durch einen ergänzenden Satz 7 im Rahmen des Brexit-StBG verhindert. Voraussetzung ist dabei lediglich, dass der Antrag auf Stundung vor dem Brexit bzw. vor dem Ablauf der Übergangsfrist gestellt wurde. Hier ergibt sich somit bis zum Austrittstag noch ein gewisser Handlungsspielraum, wenn in den nächsten Jahren Investitionen in Großbritannien, finanziert durch die Veräußerung inländischer Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6b Abs. 1 EStG, geplant sind.

2.3 Geförderte Altersvorsorge (§ 92a EStG)

Nach § 92a EStG kann ein im Rahmen eines Altersvorsorgevertrags („Riester“-Vertrag) gebildetes und gefördertes Kapital unter bestimmten Voraussetzungen auch zur Finanzierung oder Entschuldung

einer selbstgenutzten Wohnung genutzt werden. Eine Voraussetzung ist dabei, dass die Wohnung in einem EU-/EWR-Staat belegen ist. Bei einer Wohnung in Großbritannien wäre dies im Falle eines Brexit nicht mehr erfüllt, da Großbritannien dann kein EU-/EWR-Staat mehr ist. Infolgedessen wären die gewährten Altersvorsorgezulagen und gegebenenfalls Steuerermäßigungen zurückzuzahlen (§ 93 Abs. 1 EStG).

Dies würde jedoch eine unverhältnismäßige Härte darstellen, weshalb der Gesetzgeber mit dem Brexit-StBG Übergangsregelungen beschlossen hat. Danach soll für vor dem Brexit-Referendum vom 23.06.2016 abgeschlossene Verträge im Sinne des § 92a Abs. 1 EStG der Status quo erhalten bleiben (§ 92a Abs. 1 S. 5 2. Hs. EStG). Zudem soll in Fällen, in denen zusammenlebende Ehe- / Lebenspartner bereits vor dem Brexit ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Großbritannien hatten, auch beim Tod des Zulagenberechtigten ein Übergang eines Wohnförderkontos (§ 92a Abs. 2a S. 5 Nr. 2 EStG) und geförderten Altersvorsorgevermögen (§ 93 Abs. 1 S. 4 lit. c) EStG) auf den überlebenden Ehe-/ Lebenspartner zulässig sein. Der Altersvorsorgebetrag muss dabei ebenfalls jeweils vor dem Brexit-Referendum vom 23.06.2016 abgeschlossen worden sein. Gleiches gilt auch für die steuerfreie Übertragung von Altersvorsorgevermögen eines verstorbe-

nen Steuerpflichtigen auf ein auf den Namen des Ehegatten lautenden Altersvorsorgevertrag (§ 3 Nr. 55c S. 2 lit. c) EStG).

2.4 Zinslose Stundung bei Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 5 AStG)

Natürliche Personen unterliegen einer sogenannten Wegzugsbesteuerung, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 1 EStG nach insgesamt mindestens 10 Jahren aufgrund der Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet (§ 6 Abs. 1 AStG). Dem gleichgestellt werden in § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1–4 AStG genannte Ereignisse. So gilt die unbeschränkte Steuerpflicht beispielsweise auch dann als beendet, wenn Anteile ganz oder teilweise unentgeltlich auf nicht unbeschränkt Steuerpflichtige übergehen.

Unter den in § 6 Abs. 5 S. 1–3 AStG genannten Voraussetzungen ist in Fällen des Abs. 1 eine zinslose Stundung möglich. Einen zentralen Punkt stellt dabei grundsätzlich der Verbleib des Besteuerungsrechts innerhalb des EU-/EWR-Raums dar. Die Voraussetzungen müssen zudem über den gesamten Stundungszeitraum vorliegen. Liegen sie nicht mehr vor, folgt ein Widerruf der Stundung (§ 6 Abs. 5 S. 4 AStG). Zu beachten sind dabei auch die zusätzlichen, in § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 1–3 AStG genannten Fälle, welche zum Widerruf führen. So wurde nun beispielsweise klargestellt, dass auch eine auf eine Einlage i. S. d. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AStG fol-

gende Überführung von Anteilen in eine Drittstaats-Betriebsstätte zum Widerruf der Stundung führt.

