

Steuer & Bilanz aktuell - Juni 2017

Inhalt

Editorial

Für Unternehmer und Freiberufler	2
Kontierungsvermerk auf elektronischen Eingangsrechnungen	2
Einnahmen-Überschussrechnung für 2016	2
Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen	3
Hinweise der Finanzverwaltung zur E-Bilanz	4
Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse	5
Für Personengesellschaften	6
Atypisch stille Beteiligung an einer Personenhandels- gesellschaft	6
Schenkungssteuer: Einlage eines Gesellschafters	7
Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften	8
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	9
Häusliches Arbeitszimmer	9
Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten	10
Firmenwagen: 1 %-Regelung bei längerfristiger Erkrankung	11
Von Dritten eingeräumter Rabatt für Büroangestellte	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Auflösungsverlust bei Löschung einer Gesellschaft im Handels- register	12
Umsatzsteuerliche Organschaft: Organisatorische Eingliederung	13
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Juni und Juli	16

Editorial



Liebe Leserinnen,
liebe Leser,
auch mit dieser Ausgabe von Steuer
& Bilanz aktuell möchten wir Ihnen
wertvolle Informationen zu ausge-
wählten Steuerthemen liefern und
Sie über die aktuelle steuerliche
Entwicklung auf dem Laufenden
halten.

Das Thema „Digitalisierung“ ist aus
unserem Alltag nicht mehr wegzudenken. Die Digitalisie-
rungsprozesse beschäftigen Unternehmen, steuerberatende
Berufe und Finanzverwaltung gleichermaßen. Die bisherigen
papierbasierten Abläufe werden nach dem Motto
„Elektronik statt Papier“ durch elektronische Kommunikation
ersetzt. Unternehmen, die bereits auf den E-Rechnungs-
Betrieb umgestellt haben, möchte ich auf unseren Beitrag zu
Kontierungsvermerken auf elektronischen Eingangsrechnun-
gen aufmerksam machen.

Auch die Kommunikation mit der Finanzverwaltung erfolgt
immer mehr papierlos. Seit Einführung der E-Bilanz hat die
Finanzverwaltung mittlerweile über 3 Mio. Datensätze erhal-
ten. Die für die E-Bilanz aufgebaute technische Infrastruktur
hat sich als weitgehend praxistauglich erwiesen. Negativ
überrascht hat die Finanzverwaltung, dass der Datenumfang
und der Informationsgehalt der E-Bilanzen im Vergleich zu
den in der Vergangenheit in Papierform vorgelegten Unterla-
gen vielfach geringer ausgefallen ist. Für alle bilanzierenden
Unternehmer stellen wir in dieser Ausgabe aktuelle Hinweise
der Finanzverwaltung zur E-Bilanz dar.

Wie gewohnt finden Sie viele weitere interessante Beiträge
sowohl zu rechtsformspezifischen Steuerthemen als auch
Informationen für alle Steuerpflichtigen.

Ich wünsche Ihnen eine gewinnbringende Lektüre und ver-
bleibe mit herzlichen Grüßen

Anne Rinkeberfer

Für buchführungspflichtige Unternehmer

Ein Kontierungsvermerk bei einer elektronischen Rechnung kann durch Verbindung mit einem Datensatz oder einer elektronischen Verknüpfung erfolgen.

Für nicht buchführungspflichtige Unternehmer und Freiberufler

Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben erfolgt nach dem Zufluss-/Abflussprinzip.

Ausnahme: Sog. 10-Tage-Regelung bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben.

Für Unternehmer und Freiberufler

Kontierungsvermerk auf elektronischen Eingangrechnungen

In der Praxis werden vermehrt elektronische Rechnungen verwendet. Bei dieser Art der Rechnungstellung liegen Originalbelege in Papierform nicht mehr vor. Die Rechnung geht elektronisch ein und wird ebenso erfasst.

Eine Kontierung auf dem Beleg kann dabei nicht erfolgen. Zur Erfüllung der Belegfunktion sind jedoch Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum zwingend erforderlich. Anders als beim Papierbeleg, bei dem diese Angaben auf dem Beleg angebracht werden müssen, können sie bei einem elektronischen Beleg durch die Verbindung mit einem Datensatz mit den genannten Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen, so der Hinweis des Bayerischen Landesamts für Steuern in der Verfügung vom 20.1.2017 (Aktenzeichen S 0316.1.1-5/3 St 42).

Hinweis: Gemäß den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) muss der **Originalzustand eines elektronischen Dokuments jederzeit lesbar** gemacht werden können und damit prüfbar sein. Etwaige Bearbeitungsvorgänge oder andere Veränderungen, wie z.B. das Anbringen von Buchungsvermerken müssen protokolliert und mit dem Dokument abgespeichert werden. Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.

Einnahmen-Überschussrechnung für 2016

Freiberufler und kleine Gewerbetreibende ermitteln ihren Gewinn regelmäßig mittels Einnahmen-Überschussrechnung. Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben erfolgt im Grundsatz nach dem einfachen und eindeutigen Zufluss-/Abflussprinzip.

Besonderheiten bei der zeitlichen Zuordnung sind allerdings hinsichtlich regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge) zu beachten. Diese sind abweichend vom Zufluss-/Abflusszeitpunkt dann noch dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen, wenn diese innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel fällig sind und tatsächlich zu- bzw. abfließen. So ist z.B. eine Zahlung bis zum 10.1.2017 für eine 2016 betreffende regelmäßige Wartungs- oder Reinigungsleistung oder eine Miete noch in 2016 anzusetzen, wenn diese innerhalb des 10-Tageszeitraums fällig ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Gerade die zeitlich richtige Zuordnung der Umsatzsteuerzahlungen bzw. -erstattungen macht in der Praxis Schwierigkeiten. Insoweit ist zu beachten, dass die zeitliche Zuordnung von der Finanzverwaltung mittels Abgleich mit dem Steuerkonto automatisch überprüft wird. Das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz weist mit Verfügung vom 6.2.2017 (Aktenzeichen S 2133b A/S 2226 A/S 2144 A – St 31 4, St 32 1) im Hinblick auf die Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 auf folgende Punkte hin:

– Die bis zum 10.1.2017 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat

Dezember 2016 bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November 2016 ist grundsätzlich noch dem Jahr 2016 als Ausgabe zuzuordnen.

