

27.01.2012 Ro/AE

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

als Steuerberater sind wir für Sie ein verlässlicher Partner mit einem Blumenstrauß an Themen und Aufgabenstellungen. Diese Vielfalt kann mehr oder weniger intensiv sein, ein Element ist eine feste Bestandsgröße: Die Einkommensteuererklärung.

Einkommensteuererklärungen sind für den Bürger etwas außerordentlich Lästiges und bisweilen Bedrückendes. Nachdem die Deutschen nach jahrzehntelanger Umerziehung im Gegensatz zu den Griechen steuerehrliche Bürger geworden sind, besteht der Anlass des Ärgernisses nur noch in Ausnahmefällen in der Höhe der Steuerschuld, die man zu begleichen hat.

Das weit umfangreichere Konfliktpotential liegt in dem Ding an sich begründet. Da gibt es einmal die Fristen, die man beachten muss und die unangenehmen Druck ausüben, immer zum unpassenden Zeitpunkt und leider nicht unbegrenzt aufschiebbar. Ist das Ding an sich schon unangenehm, so wird es endgültig zum Stressthema, wenn man sich der Herausforderung der Bearbeitung stellt.

Selbst derjenige, der alles seinen Steuerberater machen lässt, nichts hinterfragt und nur unterschreiben möchte, sieht sich in der Kompression, die für die Steuererklärung notwendigen Daten zusammen zu suchen. Man verflucht sein Ablagesystem, schimpft über die Banken und ärgert sich über die Zettelage der Handwerkervergütung für das vermietete Objekt, manchmal versehen mit dem Fragezeichen der vorgeblich eingesparten 19 %.

Sicherlich hat es beim Kapitalvermögen Fortschritte gegeben. Die Banken müssen nun alles melden, sodass man deren Angaben allenfalls auf Plausibilität überprüft. Das macht letztendlich der Steuerberater auch nicht anders und die Finanzverwaltung äußert sich nur, wenn man es wagt, von den Bankenmitteilungen abweichende Angaben zu machen.

Wenn man dann alles zusammen hat, fragt der lästige Steuerberater noch nach Vorsorgeaufwendungen, außergewöhnlichen Belastungen, Haushaltshilfen und privaten Handwerkerrechnungen (19 % Rabatt?) und verarbeitet dies in Formularen, bei denen sich unser Normalbürger nur noch an den Kästchen entlanghangelt, bei denen etwas drinsteht, weil der Rest ohnehin nicht zu verstehen ist.

Altgediente Steuerpflichtige können sich noch an Stichworte wie „Lohnsteuer-Jahresausgleich“ erinnern, oder daran, dass der Steuerberater mal drüber guckt, was man selbst vorbereitet hat. Das kostete dann vergleichsweise so wenig, dass viele Steuerberater die privaten Einkommensteuererklärungen von Gewerbetreibenden oder Selbstständigen quasi nebenher mitgemacht haben.

Diese Zeiten sind definitiv vorbei und bedürfen inzwischen auch eines gewissen technischen Verständnisses, weil ohne elektronische Verarbeitung der Einkommensteuererklärung eigentlich nichts mehr geht. Letzteres wird sich in den nächsten Jahren verschärfen, da das erklärte Ziel der Finanzverwaltung darin besteht, keine handgemachten Steuererklärungen mehr zu akzeptieren. Diese Form der elektronischen Erfassung betrifft nicht nur die Steuererklärung als solche sondern auch die steuerlichen Bemessungsgrundlagen wie Einnahmen-/Überschussrechnungen und elektronische Bilanzen. Die Frage, ob die Zwangsform Vorteile bietet, weil der Inhalt in den Hintergrund rückt, wird in den nächsten Jahren beantwortet werden.

Prima, dass es uns Steuerberater gibt und im Gegensatz zum Steuerpflichtigen macht es uns ja auch Freude, die Komplexität eines Arbeitslebens eines Jahres in einer Steuererklärung zu verarbeiten.

Natürlich hat die gestiegene Komplexität dazu geführt, dass Einkommensteuererklärungen nicht mehr nebenläufig bearbeitet werden können sondern eine mehr oder weniger umfangreiche Arbeit bedeuten, die auch entsprechend vergütet werden muss. Definitiv sind Steuererklärungen in den letzten 25 Jahren teurer geworden. Der Trost für Sie ist, dass wir Sie nicht nur von einer großen Sorge hinsichtlich Erstellung und Abgabe befreien sondern auch sorgsam darauf achten, dass Sie nicht zu viel Steuern bezahlen und wir alle Möglichkeiten des Steuerrechts auszunutzen verstehen. So können Sie sicher sein, dass ein Teil der Kosten gewissermaßen wieder hereinkommt, und manchmal führt es sogar zu einer positiven Rendite.

Den Beweis für die erfolgreiche Tätigkeit liefert der Gesetzgeber. Er hat vor einigen Jahren die Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten als Sonderausgaben abgeschafft. Böse Zungen behaupten, damit die Bürger die Hilfe des Steuerberaters nicht in Anspruch nehmen. Schließlich, so wird seitens des Staates postuliert, sei jeder Mann in der Lage, seine Steuererklärung selbst zu machen. Komischerweise wurde diese Auffassung von dem einen oder anderen Gericht auch schon einmal bestätigt, obwohl wir sicher sind, dass die damit befassten Richter bei der eigenen Einkommensteuererklärung genauso fluchen, wie die „normalen“ Bürger auch.

Da wir bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung die meiste Arbeit mit den einkommensrelevanten Besteuerungsgrundlagen haben, bleibt trotz des apodiktischen Verbotes des Gesetzgebers der deutlich größere Anteil der Steuerberatungskosten gottlob im steuerlich relevanten Bereich, sodass sich Ihre Steuerberater-Rendite durch die dazugehörige Steuerersparnis signifikant erhöht.

Nehmen Sie den Ärger über Ihre Einkommensteuererklärung also gelassen, wir freuen uns auf diese Aufgabe und helfen Ihnen mit maximalem Einsatz.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr PNHR-Redaktionsteam

Anlagen

News

- | | |
|-----------------|--|
| Steuer-Tipp 220 | Steuerliche Risiken bei Leerstand einer Immobilie im Privatvermögen |
| Rechts-Tipp 111 | Gutgläubiger Erwerb von Geschäftsanteilen bei aufschiebend bedingter Abtretung |
| Special 206 | Verlagerung des Wohnsitzes bzw. der betrieblichen Tätigkeit von Deutschland in die Schweiz |

02/2012

Inhaltsverzeichnis

Termine Februar 2012	2	Kindergeld: Semestergebühren sind von Einkünften abzuziehen	9
Termine März 2012	3	Jahresabschluss 2010 zum 31.12.2011 veröffentlicht?	9
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Studenten und Azubis dürfen Mietverträge kurzfristig kündigen	10
Steueranmeldung rechtzeitig abgeben	5	Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt auch bei kurzfristig kündbarem Mietvertrag vor	10
Grundsteuererhöhung in Köln	5	Grenze für Ist-Versteuerung wird dauerhaft bei 500.000 € belassen	11
Änderung bei der Zweitwohnungssteuer in Köln	5	Umsatzsteuerliche Organschaft nur bei Personalunion der Geschäftsführung	11
Verfassungsmäßigkeit der ab 1. Januar 2009 geltenden Erbschaftsteuer wird geprüft	6	Vorsteuerabzug bei Installation einer Photovoltaikanlage	12
Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten hängt allein von der tatsächlichen Verwendung des Darlehens ab	7	Wohnungseigentümergeinschaft kann Hausgeld vom insolventen Miteigentümer uneingeschränkt einfordern	13
Anlage EÜR ist zwingend abzugeben	7	Pflichtmitgliedschaft in IHK und Berufskammer zulässig	14
Bei einer Ferienwohnung ist keine Überschussprognose trotz vorbehaltener Selbstnutzung erforderlich, wenn die durchschnittliche Anzahl der Vermietungstage deutlich überschritten wird	8		

Termine Februar 2012

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	10.2.2012	13.2.2012	7.2.2012
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Ab dem 1.1.2005 ist die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer ⁴	10.2.2012	13.2.2012	7.2.2012
Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung ⁵	10.2.2012	13.2.2012	7.2.2012
Gewerbsteuer	15.2.2012	20.2.2012	10.2.2012
Grundsteuer	15.2.2012	20.2.2012	10.2.2012
Sozialversicherung ⁶	27.2.2012	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 vorangegangene Kalendervierteljahr.

⁵ Vgl. Information „Dauerfristverlängerung für Umsatzsteuer-Vorauszahlungen“.

⁶ Die Fälligkeitsregelungen der Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich auf den drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats vorgezogen worden. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 23.2.2012) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa 10 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 März 2012

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

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	12.3.2012	15.3.2012	9.3.2012
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Ab dem 1.1.2005 ist die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag zeitgleich mit einer Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	12.3.2012	15.3.2012	9.3.2012
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	12.3.2012	15.3.2012	9.3.2012
Umsatzsteuer ⁴	12.3.2012	15.3.2012	9.3.2012
Sozialversicherung ⁵	28.3.2012	entfällt	entfällt

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

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

³ Für den abgelaufenen Monat.