Um das Auslösen dieser Rechtsfolge allein durch einen Austritt Großbritanniens aus der EU zu vermeiden, wurde mit dem Brexit-StBG ein § 6 Abs. 8 AStG eingeführt. Danach kann ein in § 6 Abs. 5 S. 4 AStG genanntes schädliches Ereignis nicht allein aufgrund des Brexit vorliegen. Es bedarf immer einer weiteren, aktiven Handlung des Steuerpflichtigen nach dem Brexit. Betroffene haben jedoch über § 6 Abs. 5 S. 4 AStG hinausgehend weitere Widerrufstatbestände zu beachten (§ 6 Abs. 8 S. 2 Nr. 1 und 2 AStG).

2.5 Liquidationsbesteuerung einer Körperschaft (§ 12 Abs. 3 KStG)

Bei der Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen Drittstaat erfolgt eine sogenannte Liquidationsbesteuerung. Die Körperschaft wird dabei fiktiv aufgelöst (§ 12 Abs. 3 i. V. m. § 11 KStG).

Das Ausscheiden Großbritanniens aus der EU und dem EWR würde somit zu einer Liquidationsbesteuerung zahlreicher Körperschaften führen. Zur Verhinderung dessen wurde daher im Rahmen des Brexit-StBG der § 12 Abs. 3 S. 4 KStG eingeführt. Danach treten die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 3 KStG erst dann ein, wenn dieselbe Körperschaft nach dem

Brexit in einen Drittstaat verzieht oder aufgrund des Wegzugs in einem anderen Drittstaat als ansässig anzusehen ist. Bis dahin wird die Körperschaft für Zwecke des § 12 Abs. 3 KStG als in einem EU-/EWR-Staat ansässig angesehen.

2.6 Körperschaften britischen Rechts mit inländischer Geschäftsleitung (§ 12 Abs. 4 KStG)

Rechtssicherheit schafft das Brexit-StBG auch für Körperschaften britischen Rechts mit inländischer Geschäftsleitung (z. B. Limited). Durch die Einführung eines neuen § 12 Abs. 4 KStG sollen solche Körperschaften vor steuerlichen Folgen infolge des Brexit bewahrt werden. Denn der Brexit führt dazu, dass gesellschaftsrechtlich nicht mehr die europäische Gründungstheorie, sondern aufgrund des dann geltenden Drittstaatenstatus Großbritanniens die Sitztheorie anzuwenden ist. Eine Limited gilt sodann als oHG, GbR oder Einzelkaufmann und nicht mehr als Kapitalgesellschaft.

Ertragsteuerlich bleibt eine Limited entsprechend der BFH-Rechtsprechung zum sogenannten Typenvergleich zwar weiter Körperschaftsteuer-Subjekt. Unklar ist allerdings bislang, ob sie nach einem Brexit unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 5 KStG fällt. Eine Zuordnung zu Nr. 5 hätte eine Aufdeckung stiller Reserven mit entsprechender Steuerbelastung zur Folge.

Der neue § 12 Abs. 4 KStG verhindert dies, indem das Betriebsvermögen solcher Körperschaften diesen auch nach dem Brexit ununterbrochen zuzurechnen sein soll. Alle Wirtschaftsgüter bleiben somit mit ihrem Buchwert im Betriebsvermögen der Körperschaft verstrickt und die stillen Reserven werden nicht aufgedeckt.