Hinweis: Bei Erteilung einer Lastschriftzugsermächtigung ist der Abfluss unabhängig von einer späteren tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Finanzamt und einer Widerrufsmöglichkeit des Stpfl. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung anzunehmen, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist. Auf den tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt kommt es dabei nicht an. Daher ist die Zahllast einer am 10.1. fälligen, aber später eingezogenen Umsatzsteuer-Vorauszahlung regelmäßig im vorangegangenen Kalenderjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

– Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs **verlängert sich der 10-Tageszeitraum selbst dann nicht, wenn der gesetzlich bestimmte Fälligkeitstag 10.01. auf einen Samstag oder Sonntag fällt** und sich damit auf den nächsten Werktag verschiebt. Durch die Verschiebung des Fälligkeitstags 10.01.2016 (Sonntag) auf den nachfolgenden Werktag sind die Umsatzsteuer-Zahlungen bzw. -erstattungen nicht als Betriebsausgaben bzw. -einnahmen im Vorjahr zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass die zum 11.1.2016 fällige Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2015 bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November 2015 nicht dem Jahr 2015 als Ausgabe zuzuordnen ist, sondern in die Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 einfließt.

Hinweis: Auf die richtige zeitliche Zuordnung ist dringend zu achten, da eine nachträgliche Korrektur bzw. Berücksichtigung nicht in allen Fällen möglich ist.

Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen

In der Praxis werden aus verschiedenen Gründen **Sale-and-lease-back-Gestaltungen** eingesetzt. Im Kern handelt es sich um Gestaltungen, bei denen ein Kaufmann Vermögensgegenstände, deren Eigentümer er ist und die üblicherweise bereits von ihm genutzt werden, an einen Dritten verkauft und übereignet (Verkaufs- bzw. Übertragungsgeschäft), um sie von diesem sogleich wieder zu mieten (Leasinggeschäft). Hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen und bilanziellen Wirkung ist zu unterscheiden:

– **Finanzierungsfunktion:** Dient das Geschäft der **Beschaffung von Liquidität**, so handelt es sich in der Regel um ein Finanzierungsleasing. In diesem Fall werden die Verträge meist so gestaltet, dass das wirtschaftliche **Eigentum an den Vermögensgegenständen nicht übergeht**, sondern unverändert dem bisherigen Eigentümer und dem nun über das Leasing Nutzenden zugeordnet wird. Mithin führt die Veräußerung der Vermögensgegenstände auch nicht zur Ausbuchung der Vermögensgegenstände aus dem Anlagevermögen (Abgang) und damit nicht zur Realisierung stiller Reserven. Der Zugang der liquiden Mittel führt zur Einbuchung einer entsprechenden Verbindlichkeit gegenüber dem Leasingunternehmen, gegen die dann die späteren Leasingraten gebucht werden (aufgeteilt in einen Zins- und Tilgungsanteil). Steuerrechtlich kann ein solches Sale-and-lease-back-Geschäft als eine bloße Kreditgewährung mit Sicherungsübereignung qualifiziert werden.

– **Sanierungsfunktion:** Dient das Geschäft vorrangig der bilanziellen Sanierung durch **Aufdeckung stiller Reserven**, so muss die Vertragsgestaltung in der Weise

Das gilt grundsätzlich auch für Umsatzsteuer-Vorauszahlungen, es sei denn, der Fälligkeitstag verschiebt sich auf ein Datum nach dem 10.01.

Für alle Unternehmer

Sale-and-lease-back:
Verkauf eines Vermögensgegenstandes an einen Dritten, um diesen sogleich durch Miete weiter zu nutzen.

Finanzierungsleasing:
In der Regel geht das wirtschaftliche Eigentum am Vermögensgegenstand nicht auf den Leasinggeber über. Dadurch kommt es auch nicht zur Realisierung stiller Reserven.

Entscheidend dafür ist, ob der Leasingnehmer den Leasinggeber von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

Bundesfinanzhof:
Ein Andienungsrecht des Leasinggebers nach der Grundmietzeit führt nicht grundsätzlich zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasingnehmer.

Für bilanzierende Unternehmer

Übermittlung der E-Bilanz: Datenumfang und Datenformat (Steuer-Taxonomie) sind von der Finanzverwaltung zwingend vorgeschrieben.

erfolgen, dass das wirtschaftliche **Eigentum an den Vermögensgegenständen übergeht**. Die sich daran anschließende Nutzung erfolgt dann auf Basis eines normalen Miet-/Pachtgeschäfts.

Ob der Leasingnehmer im Fall des Sale-and-lease-back wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingguts geblieben ist, hängt davon ab, ob er die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Leasinggeber als zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Dies ist anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse anhand der getroffenen Vereinbarungen im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 13.10.2016 (Aktenzeichen IV R 33/13) über die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingvereinbarungen mit Andienungsrecht des Leasinggebers entschieden. Im Urteilsfall war die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit. Dem Leasinggeber stand mit Ablauf der Grundmietzeit ein Andienungsrecht zu, welches bei normalem Verlauf des Vertrags für diesen auch stets vorteilhaft war, so dass mit einer Ausübung zu rechnen war. Dennoch ist in diesen Fällen das wirtschaftliche Eigentum an den Leasinggütern nicht auf den Leasingnehmer übergegangen. Entscheidend ist, dass es der **Leasingnehmer nicht in der Hand hatte, über das Leasinggut zu verfügen**.

Im Übrigen weist der Bundesfinanzhof auf die bisher bereits entschiedenen Fallgruppen hin, die sowohl für das Leasing von beweglichen als auch unbeweglichen Wirtschaftsgütern gelten. Eine Zurechnung des Leasingguts zum Vermögen des Leasingnehmers kommt danach insbesondere in Betracht (Fallgruppen), wenn

- der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch beim Leasingnehmer eine sinnvolle Verwendung finden kann (Spezialleasing),
- sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstands und die Grundmietzeit annähernd decken oder
- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem Leasingnehmer aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist.