⁴ Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.

⁵ Die Fälligkeitsregelungen der Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich auf den drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats vorgezogen worden. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 26.3.2012) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa 10 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, acht Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.⁶

Der Basiszinssatz verändert sich zum 1. Januar und 1. Juli eines jeden Jahres 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 Halbjahres.⁷

Aktuelle Basis- bzw. Verzugszinssätze ab 1.7.2009:

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
1.7. bis 31.12.2009	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1.1. bis 30.6.2010	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1.7. bis 31.12.2010	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1.1. bis 30.6.2011	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1.7. bis 31.12.2011	0,37 %	5,37 %	8,37 %
1.1. bis 30.6.2012	0,12 %	5,12 %	8,12 %

¹ § 286 Abs. 1 S. 1 BGB.

² § 286 Abs. 1 S. 2 BGB.

³ § 286 Abs. 2 BGB.

⁴ § 286 Abs. 3 S. 1 BGB.

⁵ § 288 Abs. 1 S. 1 BGB.

⁶ § 288 Abs. 1 S. 2 bzw. Abs. 2 BGB.

⁷ § 247 Abs. 1 S. 2, 3 BGB.

Steueranmeldung rechtzeitig abgeben

Härtere Zeiten drohen Unternehmern, die ihre regelmäßigen Steueranmeldungen, etwa bei der Umsatzsteuer oder Lohnsteuer, nicht rechtzeitig abgeben. Nach einer Verwaltungsrichtlinie (namentlich AStBV, hier Nr. 132 Abs. 1 – Anweisung für das Straf- und Bußgeldverfahren 2012) für die Finanzämter sollen künftig solche verspäteten Erklärungen sogleich an die Strafsachenstelle weitergeleitet werden. Damit droht für viele Steuerpflichtige eine erhebliche Eskalation des Steuerverfahrens. „Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung weiterhin in kleinen Fällen mit Augenmaß vorgeht“, appelliert Rechtsanwalt und Steuerberater Markus Deutsch, Leiter der Öffentlichkeitsarbeit des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. (DStV).

Zwar stellt auch bisher eine verzögerte Abgabe einer Steuererklärung nach allgemeiner Meinung eine „Steuerhinterziehung auf Zeit“ dar. Dies gilt unverändert aber nur, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich die Zahlung durch Abgabe der Steuererklärung nach Ablauf der Frist verzögert. In vielen Fällen beruht aber die Verspätung auf anderen Gründen, wie Krankheit, fehlende Unterlagen oder schlichtweg Vergessen.

In diesem Sinne verzichtete eine frühere Version der genannten Anweisung (AStBV

2009) ausdrücklich auf die automatische Einschaltung der Straf- und Bußgeldstelle, sofern Steueranmeldungen im Finanzamt nicht rechtzeitig eingingen.

(DStV – Pressemitteilung vom 09.01.2012)

Grundsteuererhöhung in Köln

Der Hauptausschuss der Stadt Köln hat am 09.01.2012 auf seiner ersten Sitzung im Jahr 2012 per Dringlichkeitsentscheidung eine dreiprozentige Erhöhung der Grundsteuer B beschlossen. Die Verantwortlichen rechnen mit Mehreinnahmen in Höhe von €6,2 Mio. pro Jahr. Im Hauptausschuss stimmten SPD und Grüne für, die bürgerlichen Fraktionen gegen die Erhöhung. Entscheidungsgremium ist der Stadtrat, der diese Entscheidung auf seiner ersten Sitzung Mitte Februar diesen Jahres beschließen soll.

Änderung bei der Zweitwohnungssteuer in Köln

Seit dem 1. Januar 2005 wird in Köln die Zweitwohnungssteuer erhoben. Rechtsgrundlage hierfür ist die Satzung über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer in der Stadt Köln vom 17. Dezember 2004 (in der Fassung der 5. Änderungssatzung vom 21. Dezember 2011).

Steuerpflichtig ist, wer im Stadtgebiet Köln Inhaberin oder Inhaber (Eigentümerin oder Eigentümer, Mieterin oder Mieter,

Nutzungsberechtigte oder Nutzungsberechtigter) einer oder mehrerer Wohnungen ist. Gemäß Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 6. Dezember 1983 ist es ohne Bedeutung, ob sich die erste Wohnung (Hauptwohnung) innerhalb oder außerhalb des gleichen Gemeindegebietes befindet.

Unter einer Zweit- oder Nebenwohnung versteht man Wohnraum, in dem sich die Inhaberin oder der Inhaber nicht dauernd, sondern nur vorübergehend aufhält. Wohnung im Sinne der Zweitwohnungssteuersatzung ist jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird.

Eine Steuerpflicht besteht nicht, wenn

- die zweite Wohnung nicht unterhalb der ortsüblichen Miete vermietet ist
- es sich durch bauliche Veränderungen (Umbau) zur zweiten Wohnung faktisch um ein Einfamilienhaus handelt
- wenn die zweite Wohnung einem Familienangehörigen überlassen wird, für den eine gesetzliche Unterhaltspflicht besteht
- die zweite Wohnung leer steht und Vermietungsbemühungen erfolgen
- wenn die Wohnung aufgrund eines dinglichen Rechts einem Dritten unentgeltlich überlassen werden muss.

Die Zweitwohnungssteuer beträgt 10 % der jährlichen Nettokaltmiete. Wird die Wohnung unentgeltlich oder verbilligt überlassen, gilt als jährliche Nettokaltmie-

te, die Miete, die laut jeweils zu Beginn des Ermittlungszeitraumes gültigem Mietpiegel für die Stadt Köln für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig zu zahlen wäre.

In seiner Sitzung vom 20.12.2011 hat der Rat den einstimmigen Beschluss gefasst, bei Fällen, in denen sich Haupt- und Nebenwohnung im gleichen Gebäude befinden, auf eine Besteuerung zu verzichten.

Verfassungsmäßigkeit der ab 1. Januar 2009 geltenden Erbschaftsteuer wird geprüft

Der Bundesfinanzhof¹ hat in einem anhängigen Verfahren zur Erbschaftsteuer das Bundesministerium der Finanzen aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Das Gericht will prüfen, ob folgende Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes mit dem Grundgesetz vereinbar sind:

- Das Erbschaftsteuergesetz wurde Ende 2008 reformiert und im Dezember 2009 noch einmal nachgebessert. Dadurch werden nur im Jahr 2009 - maßgeblich ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung - Personen der Steuerklasse II und III gleichgestellt. Ab 2010 werden diese Personen wieder unterschiedlichen Steuersätzen unterworfen und Personen der Steuerklasse II - wie schon bis 2008 - gegenüber Personen der Steuerklasse III besser gestellt.

¹ BFH, Beschl. v. 5.10.2011, II R 9/11, DStR 2011, S. 2193, DB 2011, S. 2581, LEXinform 5012778.

- Durch bloße Rechtsformwahl bzw. durch Willkür von Betriebsvermögen kann der Anfall von Erbschaftsteuer unter bestimmten Bedingungen verhindert werden, ohne dass es auf eine Gemeinwohlverpflichtung und Gemeinwohlbindung des erworbenen Vermögens ankommt. So könnte zum Beispiel ein Steuerzahler ein bisher privates Festgeldkonto in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft einlegen bzw. in eine GmbH (Beteiligung unmittelbar mehr als 25 %) einbringen und dadurch von den Vergünstigungen für die Vererbung von Betriebsvermögen profitieren. Zu bedenken ist aber, dass Steuerentlastungen nur bei Vorliegen entsprechend gewichtiger Gründe des Gemeinwohls und die vollständige Verschonung bestimmter Gegenstände von der Besteuerung nur im Ausnahmefall gewährt werden dürfen.

Sollte der Bundesfinanzhof nach der Prüfung der Regelungen von deren Verfassungswidrigkeit überzeugt sein, wird er die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einholen.

Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten hängt allein von der tatsächlichen Verwendung des Darlehens ab

Schuldzinsen sind nur dann als Werbungskosten abziehbar, wenn sie für ein Darlehen geleistet worden sind, das durch

die Einkünfteerzielung veranlasst ist. Maßgeblich ist die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel für ein bestimmtes Wirtschaftsgut. Die bloße gedankliche Zuordnung des Darlehens durch den Steuerzahler reicht nicht aus. Erwirbt ein Steuerzahler eine bestimmte Beteiligung zunächst mittels eines Überziehungskredits, den er kurz darauf durch Eigenmittel vollständig zurückführt, fehlt für danach aufgenommene Darlehen der zum Schuldzinsenabzug erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Erwerb.

(Quelle: Urteil des Bundesfinanzhofs¹)

Anlage EÜR ist zwingend abzugeben

Unternehmer, die ihren Gewinn mittels Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, sollen die Daten „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz“ durch Datenfernübertragung übermitteln bzw. in der Vergangenheit auch in Papierform (Anlage EÜR) beim Finanzamt einreichen, wenn die Nichtbeanstandungsgrenze von 17.500 € überschritten worden ist.

Gegen die Abgabe dieser Anlage EÜR hatten sich Steuerbürger gewehrt, u. a. weil die Vorschrift nicht im Einkommensteuergesetz, sondern in der Einkom-

¹ BFH, Urt. v. 25.5.2011, IX R 22/10, LEXinform 0927939.

mensteuer-Durchführungsverordnung¹ geregelt ist.