2.7 Rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 22 Abs. 1 und 2 UmwStG)

In § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 6 und Abs. 2 S. 6 UmwStG ist geregelt, dass ein Einbringungsgewinn nach einer Sacheinlage (§ 20 UmwStG) oder einem Anteilstausch (§ 21 UmwStG) rückwirkend zu besteuern ist, wenn der Einbringende oder der Übernehmende nicht mehr innerhalb des EU-/EWR-Raums i. S. d. § 1 Abs. 4 UmwStG ansässig ist. Da Großbritannien bei einem Austritt aus der EU den Status eines Drittstaates erhält, würde dies folglich zu einer Einbringungsgewinnbesteuerung führen.

Der Gesetzgeber hat daher im Zuge des Brexit-StBG einen neuen § 22 Abs. 8 UmwStG eingefügt. Dieser nimmt Einbringende und Übernehmende von den oben geschilderten Besteuerungsfolgen aus, sofern diese bereits vor dem Brexit dort ansässig waren und kein anderes, die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung auslösendes Ereignis eintritt (§ 22 Abs. 8 S. 1 UmwStG). Zudem muss der zugrundeliegende Einbringungsvorgang vor dem

Austrittszeitpunkt erfolgt sein (§ 22 Abs. 8 S. 2 UmwStG). Neben in Großbritannien ansässigen Steuerpflichtigen können davon beispielsweise auch in Deutschland ansässige Gesellschaften, welche vor dem Brexit eine Betriebsstätte in eine britische Tochtergesellschaft eingebracht haben, betroffen sein.

III. Umsatzsteuerliche Konsequenzen

3.1 Überblick

Der Austritt Großbritanniens aus der EU hat zur Folge, dass die weitgehend harmonisierten Vorschriften zur Umsatzbesteuerung des grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs innerhalb der EU ab dem Austrittszeitpunkt grundsätzlich keine Anwendung mehr finden.

Im Warenverkehr sind dann zollrechtliche Vorschriften zu beachten. Lieferungen nach Großbritannien sind entsprechend den Vorschriften für Ausfuhren und Lieferungen aus Großbritannien den Vorschriften für die Einfuhr zu behandeln. Hinsichtlich Dienstleistungen ändern sich zudem zum Teil die Vorschriften zur Bestimmung des umsatzsteuerlichen Leistungsortes. Wurde bisher zum Beispiel für elektronisch erbrachte Dienstleistungen der sog. Mini-one-stop-shop (MOSS) angewendet, so ist dies infolge des Brexit nicht mehr möglich. Dies gilt gleichermaßen auch für das Be-

stätigungsverfahren nach § 18e UStG zur qualifizierten Überprüfung von Umsatzsteuer-Identifikations-Nummern. Die Finanzverwaltung weist in dem BMF-Schreiben vom 08.04.2019 durch eine übersichtliche Aufzählung auf weitere betroffene Vorschriften hin und geht auf einige Punkte näher ein.

3.2 Lieferungen und Leistungen über den Austrittszeitpunkt

a) Lieferungen über den Austrittszeitpunkt

Im täglichen Lieferverkehr wird bei einem Brexit die Situation entstehen, dass Lieferungen vor dem Austrittszeitpunkt begonnen wurden, jedoch erst danach in Großbritannien oder in das Inland gelangen.

Der Finanzverwaltung nach soll nun die Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung vor dem Austrittszeitpunkt in Deutschland begonnen wurde, unter Beachtung der weiteren Voraussetzungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt werden. Erbringt der Unternehmer entsprechende Nachweise darüber, dass der Gegenstand die EU nach dem Austrittszeitpunkt verlassen hat, so soll die Lieferung unter Beachtung weiterer Voraussetzungen als steuerfreie Ausfuhr behandelt werden.