Hinweis: Die bilanziellen Auswirkungen von Leasing- bzw. Sale-and-lease-back-Gestaltungen sind stets für den Einzelfall anhand der konkret getroffenen Vereinbarungen zu würdigen.

Hinweise der Finanzverwaltung zur E-Bilanz

Steuerpflichtige, die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, sind verpflichtet, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch mit der Steuererklärung an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Ziel ist insbesondere, dass diese Daten in einem elektronisch lesbaren und weiterverarbeitbaren Format bei der Finanzverwaltung vorliegen und damit die Möglichkeit eröffnet ist, dass automatische Abgleiche erfolgen können. So sollen EDV-gestützt Auffälligkeiten herausgefiltert und im Einzelfall detailliert zu prüfende Unternehmen erkannt

werden. Um dies zu gewährleisten, ist von der Finanzverwaltung exakt vorgeschrieben, welche Daten zu übermitteln sind. Konkret gibt die Finanzverwaltung ein zwingend zu verwendendes Datenformat vor – die sog. Steuer-Taxonomie. Die elektronische Übermittlung dieser Daten an die Finanzverwaltung kann meistens aus dem Buchhaltungsprogramm heraus erfolgen. Allerdings funktioniert dies regelmäßig nicht „auf Knopfdruck“, sondern es sind manuelle Zuordnungen oder Ergänzungen notwendig.

Diese standardisierten Vorgaben hinsichtlich des Datenumfanges führen in der Praxis oft dazu, dass der übermittelte Datenumfang weniger Informationen enthält als dies bei papierbasierten Jahresabschlüssen üblich war und insbesondere individuelle Besonderheiten des Falles nicht oder nur in geringerem Umfang gegenüber der Finanzverwaltung erläutert werden. Teilweise werden diese Informationen nun nicht mehr an die Finanzverwaltung übermittelt, weil der E-Bilanz-Datensatz dies nicht verpflichtend vorsieht bzw. dies bei der für die Zusammenstellung und Übermittlung der E-Bilanz genutzten Software zu manuellem Mehraufwand führt. In der Vergangenheit wurden jedoch auch ohne gesetzliche Verpflichtung Unterlagen in Papierform vorgelegt (z.B. Anlagenspiegel, Anlagenverzeichnis, Kontennachweise), die zusätzliche Informationen für die Bearbeitung hergaben. Dadurch konnten Nachfragen der Finanzämter bei den Stpfl. oder den steuerlichen Beratern vermieden werden.

Das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz weist mit Verfügung v. 6.2.2017 (Aktenzeichen S 2133b A/S 2226 A/S 2144 A – St 31 4, St 32 1) ausdrücklich darauf hin, dass die Finanzverwaltung wünscht, dass auch neben den gesetzlich zwingend geforderten Daten möglichst umfassende weitere Informationen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden, um die Steuerfälle möglichst ohne Rückfragen bearbeiten zu können. So werden insbesondere Kontennachweise, Anlagenverzeichnisse, Angaben zum Investitionsabzugsbetrag und Aufgliederungen bzw. Erläuterungen zu einzelnen Positionen der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung gewünscht. Mittlerweile können diese in den elektronisch übermittelten Datensatz mit eingefügt werden, was allerdings regelmäßig manuelle Eingriffe in die Erstellung des E-Bilanz-Datensatzes erfordert.

Hinweis: Die Finanzverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass fehlende oder unvollständige Daten ein Anlass sein können, eine steuerliche Außenprüfung anzusetzen. Allerdings sollen die für die Bearbeitung des Steuerfalls benötigten Unterlagen zunächst von der Veranlagungsstelle angefordert werden.

Handlungsanweisung: Aus Sicht der Stpfl. sollte sorgfältig abgewogen werden, welche Erläuterungen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden. Umfangreiche Erläuterungen erfordern zwar zunächst mehr Aufwand bei der Aufbereitung des E-Bilanz-Datensatzes, können aber dazu beitragen, dass die Veranlagung ohne weitere Nachfragen erfolgt oder gar steuerliche Außenprüfungen vermieden werden. Insoweit muss der jeweilige Einzelfall sorgfältig betrachtet werden.

Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse

Der jüngst ergangene Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.2.2017 (Aktenzeichen 7 V 7345/16) zur Frage der Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse zeigt erneut die Problematik dieser Art der Kassenführung. Im Urteilsfall ging es um einen Friseurbetrieb, der seine Umsätze im Wesentlichen

In der Praxis werden heute nur die gesetzlich vorgeschriebenen Daten an die Finanzverwaltung übermittelt, während früher weitergehende Papier-Unterlagen vorgelegt wurden.

Finanzverwaltung:
Zur Vermeidung von Rückfragen sind weitere, umfassende Informationen gewünscht. Fehlende Daten können Anlass für die Ansetzung einer steuerlichen Außenprüfung sein.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Finanzverwaltung:
Handschriftliche Kassenberichte erfordern eine tägliche Auszählung des Bestandes. Ansonsten liegt keine Ordnungsmäßigkeit vor.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg:
Die Einzelaufzeichnungspflicht der Umsätze besteht nur dann nicht, wenn Waren von geringem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter Personen verkauft wird.