Der Bundesfinanzhof² hat nunmehr klargestellt, dass die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR verhältnismäßig ist und für die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens geeignet ist. Die Entscheidung zur Einführung der Anlage EÜR war auch nicht so wesentlich, dass sie ausschließlich vom Parlamentsgesetzgeber hätte getroffen werden dürfen.

Bei einer Ferienwohnung ist keine Überschussprognose trotz vorbehaltener Selbstnutzung erforderlich, wenn die durchschnittliche Anzahl der Vermietungstage deutlich überschritten wird

Im Gegensatz zur Dauervermietung von Objekten ist bei der Vermietung von Ferienwohnungen schon immer die Einkünfterzielungsabsicht problematisch, ebenso die Beurteilung der so genannten Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen, die sowohl vermietet als auch selbst genutzt werden. Wird die Ferienwohnung ausschließlich durch Vermietung an wechselnde Feriengäste genutzt, ist die Einkünfterzielungsabsicht des Vermieters grundsätzlich zu unterstellen. Dass sie ausschließlich in dieser Weise genutzt wird, kann glaubhaft gemacht werden durch einen Vertrag mit einem Vermittler,

in dem die Eigennutzung vertraglich ausgeschlossen wird.

Ein Urteil des Finanzgerichts Köln³ gibt wichtige Hinweise:

- Vermietet ein Wohnungseigentümer unter Einschaltung einer gewerblichen Vermittlungsfirma, an die er hohe Vermittlungsprovisionen zahlt, nur eine Ferienwohnung, werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und keine gewerblichen Einkünfte erzielt. Jedenfalls dann nicht, wenn die Mietzeit der Feriengäste überwiegend länger als vier Tage beträgt.
- Von einer Einkünfterzielungsabsicht (Überschussprognose über 30 Jahre) ist auszugehen, wenn die Wohnung ausschließlich an ständig wechselnde Feriengäste vermietet und die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen nicht erheblich unterschritten wird. Die Tatsache, dass in den ersten 10 Jahren kein Überschuss, sondern ein Verlust erzielt wird, ändert an dieser Beurteilung nichts.
- Die Eigennutzung ist in einem solchen Fall unbeachtlich, wenn der Wohnungseigentümer die Wohnung nur außerhalb der Saison nutzt. Keine Eigennutzung sind kurzfristige Aufenthalte in der Ferienwohnung zur Endreinigung, Schlüsselübergabe, Erhaltung der

¹ § 60 Abs. 4 EStDV.

² BFH, Urt. v. 16.11.2011, X R 18/09, DB 2011, S. 2889, DStR 2011, S. 2447, LEXinform 0179824.

³ FG Köln, Urt. v. 30.6.2011, 10 K 4965/07, (Revision eingelegt, Az. BFH: IX R 26/11), EFG 2011, S. 1882, LEXinform 5012497.

Mietsache und zur Durchführung von Schönheitsreparaturen.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Hinweis: Die Vermietung von Ferienwohnungen kann einen Gewerbebetrieb begründen, wenn sie mit einem Beherbergungsbetrieb (Hotel) vergleichbar ist. Eine Gewerblichkeit kann sich z. B. dadurch ergeben, dass der Vermieter Zusatzleistungen erbringt, die eine unternehmerische Organisation erfordern, wie sie durch die Vermögensverwaltung durch Wohnungsvermietung allein nicht erforderlich, bei der Führung einer Fremdenpension jedoch notwendig ist.

Kindergeld: Semestergebühren sind von Einkünften abzuziehen

Die Familienkasse lehnte einen Antrag auf Kindergeld ab, weil es die Semestergebühren nicht zum Abzug zuließ und der Jahresgrenzbetrag von damals 7.680 € überschritten wurde.

Der Bundesfinanzhof¹ sah die Semestergebühren als insgesamt ausbildungsbedingte Mehraufwendungen an, sodass der Jahresgrenzbetrag nicht überschritten und Kindergeld zu gewähren war.

Hinweis: Ab dem 01.01.2012 spielt die Höhe der Einkünfte eines Kindes keine Rolle mehr.

Jahresabschluss 2010 zum 31.12.2011 veröffentlicht?

Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 begonnen hatten, endete am 31.12.2011 die Frist zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses z. B. einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG. Bis zu diesem Stichtag mussten diese Unternehmen ihren Jahresabschluss 2010 beim elektronischen Bundesanzeiger einreichen.²

Kapitalgesellschaften müssen nach Inkrafttreten des Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) mit Ordnungsgeldern rechnen, wenn sie ihre Jahresabschlüsse nicht einreichen.

Das Bundesamt für Justiz wird die Kapitalgesellschaften und auch die GmbH & Co. KG von Amts wegen auffordern, den Jahresabschluss für nach dem 31.12.2009 begonnene Geschäftsjahre innerhalb von sechs Wochen einzureichen und ein Ordnungsgeld androhen. Mit der Anforderung ist gleichzeitig eine Mahngebühr fällig, die auch nach verspäteter Einreichung nicht erlassen bzw. angerechnet wird.

Das Ordnungsgeld beträgt bei erstmaligem Nichtnachkommen der Veröffentlichung mindestens 2.500 €. Wenn nicht veröffentlicht wird, kann es mehrfach fest-

¹ BFH, Urt. v. 22.9.2011, III R 38/08, LEXinform 0179069.

² § 325 HGB.

gesetzt werden und bis zu 25.000 € betragen.

Studenten und Azubis dürfen Mietverträge kurzfristig kündigen

Mietverträge mit Studenten und Azubis dürfen keinen mehrjährigen Kündigungsverzicht enthalten. Dies hat das Landgericht Kiel¹ festgestellt.

In dem vom Gericht entschiedenen Fall hatten Eltern für ihre sich in der Ausbildung befindenden Tochter eine Wohnung angemietet. Der Mietvertrag sah einen Kündigungsausschluss von drei Jahren vor. Als die Tochter die Ausbildung vorzeitig beendete, kündigten die Eltern die Wohnung mit einer dreimonatigen Frist. Das ging dem Vermieter zu schnell. Er widersprach der Kündigung, da die drei Jahre Mindestlaufzeit des Vertrags noch nicht abgelaufen war. Das Gericht erklärte die Laufzeitklausel für unwirksam und ließ eine Kündigung mit der gesetzlichen Frist zu. Wie bei Studenten komme es auch bei Azubis immer wieder zu Ortswechseln. Der Mieter müsse dabei flexibel sein und kurzfristig kündigen können. Es sei durchaus nicht unüblich, dass Berufsausbildungen abgebrochen werden, da sich Auszubildende beruflich neu orientieren. Der Mietvertrag müsse auf solche Gegebenheiten Rücksicht nehmen. Unerheblich sei, ob der Vertrag vom Auszubildenden oder von den Eltern abgeschlossen wurde.

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt auch bei kurzfristig kündbarem Mietvertrag vor

Eine Unternehmerin betrieb in den ihr gehörenden Geschäftsräumen ein Einzelhandelsgeschäft mit Sportartikeln. Sie veräußerte den Warenbestand und die Ladeneinrichtung ohne Ausweis von Umsatzsteuer. Parallel dazu vermietete sie die Geschäftsräume, in denen die Geschäftstätigkeit ausgeübt worden war, auf unbestimmte Zeit an den Erwerber. Der Mietvertrag konnte kurzfristig von beiden Seiten gekündigt werden.

Bislang hatten Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung die Vermietung der Geschäftsgrundlagen nur bei einer langfristigen Vermietung, ca. 8 bis 10 Jahre, ausreichen lassen.

Der Europäische Gerichtshof² nahm davon nun Abstand.

Die Möglichkeit, einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit kurzfristig zu kündigen, lässt nicht automatisch den Schluss zu, dass der Erwerber beabsichtigte, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil sofort abzuwickeln. Deshalb ist die Übereignung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts unter gleich-

¹ LG Kiel, Beschl. v. 22.12.2010, 1 S 210/10, NWB 2011, S. 3511, LEXinform 4008674.

² EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-444/10, DStR 2011, S. 2196, DB 2011, S. 2583, LEXinform 0589290.

zeitiger Vermietung des Ladenlokals an den Erwerber auf unbestimmte Zeit, allerdings aufgrund eines von beiden Parteien kurzfristig kündbaren Vertrags, eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens im Sinne dieser Bestimmung, sofern die übertragenen Sachen hinreichen, damit der Erwerber eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit dauerhaft fortführen kann.

Grenze für Ist-Versteuerung wird dauerhaft bei 500.000 € belassen

Einem Unternehmer, auch wenn er buchführungspflichtig ist, wird auf Antrag gestattet, die Umsatzsteuer nicht nach vereinbarten (Soll-Versteuerung), sondern nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung) zu berechnen, wenn sein Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500.000 € betragen hat. Vorteil für den Unternehmer ist, dass er seine Umsätze erst bei Eingang versteuern muss. Die Vorsteuer kann er dagegen abziehen, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, auch wenn diese noch nicht bezahlt ist.