Zudem soll eine nach dem Austrittszeitpunkt endende Lieferung in Deutschland unter Beachtung der weiteren Vorausset-

zungen als innergemeinschaftlicher Erwerb gelten (§ 1a UStG), wenn die Beförderung oder Versendung eines Gegenstands vor dem Austrittszeitpunkt in Großbritannien begonnen wurde. Weist der Unternehmer nach, dass die Einfuhr des Gegenstands nach dem Austrittszeitpunkt der Besteuerung unterlegen hat, so soll auf eine Umsatzbesteuerung verzichtet werden.

b) Sonstige Leistungen (Dauerleistungen) über den Austrittszeitpunkt

Der Austritt Großbritanniens aus der EU wirkt sich auch auf sonstige Leistungen (Dauerleistungen) aus, deren Erbringung vor dem Austrittszeitpunkt beginnt, allerdings erst danach abgeschlossen wird.

Die Finanzverwaltung hat nun klargestellt, dass der Ausführungszeitpunkt der Leistung für die umsatzsteuerliche Behandlung entscheidend sein soll. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen soll die Leistung dabei mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses als ausgeführt gelten (Abschnitt 13.1 Abs. 3 UStAE). Demnach sollen im Falle einer vor dem Brexit begonnenen Leistung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Beendigung, nach dem Brexit, für die umsatzsteuerliche Behandlung der gesamten Leistung maßgeblich sein. Dies soll analog auch für Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 2 und 3 UStG gelten.

c) Umsätze in Konsignationslagern

Fragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung werfen auch Fälle der Einlagerung eines Gegenstands vor dem Austrittszeitpunkt in ein im Inland oder in Großbritannien gelegenes Konsignationslager und anschließender Entnahme nach dem Austritt Großbritanniens aus der EU auf.

Der Finanzverwaltung nach soll die Einbringung in das Konsignationslager in einem solchen Fall unter Beachtung der weiteren Voraussetzungen als innergemeinschaftlicher Erwerb anzuerkennen sein. Bei der anschließenden Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem Lagerbestand sollen dann die zu diesem Zeitpunkt in Großbritannien geltenden umsatzsteuerlichen Vorschriften maßgeblich sein. Ausgenommen davon sollen jedoch Lieferungen sein, deren Abnehmer schon zu Beginn der Versendung oder Beförderung in das Lager feststand und die Versendung oder Beförderung vor dem Austrittszeitpunkt begonnen wurde. Unter Beachtung weiterer Voraussetzungen soll dann eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.

3.3 Vorsteuer-Vergütungsverfahren

Mitgliedstaaten der EU sind unter bestimmten Voraussetzungen dazu verpflichtet, den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen die Vorsteuern zu erstatten (Richtlinie 2008/9/EG). Dies gilt

für Großbritannien nur noch bis zum Austrittszeitpunkt.

Danach sollen für Anträge auf Vorsteuer Vergütung von in Großbritannien ansässigen Unternehmen die Vorschriften der Richtlinie 86/560/EWG gelten (ABl. EG 1986 Nr. L 326 S. 40). Ein in Deutschland ansässiges Unternehmen soll die Vergütung von nach dem Austrittszeitpunkt entstandene Vorsteuerbeträge unmittelbar bei der Erstattungsbehörde in Großbritannien beantragen. Dabei sollen die dann geltenden Regelungen für außerhalb Großbritanniens ansässige Unternehmen angewendet werden.

IV. Fazit

Sowohl das Brexit-StBG als auch die von der Finanzverwaltung wieder zurückgezogenen Ausführungen im BMF-Schreiben vom 08.04.2019 sollen die Steuerpflichtigen beim Austritt Großbritanniens, insbesondere im Falle eines „harten“ Brexit, unterstützen und die Konsequenzen aus der dann geltenden Drittstaatbeziehung zu Großbritannien vermeiden. Der Brexit soll nach aktuellem Stand nun spätestens zum 31.10.2019 vollzogen werden. Steuerpflichtige sollten die verbleibende Zeit nutzen, um sich auf die steuerlichen Folgen des Brexit vorzubereiten. Sprechen Sie uns dazu gerne an.