Für Personengesellschaften

mit Haarverlängerungen erzielte. Diese Leistungen wurden zu Preisen von 125 € bis 900 € abgerechnet. Seine Ladeneinnahmen dokumentierte er durch handschriftliche Kassenberichte, in denen zunächst ein Anfangsbestand eingetragen wurde und sodann die Tageseinnahme. Von der danach berechneten Zwischensumme zog er die Geschäftsausgaben und als sonstige Ausgaben die mit Geldkarte bargeldlos beglichene Umsätze sowie Bankeinzahlungen ab. Danach wurde der Endbestand ausgewiesen.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde die Kassenführung als nicht ordnungsgemäß angesehen und es wurden Gewinnhinzurechnungen vorgenommen. Es seien keine auf tägliche Auszahlungen beruhenden Kassenberichte erstellt und vorgelegt worden. Die Kassenberichte in der Buchführung seien bloße Kassenbestandsrechnungen, worauf auch die hohen Kassenbestände (bis zu 9 375,25 €) hinweisen würden. Belege zu den Einzelumsätzen, wie Bons oder Quittungen, lagen nur in Form von einfachen „Zetteln“ vor.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Kassenaufzeichnungen nicht ordnungsmäßig waren. Dabei sind folgende Leitlinien über den entschiedenen Einzelfall hinaus von besonderem Interesse:

- Grundsätzlich besteht nach den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes eine Pflicht zur **Einzelaufzeichnung der Umsätze**.
- Allerdings ist anerkannt, dass diese Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung nicht besteht, wenn Betriebe Waren von geringerem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkaufen. Welche Fälle von dieser Ausnahmeregelung erfasst sind, ist noch nicht abschließend geklärt.
- Für die Fälle, in denen Waren von geringerem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, ist in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung anerkannt, dass die Aufbewahrung von Einnahme-Ursprungsaufzeichnungen nicht erforderlich ist, wenn deren Inhalt unmittelbar nach Auszahlung der Tageskasse in das in Form aneinandergereicher Tageskassenberichte geführte Kassenbuch übertragen wird.
- Andererseits ist für eine allein auf einen täglichen Kassenbericht gestützte Kassenbuchführung erforderlich, dass Anfangs- und Endbestände abgestimmt und nicht nur rechnerisch fortgeführt werden. Dies erfordert eine tägliche Auszählung des Kassenbestands.

Hinweis: Diese Leitlinien werden auch von der Finanzverwaltung bestätigt. Die Vielzahl an Streitfällen sollte verdeutlichen, dass der Kassenführung, insbesondere bei einer sog. offenen Ladenkasse – also ohne Einsatz einer elektronischen Kasse – eine hohe Aufmerksamkeit geschenkt werden muss. Ansonsten drohen Hinzuschätzungen zum steuerlichen Gewinn.

Für Personengesellschaften

Atypisch stille Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft

Die Finanzierung einer Gesellschaft erfolgt gelegentlich nicht nur durch echte Beteiligungen, also Eigenkapitalhingabe, sondern auch durch stille Gesellschafter. Das Eingehen einer stillen Beteiligung kann aus verschiedensten Gründen sinnvoll sein. Diese Beteiligungsform bietet sich für Mitarbeiterbeteiligungen an, aber auch Risikokapitalgeber wählen diesen Weg. Nach den gesetzlichen Regelungen

im Handelsgesetzbuch über die stille Gesellschaft ist der stille Gesellschafter am Gewinn und Verlust beteiligt, nicht hingegen an stillen Reserven und dem Geschäftswert. Der stille Gesellschafter kann eine abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere prüfen; weitergehende Mitspracherechte stehen diesem nicht zu.

Da die Regelungen des Handelsgesetzbuchs dispositives Recht sind, können die Beteiligten die Rechte des stillen Gesellschafters durch die Vereinbarung einer sog. atypisch stillen Beteiligung erweitern. So z.B., wenn der stille Gesellschafter auch am Geschäfts-/Firmenwert beteiligt ist und erweiterte Mitspracherechte hat. Die Abgrenzung der atypisch stillen Gesellschaft vom Regelstatut des Handelsgesetzbuchs hat ausschließlich steuerliche Bedeutung. Steuerlich wird die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft eingestuft, da der stille Gesellschafter wie ein „normaler“ Gesellschafter, also z.B. ein Kommanditist, die Geschicke des Unternehmens mitbestimmen kann und an den Chancen und Risiken des Unternehmens partizipiert.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 8.12.2016 (Aktenzeichen IV R 8/14) über die gewerbesteuerlichen Folgen der **atypisch stillen Beteiligung einer Personengesellschaft** entschieden. Betreibt eine Personengesellschaft als Inhaber eines Handelsgewerbes, an dem sich ein anderer atypisch still beteiligt, ein gewerbliches Unternehmen, unterhält sowohl die atypisch stille Gesellschaft, der dieses Unternehmen für die Dauer ihres Bestehens zugeordnet wird, als auch die Personengesellschaft jeweils einen selbständigen Gewerbebetrieb. Insoweit entsteht also eine **doppelstöckige Personengesellschaft**. Der Inhaber des Handelsgewerbes hat für jeden dieser Gewerbebetriebe jeweils eine eigenständige Gewerbesteuererklärung abzugeben.

Mitunternehmer dieser eigenständigen Mitunternehmerschaft „atypisch stille Gesellschaft“ sind der Inhaber des Handelsgewerbes und der oder – wenn sich mehrere am gesamten Handelsgewerbe des Inhabers atypisch still beteiligen – die (atypisch) still Beteiligten. Die Entstehung einer atypisch stillen Gesellschaft ist ertragsteuerlich also insoweit wie eine Einbringung des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes in die stille Gesellschaft zu würdigen, was ertragssteuerneutral erfolgen kann.

Hinweis: Bedeutung hat diese Sichtweise nicht zuletzt für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug, aber auch für verfahrensrechtliche Fragen. Dieses Urteil verdeutlicht auch, dass solche Strukturen steuerlich äußerst komplex sind und daher einer eingehenden Beratung bedürfen.

Schenkungsteuer: Einlage eines Gesellschafters

Erbringt ein Gesellschafter eine Einlage in eine Personengesellschaft und wird diese nicht auf einem dem Gesellschafter zugeordneten Kapitalkonto gebucht, sondern auf einem **gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto** („gesamthänderisches Rücklagenkonto“), so liegt eine (anteilige) Bereicherung bei den übrigen Mitgesellschaftern vor, die der Schenkungsteuer unterliegt. Dies bestätigt das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 12.1.2017 (Aktenzeichen 3 K 518/15 Erb). Im Urteilsfall ging es um eine GmbH & Co. KG, an der als Kommanditisten zunächst die Stpfl. und ihre drei Kinder beteiligt waren. Gegenstand des Unternehmens ist die Bewirtschaftung, die Verwaltung und die Verwertung des eigenen

Ein stiller Gesellschafter ist gemäß HGB am Gewinn und Verlust beteiligt, aber nicht an den stillen Reserven.