Die Umsatzgrenze von 500.000 € war zum 1. Juli 2009 eingeführt worden und galt bis zum 31. Dezember 2011.¹ Diese Befristung ist nun dauerhaft aufgehoben wor-

den.² Beim Übergang auf die Ist-Versteuerung ist zu beachten, dass alle Umsätze erfasst werden.³

Umsatzsteuerliche Organschaft nur bei Personalunion der Geschäftsführung

Grundsätzlich ist jedes rechtlich selbstständige Unternehmen ein steuerliches Subjekt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Wenn aber eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen (sog. Organträger) eingegliedert ist, liegt eine Organschaft vor. In diesem Falle ist die juristische Person als Organgesellschaft nicht selbstständig, sondern Teil des umsatzsteuerlichen Unternehmens des Organträgers. Deshalb sind beispielsweise die Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft nicht umsatzsteuerbar und der Organträger ist Steuerschuldner der Umsätze der Organgesellschaft.

Der Bundesfinanzhof⁴ hatte jetzt über die Frage der organisatorischen Eingliederung bei folgender Konstellation zu entscheiden:

An der X GmbH waren die A GmbH zu 51 % und Herr B zu 49 % beteiligt. Ge-

¹ Artikel 8 des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), BGBl 2009 I, S. 1959, LEXinform 0174750.

² Drittes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, PM 182/2011 v. 25.11.2011, LEXinform 0437256.

³ Vgl. Elektronisches Wissen, Rechnungswesen, LEXinform 5305337.

⁴ BFH, Urt. v. 7.7.2011, V R 53/10, DStR 2011, S. 2044, DB 2011, S. 2414, LEXinform 0928319.

schäftsführer der A war Herr C, Geschäftsführer der X war Herr B, der auch Prokurist der A war.

Das Gericht entschied, dass die X zwar finanziell, aber nicht organisatorisch in die A eingegliedert war, weil B nicht gleichzeitig Geschäftsführer der A war. Durch die organisatorische Eingliederung soll sichergestellt werden, dass der Wille des Organträgers in der Organgesellschaft durchgesetzt wird. Dies ist nur durch die Personalunion der Geschäftsführung gewährleistet. Dass B Prokurist der A war, reichte nicht aus, weil ein Prokurist nicht die Befugnisse eines Geschäftsführers hat.

Vorsteuerabzug bei Installation einer Photovoltaikanlage

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Entscheidungen zur Frage des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) Stellung genommen:

Im ersten Fall hatte der Eigentümer eines Grundstücks an sein privat genutztes Haus einen Carport angebaut, der zum Unterstellen des privaten Pkw verwendet wird. Auf der Dachfläche des Carports installierte er eine PV-Anlage, mit der er Strom erzeugt, der an einen Energieversorger veräußert wird. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs¹ darf der Eigentümer den Carport insgesamt sei-

nem Unternehmen zuordnen mit der Folge, dass die gesamten auf die Errichtung des Carports und der PV-Anlage entfallenden Vorsteuern abgezogen werden können. Voraussetzung ist, dass die unternehmerische Nutzung des gesamten Carports mindestens 10 % beträgt. Die unternehmerische Nutzung wird anhand eines Umsatzschlüssels ermittelt, bei dem ein fiktiver Vermietungsumsatz für den nichtunternehmerisch genutzten inneren Teil des Carports einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb einer PV-Anlage gegenübergestellt wird. Die private Verwendung des Carports unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer.

Hier hat sich die Gesetzeslage ab 2011 entscheidend verändert:

Bei Baumaßnahmen nach dem 31.12.2010 kann nur noch die Vorsteuer aus der Errichtung der PV-Anlage in voller Höhe abgezogen werden. Die auf die Herstellung des Carports entfallenden Vorsteuern sind nur noch in Höhe des auf die unternehmerische Nutzung entfallenden Anteils abzugsfähig.

Im zweiten Fall hatte der Eigentümer einen Holzschuppen neu errichtet und auf diesem eine PV-Anlage installiert. Der Holzschuppen selber wurde weder privat

¹ BFH, Urt. v. 19.7.2011, XI R 21/10, BFH/NV 2011, S. 2201, DStR 2011, S. 2148, DB 2011, S. 2531, LEXinform 0928013.

noch unternehmerisch genutzt. Anders als im „Carport-Fall“ konnte der Eigentümer den Holzschuppen auch in den Jahren vor 2011 nur in Höhe des unternehmerischen Nutzungsanteils seinem Unternehmen zuzuordnen. In Höhe dieses Nutzungsanteils kann er den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Schuppens geltend machen.¹

Im dritten Fall hatte der Eigentümer das Dach einer bestehenden, nicht genutzten Scheune neu eindecken lassen und anschließend auf der Südseite eine PV-Anlage errichtet. Der Bundesfinanzhof² kam zu dem Ergebnis, dass der Eigentümer die auf die Neueindeckung des Dachs entfallende Vorsteuer im Verhältnis des unternehmerischen Nutzungsanteils an der gesamten Scheune abziehen kann.

Hinsichtlich der Ermittlung des Nutzungsanteils im zweiten und dritten Fall gelten die Ausführungen zum „Carport-Fall“ entsprechend.

Wohnungseigentümergeinschaft kann Hausgeld vom insolventen Miteigentümer uneingeschränkt einfordern

In der Insolvenz eines Wohnungseigentümers hat die Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) wegen der vor Insolvenzeröffnung fällig gewordenen Hausgeldansprüche gegen den Insolvenzver-

walter einen uneingeschränkten Zahlungsanspruch.

In dem vom Bundesgerichtshof³ entschiedenen Fall hatte die WEG gegen einen insolventen Eigentümer fällige Hausgeldansprüche. Die WEG wollte wegen der Hausgeldansprüche in die Wohnungen des säumigen Eigentümers vollstrecken und hatte deswegen den Insolvenzverwalter auf Zahlung, hilfsweise auf Duldung der Zwangsversteigerung verklagt. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat sich die Rechtslage für die Geltendmachung der Hausgeldansprüche grundlegend geändert. Ab diesem Zeitpunkt geht das Recht des Eigentümers, sein Vermögen zu verwalten und darüber zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über.⁴ Nach Auffassung des Gerichts hat die Wohnungseigentümergeinschaft gleichwohl wegen der vor der Insolvenzeröffnung fälligen Hausgeldforderungen einen ungeschmälernten Zahlungsanspruch gegen den Insolvenzverwalter oder einen Anspruch auf Duldung der Zwangsversteigerung. Die nach Insolvenzeröffnung fällig werdenden Wohngeldansprüche sind dagegen Masseschulden. Die Eigentümergemeinschaft muss für solche Ansprüche den Insolvenzverwalter auf Zahlung verklagen und aus einem Zahlungstitel in die Masse vollstrecken.

¹ BFH, Urt. v. 19.7.2011, XI R 29/09, BFH/NV 2011, S. 2198, LEXinform 0927389.

² BFH, Urt. v. 19.7.2011, XI R 29/10, BFH/NV 2011, S. 2205, LEXinform 0928015.

³ BGH, Urt. v. 21.7.2011, IX ZR 120/10, LEXinform 1573804.

⁴ § 80 Abs. 1 InsO.

Pflichtmitgliedschaft in IHK und Berufskammer zulässig

Eine Pflichtmitgliedschaft sowohl in der Industrie- und Handelskammer wie auch in einer Kammer freier Berufe ist zulässig und auch mit Verfassungs- und EU-Recht vereinbar.

Die diesbezügliche Beitragsregelung im IHK-Gesetz¹ geht davon aus, dass Zugehörige einer Kammer freier Berufe auch Kammerzugehörige der IHK sein können. Die doppelte Pflichtmitgliedschaft ist auch mit dem Verfassungsrecht vereinbar, weil beide Kammern unterschiedliche legitime öffentliche Aufgaben verfolgen. Ein Verstoß gegen EU-Recht, konkret gegen die Niederlassungsfreiheit liegt nicht vor, weil kein grenzüberschreitender Bezug gegeben ist und mit der Pflichtmitgliedschaft keine Wettbewerbsnachteile inländischer und ausländischer Unternehmer verbunden sind.

(Quelle: Urteil des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts²)

¹ § 3 Abs. 4 S. 2 und 3 IHKG.

² Sächsisches OVG, Urt. v. 6.9.2011, 4 A 668/10; DStR 2011, S. 2020, LEXinform 0901782.

220

02/2012

Steuerliche Risiken bei Leerstand einer Immobilie im Privatvermögen

Ausgangslage

Sie erzielen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Aus der über 15 Jahre lang vermieteten Eigentumswohnung zieht Ihr Mieter aus. Für Sie stellen sich nun zwei künftige Nutzungsalternativen dar:

- a) Neuvermietung zu besseren Mietkonditionen als bisher oder
- b) Verkauf bei entsprechendem Kaufangebot oder Selbstnutzung.

Es verstreicht ein längerer Zeitraum, in welchem Ihr Mietobjekt leersteht aber weitere Fixkosten wie z.B. Zinsen, Versicherungen, öffentliche Abgaben, etc. anfallen. Diese Aufwendungen möchten Sie wie bisher als Werbungskosten geltend machen. Ist das möglich und was gilt es zu beachten?

Grundsatz

Aufwendungen für eine Wohnung, die nach auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Ver-

pachtung abziehbar, wenn Sie Ihre Einkünfteerzielungsabsicht nicht endgültig aufgegeben haben. Solange Sie sich ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der leerstehenden Wohnung bemühen, kann regelmäßig nicht von einer endgültigen Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Hierfür tragen Sie die sogenannte Feststellungslast, d. h. Sie müssen Ihre Bemühungen, einen Nachmieter zu finden, nachweisen. Fehlt es hieran, wird die Finanzverwaltung Ihnen unterstellen, keinen Mieter finden zu wollen und Ihre Einkünfteerzielungsabsicht verneinen.

Neuvermietung

Ein langjähriger Leerstand einer Immobilie mit untätiger Hinnahme dieser Situation spricht aus Sicht der Finanzverwaltung für die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht. Die Werbungskosten sind nicht einkommensmindernd zu berücksichtigen.

Dieses können Sie aber z. B. vermeiden, indem Sie möglichst kurzfristig nach Kündigung Ihres bisherigen Mieters damit be-

ginnen, Inserate zu schalten bzw. einen Makler mit der Neuvermietung der Wohnung zu beauftragen. Sie sind so mit Ihren Vermietungsabsichten an den Wohnungsmarkt herangetreten und haben Ihre Bereitschaft zur Neuvermietung objektiv dokumentiert. Die Werbungskosten bleiben abzugsfähig.

Spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses eines neuen Mietvertrages erhalten Sie nicht nur zusätzliche Liquidität, sondern haben auch die Finanzverwaltung von Ihren Vermietungsabsichten überzeugt.

Verkauf oder Selbstnutzung

Der Verkauf der Immobilie nach einer mehr als 10-jährigen Behaltenszeit, wie auch die Selbstnutzung einer eigenen Immobilie, ist einkommensteuerrechtlich unbeachtlich. Das heißt u. a., dass keine Werbungskosten mehr berücksichtigt werden können.

Haben Sie Ihre Entscheidung zur Selbstnutzung bzw. zum Verkauf nach Erhalt der Mieterkündigung getroffen, werden Sie keine Annoncen zur Weitervermietung schalten und haben damit – indirekt – Ihre Einkünfteerzielungsabsicht aufgegeben. Die Ausgaben für Ihre Wohnung sind dann steuerneutral.

Fällen Sie allerdings Ihren Entschluss zur Selbstnutzung/Verkauf erst, weil Sie trotz wiederholter Annoncen, Ortstermine, Besichtigungen etc. keinen geeigneten Nachmieter haben finden können, liegt erst dann die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht vor. Bis zu diesem Zeitpunkt können Sie die Werbungskosten mit steuerlicher Wirkung geltend machen.

Wie aber können Sie diesen Zeitpunkt gegenüber der Finanzverwaltung objektiv belegen?

Auch hier gilt: Schalten Sie möglichst frühzeitig Inserate und fertigen Sie Besichtigungs- und Gesprächsprotokolle mit Adressen der Mietinteressenten an.

Aber: Keine Regel ohne Ausnahme. Wenn Sie zeitgleich neben dem Veräußerungsauftrag auch Vermietungsannoncen in Auftrag geben, besteht eine Verwendungskonkurrenz zwischen – weiterhin - steuerpflichtiger Vermietung einerseits und steuerfreier Veräußerung andererseits. Der BFH hat entschieden (02.03.1993 IX R 69/89 BFH NV 2003, 532): Hier liegt gerade (noch) keine endgültige Aufgäbeerklärung der Vermietungsabsicht vor, die Aufwendungen sind als Werbungskosten abzugsfähig.

Zusammenfassung und Tipp

Immobilienleerstand ist teuer und kostet Geld; daher ist es legitim, diese Aufwendungen dann steuerlich geltend zu machen, wenn und soweit sie mit steuerpflichtigen Einkünften im Zusammenhang stehen. Bei den vorgenannten Varianten hängt die steuerliche Qualifikation der Ausgaben als Werbungskosten zunächst davon ab, ob Sie weiterhin Einkünfte erzielen wollen. Streben Sie allerdings die Selbstnutzung bzw. den Verkauf erst nach einiger Zeit nach Mietende an, hängt die Akzeptanz der Werbungskosten seitens der Finanzverwaltung in hohem Maße davon ab, wie und bis zu welchem Zeitpunkt Sie Ihre Einkünfteerzielungsabsicht dokumentieren und nachweisen können. Hierbei ist Zeitnähe zum Beginn des Immobilien-Leerstands von immenser Bedeutung, da bestimmte Vorgänge im Nachhinein nicht „heilbar“ sind.

Sie sollten sich also bei sich abzeichnendem Leerstand einer Immobilie direkt ernsthaft um Nachmieter bemühen und durch wiederholte Einschaltung Dritter (Makler, Tageszeitung, Internet etc.) beweisen, dass Sie Mieterträge erzielen wollen. Die Finanzverwaltung wird erfahrungsgemäß diese Unterlagen anfordern, um die geltend gemachten Werbungskosten anerkennen zu können.

Gerne sind wir Ihnen bei Ihren Überlegungen, Planungen und Entscheidungen behilflich.

Information:

Ihr persönlicher PNHR-Berater oder Herr StB Claus-Peter Backhaus unter 0221 54678-403.

111

02/2012

Gutgläubiger Erwerb von Geschäftsanteilen bei aufschiebend bedingter Abtretung

Problemstellung

Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (*MoMiG*) am 01.11.2008 (vgl. PNHR-Special 10/2008) ist die bis dahin nur von untergeordneter Bedeutung gekennzeichnete Gesellschafterliste klar in den Focus der literarischen Betrachtungen und der gerichtlichen Auseinandersetzungen vorgestoßen.

Das MoMiG hatte die *GmbH-Gesellschafterliste* in ihrer praktischen Relevanz ganz erheblich aufgewertet und dadurch neue Risiken für GmbH-Gesellschafter und Geschäftsführer geschaffen sowie zahlreiche Folgefragen aufgeworfen (vgl. PNHR-Rechtstipp 78 aus 06/2009).

Die gravierendste Neuerung hinsichtlich der Gesellschafterliste, nämlich die Ermöglichung eines *sog. gutgläubigen Erwerbs* von GmbH-Geschäftsanteilen von einem tatsächlich nicht berechtigten gemäß § 16 Abs. 3 GmbHG i. d. F. d. MoMiG, war jüngst erstmalig Gegenstand einer Entscheidung des Bundesgerichtshofs (BGH-Beschluss vom 20.09.2011, II ZR 17/10, DStR 2011, 2206).

Der BGH entschied die bis dahin in Literatur und Rechtsprechung kontrovers diskutierte Frage, ob ein aufschiebend bedingt abgetretener Geschäftsanteil nach § 161 Abs. 3 BGB i. V. m. § 16 Abs. 3 GmbHG i. d. F. d. MoMiG vor Bedingungseintritt von einem Zweitwerber gutgläubig erworben werden kann.

Rechtslage

Die im Anschluss an das Wirksamwerden einer Geschäftsanteilsübertragung bei Anteilskäufen gemäß § 40 GmbHG unverzüglich gebotene Einreichung einer neuen Gesellschafterliste durch den an der Anteilsübertragung mitwirkenden (inländischen) Notar (§ 40 Abs. 2 GmbHG) bzw. den oder die Geschäftsführer (§ 40 Abs. 1 GmbHG) liegt im ureigenen Interesse insbesondere des Erwerbers, um z. B. eine nochmalige Veräußerung der Anteile an einen gutgläubigen Dritten durch den Veräußerer zu verhindern. Das MoMiG sieht daher vor, dass die Gesellschafterliste – was bis dahin in der Praxis zuweilen nur als lästiger Formalismus empfunden worden war – *unverzüglich* von dem an Veränderungen in

den Beteiligungsverhältnissen mitwirkenden (inländischen) Notar anstelle der Geschäftsführer zu unterschreiben, zum Handelsregister einzureichen und eine Abschrift der geänderten Liste an die Gesellschaft zu übermitteln ist (§ 40 Abs. 2 GmbHG).

Die Liste ist zudem mit der *Bescheinigung* des Notars zu versehen, dass die geänderten Eintragungen den Veränderungen entsprechen, an denen er (zielgerichtet auf die Veränderung in den Beteiligungsverhältnissen) mitgewirkt hat und die übrigen Eintragungen mit dem Inhalt der zuletzt im Handelsregister aufgenommenen Liste übereinstimmen (ähnlich der Regelung von § 54 Abs. 1 Satz 2 GmbHG bei Satzungsänderungen).

Die bis dahin nach § 40 Abs. 1 Satz 2 GmbHG (i. d. F. des Handelsrechtsreformgesetzes vom 22.06.1998) zur Sicherstellung der Aktualität der beim Handelsregister vorhandenen Gesellschafterlisten vorgesehene Pflicht des Notars, jede Beurkundung eines Abtretungsvertrages dem zuständigen Handelsregister unverzüglich anzuzeigen, ist mit Inkrafttreten des MoMiG entfallen und durch die *Pflicht zur Einreichung der Gesellschafterliste* nach § 40 Abs. 2 GmbHG i. d. F. d. MoMiG abgelöst worden.