Die Rechte des stillen Gesellschafters können vertraglich erweitert werden. Ein atypisch stiller Gesellschafter ist Mitunternehmer im steuerlichen Sinne.

Bundesfinanzhof:

Die Beteiligung eines atypisch stillen Gesellschafters an einem Handelsgewerbe, das von einer Personengesellschaft betrieben wird, führt zu einer doppelstöckigen Personengesellschaft. In Folge dessen sind auch zwei Gewerbesteuerklärungen einzureichen.

Für Mitunternehmer von Personengesellschaften

Finanzgericht Münster:

Die Einlage eines Gesellschafters in ein gesamthänderisches Rücklagenkonto unterliegt der Schenkungsteuer bei den Mitunternehmern.

Die Revision ist beim Bundesfinanzhof anhängig.

Für alle Personengesellschaften

Mittels Investitionsabzugsbeträgen auf zukünftige Investitionen können kleine Betriebe einen Liquiditätseffekt erreichen.

Vermögens und dasjenige ihrer Gesellschafter. Sodann trat der Ehemann der Stpfl. als weiterer Kommanditist bei. Dieser erbrachte eine Bareinlage, welche zu einem Teil als Festkapital auf das ihm zugeordnete Kapitalkonto und im Übrigen auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gebucht wurde. Das Finanzamt sah insoweit eine anteilige Bereicherung der Mitgesellschafter und setzte entsprechend Schenkungsteuer fest.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht. Insbesondere seien bei einer Personengesellschaft nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter bereichert, obwohl die Rechtsfähigkeit einer Gesamthandsgemeinschaft mittlerweile außer Frage steht. Eine Abschirmwirkung gegenüber ihren Gesellschaftern komme nur einer juristischen Person, also insbesondere einer Kapitalgesellschaft, nicht aber einer Personengesellschaft, zu.

Hinweis: Gegen dieses Urteil ist unter dem Aktenzeichen II R 9/17 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig. Anders dürfte der Fall zu beurteilen sein, wenn die Gegenbuchung der Einlage auf einem gesellschafterbezogenen Rücklagenkonto erfolgt. In diesem Fall dürfte keine Schenkung anzunehmen sein.

Zu beachten ist, dass auch bei disquotalen Einlagen in Kapitalgesellschaften, wenn also – vereinfacht gesprochen – die Gesellschafter nicht entsprechend ihrer Beteiligungsquote Einlagen leisten, schenkungsteuerlich erhebliche Vorgänge gegeben sein können.

Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften

Ein neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.3.2017 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139-b/07/10002-02) nimmt zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen Stellung. Insoweit wurden auch wichtige Hinweise zur Nutzung dieses Steuergestaltungsinstruments bei Personengesellschaften gegeben. Mittels Investitionsabzugsbeträgen können **kleine Betriebe** – vereinfacht gesagt – steuerliche Abschreibungen aus zukünftigen Investitionen zeitlich vorziehen und dadurch über die entsprechende Steuerminde rung einen Liquiditätseffekt erreichen.

Auch Personengesellschaften, die gewerblich oder freiberuflich tätig sind, können den steuerlichen Gewinn mittels eines Investitionsabzugsbetrags mindern. Sie können Investitionsabzugsbeträge für künftige Investitionen der Gesamthand vom gemeinschaftlichen Gewinn in Abzug bringen. Beabsichtigt ein Mitunternehmer Anschaffungen, die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehören werden, kann er entsprechende Investitionsabzugsbeträge als „Sonderbetriebsabzugsbetrag“ geltend machen.

Der Abzug von Investitionsabzugsbeträgen für Wirtschaftsgüter, die sich bereits im Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen befinden (z.B. Wirtschaftsgüter der Gesellschaft, die ein Mitunternehmer erwerben und anschließend an die Gesellschaft vermieten will), ist dagegen nicht zulässig.

Hinweis: Die Frage, ob im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge auch für Investitionen im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter verwendet werden können, ist strittig. Hierzu ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 44/16 ein Verfahren anhängig.

Bei der Prüfung des Größenmerkmals „Betriebsvermögen“ sind das Gesamthandsvermögen (also das in der Bilanz der Personengesellschaft ausgewiesene Vermö-

gen) unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen und das Sonderbetriebsvermögen zusammenzurechnen. Insoweit ist für die Personengesellschaft also eine Gesamtbetrachtung und **keine gesellschafterbezogene Betrachtung** vorzunehmen. Mithin gilt die Betriebsvermögensgrenze für die Personengesellschaft insgesamt und ist unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter.

Das gilt auch dann, wenn die Investitionsabzugsbeträge für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören.

Hinweis: Insoweit können Bilanzierungsentscheidungen eines Gesellschafters hinsichtlich seines Sonderbetriebsvermögens oder von Korrekturwerten in der Ergänzungsbilanz Auswirkungen haben auf die Möglichkeit, ob die Personengesellschaft Investitionsabzugsbeträge in Anspruch nehmen kann. Andererseits kann aber auch durch Bilanzpolitik im Sonderbetriebsvermögensbereich dafür Sorge getragen werden, dass das Größenmerkmal eingehalten wird.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Häusliches Arbeitszimmer

Grundsätzlich gilt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung hierfür nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Hiervon gibt es zwei Ausnahmen:

- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so können die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bis zur Höhe von 1.250 € pro Jahr geltend gemacht werden.
- Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Strittig war bislang, wie die 1.250 €-Grenze bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten anzuwenden ist, wenn bei beiden Ehegatten die Abzugsvoraussetzungen vorliegen. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteilen vom 15.12.2016 (Aktenzeichen VI R 53/12 und VI R 86/13) zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass die Höchstbetragsgrenze von 1.250 € personenbezogen anzuwenden ist, wenn mehrere Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen. Es kann also jeder von ihnen seine Aufwendungen hierfür bis zu dieser Obergrenze einkunftsmindernd geltend machen.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof ist bislang von einem objektbezogenen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ausgegangen. Die abziehbaren Aufwendungen waren hiernach unabhängig von der Zahl der nutzenden Personen auf insgesamt 1 250 € begrenzt. Nun kann der Höchstbetrag von jedem Stpfl. in voller Höhe in Anspruch genommen werden, der das Arbeitszimmer nutzt, sofern in seiner Person die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Entscheidungsfälle lagen wie folgt:

- Im ersten Fall (Aktenzeichen VI R 53/12) nutzten die Eheleute gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer in ihrem Einfamilienhaus, das ihnen jeweils zur Hälfte gehörte. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer von jährlich ca. 2.800 € nur i.H.v. 1.250 € an und ordnete diesen Betrag den Stpfl. je zur Hälfte zu. Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Der auf den Höchst-

Das Recht auf die Inanspruchnahme der Regelung hängt von der Größe des Betriebsvermögens ab, das sich aus dem Gesamthandsvermögen zzgl. Ergänzungs- und Sonderbilanzen zusammensetzt.

Für alle Arbeitnehmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur dann abzugsfähig, wenn für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Bundesfinanzhof:
Die Höchstbetragsgrenze von 1.250 € ist personenbezogen und nicht objektbezogen anzuwenden.

Eheleuten, die beide ein häusliches Arbeitszimmer nutzen, sind (bei hälftigem Miteigentum) die Kosten jeweils zur Hälfte zuzuordnen.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Pauschale Vergütungen für Bereitschaftsdienste zusätzlich zum Arbeitslohn sind nicht steuerfrei.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist eine nachweisgeführte tatsächliche Erbringung der Bereitschaftszeit.

betrag von 1.250 € begrenzte Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sei vielmehr jedem Stpfl. zu gewähren, dem für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, wenn er in dem Arbeitszimmer über einen Arbeitsplatz verfügt und die geltend gemachten Aufwendungen getragen hat. Das Gericht hat zudem klargestellt, dass die tatsächlichen Kosten des Arbeitszimmers bei Ehegatten jedem Ehepartner grundsätzlich zur Hälfte zuzuordnen sind, wenn sie bei hälftigem Miteigentum ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen; auf den konkreten jeweiligen Nutzungsumfang kommt es nicht an.

– Im zweiten Fall (Aktenzeichen VI R 86/13) hat der Bundesfinanzhof darüber hinaus betont, dass für den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer feststehen muss, dass dort überhaupt eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit entfaltet wird. Außerdem muss der Umfang dieser Tätigkeit es glaubhaft erscheinen lassen, dass der Stpfl. hierfür ein häusliches Arbeitszimmer vorhält.

Handlungsempfehlung: Der Bundesfinanzhof stellt also heraus, dass der Abzug von Arbeitszimmerkosten voraussetzt, dass tatsächlich eine Nutzung des Arbeitszimmers erfolgt. So wurde das zweitgenannte Verfahren unter folgender Prämisse an das Finanzgericht zurückverwiesen: „Der Kläger wird daher im zweiten Rechtszug umfassend darzulegen und nachzuweisen haben, in welcher Weise er das häusliche Zimmer im Zusammenhang mit den Bereitschaftsdiensten genutzt hat.“ Insoweit ist also im konkreten Fall Vorsorge zu treffen.

Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten

Ausdrücklich steuerfrei gestellt sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn bis zu bestimmten Zuschlagsätzen gezahlt werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.11.2016 (Aktenzeichen VI R 61/14) klargestellt, dass es sich **nicht um steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit** handelt, wenn Bereitschaftsdienste pauschal und zusätzlich zum Grundlohn ohne Rücksicht darauf vergütet werden, ob die Tätigkeit an einem Samstag oder Sonntag erbracht wird. Im Urteilsfall ging es um die Lohnbesteuerung von Assistenzärzten an Fachkliniken, deren Tarifvertrag eine pauschale Abgeltung der Bereitschaftsdienste vorsah.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist insbesondere:

– Die Zuschläge müssen neben dem Grundlohn geleistet werden und dürfen daher nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit sein. Hierfür ist regelmäßig erforderlich, dass im Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Nacht- und Sonntagsarbeit sowie der Lohnhöhe hergestellt wird.

– Die Steuerbefreiung greift nur, wenn die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind.

– Erforderlich sind grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit erbrachten Arbeitsstunden.

– Nicht ausreichend ist es, wenn die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit lediglich allgemein abgegolten wird, da hierdurch weder eine Zurechnung der Sache nach (tatsächlich geleistete Arbeit während begünstigter Zeiten) noch der Höhe

nach (Steuerfreistellung nur nach Prozentsätzen des Grundlohns) möglich ist.

Hinweis: Im Urteilsfall war die Besonderheit, dass die Handhabung des Unternehmens, nämlich die steuerfreie Behandlung der Entgelte für Bereitschaftsdienste, in früheren Lohnsteuer-Außenprüfungen nicht beanstandet wurde. Da aber jeder Besteuerungsabschnitt selbständig gewürdigt wird, hinderte dies nicht die insoweit abweichende Entscheidung.

Firmenwagen-Besteuerung bei längerfristiger Erkrankung

Ein geldwerter Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung nach der **1 %-Regelung** ist nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.1.2017 (Aktenzeichen 10 K 1932/16 E) nur für die Monate anzusetzen, in denen der Arbeitnehmer an wenigstens einem Tag zur Nutzung des Pkw befugt war. Art und Umfang der Befugnis richten sich nach den mit dem Arbeitgeber geschlossenen Vereinbarungen. Sie kann z.B. bei einer krankheitsbedingten Fahruntüchtigkeit entfallen.

Handlungsempfehlung: Im konkreten Fall wäre nachzuweisen, dass der Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug tatsächlich nicht nutzen konnte.