Unverändert haben die Notare allerdings gemäß § 54 EStDV von allen Urkunden, die eine Verfügung über Geschäftsanteile

an einer Kapitalgesellschaft zum Gegenstand haben, dem nach § 20 AO zuständigen *Finanzamt* eine beglaubigte Abschrift der Urkunde zu übersenden.

In der Praxis zeichnete sich unmittelbar nach Inkrafttreten des MoMiG bei GmbH-Geschäftsanteilskaufverträgen ein *bisher nicht gekanntes Problem* ab:

Nachdem es eher die Regel als die Ausnahme darstellt, die Anteilsabtretung im Geschäftsanteilskaufvertrag *aufschiebend bedingt* auf den Zeitpunkt der vollständigen Zahlung des Kaufpreises zu vereinbaren, spielte plötzlich die Regelung von § 161 Abs. 3 BGB (i. V. m. § 16 Abs. 3 GmbHG) eine gewichtige Rolle.

War bis dahin ein gutgläubiger Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen schlechterdings *nicht möglich* und damit eine Zweitverfügung des Veräußerers aufgrund der Bestimmung von § 161 Abs. 1 BGB nicht gefährlich (nach dieser Bestimmung ist im Falle des Bedingungseintritts eine weitere Verfügung des Veräußerers dem Ersterwerber gegenüber unwirksam), kommt es nunmehr auf die Tragweite der neuen Regelung von § 16 Abs. 3 GmbHG i. d. F. d. MoMiG an.

In der juristischen Praxis stellte sich daher fortan die Frage, wie der Erwerber von GmbH-Geschäftsanteilen bei aufschiebend bedingter Abtretung vor *Zweitverfügungen* des Veräußerers etwa

in der Interimsphase zwischen Verkauf der Anteile und Wirksamwerden der Abtretung mit vollständiger Zahlung des Kaufpreises oder bis zur kartellrechtlichen Freigabe der Transaktion nach § 40 Abs. 2 GWB wirksam geschützt werden könnte. Hierzu wurden in der Praxis die verschiedensten Schutzmechanismen und Klauselwerke entwickelt, die jedoch allesamt aufgrund des oben erwähnten Beschlusses des Bundesgerichtshofs zu Makulatur wurden:

Der BGH hat nämlich entschieden, ein aufschiebend bedingt abgetretener Geschäftsanteil könne *nicht* nach § 161 Abs. 3 BGB i. V. m. § 16 Abs. 3 GmbHG vor Bedingungseintritt von einem Zweiterwerber gutgläubig erworben werden.

Der BGH *begründete* seine Entscheidung insbesondere damit, dass der gute Glaube des Zweiterwerbers nach § 16 Abs. 3 GmbHG i. V. m. § 161 Abs. 3 BGB sich lediglich auf die *Rechtsinhaberschaft* des Veräußerers als Gesellschafter der betr. GmbH erstrecke.

Eine darüber hinausgehende Durchbrechung des gesetzlichen Erwerberschutzes nach § 161 Abs. 1 BGB (vgl. oben) durch gutgläubigen Zweiterwerb nach § 16 Abs. 3 GmbHG i. V. m. § 161 Abs. 3 BGB komme nur dann in Betracht, wenn auch der gute Glaube des Zweiterwerbers an die *freie Übertragbarkeit* und damit an die *Lastenfreiheit* des veräußerten Geschäftsanteils geschützt wäre.

Genau dies verneinte der BGH jedoch und bestätigte mit seinem Beschluss vom 20.09.2011 die bereits zuvor u. a. vom OLG Hamburg und insbesondere vom OLG München sowie verschiedentlich in der Literatur geäußerte Rechtsauffassung, wonach es einen gutgläubigen *lastenfreien* Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen nach § 161 Abs. 3 BGB i. V. m. § 16 Abs. 3 GmbHG nicht gibt und daher kein Bedürfnis etwa für einen nach § 16 Abs. 3 Satz 3 GmbHG denkbaren, der Liste zugeordneten Widerspruch (bzw. für einen anders zu bewerkstellenden Schutzmechanismus zur Zerstörung des guten Glaubens etwaiger Zweiterwerber) besteht.

Nach Auffassung des BGH trifft § 16 Abs. 3 GmbHG nur eine Aussage über die *Gesellschafterstellung*, nicht über die Belastung des Geschäftsanteils mit einem Anwartschaftsrecht oder ähnlichem. Auch nach der *Gesetzesbegründung* sollte durch § 16 Abs. 3 GmbHG der gutgläubige Erwerb von Geschäftsanteilen nur insoweit ermöglicht werden, als der Erwerber darauf sollte vertrauen dürfen, dass die in der Gesellschafterliste verzeichneten Personen auch wirklich Gesellschafter sind.

Demgegenüber begründet die Gesellschafterliste dem BGH zu Folge keinen Vertrauenstatbestand für die Freiheit des

Geschäftsanteils von Belastungen oder Verfügungsbeschränkungen. Hierfür fehle es an einem geeigneten Rechtsscheinträger: Die Gesellschafterliste sei gerade kein solcher.

Der BGH betont, die Gesellschafterliste entfalte nach § 16 Abs. 3 GmbHG gerade keine Rechtsscheinwirkung dergestalt, dass der in der Gesellschafterliste eingetragene Anteilsinhaber über seinen Anteil *nicht* bereits aufschiebend bedingt verfügt habe. Die Gesellschafterliste treffe nach dem Wortlaut von § 16 Abs. 3 GmbHG lediglich eine Aussage über die Gesellschafterstellung, nicht aber über die Belastung des Geschäftsanteils mit einem Anwartschaftsrecht. Mit anderen Worten:

Geschützt ist nur der gute Glaube an die *Rechtsinhaberschaft* des eingetragenen Gesellschafters am Geschäftsanteil, nicht aber an dessen *Lastenfreiheit*.

Unser Tipp

Für die Praxis bringt die Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 20.09.2011 erhebliche Entspannung, war doch aufgrund der z. T. widersprüchlichen obergerichtlichen Rechtsprechung erhebliche Rechtsunsicherheit über die „richtige“ Gestaltung zum Schutze des Erwerbers von GmbH-Geschäftsanteilen eingetreten. Es steht zu hoffen, dass die Flut an Entscheidungen zur Gesellschafterliste nach dem MoMiG, gerade im Hinblick auf Gestaltungen zum

Schutze des Ersterwerbers, damit zum Erliegen kommt.

Erwerber von GmbH-Geschäftsanteilen sollten anlässlich ihres Erwerbs stets die Einreichung der geänderten Gesellschafterliste verifizieren und deren Einreichung durch den mitwirkenden Notar kontrollieren.

Auch für die bisherigen, ggf. bereits seit Jahren beteiligten *GmbH-Gesellschafter* ergibt sich ggf. Handlungsbedarf, um die Möglichkeit eines Verlustes ihrer Geschäftsanteile durch gutgläubigen Erwerb im größtmöglichen Umfang auszuschließen.

So sollte die aktuell im Handelsregister aufgenommene Gesellschafterliste bei Zweifeln an deren Richtigkeit möglichst bald einer Überprüfung unterzogen und spätestens alle drei Jahre erneut eingesehen und überprüft werden, soweit sich Änderungen im Gesellschaftsbestand ergeben haben können. Nur so lässt sich zuverlässig der ungewollte, rechtswirksame Verlust von Geschäftsanteilen basierend auf § 161 Abs. 3 BGB i. V. m. § 16 Abs. 3 GmbHG vermeiden.

Sollte sich bei der Überprüfung der Gesellschafterliste eine Unrichtigkeit herausstellen, so kommt neben der schlichten Beantragung bzw. dem Vollzug einer Berichtigung in Zusammenarbeit mit dem Geschäftsführer ggf. die Zuordnung ei-

nes Widerspruchs zur Gesellschafterliste mittels einstweiliger Verfügung oder mit Zustimmung des eingetragenen bis zur Klärung der Rechtsinhaberschaft in Betracht.

Da für die *Geschäftsführer* im Verhältnis zu den Gesellschaftern ein neuer, spezieller Haftungstatbestand in § 40 Abs. 3 GmbHG ins GmbH-Gesetz aufgenommen wurde, sollten diese für die Richtigkeit der beim Handelsregister hinterlegten bzw. zum Handelsregister aufgenommenen Gesellschafterlisten Sorge tragen und unverzüglich nach Mitteilung und Nachweis (vgl. § 40 Abs. 1 Satz 2 GmbHG) durch die Gesellschafter die geänderte/ korrigierte Liste beim Handelsregister einreichen.

Darüber hinaus sollten GmbH-Geschäftsführer eine Mitteilung der Gesellschafter hinsichtlich der Änderung im Gesellschafterbestand zumindest auf Plausibilität hin überprüfen (lassen) und mit den zum Nachweis des Gesellschafterwechsels vorgelegten Dokumenten abgleichen, um so ihr Haftungsrisiko möglichst gering zu halten.