Von Dritten eingeräumter Rabatt für Büroangestellte

Mit Urteil vom 21.12.2016 (Aktenzeichen 5 K 2504/14 E) hat das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass der Rabatt, den ein Reiseveranstalter einer Reisebüroangestellten auf einen Reisepreis gewährt, keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt. Im Urteilsfall nahm eine Angestellte eines Reisebüros zusammen mit ihrem Ehemann an einer vierzehntägigen Hochseekreuzfahrt teil. Der Reisepreis betrug 1 540 €; der Katalogpreis hingegen lag abzüglich marktüblicher Rabatte bei 6 330 €. Der Reiseveranstalter gewährte allgemein Reisebüroinhabern und deren Angestellten zur Sicherung der Geschäftsverbindung Rabatte von teilweise über 80 % des Katalogpreises.

Die Lohnsteuer-Außenprüfung behandelte den Rabatt als geldwerten Vorteil und Arbeitslohn von dritter Seite. Dem widersprach das Finanzgericht. Bei von Dritten (Nicht-Arbeitgebern) gewährten Preisvorteilen liege vielmehr nur dann Arbeitslohn vor, wenn der Dritte den Vorteil im Interesse des Arbeitgebers gewähre und sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstelle, nicht hingegen, wenn er ein eigenwirtschaftliches Interesse an der Rabattgewährung habe. Letzteres sei im zu entscheidenden Fall gegeben. Eigenwirtschaftliche Gründe des Reiseveranstalters lägen in der Sicherung eines zusätzlichen attraktiven Kundenkreises, der Erwirtschaftung eines zusätzlichen Gewinns durch Synergieeffekte und zusätzliche Umsätze an Bord, der Auslastungsoptimierung sowie der Reduzierung der Kostenbelastung. Umgekehrt bestünden keinerlei konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Reiseveranstalter mit der Rabattgewährung die individuelle Arbeitsleistung der Reisebüromitarbeiterin habe entlohnen wollen. Dass diese die Vergünstigung nur auf Grund ihrer Tätigkeit als Reisebüroangestellte in Anspruch nehmen konnte, reiche nicht aus, um den erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteil und Arbeitsleistung zu begründen.

Hinweis: Diese Klarstellung ist zu begrüßen. In der Praxis ist allerdings stets der Einzelfall sorgfältig zu würdigen und zu dokumentieren.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Finanzgericht Düsseldorf:
Ein Rabatt, den ein Reiseveranstalter einer Angestellten im Reisebüro gewährt, ist kein steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Grund:
Arbeitslohn liegt nur dann vor, wenn der Vorteil im Interesse des Arbeitgebers liegt. Das ist nicht der Fall, wenn der Dritte eigenwirtschaftliche Gründe für die Rabattgewährung hat.

Für alle Kapitalgesellschaften
und ihre Gesellschafter

Thüringer Finanzgericht zur Frage des Zeitpunktes der steuerlichen Berücksichtigung eines Verlustes aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft.

Entscheidend für die Berücksichtigung eines Auflösungsverlustes ist die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft. Die Vermögenslosigkeit reicht allein nicht aus.

Für Kapitalgesellschaften

Auflösungsverlust bei Löschung einer Gesellschaft im Handelsregister

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 28.9.2016 (Aktenzeichen 3 K 742/15) zu sehen, mit dem sich das Finanzgericht mit der Frage der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts befasst und dabei entschieden hat,

- dass der Auflösungsverlust die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft voraussetzt,
- dass die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit (als einer der möglichen Auflösungsgründe nach § 262 Abs. 1 Nr. 6 AktG) nicht auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Vermögenslosigkeit tatsächlich eingetreten ist und
- dass auch ein nur geringes (Bar-)Vermögen (im Streitfall rd. 2 000 €) die Löschung wegen Vermögenslosigkeit verhindert.

Im konkreten Sachverhalt begehrte der Stpfl. für das Kalenderjahr 2011 die Berücksichtigung eines entsprechenden Auflösungsverlusts, weil er an der E-AG seit deren Gründung mit über 78 % des Stammkapitals beteiligt war und die E-AG am 30.12.2011 wegen Zahlungsunfähigkeit den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hatte, der vom Amtsgericht mangels Masse mit Beschluss vom 6.3.2012 abgelehnt wurde. Nachfolgend wurde die E-AG mit Beschluss vom 20.9.2012 wegen Vermögenslosigkeit aus dem Handelsregister gelöscht. Der Stpfl. war der Auffassung, dass der der Höhe nach unstreitige Auflösungsverlust bereits im Zeitpunkt der Stellung des Insolvenzantrags entstanden war. Schon zu diesem Zeitpunkt sei klar gewesen, dass kein Vermögen an die Gesellschafter verteilt werden würde. Es sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr mit einer wesentlichen Änderung des Verlusts zu rechnen gewesen. Die registerrechtliche Löschung sei nicht maßgebend, da sie lediglich ein formaler Hoheitsakt sei, welcher die zivilrechtliche Beendigung der Gesellschaft im Handelsregister dokumentiere.

Die Finanzverwaltung und auch das Thüringer Finanzgericht haben diese Auffassung zurückgewiesen. Wesentliches Tatbestandsmerkmal eines Auflösungsverlusts sei danach die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft, nicht aber deren Beendigung bzw. Liquidation. Als gesetzlich beschriebene Auflösungsgründe kommen u.a. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, ein rechtskräftiger Beschluss, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird, eine Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit oder auch ein Beschluss der Hauptversammlung über die Auflösung in Betracht. **Die Vermögenslosigkeit als solche führe nicht zur Auflösung der Gesellschaft.** Die Löschung aus dem Handelsregister sei nicht als lediglich deklaratorisch anzusehen, sondern wirke vergleichbar mit der erstmaligen Eintragung einer Kapitalgesellschaft konstitutiv. Da die Löschung im Urteilsfall erst im Jahr 2012 erfolgte und auch nicht auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Eintritts der Vermögenslosigkeit zurückwirke, scheidet eine Berücksichtigung des Auflösungsver-

lusts bereits im Jahr 2011 aus.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Liquidationssachverhalten sei vorliegend nicht anzuwenden, weil in den vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fällen zur Liquidation ein Auflösungsgrund in Gestalt des Liquidationsbeschlusses der Gesellschafterversammlung gerade schon vorlag.