Information:

Ihr persönlicher PNHR-Berater oder Herr RA/ FfStR
Stephan Hettler unter 0221 - 54678-509

206

02/2012

Verlagerung des Wohnsitzes bzw. der betrieblichen Tätigkeit von Deutschland in die Schweiz

I. Einführung

Aufgrund der Steuerbelastung in Deutschland sehen sich manche unbeschränkt steuerpflichtige Personen dazu veranlasst, Einkommen und Vermögen in Länder mit einer niedrigeren Steuerbelastung als Deutschland zu verlagern. Ziel dieser Verlagerung ist vorrangig die deutsche Einkommensteuer sowie die deutsche Erbschaft- und Schenkungssteuer zu reduzieren oder sogar auszuschließen.

Eine derartige Reduzierung der deutschen Steuerbelastung lässt sich grundsätzlich erreichen, indem der Steuerpflichtige sein Vermögen und seine Einkünfte ins niedrig besteuerte Ausland verlagert und die Einkünfte in Deutschland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) steuerfrei gestellt werden, oder indem der Steuerpflichtige weiter geht und seinen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt ins niedrig besteuerte Ausland verlagert und dadurch die deutsche Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens vermeidet.

Die Verlagerung des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes führt jedoch nicht immer dazu, dass die deutsche Besteuerung vermieden wird. Der deutsche Ge-

setzgeber hat vielmehr insbesondere durch die Einführung des Außensteuergesetzes (AStG) versucht, der steuerlich motivierten Flucht ins niedrig besteuerte Ausland durch eine Reihe von Maßnahmen entgegenzuwirken.

II. Keine automatische Steuerverlagerung für sämtliche Einkünfte mit dem Wegzug

Um als Privatperson den Anwendungsbereich der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland verlassen zu können, ist ein deutscher Wohnsitz aufzugeben und sicher zu stellen, dass in Deutschland kein „gewöhnlicher Aufenthalt“ (in der Regel ein zusammenhängender Zeitraum von mehr als 6 Monaten) vorliegt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist das deutsche Besteuerungsrecht aber grundsätzlich nur für die – aus deutscher Sicht – ausländischen Einkünfte entzogen.

Auch nach dem Wegzug bleiben Einkünfte aus inländischen (deutschen) Quellen in Deutschland steuerverhaftet. Sie werden im Rahmen der sog. beschränkten Steuerpflicht erfasst (§ 1 Abs. 4 i.V.m. §§ 49 ff. EStG). Unter die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland fallen beispielsweise Einkünfte aus einem inländischen Gewerbe-

betrieb (Personengesellschaft bzw. Betriebsstätte mit Geschäftsleitung im Inland) oder aus der Vermietung und der Veräußerung von im Inland belegenen Immobilien. Das vorrangig zu beachtende Doppelbesteuerungsabkommen D-CH weist für die genannten Einkünfte Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art. 7 i.V.m. Art. 5 und Art. 13 Abs. 1 DBA D-CH).

III. Erweitert beschränkte Steuerpflicht (§§ 2-5 AStG)

Darüber hinaus kommt für eine Übergangszeit von bis zu 10 Jahren nach dem Wegzug in bestimmten Fällen eine erweitert beschränkte Steuerpflicht zur Anwendung (§§ 2 ff. AStG i.V.m. mit Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH). Diese dehnt den Katalog der steuerlich relevanten Einkünfte aus und sieht insbesondere einen Progressionsvorbehalt beim Steuersatz vor. Erweitert beschränkt steuerpflichtige Personen müssen daher auch nach der Auswanderung dem deutschen Fiskus gegenüber ihr gesamtes Welteinkommen offenlegen.

Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG sind folgende:

1. Die Person war in Deutschland in den letzten 10 Jahren vor dem Wegzug als Deutscher mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.
2. Die Person ist in einem ausländischen Gebiet mit niedriger Besteuerung ansässig.
3. Sie hat weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland.

Eine niedrigere Besteuerung ist gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1, 1. Halbsatz AStG grundsätzlich gegeben, wenn die Einkommensteuer des ausländischen Zuzugsgebiets bei einer unverheirateten natürlichen Person mit Einkünften in Höhe von 77.000,00 € um mehr als 1/3 niedriger als die deutsche Einkommensteuer ist. Eine niedrigere Besteuerung ist ferner gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2, 1. Halbsatz AStG, grundsätzlich gegeben, wenn die Steuerbelastung der Person im ausländischen Zuzugsgebiet aufgrund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugs- oder Pauschalbesteuerung erheblich gemindert sein kann. Eine niedrigere Besteuerung wird jedoch dann nicht angenommen, wenn die Person nachweist, dass die von ihrem Einkommen im Ausland insgesamt zu entrichtende Einkommensteuer mindestens 2/3 der Einkommensteuer beträgt, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland zu entrichten hätte.

Wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland sind nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG gegeben, wenn der Steuerpflichtige als Mitunternehmer eines in Deutschland belegenen Gewerbebetriebes beteiligt ist oder, sofern er Kommanditist ist, zu mehr als 25 % an den Einkünften der Gesellschaft beteiligt ist oder er zu mindestens mit 1 % am Kapital einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Wesentliche wirtschaftliche Interessen sind gem. § 2 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 3 AStG ferner gegeben, wenn die inländischen Einkünfte entweder 30 % der gesamten Einkünfte der Person betragen oder

62.000,00 € überschreiten, oder wenn das inländische Vermögen entweder 30 % des Gesamtvermögens beträgt oder den Wert von 151.000,00 € überschreitet.

Die Rechtsfolge der erweitert beschränkten Steuerpflicht ist, dass sich das deutsche Besteuerungsrecht bis zum Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Jahres, in dem der Wegzug der Person erfolgte, nicht auf die Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 EStG, sondern auch auf die nicht-ausländischen Einkünfte im Sinne des § 34d Abs. 1 EStG erstreckt. Mit anderen Worten: die erweitert beschränkte Steuerpflicht erweitert den Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen. Außerdem bewirkt die erweitert beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 5 AStG, dass die Abgeltungswirkung der Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (beispielsweise Dividenden, Zinsen, Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit etc.) aufgehoben wird, und dass die gesamten in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte im o. g. Zeitraum der Besteuerung unterliegen. Die Einkünfte sind folglich in die normale Veranlagung einzubeziehen und unterliegen darüber hinaus unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuer dem nach seinem Welteinkommen zu bemessenden persönlichen Steuertarif des Steuerpflichtigen (Progressionsvorbehalt).

Darüber hinaus unterliegt das Vermögen, dessen Einkünfte erweitert beschränkt steuerpflichtig sind, gem. § 4 AStG bei einem steuerpflichtigen Erwerb der erwei-

tert beschränkten Erbschaft- oder Schenkungssteuerpflicht.

IV. Wegfall des deutschen Besteuerungsrechtes

Dagegen entfällt mit dem Wegzug das deutsche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Art. 13 Abs. 3 DBA D-CH) sowie für laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen, sofern nicht Ausnahmen, z.B. für Dividenden inländischer Unternehmen und für Zinsen, welche durch inländischen Grundbesitz besichert sind, zu berücksichtigen sind.

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2e EStG unterliegen die Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG zwar auch nach dem Wegzug an sich weiterhin der beschränkten Steuerpflicht. Das deutsche Besteuerungsrecht wird jedoch durch das DBA D-CH ausgeschlossen.

Eine sog. Steuerentstrickung ergibt sich ferner, wenn Betriebe oder Betriebsteile von Deutschland in die Schweiz verlagert werden, oder bei einer Kapitalgesellschaft die Geschäftsleitung bzw. der Sitz ins Ausland verlegt wird.

V. Steuerliche Fallstricke durch deutsche Entstrickungsnormen

1. Wegzugbesteuerung nach § 6 AStG

Da dem deutschen Fiskus mit dem Wegzug einer Privatperson bzw. der Verlegung von Betrieben und Betriebsteilen erhebli-

ches potentiell „Steuersubstrat“ verloren gehen kann, sieht das Außensteuergesetz in bestimmten Fällen eine (grundsätzlich letztmalige) Inlandsbesteuerung vor, bevor das Besteuerungsrecht auf den anderen Staat übergeht. Hierzu wird ein Veräußerungstatbestand für steuerliche Zwecke fingiert. Dementsprechend steht jedoch ein (Veräußerungs-)Erlös zur Finanzierung der Steuerlast nicht zur Verfügung und darüber hinaus ist ungewiss, ob die im Wegzugszeitpunkt besteuerten stillen Reserven bei einer tatsächlich späteren Veräußerung dann auch noch vorhanden sind und vergütet werden.

Die Voraussetzungen des § 6 AStG sind folgende:

Ist eine natürliche Person mindestens 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und endet diese unbeschränkte Steuerpflicht durch die Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes, ist gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG auf eine Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Wegzugs der § 17 EStG (Veräußerungsbesteuerung) auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind. Gem. § 17 EStG ist es erforderlich, dass einerseits der Betroffene zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug am Kapital der Gesellschaft zumindest zu 1 % beteiligt war, und dass andererseits die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird. Sind diese Voraussetzungen gegeben, wird die Differenz zwischen den ursprünglichen Anschaffungskosten und dem gemeinen

Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzuges als fiktiver Veräußerungsgewinn besteuert. Der fiktive Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG und ist im Rahmen der deutschen Einkommensteuer daher lediglich zu 60 % anzusetzen (BMF-Schreiben vom 14.05.2004, Tz. 6.1.3.2).