Zu guter Letzt sei die E-AG in 2011 auch gar nicht vermögenslos gewesen, da sie über Barmittel i.H.v. rd. 2.000 € verfügte – auch ein derart geringes Vermögen stehe der Löschung wegen Vermögenslosigkeit entgegen.

Eine Auflösung der Gesellschaft konnte im entschiedenen Fall somit frühestens mit der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse im Jahr 2012 angenommen werden.

Hinweis: Für den Streitfall bestand die Besonderheit darin, dass die Gesellschafter in 2011 keinen Liquidations- oder Auflösungsbeschluss gefasst hatten. Hätte ein solcher Beschluss vorgelegen, dann hätte – unter Beachtung der Kriterien der BFH-Rechtsprechung (z.B. Urteil v. 1.7.2014, IX R 47/13) – bereits im Zeitpunkt des Liquidationsbeschlusses der Verlust geltend gemacht werden können.

Umsatzsteuerliche Organschaft: Organisatorische Eingliederung

Die Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft setzt voraus, dass eine GmbH als Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Konkret bedeutet dies, dass der Organträger finanziell über die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft verfügen und wirtschaftlich mit dieser verflochten sein muss, sowie die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann. Auf den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags (wie er bei der Körperschaft- sowie Gewerbesteuer erforderlich ist) kommt es nicht an; umsatzsteuerliche und körperschaftsteuer- sowie gewerbesteuerliche Organschaft sind also nicht deckungsgleich. Liegt nun eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, so ist die Organgesellschaft nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, vielmehr versteuert der Organträger alle Umsätze des Organkreises; Umsätze innerhalb des Organkreises sind als Innenumsätze nicht steuerbar.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.10.2016 (Aktenzeichen XI R 30/14) zu sehen, mit dem der Bundesfinanzhof entschieden hat, dass eine organisatorische Eingliederung ausnahmsweise auch dann zu bejahen ist, wenn keine Personenidentität (Personalunion) in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht. Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass eine organisatorische Eingliederung auch dann vorliegt,

„wenn nach dem Anstellungsvertrag zwischen der Organgesellschaft und ihrem nominell bestellten Geschäftsführer dieser die Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie eines angestellten Dritten zu befolgen hat, der auf die Willensbildung der Gesellschafterversammlung einwirken kann und der zudem alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer des Organträgers ist“.

Im konkreten Streitfall war die F-GmbH jeweils Alleingesellschafterin der K-GmbH (der Stpfl.) und der A-GmbH, S war der einzige Geschäftsführer der K-GmbH. Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der A-GmbH war V, der Vater des S,

Für alle Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

Die umsatzsteuerliche Organschaft erfordert keinen Ergebnisabführungsvertrag. Ausreichend ist die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers.

Bundesfinanzhof:

Eine organisatorische Eingliederung kann auch dann vorliegen, wenn keine Personenidentität zwischen Organträger und Organgesellschaft vorliegt.

Voraussetzung ist die Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers der Organgesellschaft sowie unmittelbare Eingriffsrechte durch den Organträger.

der auch de facto (anstelle seines Sohns) die Geschäfte der K-GmbH führte. S hatte nach seinem Anstellungsvertrag den Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie des Geschäftsführers der A-GmbH (also V) zu befolgen und bedurfte zur Vornahme von Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen, der ausdrücklichen Einwilligung der Gesellschafterversammlung.

Die K-GmbH gab keine Umsatzsteuererklärung ab, da sie davon ausging, dass zwischen ihr und der F-GmbH eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand. Demgegenüber verneinte die Finanzverwaltung das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft, da die K-GmbH mangels Personalunion nicht organisatorisch in die F-GmbH eingegliedert gewesen sei; die finanzielle sowie die wirtschaftliche Eingliederung waren nicht strittig.

Gegen die Auffassung der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft bejaht und ausgeführt,

– dass organisatorische Eingliederung i.S. einer engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung regelmäßig vorliegt, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht,

– dass aber eine **organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung** in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft **vorliegen kann**,

– dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sein müssen; eine bloß faktische Geschäftsführung reiche dagegen nicht aus.

– Der Organträger müsse durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z.B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen.

Bezogen auf den Streitfall wurde eine umsatzsteuerliche Organschaft bejaht, weil S an Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie des Geschäftsführers der A-GmbH – also V – gebunden war und die F-GmbH somit auf Grund institutionell abgesicherter unmittelbarer Eingriffsmöglichkeiten mittels ihres Alleingeschäftsführers V die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung in der laufenden Geschäftsführung wahrgenommen hat.

Hinweis: In der Praxis sollte zur Sicherstellung der umsatzsteuerlichen Organschaft also dringend darauf geachtet werden, dass bei fehlender Personenidentität entsprechend schriftlich fixierte Vereinbarungen vorgelegt werden können.

In eigener Sache

Aus Bremer Sicht haben wir uns durch die Kooperation mit den Gießener Kollegen auch anwaltlich deutlich verstärkt. Als Rechtsanwälte werden wir künftig gemeinsam in der Rechtsanwalts-gesellschaft Becker Spielmann v.Buchwaldt PartGmbB für Sie tätig sein.

Wenn Sie also Fragen in wirtschaftsrechtlichen Belangen haben, wenn Sie sich Gedanken um Ihren Gesellschaftsvertrag, um einen Unternehmenskaufvertrag oder um erbrechtliche Gestaltungen machen, dann zögern Sie nicht uns jederzeit anzusprechen.

Und falls Sie uns mit einer rechtlichen Spezialfrage konsultieren sollten, in der wir uns nicht so zu Hause fühlen, dann greifen wir gerne auf die umfassenden Kenntnisse unserer Anwaltskollegen im HLB-Netzwerk zurück. Allein in Deutschland stehen bei HLB weit über 100 Anwälte aller Fachgebiete zu Ihren Diensten.

Termine für Steuerzahlungen

Juni 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	12.6. (Montag)	15.6. (Donnerstag)	9.6. (Freitag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</p>			
Juli 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.7. (Montag)	13.7. (Donnerstag)	7.7. (Freitag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			

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

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

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

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

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

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

A member of  **HLB International**

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

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

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