Gem. § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG steht der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG gleich:

- a) Die Schenkung oder die Vererbung der Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person,
- b) die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes in einem ausländischen Staat, wenn die Person aufgrund dessen gem. eines anwendbaren DBA als in diesem Staat ansässig gilt,
- c) die Einlage der Anteile in ein ausländisches Betriebsvermögen, oder
- d) der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile aufgrund eines DBA.

Unterhält die Person sowohl in Deutschland als auch in dem ausländischen Staat einen steuerlichen Wohnsitz, gilt sie im Verhältnis zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat regelmäßig als in dem Staat abkommensrechtlich ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Der persönliche Lebensmittelpunkt einer Person befindet

sich an dem Ort, zu dem die betreffende Person die engeren familiären, gesellschaftlichen, politischen und kulturellen Bindungen hat, wobei den familiären Bindungen in aller Regel die herausragende Bedeutung zukommt. Der wirtschaftliche Lebensmittelpunkt befindet sich an dem Ort, zu dem die Person die engeren wirtschaftlichen Bindungen unterhält, die beispielsweise von örtlich gebundenen beruflichen bzw. unternehmerischen Tätigkeiten, von Einnahmequellen und von Vermögensgegenständen ausgehen. Entscheidend ist die Wertung aller Einzelumstände.

Die Besteuerungsfolgen können nach § 6 Abs. 3 AStG ausnahmsweise durch Stundung vermieden werden, wenn der Steuerpflichtige seine unbeschränkte Steuerpflicht nur vorübergehend für einen Zeitraum von fünf Jahren aufgibt, bzw. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nur vorübergehend für einen Zeitraum von fünf Jahren in einen Zuzugsstaat verlagert, wobei dieser Zeitraum bei beruflich bedingter Abwesenheit noch einmal um weitere fünf Jahre verlängert werden kann. Der Steueranspruch wird während der Abwesenheit gegen Sicherheitsleistung gestundet und entfällt mit der Rückkehr des Steuerpflichtigen, soweit die Beteiligung in der Zwischenzeit nicht im steuerlichen Sinne veräußert wurde.

Die Besteuerungsfolgen können nach § 6 Abs. 5 AStG seit 2007 ferner auch dann durch Stundung vermieden werden, wenn der Steuerpflichtige in einen anderen EWR-Staat (d.h. alle EU-Staaten sowie Norwegen, Island und Liechtenstein) ver-

zieht. Die Wegzugsteuer wird in diesen Fällen zwar festgestellt, der Steueranspruch wird jedoch ohne Sicherheitsleistung zeitlich unbefristet und unverzinslich gestundet. Es wird auch dann gestundet, wenn der Steuerpflichtige nicht nach Deutschland zurückkehrt. Bei einer Veräußerung wird der Steueranspruch fällig. Er vermindert sich allerdings, falls und soweit der tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn niedriger ausfällt als der fiktive Veräußerungsgewinn und die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt wird. Ferner muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass die Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist. Voraussetzung ist allerdings, dass zum einen der Steuerpflichtige im Zuzugsstaat einer Steuer unterliegt, die mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar ist, und zum anderen, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuern zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat gesichert ist und zum dritten, dass der Steuerpflichtige am Ende eines Kalenderjahres jeweils nachweist, dass er seine Beteiligung noch hält und über sie zwischenzeitig nicht verfügt hat.

Insoweit wurde die „Entstrickungsnorm“ des § 6 AStG durch zinslose Stundungen des fingierten Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinns, zum Teil bis zur endgültigen Veräußerung des betroffenen Wirtschaftsgutes, aufgrund von EU-Rechtsprechung entschärft.

Drittstaaten wie die Schweiz sind hiervon jedoch – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – ausgeschlossen (vgl. § 6 Abs. 5 AStG, § 4g EStG).

2. Annahme einer Betriebsaufgabe bei Verlegung eines Gewerbebetriebes bzw. eines fiktiven Auflösungsgewinns bei Verlegung von Sitz und/oder Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft

Wird ein gesamter Gewerbebetrieb verlegt, wird eine (steuerpflichtige) Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG angenommen. Bei Verlegung von Sitz und/oder Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft wird ein fiktiver Auflösungsgewinn besteuert nach § 12 Abs. 1 i.V.m. § 11 KStG, soweit hierdurch deren unbeschränkte Steuerpflicht endet.

3. Annahme einer steuerpflichtigen Entnahme bei Transferierung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes

Ferner ist nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG eine steuerpflichtige Entnahme anzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter (einschl. immaterieller, z.B. Firmenwert oder Kundstamm) von einem Betriebsvermögen in ein anderes transferiert werden und Deutschland hierdurch sein Besteuerungsrecht verliert.

4. Verlagerung unternehmerischer Funktionen eines Betriebes

Bei der Verlagerung unternehmerischer Funktionen eines Betriebes ist § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i.V.m. der sog. Funktionsverlagerungsverordnung zu beachten. Die Vorschrift bestimmt, wie eine verlagerte

Funktion zu bewerten und dem zurückbleibenden Inlandsbetrieb (steuerpflichtig) zu vergüten ist.

VI. Vermögensumschichtungen im Vorfeld eines Wegzugs

Im Vorfeld eines Wegzugs sollten sämtliche Vermögensgegenstände auf den Prüfstand kommen und Vermögensumschichtungen in Erwägung gezogen werden. Aus steuerlicher Sicht unproblematisch sind: Bankguthaben, wenn diese von Deutschland in die Schweiz transferiert werden; Wertpapiere, welche nicht inländische Emittenten betreffen; ferner private bewegliche Vermögensgegenstände, welche in Deutschland nur im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäftes oder bei gewerblichem An- und Verkauf die Steuerpflicht auslösen.

Bei anderen Vermögensgegenständen ist abzuwägen, ob eine (ggf. fortbestehende) deutsche Steuerverhaftung auch nach dem Wegzug in Kauf genommen bzw. zur Vermeidung einer „Entstrickungsbesteuerung“ herbeigeführt werden soll.

Dabei sind zu berücksichtigen steuerliche Kriterien, u.a. die persönliche Steuersituation des Steuerpflichtigen, Prognosen hinsichtlich der weiteren Wertentwicklung, die Höhe einer durch Wegzug ausgelösten Steuer sowie erbschaft- und schenkungssteuerliche Aspekte.

VII. Gestaltungen unter Beibehaltung des deutschen Wohnsitzes

Als mittelfristige Maßnahme im Vorfeld zu einem Wegzug ist denkbar, den deutschen Wohnsitz zunächst beizubehalten. Sofern auch der Lebensmittelpunkt weiterhin in Deutschland liegt, besteht für eine Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG (sofern keine Ersatztatbestände greifen) grundsätzlich kein Raum. Eine vorteilhafte Besteuerung in der Schweiz kann dennoch für betriebliche Neuinvestitionen in Anspruch genommen werden.

Bei Investition durch Gründung einer schweizerischen Personengesellschaft bzw. Betriebsstätte sind Unternehmensgewinne nach Art. 7 des DBA D-CH im Betriebsstättenstaat Schweiz zu besteuern. Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA D-CH sind die in der Schweiz erzielten Betriebsstätteinkünfte – soweit es sich nachweislich um die im DBA genannten aktiven Tätigkeiten handelt – von der Besteuerung in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Hierdurch bleibt es bei einer Versteuerung auf schweizerischem Steuerniveau. Zu den in der Aktivitätsklausel genannten aktiven Tätigkeiten zählen u.a. die Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr. Die Verwaltung eigenen Vermögens ist ebenso wie Holdingtätigkeiten nicht begünstigt.

Bei Gründung einer (aktiv) tätigen Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz unterliegen Gewinne der Kapitalgesellschaft der schweizerischen Steuerregie. Aufgrund der Abschirmwirkung der Schweizer Kapitalgesellschaft sind Gewinne bis zu deren Ausschüttung der deutschen Besteuerung entzogen. Erfolgt die Ausschüttung an eine Mutter-Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland, sind die aus der Schweiz weitergeleiteten Dividenden zu 95 % von der Besteuerung in Deutschland freigestellt. Erst bei Weiterausschüttung an die Privatperson tritt zusätzlich zur schweizerischen Besteuerung eine Besteuerung in Deutschland zum Abgeltungssteuersatz von 26,375 % bzw. auf Antrag zum tariflichen Steuersatz für 60 % der Einkünfte (Teileinkünfteverfahren) hinzu.

Aber auch bei Investitionen in der Schweiz sind Fallstricke des deutschen Steuerrechts zu vermeiden.

Zum einen ist sicher zu stellen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Auslandsgesellschaft tatsächlich in der Schweiz und nicht in Deutschland befindet. Zum anderen dürfen einem bereits bestehenden deutschen Inlandsunternehmen keine Geschäftschancen bzw. betrieblichen Funktionen unentgeltlich zugunsten des schweizerischen Unternehmens entzogen werden. Die Verdoppelung einer Inlandsfunktion ist dagegen ohne nachteilige deutsche Steuerfolge möglich.

Information:

Ihr persönlicher PNHR-Berater oder Herr Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Joachim Wüst unter 0221 54678-539